

УДК 338:339.166.5

М. В. Жук,

д. е. н., професор, професор кафедри менеджменту, публічного управління та адміністрування, Подільський державний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7742-6523>

О. В. Пацарнюк,

асистент кафедри обліку, оподаткування та технологій електронного бізнесу, Подільський державний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0005-9287-2643>

DOI: 10.32702/2306-6792.2023.16.34

УПРАВЛІННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ З ВИКОРИСТАННЯМ МЕТОДІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

M. Zhuk,

Doctor of Economic Sciences, Professor, Professor of the Department of Management, Public Administration and Management, Podilskyi State University

O. Patsarniuk,

Assistant of the Department of Accounting, Taxation and E-Business Technologies, Podilskyi State University

MANAGEMENT OF INTANGIBLE ASSETS OF AGRICULTURAL ENTERPRISES USING ACCOUNTING METHODS

Нематеріальні активи становлять важливий ресурс і результат діяльності аграрних підприємств особливо в умовах економіки знань. Адже в їх структурі є складники, пов'язані з інтелектом та інвестиціями. Це вимагає науково обгрунтованого та ефективного управління ними, у т.ч. в аграрних підприємствах. Обгрунтовано, що досягти його можна на засадах справедливого й системного та послідовного обліку. При цьому у його процесі необхідно точно ідентифікувати нематеріальні активи; враховувати їх грошову і негрошову форми; нормативно-законодавчі відповідності. Вказано на виняткове значення дотримання принципів бухгалтерського обліку при чіткій постановці мети і формулюванні завдань обліку нематеріальних активів. У перспективі для управління матеріальними активами аграрних підприємств пріоритетну роль відведено удосконаленню методології їх узагальнення та аналізу в обліково-фінансовій звітності.

Intangible assets have always been considered an important economic component or factor of economic activity in the agricultural sector in a market environment. However, their role is significantly increasing with the development of the digital knowledge economy and new technological modes. They are understood not only as an integral part of the economic potential and financial stability of agricultural enterprises, but also as the basis of their innovation potential and competitiveness. After all, the source of their creation is information resources, experience, organizational capabilities, i.e., intelligence. This requires a special methodological approach to their management on the basis of comprehensive consideration, accounting, evaluation and diagnostics. Intangible assets are an important resource and result of agricultural enterprises, especially in the knowledge economy. After all, their structure includes components related to intellect and investment. This requires scientifically sound and efficient management of them, including in agricultural enterprises. It is proved that this can be achieved on the basis of fair and systematic and consistent accounting. In the process, it is necessary to accurately identify intangible assets; take into account their monetary and non-monetary forms; regulatory and legal compliance. The author emphasizes the exceptional importance of compliance with the accounting principles in clearly setting the goal and formulating the tasks of intangible assets accounting. In the future, for the management of tangible assets of agricultural enterprises, the priority role is given to improving the methodology of their generalization and analysis in accounting and financial statements. Based on the specifics of the origin of intangible assets, given the heterogeneity of their composition, the author identifies the need to continue studying intangible assets as an accounting object, their characteristics and attributes in order to obtain reliable information for management. The legal and regulatory framework for accounting for intangible assets suggests the need to clarify the methodological basis for the formation of information

on intangible assets in accounting and to develop certain aspects of the procedure for disclosing information on intangible assets in financial statements. This will help to ensure compliance with the law in their use, transparency of accounting and improve the quality of management decisions on the strategy and tactics of agricultural enterprises.

Ключові слова: аграрні підприємства, нематеріальні активи, інтелектуальна власність, бухгалтерський облік, управління, нормативно-законодавче забезпечення.

Key words: agrarian enterprises, intangible assets, intellectual property, accounting, management, regulatory and legal support.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Нематеріальні активи завжди вважалися і вважаються важливим економічним складником або ж чинником господарської діяльності в агросфері в умовах ринкових відносин. Проте їх роль значно посилюється з розвитком цифрової економіки знань, нових технологічних укладів. Вони розуміються не лише як складова частина економічного потенціалу та фінансової стабільності аграрних підприємств, але і як основа їх інноваційного потенціалу й конкурентоспроможності. Адже джерелом їх створення виступають інформаційні ресурси, досвід, організаційні можливості, тобто інтелект. Це вимагає особливого методологічного підходу до їх управління на засадах всебічного врахування, обліку, оцінки та діагностики.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Вагомий внесок у рішення і розробку питань управління нематеріальними активами з використанням теоретичних і практичних положень бухгалтерського обліку внесли відомі вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти: І.О. Бланк, Ф.Ф. Бутинець, О.Б. Бутнік-Сіверський, Н.Г. Виговська, С.Ф. Голов, В.П. Завгодній, С.Я. Зубілевич, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, М.В. Жук, М.М. Ігнатенко, М.М. Коцупатрий, Л.О. Мармуль, Т.І. Маренич, І.О. Романюк, М.Ф. Огійчук, В.М. Пархоменко, Н.І. Ткаченко та ін.

Всебічне обґрунтування ними теоретичних положень і діючої практики бухгалтерського обліку нематеріальних активів дозволило вирішити велику кількість проблем управління через ідентифікацію, уточнення змісту, визначення справедливої вартості тощо. Однак для аграрних підприємств недосконалим залишається порядок визнання та зарахування на баланс об'єктів нематеріальних активів. Доопрацювання потребує методика обліку окремих операцій з нематеріальними активами; організація збалансованого обліку, амортизаційної політики щодо них. Подальших розробок потребують методики інвентаризації нематеріальних активів; вартісної оцінки

нематеріальних активів для різних цілей управління аграрними підприємствами.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою статті є узагальнення і доопрацювання теоретичних положень та розробка практичних пропозицій з організації та методики бухгалтерського обліку нематеріальних активів як інформаційної основи для здійснення ефективного управління ними та удосконалення їх використання в аграрних підприємствах.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною складністю в управлінні використанням нематеріальних активів є, насамперед, їх ідентифікація. Необхідно чітко розуміти, що вони являють як об'єкти управління та яким чином обліковуються. Адже вони охоплюють й інформацію, винаходи, інтелектуальні права; працівників як носіїв інтелекту; інтелектуальні та інноваційні процеси [1–5]. Це спричиняє труднощі з розмежуванням їх складників з інтелектуальним капіталом та іншими активами аграрних підприємств, отже, і з порядком обліку та використанням методів і заходів управлінського впливу.

У найбільш загальному розумінні до нематеріальних активів аграрних підприємств відносяться об'єкти господарської діяльності, які: не мають матеріальної форми; не володіють фізичними якостями, але забезпечують їм можливість отримання доходу протягом певного періоду часу або на постійній основі. Також вони мають різні напрями експлуатації; важко виділяються із загального обсягу майна; не мають відходів; характеризуються підвищеним ступенем ризику як джерело одержання доходів.

У Міжнародних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку представлені подібні ознаки нематеріальних активів, а саме: активи підприємства можуть не мати фізичної форми; від цих активів очікується отримання майбутні економічні вигоди; вони контролюються підприємством. Водночас, нематеріальні активи розглядаються як витрати підприємств в не-

матеріальні об'єкти, які використовуються протягом довгострокового періоду в господарській діяльності та приносять доход. Такий підхід до визначення нематеріальних активів закріплено законодавчими нормами [6].

Визначення категорії нематеріальних активів за своєю сутністю пов'язано з іншими економічними категоріями — "інтелектуальна власність" і "об'єкт права інтелектуальної власності", та їх синтезу. Ми підтримуємо концепцію, прихильники якої описують появу нематеріальних активів, виділяючи в якості основної характеристики можливість визначення вартості результатів інтелектуальної діяльності. За даними Банасько Т.М. "у нинішній час нематеріальними активами можуть бути близько 30 видів прав на об'єкти інтелектуальної власності. Нові можливості в реалізації творчого потенціалу працівників розумової праці, їх економічного стимулювання відкриває розуміння суті інтелектуальної власності, умов її виникнення і перетворення в нематеріальні активи" [7, с. 31].

З позиції бухгалтерського обліку до нематеріальних активів, як складової активів підприємства відноситься тільки та інтелектуальна власність, яка має вартісну оцінку, і це, на думку О. Бутнік-Сіверського, є головною розпізнавальною ознакою, за якою об'єкти інтелектуальної власності поділяються на: 1) об'єкти інтелектуальної власності, що не мають вартісної оцінки і не відносяться до нематеріальних активів; 2) об'єкти інтелектуальної власності як складові нематеріальних активів [8, с. 45]. Документальне підтвердження нематеріальних активів скорочується також за рахунок виключення частини об'єктів інтелектуальної власності — особистих немайнових прав фізичних осіб (ерудитія, інтелект, компетенції, талант, комунікації, інші якості особистості).

Метою обліку нематеріальних активів аграрних підприємств є надання користувачам для прийняття управлінських рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про їх наявність і рух. Основними завданнями обліку нематеріальних постають: виявлення та реєстрація інформації про нематеріальні активи; узагальнення, зберігання та передача відомостей щодо зміни їх вартості; накопичення та надання користувачам даних про рух нематеріальних активів.

На нематеріальні активи поширюються принципи побудови й організації бухгалтерського обліку [9, с. 51]: превалювання сутності над формою — операції з нематеріальними активами обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми; безпе-

первність; послідовність; єдиний грошовий вимірник; обачність — специфіка нематеріальних активів (відсутність матеріальної форми висуває певні вимоги до застосування методів оцінки, які повинні запобігати заниженню обсягів зобов'язань та витрат і завищенню обсягів активів і доходів підприємств; повне висвітлення.

Використання наведених принципів та методів бухгалтерського обліку забезпечують не лише технологію облікового процесу. Вони сприяють трансформації облікових даних про окремі господарські операції щодо нематеріальних активів в різноманітну інформацію як основу для аналізу діяльності, необхідну для цілей управління. Серед методів обліку застосовуються всі традиційні складники — документування, подвійний запис, рахунки, оцінка, калькуляція, інвентаризація, баланс, обліково-фінансова звітність.

У вітчизняній обліковій та управлінській практиці більшість операцій з нематеріальними активами відносяться до інвестиційної діяльності підприємств, зокрема, й аграрних. Однак відображення нематеріальних активів в обліку для цілей управління супроводжується певними проблемами. Серед них виділяються недостатня розробка єдиних процедур національних П(С)БО, пов'язаних з технологіями обліку об'єктів нематеріальних активів, зважаючи на специфічність їх прояву; наявність суперечностей інтерпретації нематеріальних активів в обліку; слабкість засобів правового захисту об'єктів прав у складі нематеріальних активів.

Наразі, нормативно-правове регулювання нематеріальних активів охоплює діяльність у сфері законодавства про патенти, товарні знаки, а також про авторське право та суміжні права і заходів з забезпечення його дотримання; у сфері національних правових актів, якими встановлюються та регулюються питання методології бухгалтерського обліку нематеріальних активів та порядок подання інформації про них у фінансовій звітності [10—12].

Перша сфера є більш розробленою, а саме: налічує біля 2 тисяч документів; реалізується, як на рівні вітчизняних нормативно-правових актів, так і на рівні міжнародних договорів. Регулювання правовідносин у сфері правової охорони та використання результатів інтелектуальної, творчої діяльності в Україні забезпечується Основним Законом — Конституцією України.

Прийняті Верховною Радою України у 1993 році Закони ("Про охорону прав на сорти рослин", "Про охорону прав на винаходи і корисні моделі", "Про охорону прав на промислові зразки", "Про охорону прав на знаки для товарів і

послуг") поклали початок регулюванню відносин, пов'язаних з набуттям і здійсненням права власності на об'єкти нематеріальних активів. Отже, законодавча база країни у цій сфері дає можливість стверджувати, що нематеріальні активи є об'єктами прав інтелектуальної власності [13, с. 158].

Однак в Україні досі не створено нормативно-правової бази, що регламентує відносини в цій сфері, хоча спроби робилися неодноразово. Так, при підготовці проекту Закону "Про інтелектуальну власність та її захист" пропонувалось оцінювати вартість інтелектуальної власності, використовуючи ринковий підхід (ціна визначається попиту та пропозицією). При цьому не розглядалися визнані у всьому світі витратний і доходний підходи, спрямовані на врахування об'єктивних критеріїв вартості таких об'єктів. Тому виключно ринковий підхід не можна вважати переконливим.

Термін "нематеріальні активи" в обліку вперше визначено П(С)БО 8 "Нематеріальні активи". Згідно нього, нематеріальний актив — це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам [14]. Таким чином, з визначення терміну "нематеріальний актив", що містить П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" впливає суттєве поняття нематеріальних активів; можливість визнання нематеріальних активів.

В міжнародній практиці звичайно не практикується для обліку нематеріальних активів виділення єдиного загального рахунку [15-16]. За необхідності їх враховують на рахунках нематеріальних активів за видами (наприклад "Патенти", "Ліцензії", "Права на оренду" тощо). Проте це не спрощує обліковий процес та аналіз питань, пов'язаних з рухом та амортизацією нематеріальних активів.

ВИСНОВКИ

Виходячи зі специфіки походження нематеріальних активів, враховуючи неоднорідність їхнього складу, виявлена необхідність продовження вивчення нематеріальних активів як об'єкту бухгалтерського обліку, їх характеристик та ознак з метою отримання достовірної інформації для управління. Нормативно-правове регулювання обліку нематеріальних активів дозволяє вести мову про необхідність уточнення методологічних засад формування

у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розробку окремих аспектів порядку розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності. Це сприятиме дотриманню законності у їх використанні, прозорості обліку та підвищенню якості керівних рішень щодо стратегії і тактики розвитку аграрних підприємств.

Література:

1. Артеменко Н.В., Ширяєва Н.В. Нематеріальні активи: основи бухгалтерського обліку та оцінки. Вісник Національного технічного університету "Харківський політехнічний інститут". Серія "Технічний прогрес і ефективність виробництва". 2015. № 25 (1134). С. 94—99.
2. Плаксієнко В.Я. Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах. Київ: ЦУА, 2014. 464 с.
3. Олендій О.Т., Шушакова І.К. Методичні засади проведення аудиту нематеріальних активів. Інноваційна економіка. 2013. № 5 (43). С. 291—297.
4. Ігнатенко М. Здійснення автоматизації бухгалтерського обліку аграрних підприємств на засадах впровадження нових програмних продуктів і моделей. Аграрна економіка. 2019. № 42. URL: <https://economicbulletin.com/index.php/journal/article/view/555/580> (дата звернення: 07.08.2023).
5. Линник О.І., Флоря А.А. Резерв сумнівних боргів: особливості створення та відображення в бухгалтерському обліку. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Вип. 8. С. 1182—1186.
6. Мармуль А.О., Танклевська Н.С. Фінансово-кредитне забезпечення розвитку аграрного сектору економіки. Економіка АПК. 2011. № 7. С. 34—38.
7. Банасько Т.М. Проблеми та перспективи дослідження нематеріальних активів в Україні. Економіст. 2014. № 2. С. 30—33.
8. Бутнік-Сіверський О.Б. Методологічні засади нової парадигми розвитку теорії національної інтелектуальної безпеки. Теорія і практика інтелектуальної власності. Вип. 4, 2022. С. 40—51.
9. Ігнатенко М.М., Сарапіна О.А. Вплив автоматизації обліку та фінансової звітності на безпеку підприємств. Економічний вісник університету. 2018. Вип. (1) 38. С. 47—53.
10. Жук М. В. Стратегічні завдання та пріоритети розвитку інституційного механізму аграрного сектору економіки України для підвищення ефективності землекористування, продовольчої безпеки та адміністративно-те-

риторіальної реформи на селі. Агросвіт. 2022. № 4. С. 11—17.

11. Сєвідова І.О., Мандич О.В., Квятко Т.М., Бабко Н.М., Романюк І.А. Конкурентоспроможність підприємства: навч. посіб. Харків: ХНТУСГ, 2020. 200 с.

12. Алескерова Ю.В., Тодосійчук В.А., Мосовик В.О. Фінансово-кредитне забезпечення відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств та їхні особливості. Інфраструктура ринку. 2018. Вип. 19. С. 434—442.

13. Кравченко М.В. Нарахування амортизації в підприємствах агропромислового сектору. Причорноморські економічні студії. 2019. Вип. 43. С. 156—160.

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи". Бухгалтерія. 2005. № 29 (652). С. 48—51.

15. Ігнатенко М.М., Леваєва Л.Ю., Романюк І.А. Інформаційне забезпечення організаційно-економічних пріоритетів розвитку фермерських господарств і сільськогосподарських підприємств. Ефективна економіка. 2020. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7854> (дата звернення: 07.08.2023).

16. Ihnatenko M.M., Romaniuk I.A., Yatsenko Ya.I. Support of projects and strategies for development of rural green tourism enterprises by local communities and the state. Економічний вісник університету. 2021. Вип. 51. С. 7—13.

References:

1. Artemenko, N.V. and Shyryayeva, N.V. (2015), "Intangible assets: basics of accounting and valuation", *Visnyk Natsional'noho tekhnichnoho universytetu "Kharkivs'kyi politekhnichnyi instytut". Seriya "Tekhnichnyy prohres i efektyvnist' vyrobnytstva"*, vol. 25 (1134), pp. 94—99.

2. Plaksiyenko, V.YA. (2014), *Bukhhalters'kyi oblik u vyrobnychkykh ta ahroservisnykh koope-ratyvakh [Accounting in production and agro-service cooperatives]*. TSUL, Kyiv, Ukraine.

3. Olendiy, O.T. and Shushakova, I.K. (2013), "Methodological principles of audit of intangible assets", *Innovatsiyna ekonomika*, vol. 5 (43), pp. 291—297.

4. Ihnatenko, M. (2019), "Implementation of automation of accounting of agricultural enterprises on the basis of introduction of new software products and models" *Ahrarna ekonomika*, vol. 42, available at: <https://economicbulletin.com/index.php/journal/article/view/555/580> (Accessed 07 August 2023).

5. Lynnyk, O.I. and Florya, A.A. (2015), "Allowance for doubtful debts: features of creation and reflection in accounting", *Hlobal'ni ta na-*

tsional'ni problemy ekonomiky, vol. 8, pp. 1182—1186.

6. Marmul', L.O. and Tanklevs'ka, N.S. (2011), "Financial and credit support for the development of the agrarian sector of the economy", *Ekonomika APK*, vol. 7, pp. 34—38.

7. Banas'ko, T.M. (2014), "Problems and prospects of research of intangible assets in Ukraine", *Ekonomist*, vol. 2, pp. 30—33.

8. Butnik-Sivers'kyi, O.B. (2022), "Methodological foundations of a new paradigm for the development of the theory of national intellectual security", *Teoriya i praktyka intelektual'noyi vlasnosti*, vol. 4, pp. 40—51.

9. Ihnatenko, M.M. and Sarapina, O.A. (2018), "Influence of automation of accounting and financial reporting on the security of enterprises", *Ekonomichnyy visnyk universytetu*, vol. (1) 38, pp. 47—53.

10. Zhuk, M.V. (2022), "Strategic tasks and priorities for the development of the institutional mechanism of the agrarian sector of the Ukrainian economy to improve the efficiency of land use, food security and administrative-territorial reform in rural areas", *Ahrosvit*, vol. 4, pp. 11—17.

11. Sievidova, I.O. Mandych, O.V. Kvyatko, T.M. Babko, N.M. and Romaniuk, I.A. (2020), *Konkurentospromozhnist' pidpryyemstva [Competitiveness of the enterprise]*, KHNTUSH, Kharkiv, Ukraine.

12. Aleskerova, YU.V. Todosiychuk, V.L. and Mostovyk, V.O. (2018), "Financial and credit support for the reproduction of fixed assets of agricultural enterprises and their features", *Infra-struktura rynku*, vol. 19, pp. 434—442.

13. Kravchenko, M.V. (2019), "Accrual of depreciation in enterprises of the agro-industrial sector", *Prychornomors'ki ekonomichni studiyi*, vol. 43, pp. 156—160.

14. National Bank of Ukraine (2005), "Accounting Regulation (Standard) 8 "Intangible Assets", *Bukhhalteriya*, vol. 29 (652), pp. 48—51.

15. Ihnatenko, M.M. Levayeva, L.Yu. and Romaniuk, I.A. (2020), "Information support of organizational and economic priorities for the development of farms and agricultural enterprises", *Efektivna ekonomika*, vol. 5, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7854> (Accessed 07 August 2023).

16. Ihnatenko, M.M. Romaniuk, I.A. and Yatsenko, Ya.I. (2021), "Support of projects and strategies for development of rural green tourism enterprises by local communities and the state", *Ekonomichnyy visnyk universytetu*, vol. 51, pp. 7—13.

Стаття надійшла до редакції 10.08.2023 р.