

6. Kyoto Protocol. Fair targets and flexible ways of meeting them // United Nations Framework Convention on Climate Change: http://unfccc.int/kyoto_protocol/items/2830.php

7. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV // Відомості Верховної Ради України від 02.05.2003. — 2003. — № 18. — Ст. 144.

Стаття надійшла до редакції 14.06.2008.

О. А. Рассомахіна,
старший викладач кафедри цивільного та трудового права,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ТОРГОВЕЛЬНОЇ МАРКИ, ДІЛОВОЇ РЕПУТАЦІЇ ТА ГУДВІЛУ ЯК АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА: ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

Стаття присвячена розгляду питання про поняття гудвілу та ділової репутації, визначенню їх ознак і співвідношення. У роботі визначаються підстави віднесення торговельної марки до нематеріальних активів, а також місце ділової репутації та гудвілу в системі нематеріальних активів підприємства за законодавством України і міжнародними стандартами.

Ключові слова: суб'єкт господарювання, ділова репутація, гудвіл, торговельна марка, бренд, нематеріальний актив, бухгалтерський облік, податковий облік, продаж і злиття підприємств, право на недоторканність ділової репутації, недобросовісна конкуренція, неправомірне використання ділової репутації.

Нині ні для кого не є секретом, що використання об'єктів промислової власності, торговельних марок зокрема, у господарському обігу сприяє набуттю ділової репутації суб'єктами господарювання на певному ринку товарів та/або послуг. Світова практика показує, що у судових і позасудових спорах, податкових суперечках, договорах купівлі-продажу часто необхідно точно визначити вартість гудвілу, позитивне значення якого засвідчує чималі витрати суб'єкта господарювання на розвиток своєї діяльності [1], тож це може бути необхідним елементом для встановлення складу відповідного правопорушення чи визначення ціни підприємства. Так, у Великій Британії для встановлення складу такого правопорушення у сфері конкуренції як введення в оману (passing-off) [2] необхідно довести наявність у суб'єкта гуд-

вілу. У національній правовій системі мова про гудвіл іде лише в разі податкових спорів та у процесі придбання/злиття підприємств. Натомість для встановлення складу такого правопорушення як неправомірне використання ділової репутації суб'єкта господарювання слід довести наявність шкоди, завданої саме ділової репутації суб'єкта господарювання [3]. В Інформаційному листі Вищого господарського суду України «Про деякі питання практики застосування господарськими судами законодавства про інформацію» від 28 березня 2007 року за № 01-8/184 зазначено, що гудвіл є лише однією із форм вираження грошового еквівалента ділової репутації, за умови, що суб'єкт господарювання здійснює бухгалтерський облік гудвілу (п. 5) і що завдання шкоди ділової репутації можна доводити й іншими засобами. Проте у національному законодавстві немає підходів до розподілу видів гудвілу, загалом йдеться лише про гудвіл у придбанні, у зв'язку з чим виникає проблема методології формування інформації про гудвіл — вона постає всередині підприємства — та не знайти нормативів, які визначають порядок відображення гудвілу, який є умовним виразником вартості ділової репутації. Тобто оцінка гудвілу може бути здійснена лише в разі продажу. Проте проблеми виникають і під час визначення гудвілу під час придбання. Адже реальна ціна фірми зумовлена різними чинниками, проте це не означає, що всі ці чинники слід ураховувати у складі нематеріальних активів і відображати на балансі [4], що породжує проблему релевантності бухгалтерської інформації, ознакою якої є постійне зростання різниці між балансовою та ринковою вартістю компанії. Тож ділова репутація та гудвіл залежать від прав інтелектуальної власності та тісно з ними пов'язані. Проте щодо питання про співвідношення торговельної марки, гудвілу та ділової репутації, а також місця гудвілу та ділової репутації серед нематеріальних активів підприємства, у літературі та практиці немає одностайної думки.

Деякі автори, зокрема, Л. В. Малюга, П. М. Цибульов, О. В. Безух, А. В. Цират, М. К. Галянтич, Г. І. Коваленко ототожнюють або поєднують поняття гудвіл та ділова репутація [5]. Інші науковці вважають їх різними категоріями. Так, Р. О. Стефанчук, з яким ми погоджуємося частково, вважає, що поняття «гудвіл» не еквівалентне за своїм змістом особистому немайновому благу — «діловій репутації» [6], адже гудвіл наділений такими ознаками, які просто не притаманні діловій репутації як особистому немайновому благу особи, яка є непередаваною, невідчужуваною. Автор наголошує, що ділова репутація є «чистим»

немайновим благом особи та попри всі майнові впливи (вартість витрат на створення іміджу, вартість ділових зв'язків, вартість майбутніх, наразі неодержаних доходів тощо) основним компонентом підтримання та зміни ділової репутації є власні якості особи, управлінця та колективу працівників. Тим часом гудвіл розглядається ним саме як вартість ділових зв'язків суб'єкта, грошова оцінка «нематеріального капіталу», престижу торгової марки, досвіду і кваліфікації менеджерів, сталості клієнтури, репутації в торговому світі. Е. С. Жидкова звертає увагу на те, що поняття «гудвіл» є багатозначним, і робить висновок, що це економічна категорія, пов'язана з діловою репутацією лише тим, що це її умовна вартість, а цього для ототожнення даних понять недостатньо [7]. На думку І. Ф. Коваль, ділову репутацію та гудвіл не слід ототожнювати, оскільки вони мають різну правову природу: ділова репутація є немайновим благом, а гудвіл — активом, який має чітке вартісне вираження. На формування гудвілу, крім ділової репутації, впливає ще низка об'єктивних та суб'єктивних чинників [8]. Ділову репутацію слід вважати вирішальним чинником, що впливає на утворення та вартість гудвілу. Ділова репутація та гудвіл різняться за своєю природою та моментом виникнення. Ділова репутація, будучи нематеріальною, властива суб'єкту господарювання з моменту його створення та протягом усього існування, хоча рівень ділової репутації у момент створення господарської організації може бути різним, а гудвіл, як певна вартість, утворюється тільки в разі продажу майнового комплексу [9]. О. М. Козирев розглядає товарні знаки та ділову репутацію у складі ринкового капіталу і зауважує, що не всі складові ринкового капіталу фірми можна розглядати як її активи. Наприклад, фірма Interbrend, що регулярно публікує результати розрахунків вартості провідних брендів, для оцінки бренда використовує методику оцінки ринкового капіталу в цілому. Як комерційний еквівалент репутації він розглядає поняття «бренд» [10]. Саме репутація, а не товарний знак, на його думку, обов'язковим елементом бренда. Існує також думка, що хоча «бренд» не має юридичного обґрунтування, ним фактично є торговельна марка та гудвіл, або, з економічного погляду, продукт і додана вартість [11]. На думку, В. В. Резнікової, знання, ділові зв'язки та ділова репутація стають повноправним об'єктом господарського обігу і належать до складу нематеріальних активів у разі їх передачі суб'єкту господарювання, адже в цей час відбувається їх матеріалізація [12].

Із наведених поглядів видно, що зв'язок даних активів є незаперечним, але питання про обсяг даних понять та підстави відне-

сення їх до нематеріальних активів суб'єкта господарювання не є вирішеними. Тому завданнями даного дослідження є виявлення ознак і з'ясування правової природи ділової репутації та гудвілу (про поняття та правову природу торговельних марок ішлося в попередніх дослідженнях), визначення ознак нематеріальних активів, встановлення умов віднесення торговельних марок, ділової репутації та гудвілу до складу активів підприємства, встановлення їх чіткого співвідношення як правових категорій.

Загальноприйнятою є думка, що як і будь-яке немайнове благо, ділова репутація є нематеріальним об'єктом і не має матеріального (майнового) змісту, вона нерозривно пов'язана з особою, оскільки вважається, що зв'язок особи та її оцінка суспільством є дуже тісним [13], тому вона не може відчуватися і передаватися окремо від підприємства. Право на ділову репутацію має абсолютний, немайновий характер, виникає незалежно від волевиявлення його власника [14] виражає соціально-вартісні властивості особи, що визначають автономність, індивідуальність, цінність і реалізованість особи [15]. Крім того, ділова репутація має динамічний, рухливий характер — постійно піддається змінам у позитивний чи негативний бік [16]. Слід звернути увагу на значення ділової репутації у сфері майнових відносин, що регулюються ГКУ, яке полягає в тому, що у ній, хоча й опосередковано, втілена економічна цінність, яка виявляється саме в процесі участі особи у виробництві на ринку певних товарів і послуг. Адже позитивна ділова репутація суб'єкта господарювання дає йому переваги у конкурентній боротьбі, сприяє створенню стабільного попиту на продукцію, а відтак і отриманню стабільних прибутків, натомість завдання шкоди діловій репутації суб'єкта господарювання може призвести до зниження попиту на продукцію, збитків, припинення діяльності тощо. І тут чітко простежується взаємозв'язок і взаємозалежність між правами інтелектуальної власності та діловою репутацією особи: надійний захист прав інтелектуальної власності сприяє зміцненню ділової репутації, і навпаки, порушення прав інтелектуальної власності завдає збитків гудвілу та діловій репутації. Засоби індивідуалізації, зокрема, є своєрідними «посередниками», матеріальними носіями в ході оцінки продукції та діяльності суб'єкта господарювання іншими особами, саме завдяки їм ділова репутація, будучи нематеріальною, виявляється у конкурентній боротьбі [17]. Крім того, ділову репутацію та інші результати інтелектуальної діяльності поєднує також виконувана ними спільна функція індивідуалізації суб'єкта господарювання [18]. Зважаючи на спільну природу прав інтелек-

туальної власності та ділової репутації як нематеріальних благ, слід наголосити, що в Паризькій конвенції про охорону промислової власності 1883 року також існувала норма про те, що торговельні марки можуть передаватися лише із підприємством, проте згодом вона була змінена. Тому, на нашу думку, може бути прийнятною думка, що права на ділову репутацію почасти можуть бути передані іншому суб'єктові господарювання у вигляді досвіду, інструктажу, ділових зв'язків та ін., що й відображено у статтях 1116, 1133 ЦК України та статті 366 ГКУ.

Викликає зауваження, що у законодавстві визначення поняття «ділова репутація» найповнішою мірою закріплено лише в Законі України «Про банки і банківську діяльність» від 7 грудня 2000 року за № 2121-III, хоча сфера господарювання, з одного боку, є набагато ширшою за сферу дії даного закону, а з іншого боку, даний Закон виходить за рамки господарських правовідносин (ст. 14, ч. 2. п. 2; ст. 21, ч. 3. п. 3; ст. 23, ст. 34, ст. 42). У літературі вже висловлювалася думка, що з метою належної реалізації, забезпечення та захисту права на недоторканність ділової репутації необхідним є чітке законодавче визначення даного поняття як правової категорії на рівні кодексів [19], і наводяться різні визначення даного поняття. Так, Г. Л. Знаменський та С. А. Кузьміна визначають ділову репутацію суб'єкта господарювання як надбану протягом тривалого часу оцінку діяльності суб'єкта господарювання. При цьому вони поділяють ділову репутацію на позитивну та негативну. Позитивна ділова репутація ґрунтується на позитивній оцінці якостей суб'єкта господарювання, якими можуть бути наявність стабільних покупців, вигідне географічне положення, визнання якості, наявність технічних ноу-хау, рівень кваліфікації, сформовані ділові зв'язки тощо. Наголошуючи, що ділова репутація вважається результатом сприйняття, оцінкою її володаря іншими особами [20]. І. Ф. Коваль, визначає об'єкти оцінки та суб'єктів оцінки ділової репутації. Так, серед чинників, що впливають на формування ділової репутації суб'єкта господарювання, автор виокремлює якість вироблених ним товарів (виконаних робіт, наданих послуг), дотримання законодавства, договірних та інших господарських зобов'язань, правил ділової етики. Крім того, цей автор обґрунтовує думку, що матеріальними носіями ділової репутації суб'єкта господарювання є фірмове найменування, знак для товарів і послуг, інші засоби індивідуалізації та продукції, товари, ці ж таки об'єкти є предметом правопорушень, які полягають у неправомірному використанні ділової репутації. Врешті-решт, дослідниця визначає ділову репутацію

суб'єкта господарювання як базовану на інформації про якість вироблених ним товарів (виконаних робіт, наданих послуг), дотримання законодавства, договірних та інших господарських зобов'язань, правил ділової етики, оцінка суб'єкта господарювання споживачами (покупцями), діловими партнерами, органами державної влади, громадськими організаціями, засобами масової інформації [21].

Поняття гудвіл уперше було застосовано саме в юридичній практиці як майнове право (1571 рік), а вже потім воно перейшло до бухгалтерської практики. Нині в нормативно-правових актах гудвіл визначають як результат порівняння вартостей, тобто розглядають лише гудвіл під час придбання, який набуває ознак активу з можливістю його достовірної оцінки лише в разі придбання підприємства як цілісного майнового комплексу.

Деякі автори виокремлюють специфічні ознаки гудвілу: 1) це є надбавка до ціни, що сплачується покупцем в очікуванні майбутніх економічних вигід [2]; 2) у момент купівлі-продажу вартісна оцінка гудвілу може бути здійснена з достатньою визначеністю; 3) немає матеріально-речовинної форми; 4) немає вторинної фізичної субстанції, яка є в більшості нематеріальних активів; 5) умовний вартісний вимірник; 6) не має самостійної ринкової вартості й відіграє роль, переважно під час поглинання та злиття [23]; 7) невіддільність від інших ресурсів підприємства, немає відокремлення у самостійну облікову одиницю; 8) у разі списання гудвілу підприємство не позбується самої репутації; 9) особливі методи оцінки, способи придбання та вибуття, які відрізняються від властивих більшості нематеріальних об'єктів; 10) неможливість встановлення певного зв'язку між гудвілом та будь-якими витратами, що їх зробило підприємство [24].

До основних складових гудвілу належать складові інтелектуального капіталу: людський, технологічний (структурний), клієнтський капітал. Хоча гудвіл створюється всередині підприємства як цілісного майнового комплексу впродовж багатьох років на основі різноманітних факторів (знань, зв'язків, сучасних технологій тощо), внутрішньо створений гудвіл не може бути визначений калькуляцією об'єктивних вартісних показників, адже він відображає напрацьований потенціал в організації і веденні бізнесу, технологічну культуру, зв'язки та репутацію, тобто сукупність якостей, які не відображаються в обліку [25]. Так, згідно з п. 9 ПСБ (О) 8 «Нематеріальні активи», затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року за № 242, не визнаються активами, а списуються на витрати звітного пері-

оду, в якому вони здійснюються: 1) витрати на дослідження; 2) витрати на підготовку та перепідготовку кадрів; 3) витрати на підвищення ділової репутації підприємства, на створення торгових марок тощо — оскільки вони не відповідають критеріям визнання їх нематеріальними активами. У зв'язку з чим нині бухгалтерський облік не може надати точної інформації про нематеріальні складові внутрішнього гудвілу і бренда, сформовані у процесі роботи підприємства, оскільки вони не відображаються в обліку, а інвестиції в них списуються на витрати, тож існує значна різниця між бухгалтерською оцінкою вартості підприємства та його ринковою вартістю [26].

В Україні понад 132 законодавчих актів містять категорію «гудвіл», і лише деякі визначають зміст даного поняття. Так, Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 року за №334/94-ВР кваліфікує гудвіл як нематеріальний актив, чим вартість визначається як різниця між балансовою вартістю активів підприємства та його звичайною вартістю як цілісного майнового комплексу, що виникає внаслідок використання кращих управлінських якостей, позиції лідера на ринку товарів (робіт, послуг), нових технологій (п. 1.7 ст. 1). Згідно з Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» від 7 липня 1999 року за № 163, гудвіл визначається як перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання. Існують розбіжності у розумінні гудвілу в законодавстві щодо бухгалтерського та податкового обліків: у податковому гудвіл вважається нематеріальним активом, а в бухгалтерському обліку він виключений зі складу нематеріальних активів (п. 5 П(С) БО 8 «Нематеріальні активи»; Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» від 30.11.99 за № 291), але віднесений до необоротних активів та обліковується на окремому рахунку 19 окремо від нематеріальних активів; у податковому обліку вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується у визначенні валових витрат платника податку (п. 1.7. ст. 1. Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»), а в бухгалтерському обліку гудвіл протягом терміну його корисного використання амортизується (п.10 П(С) БО 19). Закон України «Про ратифікацію Угоди між Урядом України та Урядом Французької Республіки про взаємне сприяння та взаємний захист інвестицій» від 02 лютого 1995 року № 202/95-ВР

розглядає гудвіл як комплекс заходів, спрямованих на зростання прибутку підприємства без відповідного збільшення активних операцій, включаючи використання кращих управлінських здібностей, лідерську позицію на ринку товарів (робіт, послуг), нові технології; вартість гудвілу визначається різницею між ціною придбання та звичайною ціною відповідних активів. Бачимо, що перелік чинників, які формують гудвіл, схожий на ті, що впливають на ділову репутацію. У спільному Наказі Фонду державного майна та Державного комітету з питань науки і технологій від 27 липня 1995 року за № 969/97 «Про затвердження Порядку експертної оцінки нематеріальних активів» гудвіл, по-перше, визнано окремим видом нематеріальних активів, а по-друге, ототожнено з діловою репутацією (п. 11). У деяких нормативно-правових актах гудвіл розглядається як окремий вид нематеріальних активів у складі необоротних активів [27]. У законодавстві також наявні поняття «гудвіл, який виник у процесі приватизації (корпоратизації)» [28], «гудвіл при консолідації» [29], «гудвіл, придбаний у результаті операцій об'єднання бізнесу» [30]. У низці міжнародних двосторонніх угод як ратифікованих, так і поданих на ратифікацію, гудвіл розглядається як різновид інвестиції у складі прав інтелектуальної власності, що пов'язані з інвестицією (це окремі угоди про сприяння та взаємний захист інвестицій між урядом України та понад 54 країнами). У деяких із цих угод гудвіл розглядається також як чинник для визначення розміру компенсації в разі експропріації та націоналізації інвестицій. Цікаво, що в угоді з урядом Держави Ізраїль, ратифікованій 15 листопада 1996 року, гудвіл розглядається у складі прав вимоги по грошових потоках, іншого майна та обов'язків, що мають економічну цінність, окремо від прав на інтелектуальну власність. Є й такі міжнародні угоди, в яких як різновид інвестицій поряд з майновими правами інтелектуальної власності наведено саме ділову репутацію, а не гудвіл [31]. В Інформаційному листі Вищого господарського суду України «Про деякі питання практики застосування господарськими судами законодавства про інформацію» від 28 березня 2007 року за № 01-8/184 зазначено, що ділову репутацію юридичної особи становить престиж її фірмового (комерційного) найменування, торговельних марок та інших належних їй нематеріальних активів серед кола споживачів її товарів і послуг (зміст цього поняття залежатиме від природи її суб'єкта). А гудвіл розглядається як нематеріальний актив, який є лише однією із форм вираження грошового еквівалента ділової репутації (п. 5), тому в разі відсутності у суб'єкта господарювання бухгалтер-

ського обліку гудвілу як нематеріального активу, такий суб'єкт господарювання не позбавлений права доводити розмір грошового еквівалента пониження ділової репутації іншими доказами, зокрема за допомогою проведення судової експертизи (п. 6).

Слід зазначити, що поняття «нематеріальні активи» можна розглядати у широкому розумінні, охоплюючи ними усі немайнові блага, та у вузькому, бухгалтерському розумінні, охоплюючи лише ті нематеріальні блага, вартість яких можна з певною гарантією визначити досить точно і відобразити на балансі. Так, згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності, критерії для визначення нематеріальних активів (МФСЗ 38 «Нематеріальні активи») є дуже суворими: 1) існує висока вірогідність того, що в майбутньому від використання активу компанія отримає економічні вигоди; 2) вартість активу може бути надійно оцінена. Крім нематеріальності ці активи мають такі ознаки: 1) можливість ідентифікації — можливість фізично відокремити нематеріальний актив від інших активів організації, а також можливість компанії точно визначити майбутні економічні вигоди саме від цього НМА. Саме за такою ознакою відрізняють нематеріальні активи від особливого активу гудвілу, який утворюється під час придбання компаній (МФСЗ 3 «Об'єднання компаній»), який, згідно з Міжнародними стандартами не належить до нематеріальних активів; 2) підконтрольність компанії — її здатність забезпечити надходження майбутніх економічних вигід від використання НМА саме до неї; 3) здатність приносити економічні вигоди. Отже, МФСЗ 38 ділова репутація (гудвіл) під час придбання іншої компанії являє собою особливий актив, який відображається окремо від нематеріальних активів [32]. Щодо гудвілу, згідно МФСЗ 3, ним є об'єкт, виявлений у результаті об'єднання компаній і який відповідає визначенню та критеріям визначення нематеріального активу, за винятком того, що його вартість не можна оцінити достатньо надійно, тому його не відносять до нематеріальних активів [33]. Якщо гудвіл виникає в результаті діяльності окремої компанії, а не як результат об'єднання компаній, він також не визнається нематеріальним активом, оскільки не відповідає критерію ідентифікованого (відокремленого) немонетарного активу, який контролюється компанією, вартість якого може бути досить надійно обчислена [34]. У Директиві ЄС 78/660/ЄЕС про річну звітність окремих видів товариств, відповідно до ст. 54 Договору від 25 липня 1978 року, закладено підхід, за яким вважається, що керівництво фірми не може самотійно оцінити гудвіл, а це можуть зробити лише зовнішні

суб'єкти, тому гудвіл може з'явитися тільки в результаті угоди. Європейський стандарт обліку нематеріальних активів МР 8 ураховує у складі нематеріальних активів навіть ті, які не враховуються на балансі, та поділяє їх на три групи: 1) гудвіл бізнесу — не може бути відділений від компанії та враховується на її балансі після продажу підприємства; 2) персональний гудвіл — не враховується під час обрахунку вартості фірми, окрім випадків, коли під час зміни власника зберігається керівництво; 3) нематеріальні активи, які можна ідентифікувати — можуть оцінюватися в індивідуальному порядку [35]. У розділі 1.367 (a)-1 T (d) (5) (iii) Податкового кодексу США гудвіл визначено як залишкову вартість фірми, яка утворилася після того, як усі інші матеріальні та нематеріальні активи визначено та оцінено їх вартість. У своєму коментарі до цього розділу міністерство фінансів США зазначає, що гудвіл має відношення до бізнесу в цілому, а не до особливо-го майна підприємства чи групи активів, які утворюють його частину. У результаті активи, які можна окремо визначити, наприклад, як засоби індивідуалізації, штат дослідників на місцях, або інші види нематеріальних активів (чи їх сукупність), що використовуються підприємством, не можуть бути віднесені до складу гудвілу. Хоча на побутовому рівні ми можемо віднести окремо визначені активи до складу гудвілу, технічний обсяг цього поняття є зовсім іншим. Якщо з погляду бухгалтерського обліку під час придбання вартість деяких нематеріальних активів може бути віднесена до складу гудвілу, то з погляду податкового обліку слід окремо ідентифікувати кожен вид нематеріального активу. Тільки залишкова вартість, якщо така буде, що утворюється після визначення та виділення нематеріальних активів, може бути названа гудвілом [36].

Англійські правознавці визначають гудвіл як форму нематеріальної власності, яку легко описати, але важко визначити. Це не-вловимий магнетизм, спонукальна сила, яка змушує споживачів щоразу повертатися до того самого підприємця чи купувати той самий бренд. Це приваба, що ввійшла у звичку. Гудвіл існує тоді, коли споживачі купують товари чи користуються послугами внаслідок репутації, яку вони здобули, тобто тоді, коли товар продається. Гудвіл — це здатність підприємця приваблювати покупців і потенційних покупців. Гудвіл складається з різноманітних елементів, які різняться залежно від виду діяльності — в одній ситуації переважатиме один елемент, в іншій інший, здебільшого це наявність самого бізнесу, споживачів і репутації. Якщо саме поняття гудвіл важко піддається визначенню, то його проявами є

засоби індивідуалізації підприємства, навіть описові позначення, імена, географічні назви оформлення товарів, фірмовий стиль, упаковка, рекламний стиль, образ або голос відомої особи. У системі загального права найголовнішим чинником, який слід довести для встановлення складу такого виду правопорушення у сфері несумлінності конкуренції як комерція під чужим ім'ям, є наявність гудвілу щодо товару чи послуги. А для цього слід довести, що особа є підприємцем або здійснює комерційну діяльність. Крім того, обсяг гудвілу визначається територіальними межами здійснення діяльності і визначає юрисдикцію розгляду справи. Гудвіл може перебувати у спільній власності кількох пов'язаних між собою осіб, які діють у межах однієї території, але якщо у процес виробництва товару залучені різні особи з різних територій, то власником гудвілу вважатиметься та з них, яка має більше значення для споживачів. Гудвіл може бути переданий за різними правочинами, проте не може бути переданий повністю без підприємства [37].

Як правові категорії досліджувані об'єкти взаємопов'язані таким чином: торговельна марка є фактором та матеріальним носієм ділової репутації, разом вони впливають на вартість гудвілу, який є умовною вартістю нематеріального капіталу фірми загалом. Законодавством торговельна марка визнається нематеріальним активом лише за певних умов, ділова репутація не визнається нематеріальним активом, крім випадків, коли ототожнюється з гудвілом, гудвіл є окремим особливим активом, який не включає вартість інших нематеріальних активів. На нашу думку, ділова репутація це лише один із чинників, що впливають на вартість гудвілу, тобто лише одна із його умовних складових. Ділова репутація характеризує підприємство як суб'єкта господарювання, а гудвіл характеризує властивості підприємства як цілісного майнового комплексу, тобто як об'єкта правовідносин щодо купівлі-продажу. В ідеалі ділова репутація має виражати особисте немайнове право особи, а гудвіл — майнове право особи. Що ж до чинників, які визначають ці явища, слід зазначити, що вони майже збігаються, за винятком того, що на формування гудвілу впливає ширше коло факторів, зокрема й сама ділова репутація, проте неможливо визначити наперед, яке саме. Ми пропонуємо закріпити визначення поняття ділової репутації як базованої на інформації про якість виробленої продукції, дотриманні законодавства, правил ділової етики, активній рекламній кампаній, застосуванні оригінального оформлення продукції, зростанні обсягів продажу оцінці суб'єкта господарювання діловими партнерами, органами державної влади й іншими організаціями громадян-

ського суспільства та конкурентами, а також закріпити фактори, на основі яких вона формується, як у Цивільному кодексі України, так і Господарському кодексі України. На нашу думку, серед чинників, які можуть позитивно впливати на становлення ділової репутації суб'єкта господарювання, слід розглядати використання всього комплексу прав інтелектуальної власності або ж певного об'єкта інтелектуальної власності: як зареєстрованих, так і не зареєстрованих; тих, що обліковуються на балансі, так і тих, що не обліковуються на балансі. На нашу думку, перелік цих факторів навряд чи можна назвати вичерпним. Але це мають бути ті чинники, що забезпечують надвисокий рівень прибутків від діяльності суб'єкта господарювання. Ми пропонуємо розширити перелік об'єктів оцінки ділової репутації: активна реклама; стає використання оригінального оформлення продукції, яке стає звичним для споживачів; динаміка зростання обсягів продажу; дані соціологічних опитувань. А як матеріальні носії ділової репутації пропонуємо розглядати всі ті об'єкти, що формують імідж компанії загалом, незалежно від будь-яких формальностей. Також ми пропонуємо додати до кола суб'єктів оцінки ділової репутації ще й конкурентів суб'єкта господарювання. Зогляду на описані причини видається неможливим визначення поняття гудвіл не інакше як під час придбання. У національній правовій системі гудвіл не розглядається як обов'язковий елемент складу правопорушення «введення в оману», натомість традиційно застосовується поняття «порушення прав на ділову репутацію». Серед творців законодавства України точаться суперечки щодо віднесення гудвілу до нематеріальних активів, проте міжнародна практика свідчить, що хоча гудвіл і є нематеріальною власністю, він на балансі підприємства обліковується як окремий особливий вид активу. Неправомірне використання торговельних марок в Україні також пов'язується із завданням шкоди не гудвілу, а саме діловій репутації особи. У законодавстві щодо бухгалтерського та податкового обліку передбачено, що торговельні марки стають нематеріальними активами лише після їх державної реєстрації, оскільки до цього часу витрати на їх створення важко відокремити від витрат на розвиток виробництва та передбачити економічні вигоди від їх використання, тобто досі вважається, що вони не відповідають ознакам нематеріального активу. При цьому їхня вартість визначається розміром витрат на їх реєстрацію, відповідно їхня вартість за такими документами буде значно занижена. Вважаємо це недоліком законодавства, оскільки бухгалтерський облік з таких умов не відображає достовірної вартості новоствореної торговель-

ної марки, яка активно рекламується, набуває репутації, але поки що не зареєстрована. Тож для розв'язання проблеми надання користувачам достовірної інформації для прийняття управлінських рішень необхідно розширити нинішню модель бухгалтерського обліку, зокрема п. 5, п. 34.7 П(с)БО 8, забезпечивши в них відображення та вимірювання відповідних нематеріальних активів, адже інвестиції в інтелектуальний капітал є джерелом майбутніх економічних вигід.

Література

1. Оцінка прав на об'єкти інтелектуальної власності/Тематична збірка // Укладачі: П. М. Цибульов, Г. Н. Сердюк, С. М. Болелій. — К.: Інститут інтелектуальної власності і права, 2005. — С. 273.

2. Passing off — такий вид цивільного правопорушення як комерція під чужим ім'ям. Застосовується щодо незареєстрованих торговельних марок та інших засобів індивідуалізації, на які не існує монопольних прав, даний захист здійснюється не з метою надання монопольних прав власникам позначень, а здійснюється з метою недопущення введення громадськості в оману, тобто захищає публічні інтереси.

3. Захист конкуренції. Огляд показових справ, розглянутих Анти-монопольним комітетом. Недобросовісна конкуренція 2007—2005 роки // — http://www.amc.gov.ua/amc/control/ukr/publish/article?art_id=71365&cat_id=71364.

4. *Козырев А. Н.* оценка интеллектуальной собственности и нематериальный активов. — http://proocenka.ru/s_nma.htm

5. *Малюга Л. В.* Особисті немайнові права фізичних осіб в цивільному праві: теоретичні основи та проблеми правового забезпечення. Автореф. дис. канд. юрид. наук 12.00.03. — Інститут держави і права імені В. М. Корецького НАН України. — К., 2004. — <http://www.lawbook.by.ru>; *Цибульов П. М.* Оцінка вартості гудвілу // Актуальные проблемы интеллектуальной собственности: получение прав на объекты интеллектуальной собственности, их охрана и защита: тез. докл. — К.: УкрИНТЭИ, 2000. — С. 135; *Безух О.* Неправомірне використання ділової репутації в конкуренції // Підприємництво, господарство і право. — 2003. — № 5. — С. 25; *Цират А. В.* Франчайзинг и франчайзинговый договор. — К.: Истина, 2002; *Галантич М., Коваленко Г.* Захист ділової репутації — цивільно-правові проблеми. — Юридичний вісник України. — № 27 від 7—13 липня 2001 року.

6. *Стефанчук Р. О.* Захист честі, гідності та репутації в цивільному праві / Хмельницький ін-т регіонального управління та права. — К.: Науковий світ, 2001. — С. 23.

7. *Жидкова Е. С.* Співвідношення категорій «репутація», «гудвіл», «імідж», «реноме», «престиж» з категорією «ділова репутація» // Проб-

леми правознавства та правоохоронної діяльності. — Донецьк, 2006. — № 1. — 302.

8. Коваль *И. Ф.* Право на деловую репутацию субъектов хозяйствования и его внесудебная защита от неправомерного использования: дис. ...канд. юрид. наук 12.00.04 / Донецкий национальный университет. — Донецьк, 2005. — С. 28, 173.

9. Коваль *І. Ф.* Право на ділову репутацію суб'єктів господарювання і його позасудовий захист від неправомірного використання: Автореф. дис. ...канд. юрид. наук 12.00.04 / Інститут економіко-правових досліджень НАН України. — Донецьк, 2005. — <http://www.lawbook.by.ru>

10. Козырев *А. Н.* Оценка интеллектуальной собственности и нематериальных активов. — http://proocenka.ru/s_nma.htm

11. Пестрецова *О. І.*, Блоцький *С. О.* Добрий чарівник — гудвіл // Маркетинг в Україні. — 2003. — № 3. — С. 23, 24.

12. Резнікова *В. В.* Правове регулювання спільної господарської діяльності в Україні: Навч. посіб. — К.: Центр навчальної літератури, 2000. — С. 128, 130—138.

13. Коваль. Право на ділову репутацію суб'єктів господарювання і його позасудовий захист від неправомірного використання. Дис. канд. юрид. наук 12.00.04. — Інститут економіко-правових досліджень НАН України. — Донецьк, 2005. — С. 29.

14. Павловська *Н. В.* Теорія та практика захисту моральних благ за цивільним законодавством України: Автореф. дис. канд. юрид. наук 12.00.03 / Національний університет внутрішніх справ МВС України. — Харків, 2002. — <http://www.lawbook.by.ru>

15. Малюга *Л. В.* Особисті немайнові права фізичних осіб в цивільному праві: теоретичні основи та проблеми правового забезпечення: Автореф. дис. канд. юрид. наук 12.00.03 / Інститут держави і права імені В. М. Корецького НАН України. — К., 2004. — <http://www.lawbook.by.ru>

16. Коваль *І. Ф.* Право на ділову репутацію суб'єктів господарювання і його позасудовий захист від неправомірного використання: Автореф. дис. канд. юрид. наук 12.00.04 / Інститут економіко-правових досліджень НАН України. — Донецьк, 2005. — <http://www.lawbook.by.ru>

17. Там само.

18. Коваль *И. Ф.* Право на деловую репутацию субъектов хозяйствования и его внесудебная защита от неправомерного использования: дис. ...канд. юрид. наук 12.00.04 / Донецкий национальный университет. — Донецьк, 2005. — С. 29.

19. Науково-практичний коментар Цивільного кодексу України: У 2 т. / За відповід. ред. О. В. Дзери, Н. С. Кузнецової, В. В. Луця. — К.: Юрінком Інтер, 2005. — Т. І. — С. 504; Малюга *Л. В.* Особисті немайнові права фізичних осіб в цивільному праві: теоретичні основи та проблеми правового забезпечення: Автореф. дис. канд. юрид. наук 12.00.03 / Інститут держави і права ім. В. М. Корецького НАН України. — К., 2004. — <http://www.lawbook.by.ru>

20. Науково-практичний коментар Господарського кодексу України/ За заг. ред. В. К. Мамутова. — К.: Юрінком Інтер, 2004. — С. 69.

21. Коваль І. Ф. Право на ділову репутацію суб'єктів господарювання і його позасудовий захист від неправомірного використання: Автореф. дис. канд. юрид. наук 12.00.04 / Інститут економіко-правових досліджень НАН України. — Донецьк, 2005. — <http://www.lawbook.by.ru>

22. Оцінка прав на об'єкти інтелектуальної власності / Тематична збірка // Укладачі: П. М. Цибульов, Г. Н. Сердюк, С. М. Болелій. — К.: Інститут інтелектуальної власності і права, 2005. — С. 271.

23. Жидкова Е. С. Співвідношення категорій «репутація», «гудвіл», «імідж», «реноме», «престиж» з категорією «ділова репутація» // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності. — Донецьк, 2006. — № 1. — С. 302.

24. Польова Т. В. Гудвіл — який це вид активу? // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю. — Черкаси, 2004. — С. 45—46; Польова Т. В. Специфічний вид нематеріальних активів — гудвіл // Збірник наукових праць. — Черкаси, 2004. — Вип. 11. — С. 206.

25. Внутрішній гудвіл підприємства: економічна природа, проблеми оцінки та облік. — <http://www.economika.kiev.ua/index.php?newsid=26>

26. Пестрецова О. І., Блоцький С. О. Добрий чарівник — гудвіл// Маркетинг в Україні. — 2003. — № 3. — С. 23.

27. Постанова Верховної Ради України «Про затвердження Правил застосування Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 27 червня 1995 року за №247/95-ВР // Відомості Верховної Ради України — 1995 р. — № 26 — Ст. 197; Наказ Фонду Державного майна України, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції «про затвердження Інструкції розрахунку прогнозовної вартості об'єктів приватизації» від 29 листопада 2002 року № 2110/354 // Офіційний вісник України. — 2002 р. — № 50. — Ст. 2260.

28. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій і Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 19 грудня 2006 за №1213 // Урядовий кур'єр. — №33. — 21 грудня 2007.

29. Постанова Правління Національного банку України «Про затвердження Інструкції про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України» від 7 грудня 2004 року за №598 // Офіційний вісник України. — 2004. — № 52. — Ст. 3456.

30. Постанова Правління Національного банку України «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України» від 20 грудня 2005 року за № 480 // Офіційний вісник України. — 2008. — № 5. — Ст. 125; Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу,

та припинена діяльність»» від 7 листопада 2003 року за № 617 // Офіційний вісник України. — 2003. — № 17. — Ст. 2464.

31. Угода між Урядом Республіки Екваторіальна Гвінея та Урядом України про сприяння та взаємний захист інвестицій від 15 грудня 2005 року; Угода між Урядом України та Урядом Фінляндської Республіки про сприяння та взаємний захист інвестицій від 7 жовтня 2004 року.

32. *Ржаницына В.* Нематериальные активы в системе МСФО // Журнал Berator. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.berator.ru/consultant/article/170>.

33. *Козырев А. Н.* Оценка интеллектуальной собственности и нематериальный активов. — http://proocenka.ru/s_nma.hnm

34. Інтерпретація МСФО 38 «Учет нематериальных активов». — http://msfo.buh-nauka.com/?action=content&id_razdel=118&id_catogory=

35. 38&itemid= 1048&id_menu=32

36. *Козырев А. Н.* оценка интеллектуальной собственности и нематериальных активов. — http://proocenka.ru/s_nma.hnm

37. Coordinated issue Paper-Sec. 482 CSA Buy-in Adjustments — III Taxpayer Methods and Positions 27 September 2007. — <http://www.irs.gov/business/article/0,,id= 174599,00html>

38. Bently, Lionel, Sherman, Brad. Intellectual property law. — Oxford: Oxford University press: 2003. — p. 673—691.

Стаття надійшла до редакції 28.04.2008.

Ю. М. Рижук,
старший викладач кафедри теорії та історії держави і права,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

МІСЦЕ ЕКОНОМІЧНИХ ПРАВ І СВОБОД У СИСТЕМІ ПРАВ І СВОБОД ЛЮДИНИ ТА ГРОМАДЯНИНА

Розкривається поняття економічних прав і свобод людини та громадянина в Україні, визначаються їх специфічні ознаки. Характеризується зміст категорії «покоління прав людини». Аналізується взаємозв'язок економічних прав як прав другого покоління з правами, що відносяться до першого та другого поколінь прав людини.

Ключові слова: економічні права та свободи, права першого та другого поколінь прав людини, громадянські (особисті) права та свободи, політичні права і свободи, соціальні права та свободи, культурні права і свободи.