

## **НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦТВА: НАУКОВЕ ОБГРУНТУВАННЯ ТА СПЕЦИФІЧНІ ОЗНАКИ**

*Анотація: Розглянуто сучасні підходи західної науки та практики щодо нематеріальних активів суб'єктів підприємництва та подано власну наукову позицію стосовно сутності даного терміну. Охарактеризовано позитивні та негативні ознаки, притаманні нематеріальним активам, відзначено їх специфічні особливості. Визначено, що теоретичне обґрунтування сутності та складу нематеріальних активів сприятиме на практиці, не лише отриманню додаткового прибутку від вкладених у даний вид активу фінансових ресурсів, але й підвищенню конкурентоспроможності усього підприємства, збільшенню його вартості та створенню потужної основи для діяльності і розвитку у довгостроковій перспективі.*

*Ключові слова: нематеріальні активи; немонетарні активи; права на користування землею, водою, корисними копалинами, будівлями, спорудами, обладнанням; авторські права; права на товарні знаки; торгові марки; репутація підприємства.*

*Аннотация: Рассмотрены современные подходы западной науки и практики относительно нематериальных активов субъектов предпринимательства и подано собственную научную позицию о сущности данного термина. Охарактеризованы положительные и отрицательные признаки, присущие нематериальным активам, отмечено их специфические особенности. Определено, что теоретическое обоснование сущности и состава нематериальных активов будет способствовать на практике, не только получению дополнительной прибыли от вложенных в данный вид актива финансовых ресурсов, но и повышению конкурентоспособности всего*

*предприятия, увеличению его стоимости и созданию мощной основы для деятельности и развития в долгосрочной перспективе.*

*Ключевые слова: нематериальные активы; немонетарные активы, права на пользование землей, водой, полезными ископаемыми, зданиями, сооружениями, оборудованием; авторские права, права на товарные знаки; торговые марки; репутация предприятия.*

*Summary. The modern approach of western science and practice relating to intangible assets was studied and presented the author understanding regarding the essence of the term. Positive and negative attributes specific to intangible assets are characterized and their specific characteristics are marked. The article defines that the theoretical justification of the nature and composition of intangible assets will increase the competitiveness of all enterprises, increase its value and creating a foundation for operations and development for the future.*

*Keywords: intangible assets; non-monetary assets; the right to use land, water, minerals, buildings, structures, equipment; copyrights; trademark rights; trade marks; goodwill.*

На сучасному етапі соціально-економічного розвитку наявність тільки матеріальних активів не забезпечує суб'єктам підприємництва стабільного збільшення доходу, а формування вартості здійснюється не лише за допомогою виробничих операцій. У процесі своєї діяльності господарюючі одиниці усе активніше використовують такі довгострокові економічні ресурси, як нематеріальні активи, котрі за умов їх ефективного використання забезпечують підвищення конкурентоспроможності, отримання додаткового доходу та збільшення вартості підприємства.

Усвідомлення значення і ролі нематеріальних активів у країнах Заходу відбулося ще на початку 60-х рр. ХХ ст. та знайшло відображення у роботах Г. Беккера, Л. Едвінссона, М. Мелоуна, І. Рооса, Т. Стюарта, П. Пільцер, О. Тоффлер, Л. Туроу, С. Хантінгтон, Ф. Фукуяма, Л. Едвінсон, Т. Шульца та ін. Українські вчені почали досліджувати дані ресурси дещо пізніше. Значний вклад у розробку методологічних засад і практичних рекомендацій щодо

визначення нематеріальних активів підприємств зробили О. Ю. Амосов, Д. П. Богиня, Т. В. Бауліна, З. С. Варналій, О. А. Грішнова, О. М. Гребешкова, М. І. Долішний, М. С. Дороніна, О. В. Кендюхов, А. М. Колот, В. І. Куценко, Н. Д. Лук'янченко, А. А. Чухно та ін.

Проведений критичний аналіз наявних публікацій щодо нематеріальних активів дав можливість оцінити рівень розробки проблем, що стосуються окресленої нами тематики. Відзначимо, що на даний момент ґрунтовних наукових розробок щодо обраного напрямку дослідження все ж таки обмаль, також недостатньо розгорнутої статистичної інформації про стан та тенденції нематеріальних активів. У більшості наукових праць з даної проблематики досліджуються питання обліку нематеріальних активів та їх контролю на підприємствах.

Залишається відкритим для подальших досліджень такий аспект обраної теми: немає достатньої кількості праць у частині наукового обґрунтування нематеріальних активів, котрі, у подальшому сприятимуть дослідженням та формулюванню рекомендацій, спрямованих на ухвалення таких управлінських рішень, за допомогою яких можна буде у повній мірі реалізувати потенціал даного виду активів. Через недостатнє теоретичне опрацювання та визначення складу нематеріальних активів значна їх частка у загальній структурі активів українських підприємств, або не відображена у звітності, або врахована неповною мірою. Отже, окремі завдання стосовно трактування сутності нематеріальних активів та визначення їх специфічних ознак є досить важливими, оскільки на практиці це буде відображено у ефекті від використання цих ресурсів та, зокрема на загальних результатах господарської діяльності суб'єктів підприємництва.

У літературних джерелах ведуться дискусії з приводу визначення вітчизняними та зарубіжними вченими нематеріальних активів та формулювання їх характерних ознак. Присутніми є різні підходи щодо висвітлення суті цієї категорії, які, на наш погляд доцільно проаналізувати.

З метою уточнення та більш детального розуміння сутності нематеріальних активів, на нашу думку, доцільно розглянути сучасні підходи західної науки та практики.

Так, американські вчені Є. Хендріксен та М. Ф. Ван Бреда у своїх працях наголошують лише на тому, що нематеріальні активи є об'єктами, які не мають речового втілення, що згідно наших переконань є неповним, оскільки науковці зауважують лише на відсутності матеріальної форми цього виду активу [19].

Досить неординарним та, на нашу думку, є підхід, згідно котрого західні практики, до нематеріальних активів, котрі не мають фізичного існування, не відносять фінансові інструменти. Вважаємо помилковим настільки акцентувати увагу на тому, що фінансові інструменти не відносяться до нематеріальних активів, оскільки відсутність фізичного існування є всього лише однією з-поміж усіх ознак, котрі притаманні нематеріальним активам, проте не єдиною. Також відмітимо, що дана позиція найбільш поширена у практиці зарубіжних фахівців у сфері фінансового та управлінського обліку [15].

Нам більше імпонують висновки, зроблені авторами англomовного економічного словника, котрі підтримують позицію що нематеріальні активи не мають фізичного існування і досліджують їх як довгострокові ресурси юридичної особи [2]. До нематеріальних активів з обмеженим терміном використання відносять патенти, авторські права, гудвіл, а до нематеріальних активів з необмеженим терміном їх використання – товарні знаки.

Досліджуючи нематеріальні активи С. Грей та Б. Нідлз характеризують їх також як довгострокові ресурси, котрі не мають фізичної форми [6]. Вдалим вважаємо те, що вчені вказують на те, що цінність нематеріальних активів проявляється у юридичних правах і привілеях власника, а також у отриманні економічних вигод у майбутньому.

Підхід, згідно котрого сутність нематеріальних активів визначається через відсутність матеріальної форми подано у нормативних документах нашої держави. Зокрема, відповідно до П(С)БО 8, нематеріальний актив є немонетарним активом, який не має матеріальної форми та може бути

ідентифікований [16]. Нематеріальний актив відображається у балансі, якщо існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

Аналогічне визначення нематеріальних активів наведено у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, згідно з положеннями котрого нематеріальний актив є немонетарним, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований [11]. Проте у вищезгаданих нормативних актах не міститься чіткого визначення та пояснення такого терміну як ідентифікованість.

Вважаємо вірним висловлювання І. Бігдан, стосовно того, що економічна природа нематеріальних активів проявляється у тому, що, вони є не лише правами, але й перевагами, які дозволяють власнику здійснювати підприємницьку діяльність з метою отримання економічних вигід [4].

А. Н. Азріліян у своїх працях при визначенні суті нематеріальних активів використовує поняття неосяжних активів [3, с. 28]. На думку вченого вони володіють неосяжною цінністю та приносять підприємству дохід. До нематеріальних активів науковець відносить торгові марки і знаки, таємниці виробництва, видавничі права, патенти, репутацію підприємства та мистецтво управління.

Відмітимо, що у окремих економічних енциклопедичних виданнях сутність нематеріальних активів визначено, певною мірою вузько, та в основному подано їх перелік. Так, Г. Азгальдов і Н. Карпова нематеріальними активами визначають авторські майнові й немайнові права, ділову репутацію та організаційні видатки [1, с. 36].

Підтримуємо економічну точку зору С. В. Мочерного, Я. С. Ларіна, О. А. Устенка, С. І. Юрія стосовно того, що нематеріальні активи є придбаними підприємством за плату правами на користування землею, водою, корисними копалинами та іншими природними ресурсами, будівлями, спорудами, обладнанням; авторськими правами; правами на товарні знаки; торгові марки, інші майнові права; правами торгівлі на біржі; програмне забезпечення;

організаційні витрати (плата за державну реєстрацію); репутація підприємства (гудвіл); висока кваліфікація кадрів; фінансова стабільність та інші активи, що не мають матеріально-речової основи [13, с. 19].

Нам імponує думка, висловлена Г. В. Осовською, О. О. Юшкевич, Й. С. Завадським, що нематеріальні активи є частиною майна підприємства, наданого через належні йому патенти, ліцензії та інші права на інтелектуальну власність, право користування землею, водою та іншими ресурсами, будинками, спорудами, обладнанням, інші майнові права, товарні знаки, придбані або орендовані брокерські місця, програми для роботи на ЕОМ та ін. [14, с. 9].

Погоджуємось із точкою зору, котрої дотримуються у своїх працях О. М. Гребешкова та О. В. Мельник. Вчені дають, як на нашу думку, досить ґрунтовне визначення нематеріальним активам, котрі є тою частиною майна підприємства, яка не має матеріально-уречевленої форми або його матеріально-уречевлена форма не має сутнісного значення для використання у господарській діяльності; це активи довгострокового використання з терміном корисного використання понад рік; це немонетарні активи, котрі мають вартісну оцінку; вони є засобом отримання вигоди для їх розпорядника; вони створюють конкурентну перевагу підприємств, прямо або опосередковано приносять дохід, внаслідок чого досягається ефект капіталізації [7, с. 132 – 135].

Досліджуючи нематеріальні активи окремі вчені акцентують увагу на їх інтелектуальній природі. Так, до нематеріальних активів Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовський, Е. Б. Стародубцева окрім платежів, боргових зобов'язань, особливих прав на використання ресурсів відносять ще й інтелектуальний продукт [18, с. 14]. А згідно підходу, котрого дотримується Л. Ю. Мельничук [12] нематеріальні активи є сукупністю прав розпоряджатися об'єктами інтелектуальної та промислової власності, які підприємство утримує з метою використання у господарській діяльності для отримання доходу.

Для характеристики нематеріальних активів науковці використовують також поняття “інтелектуальні активи”. Зокрема, С. Б. Мармиш нематеріальні активи підприємства ототожнює із інтелектуальними активами [10, с. 8].

Е. Брукінг для означення нематеріальних активів використовує термін “інтелектуальний капітал”, який, як зазначає вчений, формується з: ринкових активів (торгові марки, повторюваність контрактів, портфель замовлень, канали розподілу, різноманітні контракти і угоди, такі як ліцензія, франшиза і т. ін.); інтелектуальної власності, що включає ноу-хау, промислові та торгові секрети, патенти та різноманітні авторські права; людських активів – сукупності індивідуальних та колективних знань співробітників підприємства, їх творчих здібностей, вміння вирішувати проблеми, лідерських якостей, підприємницьких та управлінських навиків; інфраструктурних активів або технологій, методів і процесів, які роблять роботу підприємства взагалі можливою [5, с. 195 – 216].

Н. Н. Притуляк нематеріальні активи досліджує як елемент інтелектуального капіталу [17, с. 30 – 40]. Згідно його економічної точки зору, нематеріальні активи є проявленими знаннями. Вони, на думку вченого, разом із людським капіталом (непроявленими знаннями), формують інтелектуальний капітал.

Схожими є висновки Т. В. Майорової та В. М. Диби [9, с. 41 – 50]. Тобто, нематеріальні активи є одним із елементів інтелектуального капіталу, складовими котрого є людський капітал та маркетингові активи. Нематеріальні активи є інтелектуальною власністю, котру формують особисті немайнові та майнові права інтелектуальної власності. Також вчені відзначають особливості нематеріальних активів як об’єкта інвестування у своїх працях.

О. С. Іванілов підтримує наукову позицію що нематеріальні активи є об’єктом інтелектуальної власності, а також іншим аналогічним правом, визнаним у порядку, встановленому відповідним законодавством, об’єктом права власності платника податку [8]. Тому до нематеріальних активів підприємства вчений відносить: право на об’єкти промислової власності, авторське право, право на користування іншими нематеріальними ресурсами,

право на користування землею та іншими природними ресурсами, організаційні витрати на створення підприємства.

Таким чином, на основі проведеного теоретичного дослідження виділимо найбільш вагомні висновки, отримані нами. Так, узагальнюючи множинність відповідних дефініцій з погляду різних наукових шкіл, відмітимо, що досить обґрунтованими є висловлювання вчених та практиків, на думку котрих нематеріальні активи є придбаними підприємством за плату правами на користування відповідними ресурсами, та перевагами, що дозволяють власникам здійснювати підприємницьку діяльність з метою отримання економічної вигоди.

Теоретично проаналізувавши існуючі підходи до сутності нематеріальних активів, відмітимо, що досить поширеним є підхід, згідно котрого нематеріальні активи є об'єктами, котрі не мають матеріально-уречевленої форми. У відповідності до двох інших підходів нематеріальні активи є частиною майна підприємства наданого йому через відповідні права чи сукупністю прав на здійснення підприємницької діяльності, ефект від використання котрих відображений у кінцевих результатах діяльності господарюючої одиниці. Окремі науковці зауважують на інтелектуальній природі нематеріальних активів, чи досліджують дане поняття з позиції інвестиційного ресурсу.

Відсутність фізичної форми у нематеріальних активів як довгострокових ресурсів є, безперечно, тою відмінністю, котра дозволяє вигідно виокремити їх з поміж усіх активів, котрими володіє підприємство. На цій основі можемо відзначити досить таки специфічні особливості, притаманні лише нематеріальним активам: їх неможливо знищити у результаті пожежі, урагану, нещасних випадків або стихійних лих, та разом з тим, вони можуть сприяти відновленню знищених матеріальних активів. Тим не менше, нематеріальні активи не можуть бути використані як застава по залученню кредитних ресурсів, а деякі з них можуть бути знищені через некваліфіковане управління ними. До більш загальних особливостей віднесемо такі як: використання



впродовж досить тривалого періоду часу; реальна участь у фінансово-господарських процесах; забезпечення формування додаткового доходу; створення конкурентних переваг; невизначеність розмірів майбутнього прибутку від їх використання.

Не володіючи фізичною субстанцією, нематеріальні активи, є не лише мірою життєздатності господарюючої одиниці та ефективності її функціонування на довгострокову перспективу, а, й досить вагомим фактором збільшення вартості суб'єкта підприємництва.

Підтримуємо наукову позицію вчених та практиків, котрі визначають ще й такі особливості, що притаманні нематеріальним активам. Позитивні ознаки нематеріальних активів: незважаючи на ризиковий характер, нематеріальні активи можуть дати найбільший дохід і соціальний ефект, коли у результаті їх реалізації створюються нові технології, новий продукт, розробляються нові способи реалізації, виникають ноу-хау; нематеріальні активи мають здатність накопичуватись та примножуватись; нематеріальні активи дають можливість збагатити досвід, знання технічного, економічного адміністративного, фінансового характеру, затребуваність котрих забезпечує значні переваги. А серед негативних ознак можна виділити такі: крайня невизначеність вигід від використання нематеріальних активів у майбутньому; складність у визначенні ринкової ціни; низька ліквідність; високий ризик через можливість миттєвого морального старіння; важко визначити рівень рентабельності, ліквідності та ризикованості для визначення інвестиційної вартості.

Нам імпонують висловлювання науковців, котрі пропонують нематеріальні активи класифікувати за такими категоріями: нематеріальні активи, пов'язані з ринком, тобто це такі активи, котрі найбільше використовуються у маркетингу, при просуванні товарів і послуг, і до котрих можна віднести: торгові марки, фірмові імена; нематеріальні активи, пов'язані із замовником, котрі утворюються у результаті взаємодії із партнерами (список клієнтів, невиконаних замовлень); нематеріальні активи, що є авторськими правами; нематеріальні активи, пов'язані із контрактом, котрі репрезентують

вартість прав, що випливають з контракту: франшиза, ліцензії, дозвільні документи; нематеріальні активи, пов'язані з інноваціями, технічним прогресом: запатентовані технології та секрети виробництва, ноу-хау; гудвіл.

Враховуючи основні положення наукового підходу згідно котрого нематеріальні активи є елементом інтелектуального капіталу робимо висновок, що дані ресурси є одним із невід'ємних факторів розвитку економіки, сектори котрої стають більш наукомісткими та невід'ємною складовою створення високодохідної інноваційної продукції. Тому доцільно враховувати таку їх ознаку як можливість відокремлення від суб'єкта підприємництва, від його персоналу, оскільки, на цій основі, виділяються такі групи нематеріальних активів: нематеріальні активи, які можна відділити від господарюючої одиниці (наявність торгової марки, авторських прав, ліцензій, патентів, контрактів, баз даних клієнтів) та нематеріальні активи, що не відокремлюються від неї, від персоналу (професійні якості та репутація власників, співробітників, наявність професійного персоналу, наявність постійної клієнтури, репутація цілого підприємства та система управління ним).

Форму капіталу нематеріальні активи отримують у міру необхідності участі у створенні суспільних благ. Ефективне використання на практиці таких ресурсів свідчить про можливість підприємства конкурувати на відповідному ринку та отримувати додатковий дохід за рахунок унікальних конкурентних переваг у довгостроковій перспективі. Правильне застосування на практиці нематеріальних активів сприятиме не лише максимізації доходу від вкладених фінансових ресурсів, але й підвищенню конкурентоспроможності підприємства, збільшенню його вартості у довгостроковій перспективі. Тому, наші подальші наукові дослідження будуть спрямовані на виявлення ролі та значення нематеріальних активів у капіталізації суб'єкта підприємництва.

#### **Список використаних джерел**

1. Азгальдов Г. Г. Оценка стоимости интеллектуальной собственности и нематериальных активов / Г. Г. Азгальдов, Н. Н. Карпова. — М.: Междунар. акад. оценки и консалтинга, 2006. — 400 с.

2. Англомовний економічний словник. – [Електронний ресурс] Режим доступу [businessdictionary.com/definition/intangible-asset.html](http://businessdictionary.com/definition/intangible-asset.html)
3. Большой экономический словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. – 7-е. изд. доп. – М.: Институт новой экономики, 2007. – 1472 с.
4. Бігдан І. А. Облік і аудит нематеріальних активів: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / Бігдан Інна Анатоліївна. – Х.: ХДУХТ, 2003. – 287 с.
5. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал [пер. з англ. под. ред. Л. Н. Ковалик] – СПб, Питер, 2001. – 288 с.
6. Грэй, Сидней Дж. Финансовый учет: глобальный подход: [учеб.-метод.пособие: пер. с англ] / Сидней Дж. Грэй, Белверд Е. Нидлз. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 614 с.
7. Гребешкова О. М., Мельник О. В. Базові положення стратегічного управління активами підприємства / О. М. Гребешкова, О. В. Мельник // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки, 2008. – № 6. – Т. 2. (122). – С. 132 – 135.
8. Іванілов О. С. Поняття та класифікація нематеріальних активів підприємства. – [Електронний ресурс] Режим доступу: [http://pidruchniki.ws/12210605/ekonomika/ponyattya\\_klasifikatsiya\\_nematerialnih\\_aktiviv\\_pidpriyemstva](http://pidruchniki.ws/12210605/ekonomika/ponyattya_klasifikatsiya_nematerialnih_aktiviv_pidpriyemstva)
9. Майорова Т. В. Інтеллектуальний капітал як чинник активізації інвестиційного процесу / Т. В. Майорова, В. М. Дибя // Фінанси України, 2011. – № 12. – С.41 – 50.
10. Мармыш С. Б. Оценка и управление стоимостью интеллектуальных активов промышленного предприятия: автореф. дис.на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.05 / С. Б. Мармыш. – Ижевск, 2007. – 26 с.
11. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. – [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://pro-u4ot.info>

12. Мельничук Л. Ю. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: дис. на здобуття ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / Мельничук Любов Юріївна. – О.: ОДЕУ, 2010. – 224 с.
13. Мочерний С. В. Економічний енциклопедичний словник [у 2 т.] Т. 1. / С. В. Мочерний, Я. С. Ларіна, О. А. Устенко, С. І. Юрій – Львів: Світ, 2005. – 616 с.
14. Осовська Г. В. Економічний словник / Г. В. Осовська, О. О. Юшкевич, Й. С. Завадський – Київ.: Кондор, 2007. – 358с.
15. Офіційний сайт консалтингової компанії, що надає консультації стосовно навчання та впровадження у практику знань у сфері обліку. – [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://simplestudies.com/about-us.html>
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”: затв. наказом М-ва фінансів України від 18.10. 1999р. № 242. – [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://www.liga.net>.
17. Притуляк Н. Н. Інтелектуальний капітал суб’єктів інноваційної діяльності / Н. Н. Притуляк // Фінанси України, 2011. – №12. – С. 30 – 40.
18. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовський, Е. Б. Стародубцева – М.: ИНФРА, 1996. – 496 с.
19. Хендриксен Є. С. Теория бухгалтерського учета / Є. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда; пер с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.