

Орехова А.І.

кандидат економічних наук, доцент

Сумський національний аграрний університет

**СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ
АКТИВІВ: НАУКОВО-ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ТА ОСОБЛИВОСТІ
ПРОВЕДЕННЯ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ОБЛІКУ**

В умовах глобалізаційних процесів економіки підвищення пріоритетності нематеріальних активів, особливо інтелектуального капіталу, інноваційної праці, є головним чинником економічного зростання, створення конкурентних переваг. Ця реальність потребує нових підходів до формування повної та достовірної інформації для управління нематеріальними активами як об'єктами бухгалтерського обліку, економічного аналізу та контролю.

Успішне вирішення стратегічного завдання становлення й розвитку ринкових відносин значною мірою базується на перебудові, вдосконаленні форм і методів бухгалтерського обліку та контролю.

Перш ніж приступити до питання сутності судово-бухгалтерської експертизи нематеріальних активів, слід зазначити, що нематеріальні активи – це досить специфічний об'єкт обліку.

Трансформація бухгалтерського обліку вплинула на визначення нематеріальних активів, яке зазнало істотних змін. Це пов'язано з приведенням національної системи бухгалтерського обліку у відповідність до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Головною метою трансформації системи бухгалтерського обліку стало забезпечення більш об'єктивного відображення фінансового стану і результатів діяльності суб'єктів господарювання, а також доступу всіх заінтересованих користувачів до інформації і звітності.

Згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [7], нематеріальний актив - це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Аналогічне визначення наведено і в МСБО 38 «Нематеріальні активи» [4].

В якості нематеріальних активів підприємства можуть бути визнані ліцензії, патенти, авторські права, кінофільми, переліки клієнтів, права на іпотечне обслуговування, квоти на імпорту, франшизи, взаємовідносини з клієнтами чи постачальниками, маркетингові права та інші об'єкти, якщо щодо таких об'єктів виконуються всі три перелічені нижче умови:

1) Можливість ідентифікації.

Актив є ідентифікованим, якщо він:

- може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від підприємства і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має підприємство намір зробити це, або
- виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від підприємства або ж від інших прав та зобов'язань.

2) Контроль над ресурсом.

Підприємство контролює актив, якщо воно має повноваження отримувати від нього майбутні економічні вигоди та обмежувати доступ інших до цих вигід.

У зв'язку з відсутністю контролю не визнаються в якості нематеріальних активів кваліфікація та додаткові навички персоналу, частка ринку, зв'язки з клієнтами, лояльність клієнтів і т.п.

3) Існування майбутніх економічних вигод.

Ймовірність надходження майбутніх економічних вигод оцінюється керівництвом підприємства, виходячи з очікуваних економічних умов, які існуватимуть протягом строку корисної експлуатації нематеріального активу.

Нематеріальними активами визнаються немонетарні активи (тобто всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у визначеній сумі грошей), що не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) та утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або для надання в оренду іншим суб'єктам господарювання.

Основними ознаками нематеріальних активів є:

- відсутність матеріально-речової форми;
- використання протягом тривалого часу;
- здатність бути корисними підприємству;
- висока міра невизначеності розмірів можливого у майбутньому прибутку завдяки їх використанню.

Саме поняття нематеріального активу (нематеріальних активів) багатогранне: це й бухгалтерське поняття, і економічне, і юридичне. Різноманітний і склад нематеріальних активів: наявність таких активів підприємства зв'язана як з наявністю конкурентних переваг, так і з використанням підприємством компонентів інтелектуального капіталу.

Сучасні умови розвитку світової економіки все частіше потребують врахування вартості об'єктів інтелектуальної власності в господарській діяльності підприємств. Питання визначення сутності, ідентифікації, оцінки і подальшого обліку об'єктів інтелектуальної власності є дуже актуальним, оскільки проблема полягає в тому, що більшість таких об'єктів не визнаються та не ідентифікуються, а тому і не відображаються в бухгалтерському обліку на підприємстві. А якщо нематеріальні активи не ідентифікуються, то вони не можуть бути оцінені та поставлені на облік.

В Податковому кодексі України [6] зазначено, що нематеріальний актив – це право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами.

Однак, у рамках проведених досліджень залишилися дискусійними питання, що стосуються особливостей віднесення деяких видів інтелектуальної власності до нематеріальних активів з економічної та, особливо, бухгалтерської точки зору.

Так, як зазначає Єршова Н.Ю. [2], інтелектуальна власність збірно поняття, яке використовується для позначення прав, що ставляться до інтелектуальної діяльності в різних областях. Тому, ототожнювання понять «нематеріальні активи» та «інтелектуальна власність» не має підґрунтя, оскільки нематеріальні активи не обмежуються лише правами інтелектуальної власності, а область застосування поняття «інтелектуальна власність» і не обмежується тільки виключними правами, а поширюється на всю сукупність майнових прав на результати інтелектуальної діяльності й кошти індивідуалізації. Нематеріальні ресурси та нематеріальні активи також не є тотожними, оскільки утворюються на різних етапах створення та набуття прав на інтелектуальну власність. До складу інтелектуального капіталу входять основні засоби, які мають фізичну субстанцію та не можуть бути відокремлені від певного суб'єкта.

На думку Кудирко О.В. [3], ототожнення двох понять та визнання категорії «інтелектуальний капітал» як першочергової є недоцільним та невиправданим. «Нематеріальні активи» є більш широким поняттям, якому притаманні всі аспекти невідчутних активів, воно включає у себе інтелектуальні складові. Ми схильні вважати, що під інтелектуальним капіталом слід розуміти переважно розумові та пов'язані з персоналом складові.

Слід пам'ятати, що об'єкт інтелектуальної власності і право користування таким об'єктом визнаються нематеріальним активом лише за наявності певних умов зазначених вище. Тобто, за відсутності однієї з ознак, об'єкти інтелектуальної власності в бухгалтерському обліку активами не визнаються. Проте недосконалість нормативно-правової бази та незавершеність її формування у сфері інтелектуальної власності, викликає дуже багато питань і безліч проблем, пов'язаних з визнанням та відображенням в обліку об'єктів прав інтелектуальної власності.

Таким чином, неврахування експертом відмінностей в концептуальній основі може призвести до неумисного введення користувачів його висновку в оману.

За умови погодження з підходом щодо відмінностей досліджених категорій, перспективними є подальші розробки стосовно розвитку теоретичних та практичних складових інтелектуального капіталу та нематеріальних активів як окремих груп невідчутних активів підприємства.

Особливої уваги потребують специфічні типи активів, як-то гудвіл - нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо. Вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується під час визначення витрат платника податку, щодо активів якого виник такий гудвіл.

Судово-бухгалтерська експертиза є одним із найпоширеніших видів судових експертиз. Необхідність у судово-бухгалтерській експертизі виникає під час розслідування і судового розгляду цивільних справ про привласнення, посадові (службові) злочини, а також відносно цивільних справ, коли необхідно проаналізувати дані про фінансово-господарські операції, що відображені у бухгалтерському обліку.

Бухгалтерська експертиза вирішує питання діагностичного та профілактичного характеру, коло яких досить широке. Залежно від завдань, які мають розв'язуватися, ці питання в літературі поділяються на кілька груп:

- виявлення облікових невідповідностей, механізму їх утворення, його впливу на показники фінансово-господарської діяльності, відхилення від правил ведення обліку та звітності.
- з'ясування обставин, за яких у бухгалтерських документах були відображені операції прийняття,

зберігання, реалізації товарно-матеріальних цінностей, надходження і витрати грошових коштів.

- визначення відповідності порядку обліку вимогам спеціальних правил, обставин, що ускладнюють об'єктивне ведення бухгалтерської звітності.

Порядок призначення судової експертизи в експертних установах визначається Законом України «Про судову експертизу» [8], Кримінально-процесуальним, Цивільно-процесуальним та Господарсько-процесуальним кодексами України, Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз та іншими нормативно-правовими актами з питань судової експертизи.

Призначена судово-бухгалтерська експертиза є важливою слідчою дією. Від чіткого та безпомилкового її проведення здебільшого залежать якості і строки розслідування кримінальної справи. Судово-бухгалтерська експертиза призначається, якщо перед слідчим (судом) після проведення ним певних слідчих дій (судового розгляду) виникли конкретні запитання, вирішити які може лише спеціаліст, і в справі є достатня кількість слідчого та документального матеріалу, необхідного для дослідження експертом-бухгалтером. Судово-бухгалтерську експертизу призначають як на стадії попереднього розслідування, так і під час розгляду справи у суді. Питання про призначення судово-бухгалтерської експертизи вирішується у кожному окремому випадку залежно від обставин справи.

Як правило, судово-бухгалтерська експертиза призначається, якщо:

- висновки ревізії суперечать матеріалам справи та для усунення протиріч потрібен висновок експерта-бухгалтера;
- ревізором не прийняті до обліку надані матеріально відповідальними особами документи, акти про нестачу товарів — через їх неналежне оформлення, несвоєчасне надання;
- є обґрунтоване клопотання обвинувачуваного про призначення судово-бухгалтерської експертизи;
- є протиріччя у висновках первинної та повторної ревізій;
- методи, що застосовуються ревізором для визначення матеріальних збитків, викликають сумнів;

- така необхідність випливає з висновків експерта іншої спеціальності.

Сучасний стан економічних процесів спричинив суттєве ускладнення економічних експертиз: наявність великого різноманіття об'єктів експертизи та збільшення числа прошарків у фрагментах господарської діяльності визначеного суб'єкта, які виносяться на експертне дослідження. Відповідно, пошук відповідей на поставлені питання (вирішення експертних завдань) неухильно призводить до розширення існуючих та розробки нових методів, засобів та методик дослідження, що охоплюють все більше коло різноманітних об'єктів – документально зафіксованих господарських фактів, явищ, операцій, в часових та логічних межах, визначених конкретним питанням, запропонованим на дослідження експерту-економісту, тобто здійснюється динамічний розвиток наукових знань економічної експертології.

На даному етапі розвитку інституту економічної експертизи особливо яскраво простежуються дві тенденції. По-перше, постійне збільшення кількості проведених судових експертиз як у сфері кримінального судочинства, так і в сферах цивільного, арбітражного, адміністративного процесу.

По-друге, постійно зростаюча кількість висновків експертних досліджень, які здійснені з ініціацією великого кола органів і посадових осіб, що володіють правом призначення проведення економічної експертизи. Так, крім слідчих і судових органів, правоохоронних органів спеціального призначення, правом призначення проведення економічної експертизи законодавець наділив посадових осіб митних і податкових органів, фондів соціального страхування, інвестиційних фондів тощо. Окрім того, як було зазначено, потреба в її проведенні, зумовлена ґрунтовним дослідженням окресленого перед експертом питання та, відповідно, формуванням законодавчо-нормативно узгодженого висновку, неухильно зростає [5].

Судово-бухгалтерська експертиза нематеріальних активів є невід'ємним елементом комплексної системи судової експертизи.

Як сукупність спеціальних знань і дій, судово-бухгалтерська експертиза нематеріальних активів - найважливіший атрибут здійснення правосуддя в процесі встановлення істини у справах, пов'язаних з правами володіння нематеріальними активами, розпорядження, користування ними і т.д. Вона регламентується законодавчими актами, нормами чинного права. Іншими словами, судова експертиза нематеріальних активів має своє процесуальне місце і значення в системі процедур розгляду конкретних справ на стадіях розслідування та прийняття законного судового рішення.

Актуальність і значення знання науково-теоретичних і практичних, правових і методологічних засад забезпечення судово-бухгалтерської

експертизи нематеріальних активів полягає в тому, що це дозволяє систематизувати наявний практичний та науково-методологічний досвід у цій галузі судово-експертної діяльності, комплексно уявити коло невирішених проблем законодавчого та практико - методологічного характеру. Вивчення наявних знань і досвіду сприятиме, підвищенню ефективності діяльності в даній галузі правоохоронної діяльності, захисту прав і законних інтересів держави, суспільства, окремих громадян.

Призначення судово-бухгалтерської експертизи необхідно при визначенні предмета доказування у справах про притягнення до відповідальності в частині встановлення систематичного несвоєчасного або неправильного відображення на рахунках бухгалтерського обліку й у звітності операцій, подій, угод з нематеріальними активами.

Предметом судово-бухгалтерської експертизи нематеріальних активів є дії юридичних або фізичних осіб, пов'язані з використанням товарних знаків, логотипів, ліцензій, гудвілу, продуктів інтелектуальної власності, «ноу-хау» і призвели до порушень законодавчих та нормативних актів, що регулюють порядок створення, використання, обліку та звітності з використання та оцінки нематеріальних активів і права осіб, які створили та/або володіють цими активами.

Об'єктами судово-експертного дослідження в даному випадку є джерела інформації, які є матеріалами кримінальної або цивільної справи – наприклад, товарні знаки, логотипи, ліцензії і т.д., і первинні документи, в яких зафіксовані права на володіння (права власності) і використання цих активів - державні реєстраційні документи, договори, публікації і т.д.

Завданнями судово-бухгалтерської експертизи нематеріальних активів є:

- встановлення обґрунтованості прав на володіння і використання даного виду нематеріальних активів;
- встановлення правильності відображення використання конкретних нематеріальних активів в договорах, контрактах, звітної документації;
- встановлення правильності оцінки вартості конкретного виду нематеріальних активів, оцінки їх вартісної частки в загальній вартості бізнесу (підприємства);
- встановлення правильності оцінки вартості інтелектуальної власності при страхуванні, заставі, розробці та реалізації інвестиційних проектів;
- встановлення правильності оцінки вартості конкретних нематеріальних активів при взаєморозрахунках володаря прав і

користувача нематеріальними активами і правильності здійснення всіх необхідних платежів за користування цими активами;

- відповіді на всі спеціалізовані питання органу, що проводить розслідування і/або розгляд у справі про використання конкретного виду нематеріальних активів.

В якості деяких загальних ознак, що визначають особливості судово-бухгалтерської експертизи нематеріальних активів, можна виділити наступні:

- специфічна предметно-речова втіленості нематеріальних активів;
- переважна процесуальна приналежність, по-перше, цивільному, а також (потім) арбітражному, третейському судочинству;
- затребуваність комплексу взаємопов'язаних спеціалізованих знань, яка обумовлює якісні особливості дослідження (пізнавальна сторона експертизи) та висновків за результатами (практико-цільова сторона експертизи) експертизи нематеріальних активів.

Ці специфічні особливості дозволяють визначати і класифікувати судову експертизу нематеріальних активів в якості особливого виду експертної практики, спрямованої на:

- виявлення способів і форм порушення прав юридичних і фізичних осіб на інтелектуальну власність, прав і пріоритету на випуск тієї чи іншої продукції або послуг з відповідним дизайном, торговою маркою і т.д.;
- посвідчення підстав для законодавчо-регламентованого вирішення спорів про права одних юридичних і фізичних осіб та їх порушення іншими особами, підприємствами, організаціями;
- науково-практичне обґрунтування доказовості прав юридичних і фізичних осіб на ті чи інші нематеріальні активи [1].

Методика експертного дослідження - програма вирішення експертних завдань, спрямованих на встановлення обставин, що мають доказове значення, і регламентує послідовність і зміст операцій з використання системи методів, оцінці та оформлення результатів дослідження.

Здійснення судово-бухгалтерської експертизи операцій з нематеріальними активами підприємства проводиться на основі попередньо сформованого локального стандарту експертного дослідження, який включає:

- об'єкти судово-бухгалтерської експертизи операцій з нематеріальними активами підприємства;
- джерела інформації для проведення експертизи;

- конкретні методичні прийоми дослідження;
- методичні прийоми узагальнення і реалізації результатів експертизи операцій з нематеріальними активами підприємства.

Основними об'єктами в процесі експертного дослідження операцій з нематеріальними активами є:

- склад нематеріальних активів, достовірність і повнота їх оцінки;
- правильність відображення в обліку надходжень, зносу (амортизації) нематеріальних активів, реалізації та іншого вибуття;
- правильність відображення в обліку сум ПДВ, сплачених за придбані та введені в експлуатацію нематеріальні активи.

Основними завданнями експертного дослідження операцій з нематеріальними активами є:

- відповідність бухгалтерського обліку нематеріальних активів П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та 19 «Об'єднання підприємств»;
- правильність визнання необоротних активів активом;
- пооб'єктний облік активів;
- правильність встановлення термінів корисного використання та методів нарахування амортизації;
- правильність вилучення зі складу активів;
- визначення первинної вартості залежно від способу отримання активів, щодо нематеріальних активів, то П(С)БО передбачає декілька шляхів отримання нематеріальних активів;
- відокремлення досліджень та розробок для визнання нематеріальних активів;
- збільшення первинної вартості на суму витрат з поліпшення об'єкта;
- вибуття нематеріальних активів;
- коректність надання інформації про активи у Примітках до річної фінансової звітності.

Основними джерелами інформації експертного дослідження операцій з нематеріальними активами є:

1. Законодавча база, що регулює визнання, облік та оцінку нематеріальних активів:

- Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;

- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
- Інструкція про проведення інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків;
- Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку;
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»;
- Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, тощо.

2. Фактографічна інформація:

- акт приймання-передачі для обліку введення нематеріальних активів в експлуатацію;
- документи, що підтверджують створення нематеріальних активів, наприклад, кошториси витрат;
- положення (інструкції) про службові і комерційні таємниці;
- накази про віднесення конкретних об'єктів до ноу-хау;
- протоколи визначення строків корисного використання об'єктів ноу-хау;
- наказ про облікову політику підприємства;
- баланс;
- інвентаризаційні відомості та описи;
- відомість нарахування амортизації;
- реєстри аналітичного і синтетичного обліку до рахунків 12 «Нематеріальні активи», 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками», 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Найбільш типовими порушеннями щодо операцій з нематеріальними активами є:

- помилки в оформленні основних первинних документів з обліку нематеріальних активів;
- недотримання діапазону строків корисного використання нематеріальних активів;
- неправильна кореспонденція щодо обліку операцій з придбання чи вибуття нематеріальних активів;
- недотримання порядку оцінки нематеріальних активів та неправильне визначення ліквідаційної вартості;
- недотримання державної реєстрації об'єктів нематеріальних активів, які підлягають обов'язковій реєстрації;
- недотримання правильності обліку орендованих нематеріальних активів.

Провівши дослідження, можемо констатувати, що судово-бухгалтерська експертиза нематеріальних активів є невід'ємним елементом комплексної системи судової експертизи. Призначення бухгалтерської експертизи необхідно при визначенні предмета доказування у справах про притягнення до відповідальності в частині встановлення систематичного несвоєчасного або неправильного відображення на рахунках бухгалтерського обліку й у звітності операцій, подій, угод з нематеріальними активами.

Специфічні особливості експертного дослідження нематеріальних активів дозволяють визначати і класифікувати судову експертизу нематеріальних активів в якості особливого виду експертної практики.

Література.

1. Алаева Г.Т. Судебная экспертиза нематериальных активов: правовые и методологические основы: Учебное пособие для студентов юридических факультетов. - Алматы: «Қазақ университеті», 2005. – 58 с.
2. Єршова Н.Ю. Визначення нематеріальних активів та їхня оцінка // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. - № 2(6). – с. 157 – 161.
3. Кудирко О.В. Нематеріальні активи та інтелектуальний капітал: порівняльний аналіз економічних категорій // Академічний огляд. Збірник наукових праць. - 2013. - № 2 (39). – с. 30 – 35.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний документ] // Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408. – Назва з екрану.

5. Перевозова І.В. Економічна експертиза як специфічна галузь знань // Економіка: реалії часу. – 2013. - № 3 (8). – с. 97 – 105.
6. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. - Назва з екрану.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>. – Назва з екрану.
8. Про судову експертизу: Закон України від 25.02.1994 р. № 4038-XII [Електронний документ] // Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>. - Назва з екрану.