

УДК 657.421.3:631.11

СУТНІСТЬ ТА ЕВОЛЮЦІЯ ТЕОРІЇ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ

Чуб Ю.В., к.е.н., доцент

Сумський національний аграрний університет

У статті розкрито сутність і досліджено склад нематеріальних активів та їх економічну природу. Наведено основні характеристики матеріальних і нематеріальних активів. Встановлено, що нематеріальні активи є одним із важливих об'єктів майна підприємства, за допомогою яких реалізуються майнові товарно-грошові відносини в сфері створення, охорони і використання результатів інтелектуальної діяльності. Проаналізовано науково-теоретичні аспекти формування та управління нематеріальними активами на підприємствах, удосконалено класифікацію нематеріальних активів.

В статье раскрыта сущность и исследован состав нематериальных активов и их экономическую природу. Приведены основные характеристики материальных и нематериальных активов. Установлено, что нематериальные активы являются одним из важных объектов имущества предприятия, с помощью которых реализуются имущественные товарно - денежные отношения в сфере создания, охраны и использования результатов интеллектуальной деятельности. Проанализированы научно - теоретические аспекты формирования и управления нематериальными активами на предприятиях, усовершенствована классификация нематериальных активов.

This article investigates the essence and intangible assets and their economic nature. The basic characteristics of tangible and intangible assets. Determined that intangible assets is one of the important objects of property companies with which property sold commodity-money relations in the sphere of creation, protection and use of intellectual activity. Analysis of scientific and theoretical

aspects of the formation and management of intangible assets in enterprises, improved the classification of intangible assets.

Постановка проблеми. Як об'єкт наукового пізнання, нематеріальні активи є складним та багатограним структурним елементом в економічній теорії сьогодення, який відповідно до вимог розвитку сучасної ринкової економіки країни з орієнтацією до світового економічного простору все більше ідентифікується з об'єктом інтелектуальної власності та здійсненням інноваційних процесів в ході господарської діяльності вітчизняних підприємств.

Цінність нематеріальних активів визначається майбутньою економічною вигодою, яку вони можуть принести. Практичне використання нематеріальних активів в економічному обігу підприємств, перетворення їх в інструмент для комерційної оцінки результатів інтелектуальної власності, інтелектуальної діяльності дає можливість підприємству за рахунок збільшення частки нематеріальних активів у вартості нової продукції змінити структуру свого виробничого капіталу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження проблем визначення сутності та еволюції теорії нематеріальних активів знайшли своє відображення у наукових працях відомих зарубіжних та вітчизняних вчених: Д. Андриссена, В. Астахова, В. Бочарова, О. Бутнік-Сіверського, М. Вачевського, Л. Едвінсона, В. Жука, Р. Каплана, Б. Лева, Д. Нортон, І. Репіної, Р. Тиссена, О. Федоніна, Г. Цибульова, Р. Швайса та інших.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є проаналізувати науково-теоретичні аспекти формування та управління нематеріальними активами на підприємствах та удосконалено класифікацію нематеріальних активів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Інноваційна праця, як найважливіша складова економіки знань, охоплює цикл від розробки науково-технічної ідеї до її реалізації на комерційній основі. Результатом інноваційної праці стає новий продукт, який матеріалізує ідеї авторів

нововведень, тобто інноваторів. В умовах конкурентної боротьби підприємств, організацій, окремих підприємців за економічне виживання інноваційна праця зорієнтована на ринок, жорстко прив'язана до ринкового попиту його динаміки.

Подальший розвиток інноваційної праці в системі економіки знань на новій концептуальній основі має врахувати кардинальні зміни в соціально-економічних відносинах нашого суспільства, постіндустріальних тенденцій світового розвитку.

Першочерговими є наукові дослідження мотивів і стимулів до ефективної інноваційної праці в умовах перехідної економіки. Зокрема, розробка методик діагностики сприйнятливості персоналу до інновацій, вдосконалення методів оцінки результативності і складності праці, запровадження вимірювання конкурентоспроможності персоналу, переорієнтація кадрової стратегії підприємств, регіонів, держави на позиції засвоєння інноваційної моделі розвитку економіки України.

Інтелектуальний капітал, або капітал знань, більшістю авторів розглядається як нематеріальний інтелектуальний актив, що складається із запасу і руху знань. За визначенням, даним М. Армстронгом [1], нематеріальні активи – це фактор, який спільно із фінансовими і матеріальними активами впливає на формування вартості компанії і знаходиться під її контролем.

На думку Л.Едвінсона і М.Мелоуна [2], нематеріальні активи включають у себе вартість усіх взаємовідносин всередині і ззовні організації, а також вартість репутації, іміджу компанії і торгової марки.

Інтелектуальний актив – це інтелектуальні ресурси, які організація змогла визначити, описати і занести у визначений реєстр. Інтелектуальний капітал утворюють явні і неявні знання (ресурси). Різниця між інтелектуальним капіталом і інтелектуальними активами знаходиться у правах власності організації. Будь-яка організація володіє правом власності

на інтелектуальні активи, які їй належать і не має права власності на інтелектуальні ресурси, які є їх джерелом [3].

Інтелектуальна власність – це повністю юридично оформлені інтелектуальні активи, вона включає в себе визначені форми інтелектуального капіталу: патенти, торгові марки, права власності, комерційні таємниці тощо.

Створення нової теорії організації, яка б включала нематеріальні активи, було головною метою прихильників управління знаннями. Вона з'явилась завдяки Р.Каплану і Д.Нортону, які стали першими «балансового обліку». Вони наполягали на всебічному розгляді організацій, який включав би не тільки фінансові результати, але також і «дії», що приводить до цих результатів: взаємовідносини з клієнтами, інновації, вивчення перспектив бізнесу [4].

У 2000 р. Європейський союз розпочав роботи за програмою вивчення «Тенденцій у політиці по відношенню до нематеріальних активів» у сімох країнах-учасниках із заснуванням Європейської експертної групи (HLEG), яка визначила нематеріальні активи як «нематеріальні фактори, які покращують показники компанії в плані виробництва товарів або наданні послуг і які у майбутньому повинні принести економічну вигоду організаціям або окремим особам, контролюючи їх впровадження» [5].

У вітчизняній практиці бухгалтерського обліку поняття «нематеріальні активи» з'явилося в кінці 80-х минулого століття і було пов'язане з появою на території СРСР спільних підприємств. Підприємства з іноземним капіталом використовували патенти, різні ноу-хау та виявляли бажання юридично оформити права володіння ними та відобразити їх вартість на балансі. Дана категорія засобів значною мірою є новою для господарської практики України, а також не досконало вивченою, а методика їх обліку потребує доопрацювання з метою врахування особливостей створення і використання нематеріальних активів в підприємствах АПК, що сприятиме

ефективному контролю за інтелектуальною власністю та реалізацією прав на неї.

Для більш глибокого розуміння характеристик інтелектуальної власності у складі активів підприємства, необхідно дослідження властивостей активів з нематеріальною природою та визначення їх економічної сутності.

Відповідно до законів діалектики сутність об'єкта розкривається через його функції, які є зовнішнім виявом сутності. Вивчаючи явища, виходячи із загальних завдань, окреслимо сукупність внутрішніх елементів, які характеризують нематеріальні активи. Вони виникають у результаті володіння правами на об'єкти інтелектуальної власності або на обмежені ресурси та їхнього використання у господарській діяльності підприємства з одержанням результату.

Цінність нематеріальних активів визначається майбутньою економічною вигодою, яку вони принесуть. Практичне ж використання нематеріальних активів в економічному обігу підприємств, перетворення їх у конкретний механізм для комерційної оцінки результатів інтелектуальної діяльності, дає можливість підприємству за рахунок збільшення частки нематеріальних активів у вартості нової продукції змінити структуру свого виробничого капіталу.

У сучасних ринкових умовах спостерігається посилення ролі нематеріальних активів, хоча у процесі вивчення літературних джерел за даною проблематикою встановлена відсутність єдиної точки зору щодо сутності цього поняття. Фундаментальною складовою нематеріальних активів є інтелектуальна власність, яка є продуктом людського розуму, результатом творчості, що частково охороняється законом. Це нематеріальна субстанція, її можна купити, продати і орендувати, можна застрахувати або використовувати в якості застави. При всіх своїх характеристиках інтелектуальна власність має економічну вартість, яку часто не відображають у звітності. Сьогодні, в умовах ринкової економіки, здатність

підприємства здобувати конкурентні переваги та реалізовувати їх найефективнішим способом набуває особливо важливого значення. Створення конкурентоспроможної продукції на ринку можливе за умови втілення в ній винаходів, ноу-хау, промислових зразків, які відповідають світовій новизні та високим функціональним властивостям.

Сучасні дослідження ґрунтуються на існуванні інтелектуальної власності як складової ресурсів підприємства, а концепція власності на людський інтелект досліджується у контексті інтелектуального капіталу підприємства.

Отже, інтелектуальна власність є результатом творчої діяльності. Її об'єктом, проте, є нематеріальні носії, в яких реалізовані результати творчості, а саме: ті ідеї, думки, міркування, образи, символи тощо, які реалізуються чи втілюються у певних матеріальних носіях.

Перехід від постіндустріального до інтелектуального суспільства обумовлює необхідність аудиту нематеріальних факторів виробництва. На сьогоднішній день відбувається зростання значення нематеріальних активів підприємства і особливо їх складової – інтелектуальної власності. Основною цінністю об'єктів інтелектуальної власності є те, що за їх допомогою можна монополізувати товари на ринку, підвищити попит та розширити коло споживачів.

Тому, на нашу думку, «інтелектуальна власність» як об'єкт обліку – це вартість майнових прав на результати інтелектуальної діяльності людини, що документально підтверджені, зафіксовані на матеріальному носії та приносять економічну вигоду.

У сучасних умовах зростає практичне значення використання нематеріальних активів. Тому для підприємств, бухгалтерів і аудиторів значний інтерес представляє аналіз основних особливостей аудиту. В Англії було створено інститут контролерів (аудиторів), мета його створення – гарантування фінансової звітності [6].

Поняття «нематеріальні активи» використовується для характеристики сукупності об'єктів інтелектуальної власності, які, як правило, умовно поділяють на три великих групи (рис. 1) [7].

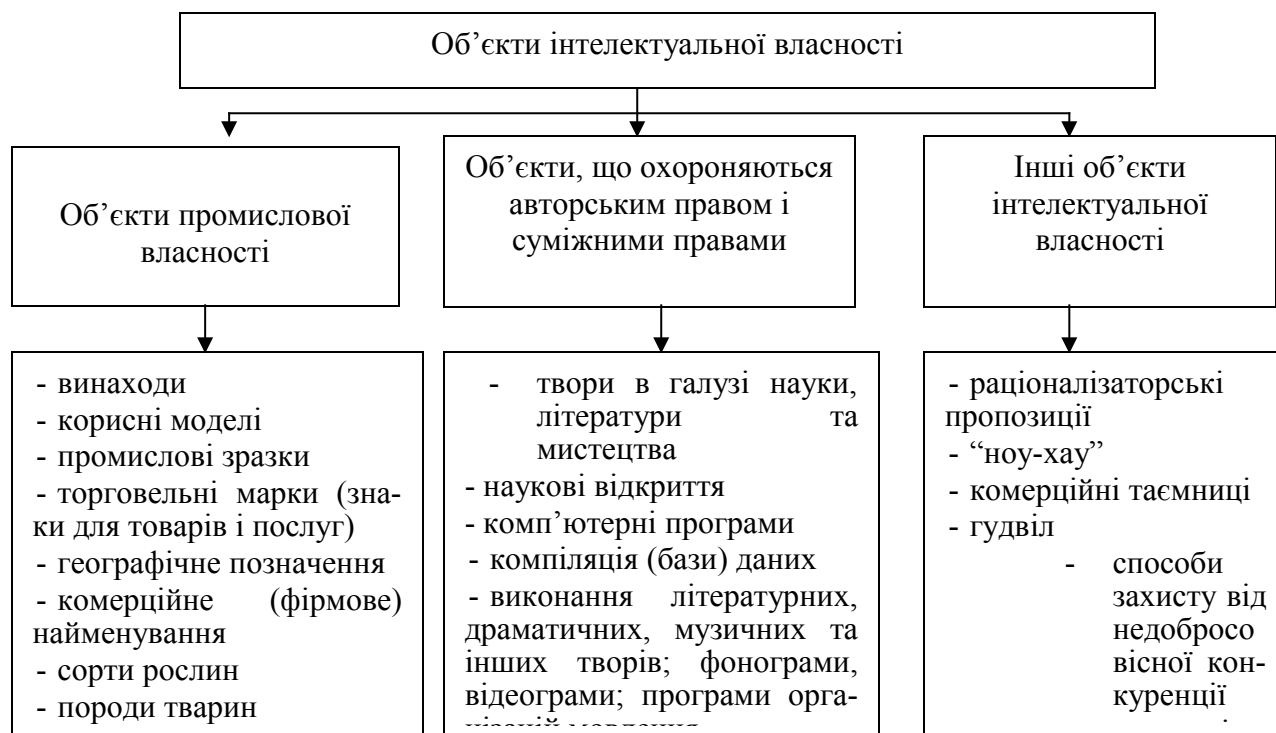


Рис. 1 Класифікація об'єктів інтелектуальної власності

Основні характеристики матеріальних і нематеріальних активів, наведений у таблиці 1.

Таблиця 1

Основні характеристики матеріальних і нематеріальних активів*

Основні характеристики	НМА	Матеріальні активи
Наявність фізичної форми	Ні	Так
Наявність вартості	Так	Так
Можливість оцінки вартості	Ускладнена	Так
Можливість використання декількома господарюючими суб'єктами одночасно	Так	Ні
Можливість бути внесеними в статутний капітал, бути об'єктами купівлі-продажу, оренди	Так	Так
Придатність моральному зносу	Так	Так
Придатність фізичному зносу	Ні	Так
Можливість нарахування амортизації	Так	Так

Участь у формуванні вартості кінцевого продукту	Так	Так
Участь у формуванні вартості активів	Так	Так
Можливість бути об'єктом застави	Так	Так

** узагальнено автором*

Як показали дослідження, існує розмежування понять як активів, так ресурсів, капіталу за наступними групами: «невідчутні», «інтелектуальні», «нематеріальні». Перше поняття є найширшим та включає ті складові, що не мають матеріальної субстанції. Їх вартість дорівнює вартості об'єкта, який вона відображає (дебіторська заборгованість, програмне забезпечення). До інтелектуальних ресурсів належать об'єкти, пов'язані з рідкісністю. Обмеженнями, природними перевагами та отримані внаслідок використання нових знань (природні ресурси). Нематеріальні активи – це права на використання природних ресурсів, авторські права, права на об'єкти промислової власності тощо. Інтелектуальні об'єкти безпосередньо пов'язані з розумовими та творчими здібностями людини і є уособленням результатів інтелектуальної діяльності.

Порівняння за ступенем значущості матеріальних і нематеріальних активів свідчить про те, що нематеріальні активи нарівні з матеріальними можуть бути внесені в статутний капітал, бути об'єктом купівлі-продажу, здаватись в оренду, бути об'єктом застави. Вони беруть участь у формуванні вартості кінцевого продукту, загальної величини активів підприємства, це має значний вплив на обіг фінансових потоків, у тому числі і податкових відрахувань.

Результати проведеного дослідження щодо визначення сутності та економічного змісту поняття «нематеріальні активи» дозволяє стверджувати, що як об'єкт наукового пізнання - це складний та багатогранний структурний елемент в економічній теорії сьогодення, який відповідно до вимог розвитку сучасної ринкової економіки країни з орієнтацією до світового економічного простору все більше ідентифікується з об'єктом інтелектуальної власності та

здійсненню інноваційних процесів в ході господарської діяльності вітчизняних підприємств, у тому числі – і підприємств АПК України.

Основним нормативно-правовим документом, який розкриває зміст, систему обліку та оцінки нематеріальних активів є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» №242 від 18.10.99 (зареєстрованого в Міністерстві юстиції України за №750/4043 від 02.11.99р.), яке протягом наступного періоду існування українського законодавства зазнало часткових змін.[8]

Аналіз вітчизняної літератури дає підстави стверджувати, що універсальної класифікації нематеріальних активів не існує. Класифікувати нематеріальні активи пропонуємо за наступними ознаками (табл. 2), що зумовлено, насамперед, цілями успішного використання таких об'єктів і задачами, які вони вирішують у господарському обігу й суспільстві за джерелом створення, терміном корисного використання, характером володіння, середовищем створення і акумулювання, сферою використання, згідно європейського стандарту. за змістом прав, за цілісним характером, для потреб бухгалтерського обліку.

Враховуючи положення чинного законодавства, а також відповідно до проведеного огляду науково-методичної літератури щодо економічної характеристики сутності нематеріальних активів, можемо визначити, що нематеріальний актив – це ідентифікований немонетарний актив без фізичної субстанції, який утримується підприємством з метою використання у процесі виробництва або постачання товарів і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для адміністративних цілей.

Таблиця 2

Класифікація нематеріальних активів *

Ознака класифікації	Види нематеріальних активів
1. За джерелом створення	1. Перетворені із інформації зовнішнього середовищ (технології, нововведення). 2. Перетворені із інформації внутрішнього середовища (імідж,

	репутація торгової марки.
2. За середовищем акумулювання	1. Внутрішні (технології, виробничі ноу-хау, організаційна культура підприємства). 2. Зовнішні (імідж, репутація торгової марки, вплив на розподільчі канали).
3. За характером існування	1. Невіддільні від підприємства/індивідуума. 2. Відокремлювані від підприємства/індивідуума.
4. За рівнем значення	1. Внутрішні (технології, виробничі ноу-хау, організаційна культура підприємства). 2. Зовнішні (імідж, репутація торгової марки, вплив на розподільчі канали).
5. За характером впливу на результати діяльності підприємства	1. Для внутрішнього застосування. 2. Для накопичення на підприємстві. 3. Для продажу.

** запропоновано автором*

Отже, в узагальненому вигляді можна дати характеристику нематеріальному активу, як вартісному об'єкту промислової й інтелектуальної власності та інших майнових прав, який бере участь у господарській діяльності підприємства та приносить прибуток.

З іншого боку, нематеріальні активи за характером застосування подібні до основних засобів: вони використовуються тривалий час, приносять прибуток, але в процесі використання втрачають свою вартість.

Ці особливості нематеріальних активів визначенні та регулюються відповідно Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» №92 від 27.02.2000р. ((zareєстрованого в Міністерстві юстиції України за №288/4509 від 18.05.2000р.), яке протягом наступного періоду існування українського законодавства також зазнало часткових змін.

Висновки. Сучасний розвиток підприємств, в тому числі і підприємств агропромислового комплексу (АПК), ґрунтується на принципах сталого господарювання, конкурентоспроможного виробництва та ефективного використання інтелектуального капіталу. Тому нематеріальні активи стають одним із важливих об'єктів майна підприємства, за допомогою яких

реалізуються майнові товарно-грошові відносини в сфері створення, охорони і використання результатів інтелектуальної діяльності.

Запропонована класифікація нематеріальних активів дозволяє не тільки визначити ступінь впливу самого активу на фінансовий результат підприємства, а й розкрити сутність поняття «нематеріальні активи», а також досягти достатньої чіткості у визначенні елементів, що входять у дане поняття.

Список використаних джерел:

1. Армстронг М. Практика управления человеческими ресурсами. 8-е изд. / Армстронг М.; [пер. с англ. под ред. С.К. Мордовина]. – СПб.: Питер, 2004. – 832 с.

2. Edvinsson L. Intellectual Capital. Realizing your Company's True Value by Finding Its hidden Brainpower / Edvinsson L., Malone M.S. – N.Y.: Harper Business, 1997.

3. Букович У. Управление знаниями: руководство к действию / У. Букович, Р. Уиллямс [пер. с англ.]. – М.: ИНФРА – М., - XVI. – 504 с.

4. Каплан Р. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты / Р. Каплан, Д. Нортон. Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. – 512 с.

5. Дятлов С.А. Теория человеческого капитала / Дятлов С.А. учебн. пособие. – СПб.: Из-во СПбГУЭФ, 1996. – 1725 с., с. 114.

6. Стюарт Т. Интеллектуальный капитал. Новый источник богатства организации / Т. Стюарт / Новая постиндустриальная волна на Западе. Антология / Под. ред. В.Л. Иноземцева. – М.: Academia, 1999. – 497с.

7. Усач Б.Ф. Аудит / Б.Ф.Усач / К.: Знання-Прес, 2002. – С. 9.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main/cgi>.

Рецензент – д.е.н., професор Славкова О.П.