

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА

©2020 МЕЛЬНИЧУК М. О., КРИШТОПЕЦЬ Ю. М.

УДК 657.421.3
JEL: E22; M41

Мельничук М. О., Криштопець Ю. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління нематеріальними активами підприємства

Метою статті є дослідження економічного підґрунтя формування інформаційно-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами підприємств. Огляд нормативної та фахової літератури показав, що поняття «нематеріальні активи» використовується в розрізі сфери їх використання як майно власника, що не має матеріально-уречевленої форми та може бути ідентифікована: як засоби праці – ресурси з терміном використання більше одного року з метою отримання економічної вигоди підприємства; як об'єкти прав інтелектуальної власності. Для посилення суттєвості інформації про нематеріальні активи уточнено їх класифікацію для цілей бухгалтерського обліку та економічного аналізу за низкою ознак і відповідними видами, що дозволяє формувати та забезпечувати розкриття інформації у фінансовій звітності. Для сучасної вітчизняної облікової методології пріоритетною є облікова політика щодо окремого об'єкта обліку, тому в статті запропоновано узагальнену архітектуру облікової політики щодо нематеріальних активів за такими трьома блоками: загальна, методична, організаційно-технічна частини. Кожен блок наповнений базовими складовими, які забезпечують реалізацію облікової політики щодо нематеріальних активів на підприємстві. З огляду на об'єкти обліку щодо нематеріальних активів підприємства узагальнено зовнішні та внутрішні чинники, які впливають на елементи облікової політики. Рекомендовано запровадити систему аналітичного обліку облікових номенклатур щодо таких об'єктів нематеріальних активів: капітальні інвестиції, ідентифіковані об'єкти та не завжди ідентифіковані об'єкти. Сформовано основні напрямки економічного аналізу нематеріальних активів на підприємстві шляхом розробки відповідного алгоритму. Пропонований алгоритм може бути використаний для проведення аналізу та формування аналітичних показників щодо нематеріальних активів з метою обґрунтування управлінських рішень у системі реалізації стратегії розвитку підприємства.

Ключові слова: підприємство, нематеріальні активи, облікова політика, класифікація, аналіз.

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-10-286-293>

Рис.: 3. **Табл.:** 2. **Бібл.:** 10.

Мельничук Марина Олексіївна – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри міжнародного бізнесу, фінансів та обліку, Харківський торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету (пров. Отакара Яроша, 8, Харків, 61045, Україна)

E-mail: marinamelnychuk121@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2113-3676>

Криштопець Юлія Миколаївна – магістр, Харківський торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету (пров. Отакара Яроша, 8, Харків, 61045, Україна)

UDC 657.421.3
JEL: E22; M41

Melnychuk M. O., Kryshchopets Yu. M. The Accounting and Analytical Provision of Management of the Non-Material Assets of Enterprise

The article is aimed at examining the economic ground of the formation of information-analytical provision for the management of non-material assets of enterprises. A review of normative and professional literature showed that the concept of «non-material assets» is used in terms of their use as property of the owner, which has no materially reserved form and can be identified in the following way: as means of work – resources with a term of use for more than one year in order to obtain economic benefits for the enterprise; as objects of intellectual property rights. In order to strengthen the significance of information about non-material assets, their classification for accounting and economic analysis purposes by a number of features and relevant types is closer defined, allowing to form and provide disclosure in the financial statements. For modern domestic accounting methodology, accounting policy on a separate accounting object is a priority, so the article proposes a generalized architecture of accounting policy on non-material assets in the following three blocks: general, methodical, organizational and technical parts. Each block is imbued with with basic components that ensure the implementation of accounting policy on non-material assets at the enterprise. Taking into consideration the accounting objects concerning non-material assets of the enterprise, both external and internal factors that influence the elements of accounting policy are generalized. It is recommended to introduce a system of analytical accounting of accounting nomenclatures on the following objects of non-material assets: capital investments, identifiable objects and not always identified objects. The main directions of economic analysis of non-material assets at the enterprise are formed by developing the appropriate algorithm. The proposed algorithm can be used for carrying out analysis along with formation of analytical indicators on non-material assets in order to substantiate managerial decisions in the system of implementation of the enterprise's development strategy.

Keywords: enterprise, non-material assets, accounting policy, classification, analysis.

Fig.: 3. **Tabl.:** 2. **Bibl.:** 10.

Вітчизняні підприємства за сучасних умов провадження діяльності в системі інформаційного суспільства все більше приймають управлінські рішення через призму превалювання нематеріальних домінант над матеріальними. Звідси виходить, що на формування прибутку все більший вплив мають нематеріальні активи, ефективність їх використання та відображення в системі бухгалтерського обліку інформації про їх витрати, пов'язані із їх придбанням чи створенням.

Нематеріальні активи як об'єкт бухгалтерського обліку завжди є предметом дискусії як науковців, так і практиків, оскільки є важливою, необхідною та водночас багатогранною категорією (інтелектуальна власність, наукові дослідження, інноваційні розробки, торговельні марки тощо). Це все зумовлює необхідність комплексного наукового дослідження щодо обліково-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Низка дискусійних та актуальних питань щодо економічної суті та особливостей економічного управління нематеріальними активами на підприємствах відображені в дослідженнях багатьох фахівців, зокрема: І. О. Бланка, О. В. Мельника, О. Г. Мендрула, Е. Брукінга, Д. М. Стеценка, С. В. Онишко. Серед науковців питанням бухгалтерського обліку нематеріальних активів увагу приділяли Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Т. В. Давидюк, В. М. Диба, В. М. Жук, Я. Д. Крупка, С. А. Кузнецова, С. О. Левицька, С. Ф. Легенчук, Т. В. Польова, Л. В. Чижевська, М. М. Шигун, І. Й. Яремко.

Цими та іншими вченими було здійснено значний доробок у сфері дослідження теоретико-методологічних, організаційних і практичних підходів щодо обліку та аналізу нематеріальних активів за сучасних умов. Цікавим є розвиток дослідження цих питань щодо управління нематеріальними активами з позиції створення додаткової вартості підприємства з формуванням відповідного обліково-аналітичного забезпечення.

Метою написання даної статті є дослідження економічного підґрунтя формування інформаційно-аналітичного забезпечення управління нематеріальними активами підприємств.

Нематеріальні активи сьогодні є складовими майна будь якого підприємства будь якої форми власності, а тому варто окреслити їх економічну природу в обліковій системі підприємства. Аналіз нормативної бази та літературних джерел довів, що поняття «нематеріальні активи» застосовується в розрізі сфери їх використання як майно власника, що не має матеріально-уречевленої форми та може бути ідентифікована; як засоби праці – ресурси з терміном використання більше одного року з метою отримання економічної вигоди підприємством; як об'єкти прав інтелектуальної власності. Отже, узагальнюючи викладене, нематеріальні активи є ресурсом підприємства, який становить частку майна, ідентифікація якого здійснюється шляхом набуття майнових прав на володіння та користування об'єктами або немайнових прав розпоряджатися ними та від використання яких очікується збільшення майбутніх економічних вигод підприємства. За П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» є ресурсом, що відповідає визначенню нематеріального активу, визнається у звітності лише, якщо: існує висока ймовірність отримання підприємством очікуваних майбутніх економічних вигод від активу та вартість активу можна достовірно оцінити [9]. У Податковому кодексі України нематеріальні активи – це право власності на результати інтелектуальної діяльності, промислової діяльності та інші аналогічні права [8].

Для цілей бухгалтерського обліку та здійснення економічного аналізу уточнена класифікація нематеріальних активів дозволяє здійснювати формування та забезпечувати розкриття інформації у фінансовій звітності для підвищення інформативності даних про нематеріальні активи. Тому нами проведено узагальнення класифікаційних ознак нематеріальних активів для бух-

галтерського обліку та економічного аналізу, яке наведено в *табл. 1*.

Вдала класифікація об'єктів обліку є підґрунтям коректної методики обліку таких об'єктів та визначення облікових номенклатур нематеріальних активів підприємства. Відображення в обліку нематеріальних активів завжди є предметом дискусій через неоднозначність трактування сутності багатьох господарських операцій щодо нематеріальних активів. Це спричинено тим, що низка операцій рідко виникають, не отримавши методичного підґрунтя з боку Міністерства фінансів, а чинні методичні рекомендації щорічно змінюються через складність господарських операцій та неоднозначне їх трактування в правовому полі.

Облікова політика стосовно нормативних положень передбачає вибір альтернативи щодо методів, методики, способів оцінки, форми ор-

ганізації обліку тощо, які використовуються для ведення обліку та складання звітності. Принцип послідовності забезпечує створення умов для отримання релевантної інформації для прийняття якісних управлінських рішень щодо власності протягом річного звітного періоду. Н. О. Лоханова справедливо зауважила, що за рахунок вибору окремих методів обліку так чи інакше досягається вплив на реальні процеси відтворення капіталу суб'єкта господарської діяльності, а це вже виходить за межі інформаційних аспектів [4].

Облікова політика має бути інструментом, який забезпечує оптимальну побудову всіх облікових підсистем, що спрямовані на формування фінансової, податкової й управлінської інформації [4].

Погоджуємось із твердженням Я. В. Олійник, що в широкому розумінні облікова політика як інструмент бухгалтерського обліку спрямована на обробку даних для складання фінансової

Таблиця 1

Узагальнена класифікація нематеріальних активів для бухгалтерського обліку та економічного аналізу

Класифікаційна ознака	Вид нематеріальних активів підприємства
За правом власності	1. Майнові права (права на майно), що охороняються ліцензіями, на користування результатами інтелектуальної діяльності. 2. Права інтелектуальної власності (на результати інтелектуальної діяльності), що охороняються патентами та авторськими договорами, на володіння результатами інтелектуальної діяльності. 3. Права власності на розпорядження нематеріальними перевагами, створеними у процесі власного інтелектуального виробництва
За правомочністю контролю	1. Нематеріальні активи, придбані (отримані) у формі майнових прав. 2. Нематеріальні активи, придбані (отримані) у формі прав інтелектуальної власності. 3. Нематеріальні активи, створені у процесі наукових досліджень та розробок. 4. Нематеріальні активи, створені відносинами з клієнтами. 5. Нематеріальні активи, створені персоналом
За впливом на стратегічні результати діяльності корпорації	1. Нематеріальні активи, які кількісно впливають на зростання масштабів діяльності. 2. Нематеріальні активи, які якісно впливають на зростання ділової репутації (внутрішньо генерованого гудвілу)
За строком корисного використання	1. Функціонуючі. 2. Не функціонуючі
За ступенем правової захищеності	1. Захищаються охоронними документами. 2. Не захищаються охоронними документами
За способом впливу на фінансові результати	1. Забезпечують отримання прибутку безпосередньо. 2. Забезпечують отримання прибутку опосередковано
За способом створення	1. Створені чи придбані. 2. Власні. 3. Пайові

Джерело: складено за [1; 2; 3; 10].

звітності. Облікова політика поєднує в собі риси правового та методичного механізму управління, що дозволяє скласти звітність, яка:

- ✦ містить дохідливу інформацію, розраховану на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації;
- ✦ містить лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені в минулому;
- ✦ містить достовірну інформацію без помилок і викривлень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності;
- ✦ надає можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств [6].

Н. О. Лоханова у продовження своєї думки основну мету облікової політики в такому контексті рекомендує розмежувати на підцілі, зокрема відносно фінансової звітності, метою якої є якісне представлення інформації у фінансовій звітності, підвищення економічної стійкості за рахунок застосування таких методів обліку, що зменшують фінансові ризики; відносно управлінської – представлення своєчасної та релевантної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень і забезпечення на підставі цього зниження підприємницьких, господарських та інших ризиків.

Облікова політика визначає правила обліку підприємства для конкретних об'єктів обліку з метою формування достовірної звітності, а тому інформація про нематеріальні активи підприємства є інформативною та важливою для прийняття рішень. Ученими часто зауважується на складових облікової політики на підприємстві. Узагальнивши їх рекомендації, запропонуємо архітектуру облікової політики щодо нематеріальних активів (рис. 1).

При формуванні облікової політики щодо елементів нематеріальних активів підприємства елементи облікової політики визначаються підприємством відповідно до П(С)БО чи МСФЗ (МСБО) з урахуванням специфіки діяльності.

З огляду на об'єкти обліку щодо нематеріальних активів підприємства, на рис. 2 узагаль-

нено зовнішні та внутрішні чинники, які впливають на елементи облікової політики щодо нематеріальних активів.

Методика бухгалтерського обліку нематеріальних активів залежить від способів надходження їх на підприємство та способів їх вибуття. Враховуючи, що об'єкти нематеріальних активів являють собою досить різноманітні об'єкти обліку, рекомендовано запровадити систему аналітичного обліку облікових номенклатур про такі об'єкти (табл. 2).

Дотримання положень П(С)БО 8 щодо формування в обліку інформації про операції з нематеріальними активами дозволяє складати достовірну фінансову звітність за альтернативними пропозиціями, тому офіційні принципи обліку мають застосуватися до всіх видів нематеріальних активів для усунення будь-яких розбіжностей щодо капіталізації відповідних витрат.

За П(С)БО 8, в обліку визнання нематеріальних активів здійснюється за вартістю, що враховує всі понесені прямі витрати, тому питання капіталізації та їх оцінки є одними із ключових за умов складності віднесення витрат до конкретного об'єкту обліку нематеріальних активів та відсутністю як такого активного ринку за багатьма об'єктами.

Методичне забезпечення обліку нематеріальних активів є підґрунтям ефективного їх використання у процесі господарської діяльності, та, відповідно, визначення методичних підходів до аналітичних процедур операцій з ними. На основі низки літературних джерел сформовано основні напрямки економічного аналізу нематеріальних активів на підприємстві (рис. 3).

Пропонований алгоритм може бути використаний на підприємстві для проведення аналізу та формування аналітичних показників щодо нематеріальних активів з метою обґрунтування управлінських рішень у системі реалізації стратегії розвитку.

ВИСНОВКИ

Нематеріальні активи на сучасних підприємствах є вагомим часткою майна як важливий ресурс, що забезпечує додаткову вартість шляхом ефективного їх використання. Як об'єкт бухгалтерського обліку нематеріальні активи розглядають через результат ефективної взаємодії різних складових капіталу підприємства в нематеріальній формі, яка забезпечує підприємство

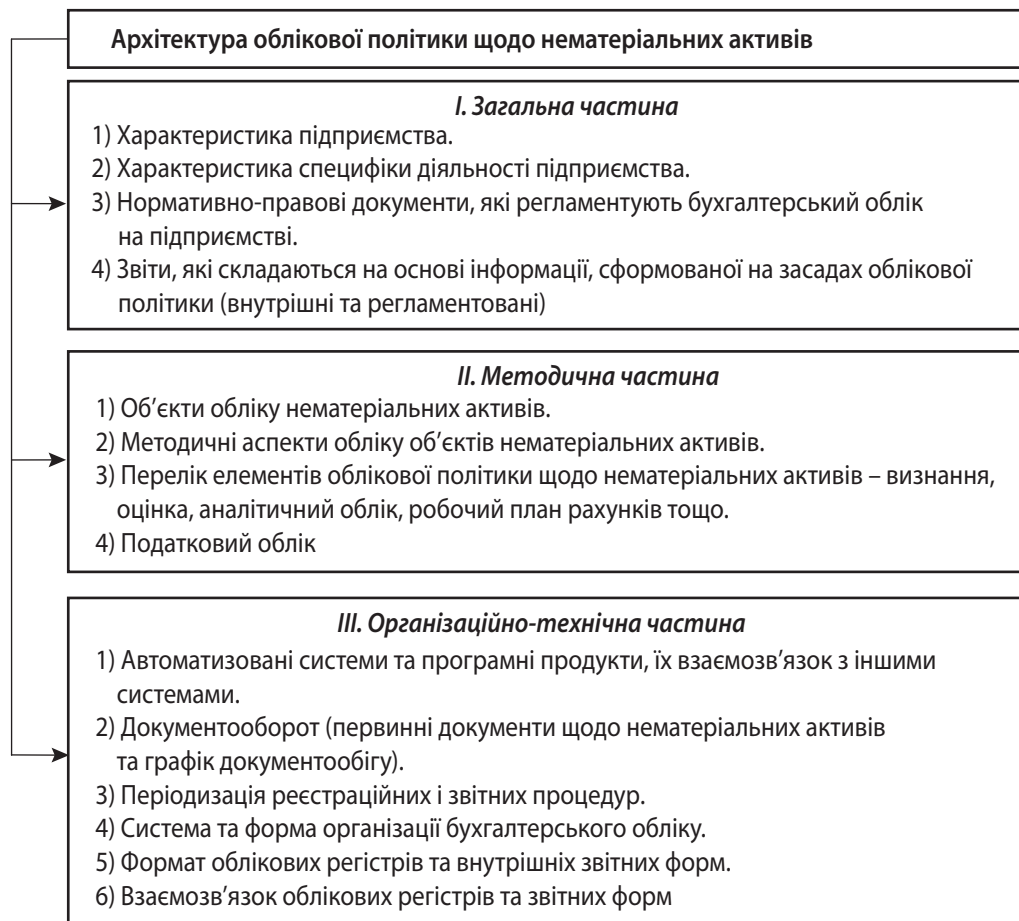


Рис. 1. Архітектура облікової політики щодо нематеріальних активів

Джерело: авторська розробка.

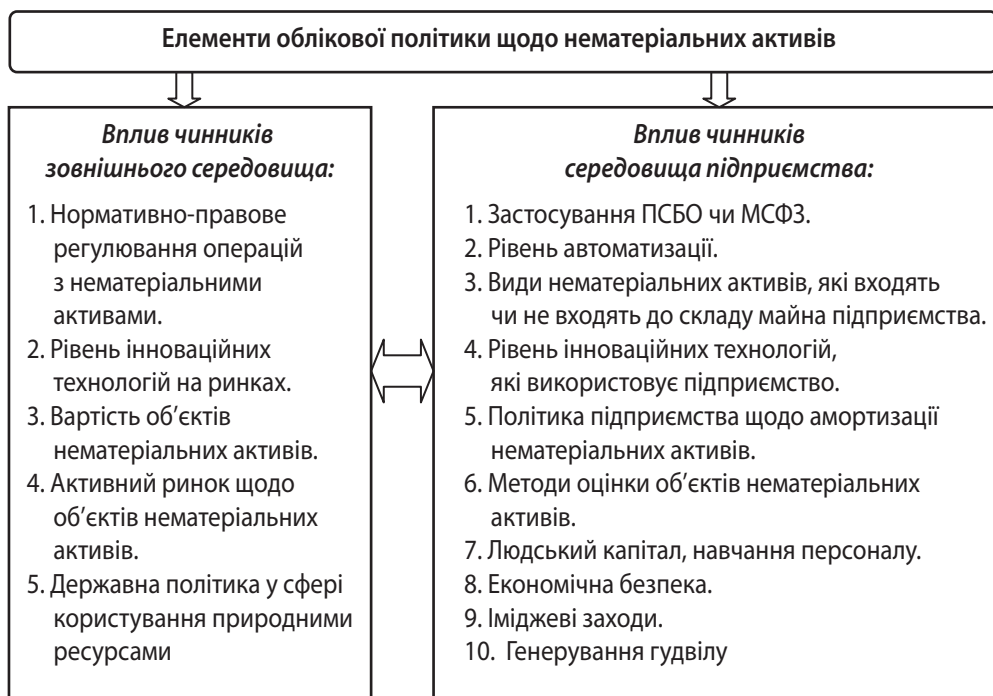


Рис. 2. Взаємозв'язок чинників, які визначають вибір елементів облікової політики щодо нематеріальних активів

Джерело: авторська розробка.

Облікові номенклатури щодо нематеріальних активів

Капітальні інвестиції	
Субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» [7]	«Створені власними силами нематеріальні активи». «Придбані нематеріальні активи». «Нематеріальні активи, отримані як внесок засновників». «Безоплатно отримані нематеріальні активи». «Нематеріальні активи, придбані в інший спосіб»
Ідентифіковані об'єкти [5]	
121 «Права користування природними ресурсами»	Права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище
122 «Права користування майном»	Право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо
123 «Права на комерційні Позначення»	Права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо, окрім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті
124 «Права на об'єкти промислової власності»	Право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем
125 «Авторське право та суміжні з ним права»	Право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, компіляції даних, фонограми, відеограми
127 «Інші нематеріальні активи»	Право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо
Не завжди ідентифіковані об'єкти	
Гудвіл, репутація	Внутрішньо генерований гудвіл
Вебсайт	Витрати на створення вебсайту
Комерційна таємниця	

економічними вигодами. Проте на вітчизняних підприємствах частка нематеріальних активів продовжує залишатися досить низькою. У статті наведено узагальнену класифікацію нематеріальних активів, яка дозволяє ідентифікувати об'єкти та використовувати інформацію про них з метою обліку, аналізу й управління. На основі класифікації запропоновано кодифікувати субрахунки рахунку 12 «Нематеріальні активи» для ідентифікації відповідних об'єктів у бухгалтерському обліку. Рекомендований алгоритм проведення економічного аналізу містить основні його напрямки та етапи, що дозволяє комплексно оцінювати ефективність використання нематеріальних активів і визначати їх вплив на формування доданої вартості підприємства. ■

ЛІТЕРАТУРА

- Бескоста Г. М. Обґрунтування сутності нематеріальних активів в обліку. *Бізнес Інформ*. 2013. № 10. С. 306–310. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2013-10_0-pages-306_310.pdf
- Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Житомир : ЖІТІ, 2011. 640 с.
- Діба В. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління нематеріальними активами : монографія. Київ : КНЕУ, 2015. 428 с.
- Лоханова Н. О. Облікова політика як інструмент управління економічною безпекою компанії. *Інвестиції: практика та досвід*. 2014. № 11. С. 12–16. URL: <http://dSPACE.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2467/1/Облікова%20політика%20як%20інструмент%20управління%20економічною%20безпекою%20компанії.pdf>
- Максименко І. Я., Зоря О. П., Кривошеєва А. С. Особливості обліку нематеріальних активів в управлінні підприємством. *Агросвіт*. 2017. № 9. С. 53–56. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/9_2017/10.pdf
- Олійник Я. В. Облікова політика як інструмент вирішення методичних питань складання фінансової звітності підприємств. *Фінанси, облік і аудит*. 2012. № 20. С. 347–354.
- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>

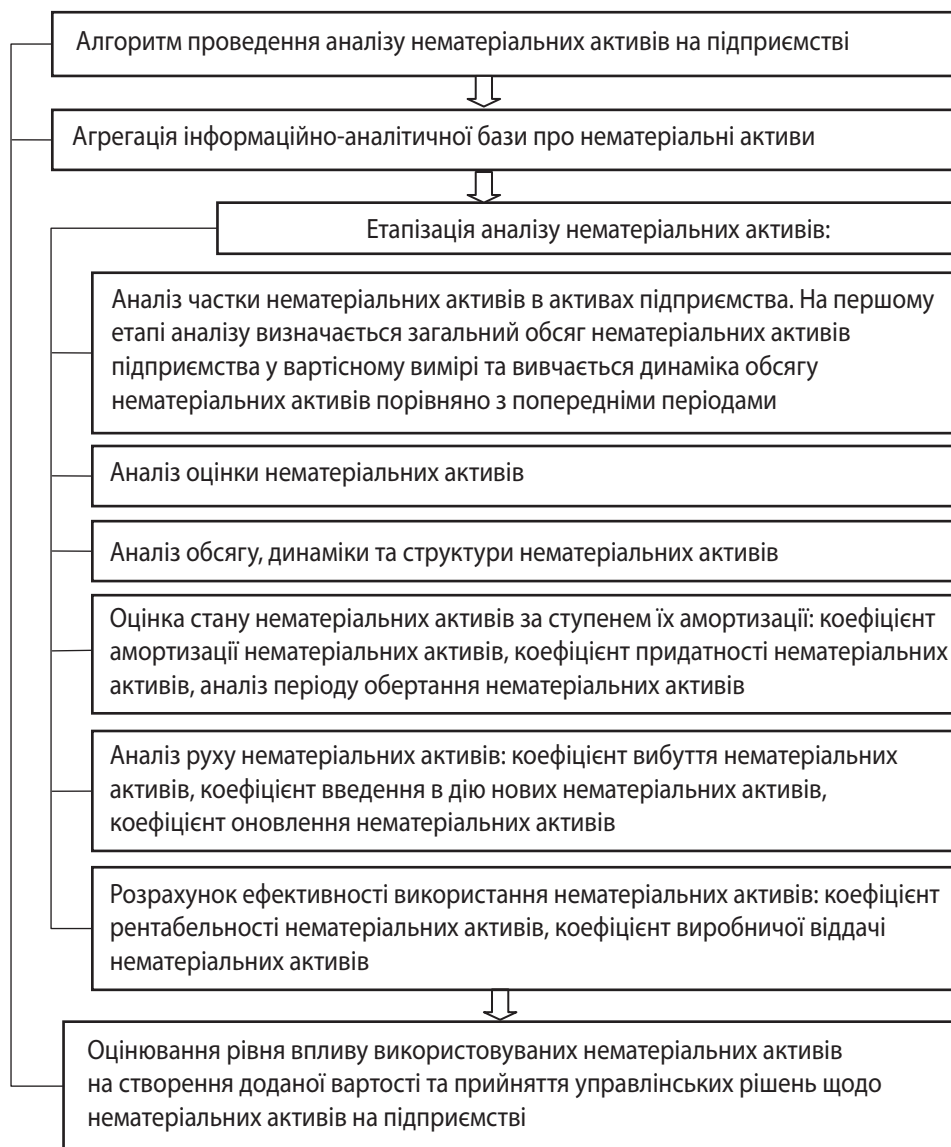


Рис. 3. Алгоритм економічного аналізу нематеріальних активів на підприємстві

Джерело: авторська розробка.

8. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>
10. Соловей Н. В., Деркач О. С., Тітаренко А. Д. Проблеми та шляхи покращення обліку нематеріальних активів. *Економіка та держава*. 2019. № 3. С. 114–117. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/3_2019/22.pdf

REFERENCES

Beskosta, H. M. "Obgruntuvannya sutnosti nematerialnykh aktyviv v obliku" [Substantiation of the Essence of Intangible Assets in Accounting]. *Biznes Inform*. 2013. <https://www.business-inform.net/>

[export_pdf/business-inform-2013-10_0-pages-306_310.pdf](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text)

Butynets, F. F. *Teoriia bukhhalterskoho obliku* [Accounting Theory]. Zhytomyr: ZhITI, 2011.

Dyba, V. M. *Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia nematerialnymy aktyvamy* [Accounting and Analytical Support of Intangible Assets Management]. Kyiv: KNEU, 2015.

[Legal Act of Ukraine] (1999). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>

[Legal Act of Ukraine] (1999). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>

[Legal Act of Ukraine]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

Lokhanova, N. O. "Oblikova polityka yak instrument upravlinnia ekonomichnoiu bezpekoiu kompanii" [Accounting Policy as a Means of Ensuring the Economic Security of the Company]. *Investytsii: praktyka ta dosvid*. 2014. <http://dspace.oneu.edu.ua/>

jspui/bitstream/123456789/2467/1/Облікова%20політика%20як%20інструмент%20%20управління%20економічною%20безпекою%20компанії.pdf

- Maksymenko, I. Ya., Zoria, O. P., and Kryvosheieva, A. S. "Osoblyvosti obliku nematerialnykh aktyviv v upravlinni pidpriemstvom" [Features Accounting and Analytic View Inventory in the Management Retailers]. Ahrosvit. 2017. http://www.agrosvit.info/pdf/9_2017/10.pdf
- Oliinyk, Ya. V. "Oblikova polityka yak instrument vyrishennia metodychnykh pytan skladannia finansovoi

zvitnosti pidpriemstv" [Accounting Policy as a Tool for Addressing Methodological Issues of Financial Reporting of Enterprises]. *Finansy, oblik i audyt*, no. 20 (2012): 347-354.

- Solovej, N. V., Derkach, O. S., and Titarenko, A. D. "Problemy ta shliakhy pokrashchennia obliku nematerialnykh aktyviv" [Problems and Ways to Improve Accounting Intangible Assets]. *Ekonomika ta derzhava*. 2019. http://www.economy.in.ua/pdf/3_2019/22.pdf