

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Zhovinsky E.Ya., Kryuchenko N.O., Paparyha P.S. Geochemistry of Environmental Objects of the Carpathian Biosphere Reserve. Kyiv, 2013. 100 p.
2. ДСТУ ISO 14001-97. Системи управління навколишнім середовищем; ДСТУ ISO14010-97. Настанови щодо здійснення екологічного аудиту. К., 1998.
3. Про екологічний аудит: Закон України від 24.06.2004 № 768-IV / Верховна Рада України.
4. Сахно Л.А. Екологічний облік і аудит в реформуванні традиційної системи обліку на підприємстві. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/ekologichnyy-oblik-i-audit-v-reformuvannitradicijnoi-sistemi-obliku-na-pidpriemstvi.html>.
5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики; пер. з англ. О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, та ін. К.: СТАТУС, 2007. 1172 с.
6. Немченко В.В., Хомутенко В.П., Хомутенко А.В. Практичний курс внутрішнього аудиту: підручник; за ред. В.В. Немченко. К.: Центр учбової літератури, 2008. 240 с.
7. Савченко В.Я. Аудит: навч. посіб.; 2-е изд. К.: КНЕУ, 2006. 328 с.
8. Хомик Х.Р. Організаційно-методичні засади внутрішнього аудиту екологічних витрат підприємств лісового господарства. Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки: міжнар. зб. наук. праць. Ч. 2; відп. ред. І.Б. Садовська. Луцьк: ЛНТУ, 2016. Вип. 1(9). С. 166–170.

ЕКОНОМІЧНА ПРИРОДА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ЯК ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

ECONOMIC NATURE OF INTANGIBLE ASSETS AS OBJECTS OF ACCOUNTING

У статті досліджено та уточнено економічну сутність нематеріальних активів як визначального чинника отримання економічних вигід та утримання конкурентних позицій у сфері інноваційної діяльності. Досліджено дефініцію «нематеріальні активи» в контексті інтелектуального капіталу підприємства та встановлено взаємозв'язок між цими категоріями. Зазначено, що нематеріальні активи є чинником економічної стабільності підприємства, їхня цінність визначається майбутньою економічною вигодою, яку вони можуть принести.

Ключові слова: нематеріальні активи, інтелектуальний капітал, інтелектуальна власність, ідентифікація, оцінка, економічна вигода.

В статье исследована и уточнена экономическая сущность нематериальных активов как определяющего фактора получения экономических выгод и удержания конкурентных позиций в сфере инновационной деятельности. Исследована дефиниция «нематериальные активы» в контексте интеллектуального капитала предприятия

и установлена взаимосвязь между этими категориями. Отмечено, что нематериальные активы являются фактором экономической стабильности предприятия и их ценность определяется будущей экономической выгодой, которую они могут принести.
Ключевые слова: нематериальные активы, интеллектуальный капитал, интеллектуальная собственность, идентификация, оценка, экономическая выгода.

The article analyzes and clarifies the economic essence of intangible assets as a determining factor in obtaining economic benefits and maintaining competitive positions in the field of innovation activity. The definition of "intangible assets" in the context of intellectual capital of the enterprise is investigated and the relationship between these categories is established. It is noted that intangible assets are a factor in the economic stability of an enterprise and their value is determined by the future economic benefits that they can bring.

Key words: intangible assets, intellectual capital, intellectual property, identification, estimation, economic benefit.

УДК 657.421.3

Чугрій Н.А.

завідувач сектору маркетингу та економічних досліджень
Донецька державна
сільськогосподарська дослідна станція
Національної академії аграрних наук
України

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання підприємства все активніше використовують довгострокові економічні ресурси, а саме нематеріальні активи. Цінність нематеріальних активів визначається майбутньою економічною вигодою, яку вони можуть принести. Практичне використання нематеріальних активів в економічному обігу підприємств полягає у перетворенні їх на інструмент для комерційної оцінки результатів інтелектуальної діяльності. Як об'єкт наукового пізнання нематеріальні активи є складним та багатограним структурним елементом в

економічній теорії сьогодення, який потребує вдосконалення практики їх використання та необхідності забезпечення єдиних підходів до критеріїв визнання. Отже, дослідження економічної сутності нематеріальних активів інноваційного підприємства постає дуже актуальним питанням у сучасних економічних умовах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Визначенню сутності нематеріальних активів та їх ідентифікації в обліку присвячено праці багатьох вітчизняних науковців, серед яких: Т. Банасько, І. Бігдан, Е. Брукінг, Ф. Бутинець, О. Вакун,

С. Голов, В. Диба, І. Жураковська, П. Куцик, Б. Лев, С. Легенчук та ін. [1; 3–6]. Аналіз досліджень дав змогу встановити проблемні питання обліку нематеріальних активів. Неоднозначне трактування основних положень законодавчо-нормативної бази, розбіжності в них викликають певні труднощі бухгалтерського обліку операцій із надходження, використання та відображення у фінансовій звітності. Також залишаються невирішеними питання забезпечення єдиних підходів до економічної сутності нематеріальних активів, обґрунтування їх класифікації, ідентифікації, методів оцінки. Повне розкриття змісту нематеріальних активів дасть змогу визначити їхні характеристики, що забезпечить проведення об'єктивної процедури ідентифікації, яка є базисною основою бухгалтерського обліку.

Постановка завдання. Метою статті є узагальнення та визначення економічної сутності нематеріальних активів, визначення проблемних аспектів їхньої ідентифікації, встановлення взаємозв'язку між економічними категоріями «інтелектуальний капітал», «нематеріальні активи», «інтелектуальна власність».

Виклад основного матеріалу дослідження. Нематеріальні активи стали невід'ємним складником успіху підприємств ХХІ століття, що спричинено необхідністю використання останніх здобутків науково-технічного прогресу, сучасних Інтернет-технологій та маркетингових стратегій у процесі свого господарювання. Саме в економіці, заснованій на знаннях, нематеріальні активи виступають одним із найважливіших ресурсів підприємства, яке ставить перед собою мету підвищення рентабельності та конкурентоздатності в сучасних умовах ведення бізнесу. Така тенденція створює нові виклики й завдання, що пов'язані з потребою в оперуванні достовірною інформацією про нематеріальні активи, які забезпечують підвищення вартості як самого підприємства, так і його продукції.

Сучасний етап розвитку економіки характеризується домінуванням інформації та знань, які своєю чергою, відзначають конкурентоспроможність підприємств, що призвело до зміни самої парадигми економічного ладу суспільства. На нашу думку, використання знань та інформації як основних виробничих ресурсів нині дуже важливе саме тому, що вони проникають у всі сфери економіки, а не концентруються тільки в її окремих секторах.

Одними з перших, хто помітив цю якісну трансформацію суспільства та належним чином відобразив у наукових працях, були Д. Белл, Дж. Гелбрейт, П. Друкер, Л. Едвінсон, Р. Каплан, Дж. Куїнн, Ф. Махлуп, Т. Стюарт та ін. [1, с. 8]. Саме Ф. Махлуп висунув гіпотезу про переключення попиту з фізичної праці на працю розумову, запропонував

визначення нового типу економіки як «економіки знань». Схожих поглядів дотримувався й Дж. Куїнн та вважав, що економічна та виробнича сили сучасних корпорацій містяться переважно в інтелектуальній сфері та у сфері виробництва послуг, а не в матеріальних активах (земля, заводи, устаткування) [1, с. 8]. У своїх переконаннях Дж. Куїнн іде далі, стверджуючи, що вартість більшої частини продуктів і послуг насамперед визначається можливістю розвитку його нематеріальних активів, базованих на знанні, таких як технологія наука, дизайн продукції, маркетингові дослідження, розуміння клієнта, спроможність персоналу до продуктивної праці та інновацій [1, с. 8].

Н.Ю. Пузиця у своїй монографії зазначає, що у другій половині ХХ ст. починає формуватися нова парадигма впливу ролі нематеріальних активів на зростання вартості компаній, яка призводить до розвитку нового етапу постіндустріальної економіки – економіки нематеріальних активів. Вона розглядає економіку нематеріальних активів як наукомістку економіку, якій притаманне масове використання сучасних технологій, і називає нові знання та нову інформацію основними ресурсами підприємства, які дають йому ключові переваги над конкурентами (рис. 1) [2, с. 11].

Провідна роль нематеріальних активів у сучасному світі вже не викликає сумніву. Погоджуємося з твердженням Н.Ю. Пузині, що основним двигуном цих процесів є інтелектуальна еволюція, яка зміщує акцент із застосування обмежених природою матеріальних ресурсів на застосування необмежених нематеріальних, висунувши їх на роль головного потенціалу вартості бізнесу [2, с. 12].

Особливість економіки нематеріальних активів пов'язана передусім з особливостями самих активів, які проявляються в їхній нематеріальній природі. Відмінною рисою економіки нематеріальних активів є те, що з ростом масштабу виробництва віддача від нематеріальних ресурсів тільки збільшується, що суперечить закону спадної віддачі, характерному для матеріального виробництва. Вартість нематеріальних активів безпосередньо залежить від масштабу їхнього використання: чим більший обсяг їх використання на конкретному підприємстві або більше географія та сфера поширення їх застосування, тим більше вартість активів [2, с. 14–15]. Можна навести ще одну особливість економіки нематеріальних активів, яка полягає у формуванні витрат на такі активи. Для нематеріальних активів характерні витрати, які притаманні будь-яким іншим видам активів (витрати на придбання, розроблення, підтримку), але є й специфічний спектр витрат: безповоротні початкові витрати, витрати на оформлення прав інтелектуальної власності, високий або неідентифікований рівень ризику [2, с. 15].



Рис. 1. Структура активів підприємства для виробництва економічного продукту в межах різних економічних епох

Джерело: удосконалено автором на основі [2, с. 11]

У науковому середовищі вчені-економісти акцентують увагу на тому, що саме нематеріальні активи виступають рушійною силою генерації знань та інновацій, що позитивно впливає на економічне зростання підприємства. Багато хто з них наголошує на тому, що основним джерелом економічного зростання є створення та використання саме нематеріальних активів на протипагу популярній стратегії в минулому – інвестуванню у фізичні матеріальні активи.

Сьогодні існує безліч варіантів тлумачення суті нематеріальних активів. Одним із перших, хто досліджував нематеріальні активи з погляду економічного підходу, був З. Гріліхес, який визначив, що «розрив між ринковою та балансовою вартістю підприємства спричинений нематеріальними активами, які можуть розглядатися як інтелектуальний капітал підприємства» [1, с. 10]. Також значної уваги заслуговує дослідження К.Е. Свейбі, який розробив аналітичну модель «Монітор нематеріальних активів» (The Intangible Assets Monitor), показники якої, на його думку, можуть служити «гідним доповненням до фінансової звітності». Дослідник наголошує на тому, що виникнення різниці між ринковою та балансовою вартістю підприємства спричиняють нематеріальні активи, які можуть бути досліджені з погляду трьох релевантних індикаторів, які відображають їхню економічну сутність:

1) компетенція співробітників, що являє собою знання, здібності, освіту та накопичений досвід працівників;

2) внутрішня структура підприємства, яка може бути представлена у вигляді патентів, авторських прав, баз даних, наукових досліджень та розробок;

3) зовнішня структура підприємства, яка включає торгові марки, імідж підприємства, відображає взаємовідносини з партнерами та клієнтами [1, с. 11].

Аналізуючи вищесказане, можна констатувати, що економічна сутність передбачає розгляд нематеріальних активів як економічних ресурсів. Економічна природа нематеріальних активів проявляється у тому, що, не маючи фізичної субстанції, вони водночас є одним із видів ресурсів підприємства, які представляють певні права й переваги і дають змогу власнику здійснювати підприємницьку діяльність для отримання економічних вигід. Зважаючи на відсутність матеріальної форми, вони стають відчутними лише в процесі виробництва та реалізації продукції, під час здійснення управлінської діяльності. Тільки в поєднанні із засобами, предметами праці і робочою силою проявляється ефект від їх використання [4, с. 78].

Досліджуючи економічну природу нематеріальних активів, треба звернути увагу на визначення, яке викладено Дж.Р. Хітчером. Нематеріальні активи він розглядає як частину людського капіталу, який створюється освітою, досвідом, кваліфікацією службовців компанії, а також структурним капіталом, що включає такі елементи, як процес документообігу та організаційну структуру компанії. Він наголошує на тому, що «нематеріальні активи – це кодифіковані речові описи специфічних знань, якими можна володіти та за необхідності торгувати» [1, с. 12].

Економічного підходу до визначення природи й сутності нематеріальних активів дотримувалася Е. Брукінг: «...ми ідентифікували чотири категорії нематеріальних активів: людські ресурси, права на



Рис. 2. Зв'язок нематеріальних активів та інтелектуального капіталу в структурі невідчутних активів

Джерело: складено за [6, с. 16]

інтелектуальну власність, інфраструктуру й положення на ринку, які можуть позначатися спільним терміном «інтелектуальний капітал». В її інтерпретації термін «інтелектуальний капітал» служив для позначення нематеріальних активів, без яких компанія не зможе існувати, посилюючи конкурентні переваги [5, с. 37–38].

Значної уваги до визначення економічної сутності нематеріальних активів заслуговують також дослідження провідних науковців, які розглядають нематеріальні активи в контексті концепції інтелектуального капіталу. Опіраючись на висновки провідних науковців, можемо зазначити, що виникнення поняття «інтелектуальний капітал» у науковій спільноті здебільшого було спричинено необхідністю позначення тих нематеріальних активів, які оцінював ринок, проте не визнавав облік [1, с. 15].

Відзначимо підхід С.Ф. Легенчука, який розглядає інтелектуальний капітал як сукупність наявних на підприємстві інтелектуальних активів, за допомогою яких підприємство отримує конкурентні переваги на ринку, стверджуючи, що в обліку не можна чітко розмежовувати поняття «нематеріальні активи» та «інтелектуальний капітал», оскільки, на думку вченого, сама наявність на балансі підприємства об'єктів інтелектуальної власності вже засвідчує існування інтелектуального капіталу [6, с. 16].

Поряд із питанням дослідження економічної природи нематеріальних активів важли-

вим аспектом постає визначення та зіставлення категорій, що стосуються невідчутної сфери діяльності підприємства, а саме нематеріальних активів та інтелектуального капіталу. Проводячи паралелі між поняттями «інтелектуальний капітал» та «нематеріальні активи», нами було досліджено різні визначення цих категорій із позицій відмінних авторських концепцій. У результаті дослідження було встановлено, що науковці по-різному трактують ці економічні категорії, що, своєю чергою, викликає труднощі під час проведення досліджень та побудови загальнотеоретичного підходу.

Можна дійти висновку, що економічні категорії «нематеріальні активи» та «інтелектуальний капітал» на перший погляд дуже схожі в багатьох аспектах. Обидві категорії не мають фізичної субстанції, невідчутні, приносять своєму власникові економічні вигоди та підлягають моральному зношенню. На нашу думку, категорія «інтелектуальний капітал» має змістові відмінності від терміну «нематеріальний актив», уособлюючи в собі більшою мірою ресурси,

пов'язані зі співробітниками підприємства та їхніми знаннями.

З огляду на це, найдоцільнішим вважаємо підхід, запропонований С.Ф. Легенчуком, за якого нематеріальні активи в частині прав на об'єкти інтелектуальної власності вважаються складниками інтелектуального капіталу підприємства (рис. 2).

У результаті дослідження виявлено, що спільним для цих понять є саме об'єкти права інтелектуальної власності, які виступають майновим складником інтелектуальних активів і знаходять відображення в бухгалтерському обліку згідно з прийнятою методологією.

Результати дослідження дали змогу розмежувати поняття активів за групами «невідчутні», «нематеріальні», «інтелектуальні».

Перше поняття є найширшим та включає ті складники, що не мають матеріальної субстанції. Їхня вартість дорівнює вартості об'єкта, який вона відображає. До невідчутних активів можемо віднести фінансові активи, дебіторську заборгованість, елементи інтелектуального капіталу, репутацію та імідж фірми, портфель наукових розробок. Нематеріальні активи вже виступають як частина невідчутних активів підприємства. Своєю чергою, інтелектуальні активи є складниками нематеріальних у частині прав на об'єкти інтелектуальної власності. Такий взаємозв'язок наведено на рис. 3.

Результати дослідження показують, що сьогодні нематеріальні активи є чинником економічної

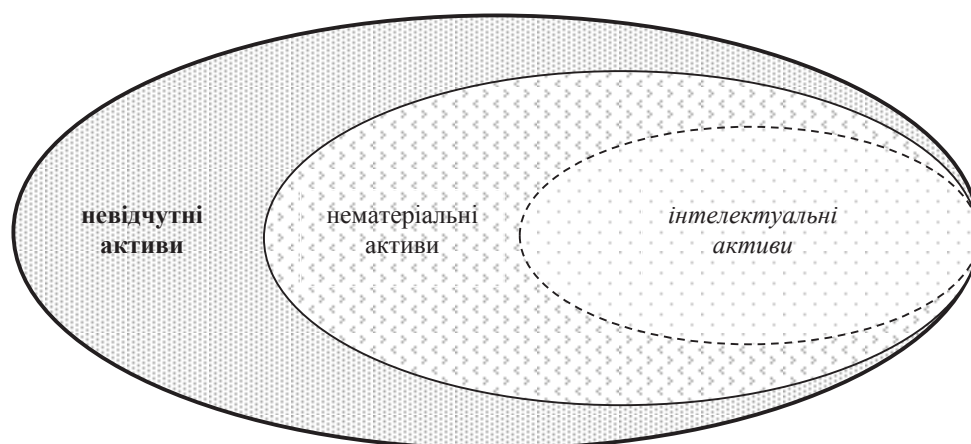


Рис. 3. Взаємозв'язок активів із нематеріальною природою

Джерело: розроблено автором

стабільності підприємства, без яких неможливий подальший розвиток ринкових процесів. Нинішні економічні умови вимагають чіткого розуміння та формулювання сутності таких понять, як «інтелектуальний капітал», «нематеріальні активи», «інтелектуальна власність». Це дасть змогу оперативну та надійно здійснювати обмін інформацією між управлінською системою та системою бухгалтерського обліку для прийняття ефективних рішень.

Висновки з проведеного дослідження.

Нематеріальні активи є унікальною економічною категорією, основною властивістю якої, згідно з проведеним дослідженням, є відсутність матеріальної форми, що пов'язано з домінантністю інтелектуального (нематеріального) складника. Можна підкреслити, що нематеріальні активи здатні забезпечити підприємство значними економічними вигодами і водночас можуть наражати його на високий ризик, який пов'язаний із необґрунтованим інвестуванням (застосуванням), що може в майбутньому призвести до неплатоспроможності чи банкрутства підприємства.

Подальшого розвитку вимагає розроблення інструментів ідентифікації, аналізу та оцінки нематеріальних активів. Застосування цього інструментарію дасть змогу підприємствам вийти на новий рівень інвестиційної привабливості, надавши

менеджменту найбільш повний набір якісних технологій, пов'язаних з управлінням активами підприємства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Куцик П.О., Дрогобицький І.М., Плиса З.П., Скоп Х.І. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства: монографія. Львів: Растр-7, 2016. 268 с.
2. Пузыня Н.Ю. Оценка и управление нематериальными активами компании: монография. СПб.: СПбГЭУ, 2013. 179 с.
3. Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность. Москва: Квинто-консалтинг, 2003. 240 с.
4. Бігдан І.А. Питання оцінки вартості нематеріальних активів. Регіональні перспективи. 2001. № 2(3). С. 78–80.
5. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал. СПб.: СПбГЭУ, 2001. 288 с.
6. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу. Київ, 2006. 23 с.
7. Edvinsson L. Intellectual capital: realizing your company's true value by finding its hidden brainpower. N.Y.: Harper Business, 1997. 342 p.
8. Кудирко О.В. Нематеріальні активи та інтелектуальний капітал: порівняльний аналіз економічних категорій. Академічний огляд. 2013. № 2. С. 30–35.