

СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВ АПК

Чуб Юлія Володимирівна, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку
Ткаль Ярміла Сергіївна, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку
Сумський національний аграрний університет

Актуальність теми дослідження. Для України необхідність управління інтелектуальною власністю є актуальною, оскільки країна проголосила інноваційний шлях розвитку економіки, підґрунтям якої є інтелектуальна власність. Сучасний розвиток аграрних підприємств ґрунтується на принципах сталого господарювання, конкурентоспроможного виробництва та ефективного використання інтелектуального капіталу. Ринкові відносини вимагають посилення ролі нематеріальних активів. Управління інтелектуальною власністю, таким чином, стає важливою складовою стратегічного менеджменту підприємства і тісно пов'язане з основними напрямками його діяльності. Формування цих напрямків та термінів їх досяжності – суть завдань, які вирішуються керівництвом підприємства за допомогою стратегічного менеджменту. Управління нематеріальними активами підприємств поступово стає фактором стійкого розвитку, підвищення ринкової вартості підприємств, а також формування їх конкурентних переваг.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідження проблем управління нематеріальними активами підприємств, зокрема і в аграрному секторі, знайшли своє відображення у наукових працях відомих зарубіжних та вітчизняних вчених: Д. Андриссена, В. Астахова, Е. Божко, В. Бочарова, О. Бутнік-Сіверського, М. Вачевського, В. Гавви, Л. Едвінсона, В. Жука, Р. Каплана, А. Клименка, Б. Лева, Л. Михайлової, Д. Нортона, Н. Пузині, Р. Рейлі, І. Репіної, Г. Савіної, П. Салівана, О. Святоцького, О. Славкової, В. Тесакова, Р. Тиссена, О. Федоніна, Г. Цибульова, Р. Швайса та інших.

Формулювання цілей статті. Аналіз існуючих наукових праць свідчить, що на сучасному етапі розвитку економіки в аграрному секторі потребують подальшого розвитку теоретико-методичні положення щодо удосконалення системи управління нематеріальними активами підприємств АПК. Для практики агропромислового виробництва певний інтерес мають пропозиції, які стосуються методичних положень щодо оцінки нематеріальних активів на основі розвитку їх класифікаційних ознак, що впливають на формування організаційних складових в системі управління. Саме це обумовило вибір теми дослідження, визначило мету, завдання та побудову його структури та напрямів.

Викладення основного матеріалу дослідження. У сучасних умовах спостерігається посилення ролі нематеріальних активів, хоча у процесі вивчення літературних джерел за даною проблематикою, встановлена відсутність єдиної точки зору щодо сутності цього поняття. Узагальнені основні особливості нематеріальних активів наведені у табл. 1.

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 й 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.

Таблиця 1

Трактування визначень поняття «нематеріальний актив»*

На думку:	Сутність визначення
П(С)БО 8 [12]	Немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані.
М(с)БО 38 [8]	До нематеріальних активів відносяться наукові знання, розробка та запровадження нових технологій і систем, ліцензії, інтелектуальна власність, ринкові дослідження та торгові марки.
Податковий кодекс України [11]	Право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами.
І.А. Бланк [1]	Визначає нематеріальні активи як необоротні активи, які не мають матеріальної форми і забезпечують здійснення усіх основних видів господарської діяльності.
Д. Доунс, Д.Е. Гурман [3]	Нематеріальні або невідчутні права або нематеріальні ресурси, які дають фірмі переваги на ринку (включаючи дозвіл на пошук корисних копалин, імпорт, авторські права, витрати на рекламу, організаційні витрати).
Велш Глен А., Шорт Деніел Г. [2]	Активи, які фізично не існують та надають власнику право їх використання.
Л.З. Шнейдемана [18]	Під нематеріальними активами мають на увазі умовну вартість прав на об'єкти права власності та іншої інтелектуальної власності, а також аналогічних відчужуваних і майнових прав.
Б. Нідлз, Х. Андерсен, Д. Колдуел [10]	Дають визначення нематеріальних активів як довгострокових, які не мають фізичної субстанції, але мають вартість, засновану на правах або привілеях власника.
Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда [16]	Нематеріальні активи представляють собою об'єкти, котрі не мають речового втілення. Аби об'єкт визнавався нематеріальним активом необхідно, щоб він відповідав визначенню активу, щоб його можна було вимірювати, був значущим та достовірним.
Л.І. Шваба [17]	Під нематеріальними активами розуміє частину потенціалу підприємства, яка здатна приносити економічну вигоду протягом тривалого часу, для якої характерні відсутність матеріальної основи та невизначеність розмірів майбутніх прибутків від її використання.

* узагальнено авторами

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 ОІВ 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 [4]. В Англії було створено інститут контролерів (аудиторів), мета його створення – гарантування фінансової звітності [14].

Поняття «нематеріальні активи» використовується для характеристики сукупності об'єктів інтелектуальної власності, які, як правило, умовно поділяють на три великих групи (рис. 1.1) [15].

Загальний перелік питань стосовно придбання та використання нематеріальних активів містить в собі поняття економічного аналізу використання цих активів. Використовуючи різні способи та прийоми дослідження зміни обсягів нематеріальних активів, аналіз визначає головні риси та забезпечує їх цільове управління. Так як конкурентні переваги дозволяють підприємству отримувати максимальний ефект від діяльності, то здійснення оперативного і вчасного аналізу використання нематеріальних активів дозволить усунути недоліки, стримуючі розвиток діяльності [5].

Особливо важливим є аналіз структури та динаміки нематеріальних активів, адже чим більша їх вартість в загальній вартості активів, тим більша інвестиційна привабливість підприємства.

Правильне проведення економічного аналізу використання нематеріальних активів дозволить отримати позитивні показники їх використання та здійснити оптимізацію витрат для розширення обсягів виробництва продукції. Наявність нематеріальних активів за галузями сільського господарства Сумської області зображено в табл. 2.

Таблиця 2

Наявність нематеріальних активів за галузями сільського господарства Сумської області, тис. грн.*

Галузі	2012	2013	2014	2015	2016	2016 р. до 2012 р. (разів)
Сільське господарство та надані послуги	304,3	217,7	1224,3	9161,6	6041,0	20
Рослинництво	134,2	72,1	437,3	1013,5	216,4	1,6
в т.ч. вирощування зернових, технічних та інших культур	134,2	72,1	437,3	691,2	216,4	1,6
Тваринництво	235,4	381,2	542,0	6321,3	4218,7	18
у т.ч. розведення великої рогатої худоби	106,4	48,4	47,4	5877,2	4012,2	37
розведення свиней	4,0	3,4	3,9	3,6	2,8	0,7
розведення птиці	8,7	314,4	392,9	309,8	391,1	45
Надання послуг у галузях рослинництва і тваринництва	30,6	44,6	40,4	3,2	235,0	7,7

* за даними Головного управління статистики в Сумській області

За даними таблиці можна констатувати про зростання вартості нематеріальних активів у сільському господарстві Сумської області (у 2016 році їхня вартість зросла порівняно з 2012 роком на 5736,7 тис.грн.). Це збільшення відбулося за рахунок того, що в обліку почали відображатися нематеріальні активи, які раніше не відображалися: в

тваринництві за відповідні роки на 3983,3 тис. грн., у рослинництві – на 82,2 тис. грн., надання послуг у галузях рослинництва і тваринництва – на 204,4 тис. грн. [6, 7].

Можна стверджувати, що з кожним роком вартість кожного виду нематеріальних активів збільшується. Це свідчить про те, що підприємства розвиваються в інноваційному напрямку. Це явище, звичайно, позитивним, так як ці вкладення направлені на удосконалення якісних параметрів виробництва [6, 7].

Вартість та структура нематеріальних активів у сільському господарстві Сумської області наведено в табл. 3.

Таблиця 3
Вартість нематеріальних активів в сільському господарстві Сумської області*

Групи нематеріальних активів (відображені у звітах підприємств)	2012	2013	2014	2015	2016	2016 р. до 2012 р. (+;-)
	Сума, тис.грн	Сума, тис.грн	Сума, тис.грн	Сума, тис.грн	Сума, тис.грн	
Права користування майном	-	-	397,8	952,1	1246,3	+ 848,5
Права на знаки для товарів і послуг	0,6	-	4,2	8,3	10,7	+ 10,1
Авторські та суміжні з ними права	192,2	273,5	448,0	507,7	542,9	+ 350,7
Інші нематеріальні активи	246,5	218,6	266,9	3020,8	5298,0	+ 5051,5
Всього	439,3	492,1	1116,9	4488,9	7097,9	+ 6658,6

* за даними Головного управління статистики Сумської області

Аналізуючи структуру нематеріальних активів сільськогосподарських підприємств області можна констатувати збільшення їх вартості. Значна вартість припадає на групу інші нематеріальні активи. Це пов'язано з тим, що ці активи є відносно новим об'єктом обліку, і тому при формуванні звітів вартість наявних на підприємстві нематеріальних активів відображається не за їх видами, а як інші нематеріальні активи. Вагоме місце у 2016 році займають такі види нематеріальних активів: права користування майном – 17,6 %, авторські і суміжні з ними права – 7,6%. Слід зазначити, що на підприємствах не використовуються такі види нематеріальних активів як права на об'єкти промислової власності та права користування природними ресурсами.

Для аналізу руху нематеріальних активів використовуються показники: надходження, оновлення та вибуття нематеріальних активів. Джерелами надходження нематеріальних активів є: купівля, безкоштовна передача, дарування, внесок до статутного капіталу тощо. При аналізі структури вибуття нематеріальних активів об'єкти групуються за причинами вибуття: реалізації, списання після закінчення терміну служби, безкоштовної передачі нематеріальних об'єктів тощо.

Динаміка надходження та вибуття нематеріальних активів у Сумській області зображена в табл. 4 і табл. 5. За даними можна констатувати про те, частка прав на користування майном у сільському господарстві у 2016 році зросла на 59,7 пункти порівняно з 2012 роком, частка прав на знаки для товарів і послуг зменшилась на 85,5 пункти, що відбулося за рахунок збільшення вартості прав на знаки для товарів і послуг у загальному по області. Частка авторських і суміжних прав у 2016 році збільшилась на 31,7 пункти порівняно з 2013 роком і зменшилась на 26,2 пункти порівняно з 2012 роком [6, 7].

Таблиця 4

**Динаміка надходження нематеріальних активів у Сумській області та
у сільському господарстві у 2012-2016 рр., тис. грн.***

Групи нематеріальних активів	2012			2013			2014			2015			2016		
	Сумська обл.	в т. ч. сільське господарство	Сільське господарство у % до області	Сумська обл.	в т. ч. сільське господарство	Сільське господарство у % до області	Сумська обл.	в т. ч. сільське господарство	Сільське господарство у % до області	Сумська обл.	в т. ч. сільське господарство	Сільське господарство у % до області	Сумська обл.	в т. ч. сільське господарство	Сільське господарство у % до області
Права користування природними ресурсами	38,7	-	-	3,0	-	-	986,6	-	-	0,4	-	-	0,4	-	-
Права користування майном	198,3	1,3	0,7	518,2	432,2	83,4	483,9	456,9	94,4	531,2	469,0	88,3	480,5	290,4	60,4
Права на знаки для товарів і послуг	2,1	1,8	85,7	63,7	4,6	7,2	254,0	5,1	2,0	429,3	6,3	1,5	1270,9	2,6	0,2
Права на об'єкти промислової власності	-	-	-	24,2	-	-	36,3	-	-	10,6	0,2	1,9	38,3	-	-
Авторські та суміжні з ними права	270,6	225,8	83,4	271,9	241,9	88,9	75,8	6,8	9,0	175,8	112,9	64,2	223,6	127,9	57,2
Інші нематеріальні активи	2231,1	43,4	1,9	2536,4	215,6	8,5	8725,5	6746,9	77,3	6327,1	5341,7	84,4	8369,8	317,3	3,8
Всього	2740,8	272,6	9,9	3417,4	894,3	26,2	10562,1	7215,7	68,3	7474,4	5930,1	79,3	10383,5	738,2	7,1

* за даними Головного управління статистики в Сумській області

Таблиця 5

**Динаміка вибуття нематеріальних активів у Сумській області та
у сільському господарстві у 2012-2016 рр., тис. грн.***

	2012			2013			2014			2015			2016		
	Сумська обл.	в т. ч. сільське господарство	Сільське господарство у % до області	Сумська обл.	в т. ч. сільське господарство	Сільське господарство у % до області	Сумська обл.	в т. ч. сільське господарство	Сільське господарство у % до області	Сумська обл.	в т. ч. сільське господарство	Сільське господарство у % до області	Сумська обл.	в т. ч. сільське господарство	Сільське господарство у % до області
Права користування природними ресурсами	2,9	-	-	0,3	-	-	9,5	-	-	512,9	-	-	-	-	-
Права користування майном	218,3	-	-	95,2	76,9	80,8	76,8	51,6	67,2	996,3	867,6	87,1	913,6	712,9	78,0
Права на знаки для товарів і послуг	0,2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2,0	-	-
Права на об'єкти промислової власності	997,4	-	-	-	-	-	54,2	-	-	-	-	-	-	-	-
Авторські та суміжні з ними права	2,8	-	-	3,7	-	-	8,8	-	-	12,5	0,3	2,4	10,2	-	-
Інші нематеріальні активи	632,1	116,9	18,5	1670,4	57,3	3,4	562,2	89,2	15,9	2187,9	2014,4	92,1	2317,0	310,2	13,4
Всього	1853,7	116,9	6,3	1769,6	134,2	7,6	711,5	140,8	19,8	3709,6	2882,3	77,7	3242,8	1023,1	31,5

* за даними Головного управління статистики в Сумській області

Проаналізувавши стан наявності, руху та використання нематеріальних активів на підприємствах агропромислового комплексу можна зробити висновок про низький рівень їх використання у господарському обігу підприємств як України взагалі, так і Сумської області зокрема, хоча з кожним роком відбуваються певні зрушення щодо залучення нематеріальних активів. Це свідчить про недостатнє розуміння керівниками підприємств ефективності впровадження і використання на підприємствах нематеріальних активів.

Результати проведеного дослідження щодо визначення сутності та економічного змісту поняття нематеріальних активів дозволяє стверджувати, що як об'єкт наукового пізнання нематеріальних активів 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, у тому числі – і підприємств АПК України.

Агропромисловий комплекс України як важлива складова національного господарства також вимагає створення, впровадження, комерціалізації та ефективного використання нематеріальних активів. 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.

Слід констатувати, що у вітчизняній практиці формування нематеріальних досить складна і комплексна задача. У багатьох керівників і спеціалістів поняття нематеріальних активів прямо асоціюється з неосяжністю, абстрактністю їх реальної вартості.

Знаходячись в рамках нормативної бухгалтерської моделі підприємства і не маючи методичних інструментів оцінки і відображення нематеріальних елементів, управлінський персонал не в достатній мірі уявляє собі необхідність і можливість підвищення реальної ринкової вартості підприємства шляхом ціленаправленого і раціонального управління нематеріальними активами.

Кожне підприємство на всіх рівнях і у всіх функціональних блоках має механізм управління. І від переваги певних акцентів на певні методи управління механізм матиме відповідну назву. У нашому випадку об'єктом управління є нематеріальні активи підприємства, а цілі використання цих активів – перш за все економічні. Суб'єктом управління є менеджер, який відповідає за управління нематеріальними активами. Коли мова йде про систему управління нематеріальними активами, економічна його складова буде полягати як у методах, так і в цілях функціонування. Організаційна складова в свою чергу не обмежиться організаційними методами управління, а буде включати структурні, адміністративні, соціальні та психологічні аспекти, і в результаті взаємодії здійснюється взаємопроникнення організаційних і економічних елементів механізму управління.

Також, розгляд будь-якої системи не можливий без визначення її основних складових – керуючої та керованої. Керуюча підсистема включає в себе сукупність органів та осіб, за допомогою яких можна управляти діяльністю всієї системи чи її окремих елементів. Вона складається із декількох шаблів. В першу чергу – лінійне керівництво, потім – його заступники, керівники управлінських ланок.

У керованій підсистемі виділяють наступні складові:

- 1) прогностна і планування (визначають перспективу та майбутній стан різних напрямків у сфері нематеріальних ресурсів);
- 2) організуюча (впорядковує процес управління та його елементи, взаємозв'язки та результати діяльності у часі та просторі);
- 3) координуюча та регулююча (узгоджує напрямки, поєднує зусилля, а також коригує намічені плани);
- 4) мотивуюча (створює умови для ефективної, творчої роботи і підтримує постійну зацікавленість працівників на кінцевий результат);

5) аналітична (надає кількісну і якісну оцінку на основі спрощеного виокремлення об'єкта, що вивчається, на складові, зіставлення і синтез висновку про стан об'єкта в цілому);

б) облікова та контрольна (проводить систематичний нагляд за фактичним здійсненням локальних і поєднаних процесів управління в визначені моменти часу).

Більшість функцій управління нематеріальними активами здійснюється патентно-інформаційними, маркетинговими, фінансовими та іншими підрозділами сучасного підприємства, в той час, як західні підприємства намагаються забезпечити інтеграцію і координацію базових функцій шляхом створення окремого підрозділу чи відділу, що займається виключно питаннями управління нематеріальними активами.

Створення такого підрозділу дозволяє сконцентрувати всі базові функції в межах однієї структурної одиниці, підвищуючи обґрунтованість прийняття управлінських рішень на всіх етапах створення нематеріальних активів за рахунок оптимізації циркуляції відповідних інформаційних джерел в підприємстві і за його межами.

Отже, система управління нематеріальними активами – це система взаємопов'язаних елементів та об'єктів (видів нематеріальних активів), в якій здійснюється перетворення елементів управління на потрібний стан нематеріальних активів, яка, маючи вплив зовнішнього середовища, в результаті створює очікуваний економічний ефект.

Функціонування системи управління нематеріальними активами повинне здійснюватися згідно з науково обґрунтованими принципами:

1. Принцип системної єдності – означає поєднання складових механізму в цілісну систему з метою отримання максимальної економічної ефективності від їх використання за певний період.

2. Принцип безперервності – створення таких організаційно-економічних умов, при яких забезпечується безперервність ефективного використання нематеріальних активів (надійність функціонування керуючої системи, наявність зворотного зв'язку між структурними одиницями системи та об'єктами управління, виконання відповідних заходів стосовно усунення відхилень).

3. Принцип динамічності – наявність адаптивності механізму управління до змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі.

4. Принцип планованості – націленість системи на вирішення довгострокових завдань. Інтеграція організаційно-економічного механізму управління із господарським механізмом та стратегією розвитку підприємства, можливе тільки при умові стратегічного, тактичного і оперативного планування.

5. Принцип наукової обґрунтованості – методи і засоби управління нематеріальними активами повинні бути перевірені на практиці, і, звичайно, науково обґрунтовані.

6. Принцип ефективності – можливість використовувати велику кількість варіантів для досягнення поставленої мети, та вибір найефективнішого.

Таким чином, на даному етапі розвитку державного регулювання в системі обліку та оцінки нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах промисловості, у тому числі і на підприємствах АПК, визначено наявність проблеми щодо управління нематеріальних активів і впровадження економічних моделей підтримки прийняття рішень стосовно оптимізації існуючих методів оцінки ефективності використання нематеріальних активів.

Визначена проблема набуває своєї актуальності з причини, що, згідно проведеним дослідженням окресленої проблематики з огляду на можливість розвитку інноваційних процесів, насамперед, за рахунок доцільного та ефективного використання нематеріальних активів на вітчизняних промислових підприємствах, її вирішення дозволяє підвищити дохідність та рентабельність господарської діяльності підприємств.

Як свідчить практика, накопичення нових знань неефективне, якщо вони в результаті не перетворюються на технологічні засоби або ресурсозберігаючі технології для впровадження у виробництво. Це сприятиме перетворенню агропромислового виробництва у розвиток науково-технічного прогресу. Отож, без залучення наукових

розробок у матеріальне виробництво наука не матиме змоги перетворитися у продуктивну силу. Для нашої країни управління інтелектуальною власністю є досить актуальним питанням, оскільки був проголошений інноваційний шлях розвитку економіки, підґрунтям якої є інтелектуальна власність. В останні роки спостерігається тенденція до вирішення економічних проблем інтелектуальної власності, а саме проблем управління нематеріальними активами як складової інтелектуальної власності підприємства.

Отже, управління інтелектуальною власністю стає важливою складовою стратегічного управління підприємства і взаємопов'язане з головними напрямками його діяльності. Формування таких напрямків і термінів їх досягнення – завдання, які повинні вирішуватися керівництвом підприємства за допомогою стратегічного управління. Ефективне використання та управління нематеріальними активами є одним з найголовніших напрямів розвитку економічного і соціального добробуту окремого підприємства та підвищення конкурентоспроможності вітчизняної економіки.

На нашу думку, створення концептуальної системи управління нематеріальними активами на підприємствах АПК, має розкрити ряд проблемних аспектів:

- визначення функціонально-структурного представлення системи управління НМА на промислових підприємствах України;
- розкриття процесу організації інформаційного забезпечення управління НМА;
- визначення системи оцінки НМА на промисловому підприємстві;
- визначення системи оцінки ефективності управління НМА на промисловому підприємстві;
- визначення оцінки комерційного потенціалу НМА на різних стадіях впровадження (створення або використання) НМА;
- представлення внутрішньої моделі управління НМА в процесі створення (впровадження) інтелектуального (інноваційного) продукту.

Запропонована система управління нематеріальними активами на підприємствах АПК зображена на рис. 1.

Для вирішення питань удосконалення управління нематеріальними активами на підприємствах АПК Сумської області розроблена система задовольняє наступні умови, а саме:

1. В повному обсязі інформаційно забезпечує аналітиків при проведенні аналізу та управління нематеріальними активами на підприємствах АПК, оскільки від цього залежить глибина та точність дослідження використання господарюючими суб'єктами нематеріальних ресурсів.

2. Впровадження системи управління структурою та динамікою, наявністю та рухом, ефективністю та ліквідністю нематеріальних активів, визначення резервів підвищення обсягів виробництва продукції.

3. Впровадження системного підходу при використанні нематеріальних ресурсів підприємств АПК, оскільки лише системний підхід дозволить найоптимальніше та найефективніше забезпечити наявність та рух нематеріальних активів на підприємстві.

Системне дослідження нематеріальних активів, дозволяє розглянути їх як певну множину елементів, взаємозв'язок яких обумовлює цілісні властивості цієї множини. Основний акцент робиться на виявленні множини зв'язків і відношень, які мають місце як у середині об'єкта, так і у його відношеннях з зовнішнім оточенням.

Властивості нематеріальних активів як цілісної системи визначаються не стільки додаванням властивостей окремих його елементів, як властивостями їх структури, особливими системоутворюючими та інтеграційними зв'язками.

Стратегія подальшого розвитку харчової промисловості має спрямованій на створення конкурентоспроможного промислового комплексу, здатного за умов інтеграції та глобалізації вирішувати основні завдання соціально-економічного розвитку та утвердження України як високотехнологічної держави [13].

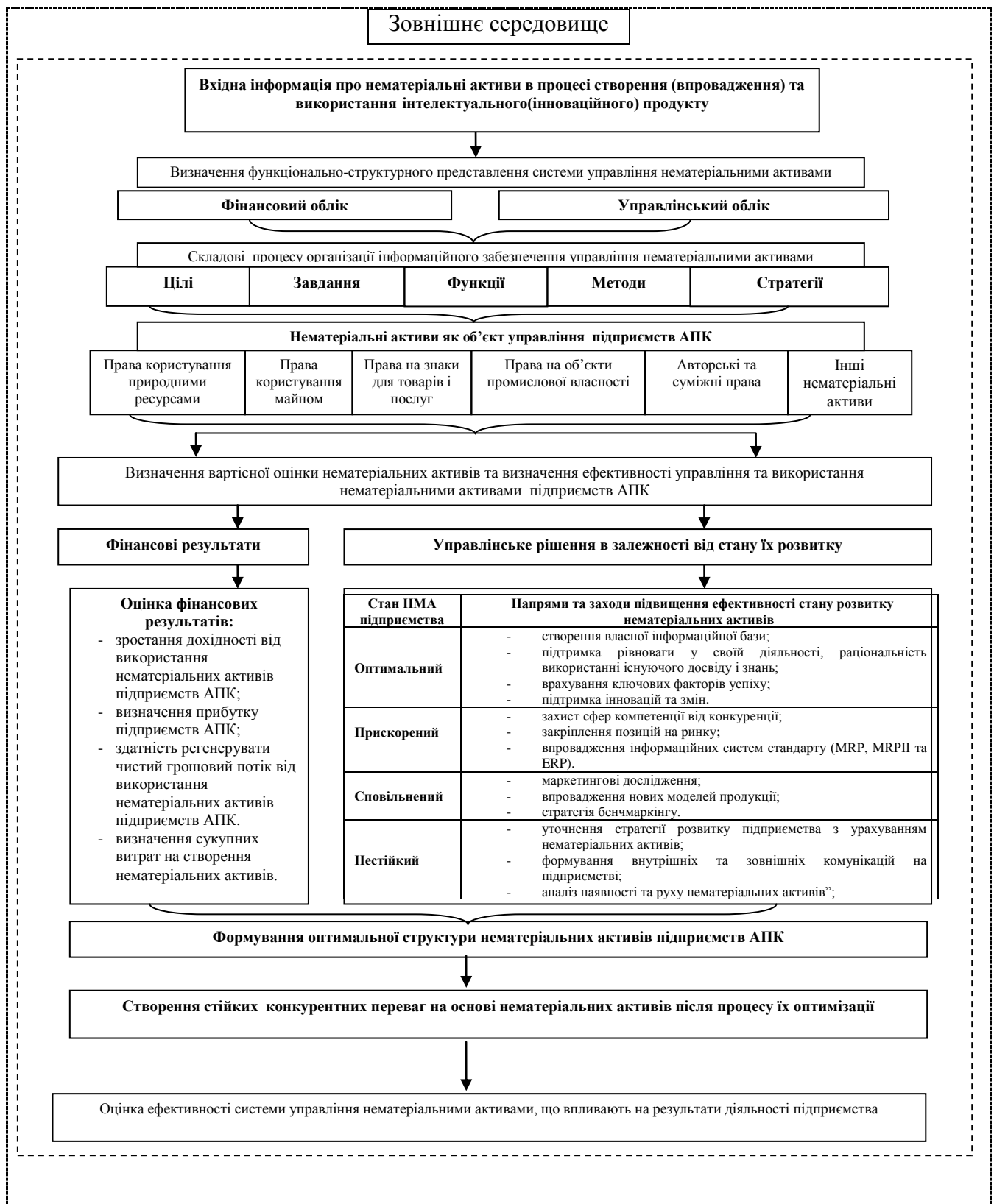


Рис. 1. Внутрішня система управління нематеріальними активами підприємств АПК*
* узагальнено авторами

У результаті проведеного аналізу можливість визначити подальші шляхи підвищення ефективності використання нематеріальних активів, зокрема:

- дотримання підприємством власної стратегії технічно, організаційного та економічного розвитку;
- переорієнтація на максимальне технічне переозброєння й реконструкцію;

– систематичне оновлення технологічної бази взаємопов'язаних виробничих ланок підприємств АПК, які дадуть змогу покращити основні показники ефективності використання нематеріальних активів.

Використання запропонованої системи управління нематеріальними активами дасть змогу підприємству забезпечувати високі темпи нарощування фінансових ресурсів, дозволить в повній мірі реалізувати поставлені задачі, а також забезпечити довготривалі конкурентні переваги на ринку.

Для ознайомлення із основними показниками діяльності підприємства, в тому числі інноваційної, використовується як єдине джерело інформації звітність підприємства. Інформація, наведена в звітності, повинна в повній мірі задовольняти користувачів, хоча сучасна звітність переважно відображає дані про матеріальні ресурси, залишаючи інтелектуальні активи поза увагою. Найдетальніша інформація про нематеріальні активи відображена у Примітках до річної фінансової звітності (Форма 5), затвердженої Наказом Міністерства фінансів України № 302 від 29.11.2000 року [9]. Всі підприємства додатково до приміток зазначають, за якою вартістю в балансі відображаються нематеріальні активи.

Здійснивши детальний аналіз Приміток до річної фінансової звітності, ми дійшли висновку, що вона не містить даних про доходи і витрати, пов'язані з використанням нематеріальних активів, хоча саме ці дані характеризують інноваційну діяльність підприємства. Також сучасна фінансова звітність не може використовуватися для повного аналізу ефективності інноваційної діяльності та прийняття управлінських рішень з використанням інтелектуальних продуктів. Тому вважаємо за доцільне внести відповідні зміни до Приміток шляхом перегляду деяких показників.

З метою розробки пропозицій доцільно розділити об'єкти інтелектуальної власності на окремі групи:

- об'єкти інтелектуальної власності в процесі створення;
- об'єкти інтелектуальної власності, наявність яких підтверджена охоронними документами (патентами, свідоцтвами) із зазначеною первісною вартістю;
- активи, наявність яких підтверджена договорами з визначеною первісною вартістю (ліцензії);
- нематеріальні активи, призначені для продажу.

З метою відображення всіх прав, якими володіє підприємство стосовно інтелектуальної власності, доцільно назви рядків 030,040, 050, 060 змінити відповідно до класифікації, яка використовується Державним департаментом інтелектуальної власності.

В сучасній звітності не зазначається характер отриманих прав на об'єкти інтелектуальної власності: виключні чи невиключні. Тому їх слід відображати окремо.

Також, слід переглянути відображення витрат на дослідження і розробки на позабалансових рахунках. Так як досліджувані нами підприємства мають неоцінені об'єкти інтелектуальної власності, їх слід відображати окремим рядком Приміток до звітності «Нематеріальні активи в процесі оцінки». Згідно з вимогам П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 617 від 07.11.2003 р. не передбачено відображення нематеріальних активів, утримуваних для продажу, хоча для основних засобів відведений окремий рядок в Примітках. Нематеріальні активи є об'єктом купівлі-продажу, тому пропонуємо їх вартість зазначати у Примітках окремим рядком.

Вважаємо, що необхідно проводити внутрішній аудит, тобто перевірку прав підприємств на користування землею, водою, об'єктами промислової та інтелектуальної власності. Аудитори для проведення технічної експертизи об'єктів інтелектуальної власності й здійснення юридичного аналізу документів, що підтверджують право на власність, можуть за потребою залучати патентних повірених та юристів.

Метою аудиту нематеріальних активів є підтвердження достовірності даних про вартість нематеріальних активів, відображених у фінансовій звітності.

Незважаючи на численні нормативно-правові акти у сфері аудиту, ще досить багато проблем аудиту нематеріальних активів залишаються невирішеними. Основними напрямками розвитку аудиту нематеріальних активів, які можуть стати окремим дослідженням, є:

а) розробка механізму практичного застосування Міжнародних стандартів аудиту в Україні;

б) використання практичного досвіду міжнародних аудиторських фірм у сфері інтелектуальної власності;

в) розробка системи заходів, які дадуть змогу ліквідувати монополію певних аудиторських фірм на ринку аудиторських послуг;

г) розвиток методології та технології аудиту на основі використання комп'ютерної техніки, інформаційних технологій;

д) удосконалення форм звітності аудиторських фірм.

Аудит нематеріальних активів дозволить скласти перелік нематеріальних активів і впевнитись у тому, що вся власність правильно передана власнику і захищена. Аудит також забезпечить ідентифікацію і документування нематеріальних активів і дозволяє виправити всі помилки, які були допущені підприємством при використанні даних активів. Особливого значення набуває технологічний аудит, що забезпечує виявлення розробок, технологій та об'єктів інтелектуальної власності на підприємствах, їх подальшу капіталізація через забезпечення правової охорони та трансфер технологій.

Технологічний аудит підприємства є однією з головних функцій системи комерціалізації наукових досліджень. Це перевірка технологічних методів, прийомів і процедур, що використовуються в організації з метою оцінки їх продуктивності і ефективності, оцінка комерційного потенціалу і перспектив комерціалізації науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, виявлення можливостей комерціалізації знань, вироблення рекомендацій з поліпшення управління інтелектуальною власністю і розстановці пріоритетів з використання ресурсів для її комерціалізації. В цьому відношенні аудит – складова загального стратегічного планування в організації і є невід'ємним від нього.

Технологічний аудит підприємства є перевіркою технологічних методів, прийомів і процедур, що використовуються в організації з метою оцінки їх продуктивності і ефективності. Технологічний є як одноразовою акцією, так і безперервним процесом оцінки. В найзагальнішому вигляді технологічний аудит – це спосіб перевірки технологічного стану підприємства за допомогою певних критеріїв, даючи можливість виявлення її сильних і слабих сторін, що веде до формулювання стратегії, направленої на підвищення ефективності компанії.

Технологічний аудит має охарактеризувати потреби і можливості підприємства в інноваційному відношенні з різних точок зору:

- позиціонування продуктів, визначення ринків, які б сприяли конкурентоспроможному і сталому розвитку підприємства;

- технологічні сфери, що потребують першочергової уваги: автоматизація, інформаційні технології і т.д.;

- проблеми загального плану, що вимагають інноваційних рішень: продуктивність, контроль якості, енергетика, екологія, гнучкість і т.д.

- засоби передачі технологій - навчання, технологічне партнерство (на національному або міжнародному рівні), технічна допомога, право інтелектуальної власності, фінанси та ін.

- джерела і канали інновацій, відносини, які потрібно розвивати: замовники, постачальники, технічні центри, наукові організації та ін.

Завдання технологічного аудиту – забезпечення відбору, концентрації та оптимізації використання ресурсів підприємств для комерціалізації найбільш перспективних розробок. Технологічний аудит є фільтром, який забезпечує відбір

розробок з найбільш комерційним потенціалом і дає можливість оптимізувати витрати на реалізацію проектів.

Технологічний аудит є особливо важливим на підприємствах, що займаються інноваційною діяльністю. Він передбачає ретельний аналіз технології, досвіду, знань, обладнання, а також інших матеріальних та нематеріальних активів підприємства в цілому або його структурного підрозділу, і які потенційно можуть бути комерціалізовані.

В процесі проведення технологічного аудиту ми виділяємо три основні етапи:

- перший етап – це огляд тих технологій, які використовуються в підприємстві, оцінка його позиції відносно застосування цих технологій;

- другий етап – це огляд технологій, вживаних в інших підприємствах, в першу чергу у конкурентів, і виявлення технологічних еталонів, тобто найкращої технології, що практично використовується. Основним управлінським інструментом рішення цих задач є бенчмаркінг;

- третій етап технологічного аудиту підприємства є зіставлення технологій, що використовуються з виявленими технологічними еталонами з метою оцінки їх відносної ефективності, а отже - перспективності. Основним управлінським інструментом рішення задач третього етапу технологічного аудиту є аналіз портфеля технологій організації.

Економічний аналіз нематеріальних активів спрямовано на виявлення резервів підвищення ефективності їх використання, з чим пов'язаний механізм здійснення оцінки ефективності використання нематеріальних активів у процесі господарської діяльності підприємства. Економічний аналіз і ефективність використання нематеріальних активів на підприємствах АПК розглянемо на прикладі ВАТ «Охтирський м'ясокомбінат» та ТОВ «Конотопм'ясо».

Одним із дискусійних питань є відображення в обліку підприємства-користувача суми оплати за права користування нематеріальними активами. Стосовно даної проблеми принциповим є питання, до витрат якого саме виду діяльності слід їх відносити.

На нашу думку, витрати, понесені на придбання відповідних прав користування нематеріальними активами, слід відразу списувати на витрати від операційної діяльності.

Кредитування під заставу нематеріальних активів - явище на Заході далеко не нове і широко розповсюджене. Інформація, імідж, ідеї сприймаються як товар із конкретною ринковою ціною.

В Україні існує думка про те, що кредитувати можна не тільки під заставу матеріальних активів, але й нематеріальних цінностей, проте, українські банки не поспішають виходити на ринок з даною послугою. Нематеріальні активи через відсутність фізичного змісту розглядаються як щось неважливе і несуттєве, тоді як капіталізація деяких українських компаній значно перевищує чисту балансову вартість матеріальних активів.

Питання використання нематеріальних активів в якості застави актуальне з двох причин. По-перше, одержувач кредиту отримує додаткові можливості для розвитку свого бізнесу і зберігає матеріальні активи, як резерв для залучення додаткового боргового фінансування. По-друге, банк розширює свою потенційну клієнтську базу та зменшує витрати по роботі з клієнтами.

На нинішньому етапі розвитку банківського бізнесу в Україні з'являються пропозиції щодо кредитування під заставу нематеріальних активів. Сміливі банкіри погоджуються видавати кредити під відомі торгові марки.

Основною проблемою використання нематеріальних активів, як застави, в першу чергу, є нездатність окремих банків правильно оцінювати вартість і еластичність вартості подібного активу. І не дивно: вартість, наприклад, торгової марки в конкретній сумі визначити важко. За правилами застави його оцінка повинна відповідати сумі, яку кредитор міг би виручити у випадку неповернення боргу.

На нашу думку, існує ряд проблем, що існують в оцінці товарних знаків:

1. Основною причиною небажання компаній оцінювати товарні знаки є те, що для проведення аналізу необхідно надати повну фінансову звітність із реальними грошовими потоками.

2. Інша причина полягає в нерозвиненості ринку даних послуг – інформаційна закритість. У багатьох випадках інформація про угоди має статус закритої, конфіденційної. Разом з тим, щоб провести аналітичне дослідження ринку і визначити розподіл його часток, необхідно мати дані по всіх компаніях. В Україні подібна інформація найчастіше не доступна, що виключає використання західних методик оцінки товарних знаків.

3. Непрозорість діяльності багатьох українських підприємств і небажання компаній інформувати про себе значно ускладнюють оцінку товарних знаків і знижують її точність.

Для оцінки ефективності використання нематеріальних активів в роботі запропоновано розраховувати прибуток, отриманий від використання нематеріальних активів, що безпосередньо впливають на результати діяльності підприємства з урахуванням коефіцієнт впливу i -го виду нематеріального активу на результати діяльності підприємства:

$$\left\{ \begin{array}{l} \frac{\sum_{i=1}^n C_i \times K_i}{\sum_{i=1}^n K_i} \\ P_{нма} = P \times \frac{\sum_{i=1}^n K_i}{B} \\ \frac{P_{нма}}{P} \geq \frac{B_{нма}}{B} \end{array} \right. \quad (1)$$

де $P_{нма}$ – прибуток, отриманий від використання нематеріальних активів, що безпосередньо впливають на результати діяльності підприємства, тис. грн.;

P – прибуток, що отримує підприємство від реалізації продукції, тис. грн.;

C_i – вартість i -го нематеріального активу, тис. грн.;

K_i – коефіцієнт впливу i -го виду нематеріального активу на результати діяльності підприємства;

B – вартість необоротних активів підприємства, тис. грн.;

$B_{нма}$ – вартість нематеріальних активів у вартості необоротних активів, тис. грн.;

Графічне представлення даної залежності зображено на рис. 2.

Результати дослідження дають підстави стверджувати про збільшення в динаміці прибутку від використання нематеріальних активів, що безпосередньо впливають на результати діяльності підприємства, що свідчить про їх ефективне використання.

Теоретичні положення даного дослідження були застосовані в практичній діяльності підприємства для оцінки результатів його господарювання.

Визначення показників ефективності використання нематеріальних активів підприємства наведено в табл. 6.

Наголошуємо, що наявність нематеріальних активів в складі необоротних активів підприємства може суттєво вплинути на обсяг податкових платежів в бюджеті різних рівнів. Збільшення амортизаційних відрахувань може призвести до збільшення собівартості наукоємної продукції і можливості зменшення оподаткованої бази по податку на прибуток. Крім того, підприємство може бути звільнене від податку на додану вартість, якщо угода оформлюється як патентно-ліцензійний договір або договір на передачу авторських прав.

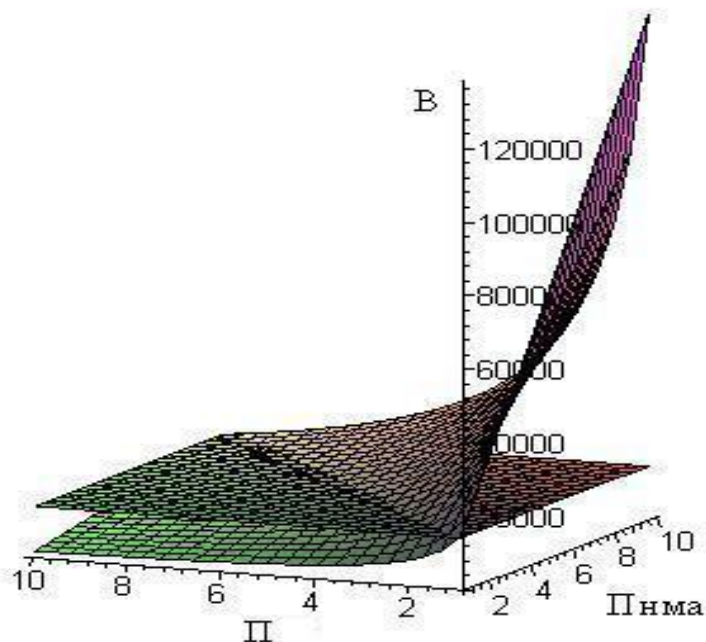


Рис. 2. Оцінка прибутку від використання нематеріальних активів*
* узагальнено авторами

Таблиця 6

**Показники ефективності використання нематеріальних активів
ВАТ «Охтирський м'ясокомбінат»***

Показники	Роки		
	2015	2016	2010
Вартість нематеріальних активів підприємства всього, тис. грн. (В)	28	30	32
в т.ч. тих, що безпосередньо впливають на результати діяльності підприємства, тис. грн. (Внма)	12	13	14
Прибуток, що отримує підприємство від реалізації продукції, тис. грн.(П)	56	71	92
Прибуток, отриманий від використання нематеріальних активів, що безпосередньо впливають на результати діяльності підприємства, тис.грн. (Пнма)	14	16	28
Частка прибутку, отриманого від використання нематеріальних активів в загальній вартості прибутку (Пнма/П)	0,25	0,22	0,3
Частка вартості нематеріальних активів у вартості необоротних активів (Внма/В)	0,43	0,43	0,44

* розраховано авторами

Аналізуючи рівень використання нематеріальних активів можна дати вартісну характеристику науково-технічного потенціалу підприємства і оцінити його здатність вести конкурентну боротьбу на ринку продукції; активізувати процес залучення інвестицій, збільшити загальну вартість активів підприємства, тим самим сприяти зростанню іміджу підприємства і ступеня довіри до продукції, що в свою чергу сприятиме отриманню додаткового прибутку за рахунок гудвілу.

Висновки. Виходячи з практичної діяльності підприємств АПК, можна зробити висновок, що комерціалізація НМА передбачає отримання вигоди від введення в обіг складових НМА як в середині підприємства, так і за його межами. Внаслідок введення НМА в господарський обіг можна отримати наступні вигоди:

1. Використовуючи НМА, можна дати вартісну характеристику науково-технічному потенціалу підприємства і оцінити його здатність вести конкурентну боротьбу на ринку наукомісткої продукції.

2. Наявність НМА в складі необоротних активів підприємства може суттєво вплинути на обсяг податкових платежів в бюджети різних рівнів. Збільшення амортизаційних відрахувань може призвести до збільшення собівартості наукоємної продукції і можливості зменшення оподаткованої бази по податку на прибуток. Крім того, підприємство може бути звільнене від податку на додану вартість, якщо угода оформлюється як патентно-ліцензійний договір або договір на передачу авторських прав.

3. Збільшення собівартості продукції, що випускається на ринок може суттєво змінити конкурентне середовище на товарному ринку і дозволить сформувати сектор ринку, орієнтований на покупців, що купують переважно дорогу продукцію. Фактично введення НМА в склад необоротних активів може стимулювати формування нових секторів товарного ринку і нових фінансових стратегій.

4. Введення НМА в склад необоротних активів може активізувати процес залучення інвестицій. У цьому випадку НМА виступають системою гарантій і страхування інвестицій. Цей момент може бути суттєво посилений, якщо в якості основних об'єктів НМА будуть виступати патенти. Саме патенти можуть бути предметом застави в процесі залучення інвестицій.

5. Введення НМА в склад необоротних активів дозволить збільшити загальну вартість активів підприємства, тим самим буде сприяти зростанню іміджу підприємства і ступеня довіри до продукції підприємства, що в свою чергу сприяє отриманню додаткового прибутку, за рахунок гудвілу.

6. НМА мають вартість і можуть бути використані: при укладанні угод купівлі-продажу прав на ОІВ; формуванні статутного капіталу; створенні ОІВ; заставі; страхуванні; даруванні бо безоплатній передачі та інших угодах, пов'язаних зі зміною власника на діюче підприємство або його частини, що в свою чергу є фактором підвищення ефективності діяльності підприємства і його рентабельності.

В результаті проведеного аналізу можливість визначити подальші шляхи підвищення ефективності використання нематеріальних активів, зокрема:

– дотримання підприємством власної стратегії технічно, організаційного та економічного розвитку;

– переорієнтація на максимальне технічне переозброєння й реконструкцію;

– систематичне оновлення технологічної бази взаємопов'язаних виробничих ланок підприємств АПК, які дадуть змогу покращити основні показники ефективності використання нематеріальних активів.

Формування нематеріальних активів на практиці досить складна і комплексна задача. Це пов'язано не лише зі специфікою об'єкта управління, але і низьким рівнем розуміння сучасними керівниками необхідності здійснення такого управління, а також відсутністю діючого організаційно-управлінського інструменту. А отже, формування інтелектуального капіталу – складний багатоступінчатий процес, більша частина якого залежить від людського капіталу, що обумовлює значні труднощі при плануванні, організації і контролі створення інтелектуального продукту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

[1] Blank, I.A. 1999. Financial Management (Teaching course).

[2] Welsh Glenn, A. and Short Daniel, G. 1997. Basics of Financial Accounting (Translated from English by Mimin, O. and Tkach, O.).

- [3] Douns, D. and Gourman, D.E. 1997. Financial and Investment Dictionary (Revised and updated from the 4th edition).
- [4] Zhavoronkova, G.V. and Melnyk, L.Y. 2005. Problems of Accounting and Audit of the Intangible Assets (Materials of Ukrainian Scientific Conference "Problems of Training of the Intellectual Property in Ukraine").
- [5] Ivanenko, V.M. 2000. The Course of Economic Analysis (Teaching course).
- [6] Innovation Activity of Industrial Enterprises of the Sumy Region in 2012-2016 (Statistical Yearbook).
- [7] Innovation Activity of Industrial Enterprises of the Sumy Region in 2016 (Statistical Yearbook).
- [8] Golov, S.F. International Accounting Standards (Federation of Professional Accountants and Auditors of Ukraine).
- [9] Order of the Ministry of Finance of Ukraine "About the Notes to the Annual Financial Statements" (№904/5125 on 29.11.2000), http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG5125.html
- [10] Nidlz, B. and Anderson, H. and Kolduel, D. 1994. Principles of Accounting (Under the Direction of Sokolov, Y.).
- [11] Tax Code of Ukraine (with all amendments). 2017. (All about Accounting). № 9-10 (2486-2487) on 31.01.2017.
- [12] Accounting Standard 8 "Intangible Assets". 1999. (Approved by the Ministry of Finance of Ukraine), № 242 on 18.10.1999, <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
- [13] Accounting Standard 27 "Fixed Assets Held for Sale and Discontinued Operations". 2003. (Approved by the Ministry of Finance of Ukraine), № 617 on 07.11.2003, <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>.
- [14] Styuart, T. 1999. Intellectual capital. (New Source of Wealth Organization).
- [15] Usach, B.F. 2002. Audit (Teaching course).
- [16] Henryksen, E.S. and Van Breda, M.F. 2000. Theory and Accounting. (Translated from English by Sokolov, Y.V and Tkach, O.).
- [17] Shwab, L.I. 2004. Business Economics (Teaching course).
- [18] Shneydeman, L.Z. 1993. Accounting for New Types of Property and Operations. (Accounting course).