

**І.Р. Поліщук, к.е.н., доц.
Н.П. Опанасюк, магістрант**

Житомирський державний технологічний університет

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАТИСТИЧНОГО АНАЛІЗУ ООНОВЛЕННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ВІДПОВІДНО ДО МАРКЕТИНГОВОЇ СТРАТЕГІЇ

Проаналізовано зміст Положень про облікову політику досліджених підприємств, у частині операцій з нарахування амортизації нематеріальних активів за такими критеріями: оцінка при надходженні, визначення строку корисного використання, строк амортизації, ліквідаційна вартість, метод нарахування амортизації, відображення у фінансовій звітності, одиниця обліку, переоцінка, формування справедливої вартості. Наведено характеристику факторів, що впливають на облікову політику, та визначають механізм оцінки повноти та своєчасності оновлення нематеріальних активів.

Запропоновано алгоритм вибору методу нарахування амортизації нематеріальних активів. Розширено інформаційну базу статистичного аналізу своєчасності та повноти оновлення нематеріальних активів, у частині розробленої внутрішньої звітності. Запропоновано показники для статистичної оцінки ефективності амортизаційної політики щодо нематеріальних активів.

Наведено маркетингові стратегії залежно від стану та обсягу нематеріальних активів щодо нарощення маркетингового потенціалу для безперервності господарської діяльності.

Ключові слова: *маркетингова стратегія; амортизація нематеріальних активів; облікова політика; амортизаційна політика; статистичний аналіз.*

Постановка проблеми. Своєчасне та в повному обсязі оновлення нематеріальних активів відповідно до обраної маркетингової стратегії є запорукою інноваційності, правового та програмного забезпечення технологічного процесу. Статистичні дані про капітальні інвестиції за видами активів у

період 2010–2015 років [3] свідчать про незначну частку інвестицій в нематеріальні активи, зокрема, у 2010 році – 3,83 %, у 2011 році – 3,89 %, у 2012 році – 3,07 %, у 2013 році – 4,19 %, у 2014 році – 3,37 %, у 2015 році – 6,73 %. Це зумовлює необхідність з'ясувати облікове забезпечення статистичного аналізу оновлення нематеріальних активів відповідно до маркетингової стратегії.

Детального розгляду потребує вивчення змісту Положень про облікову політику підприємств, у частині операцій з нарахування амортизації нематеріальних активів; факторів, що впливають на облікову політику та алгоритм вибору методу нарахування амортизації нематеріальних активів; методичне забезпечення статистичного аналізу своєчасності та повноти оновлення нематеріальних активів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням механізму застосування різновидів маркетингової стратегії щодо нематеріальних активів займалися такі вчені та науковці, як: Г.В. Єршова [1], С.О. Катков, М.І. Ларка [4], О.В. Кудирко [5].

Єршова Г.В. розглядає методи оцінки нематеріальних активів. В Україні оцінка нематеріальних активів має здійснюватися з використанням дохідного, порівняльного й витратного методичних підходів. Однак на практиці, через недостатню розвиненість вітчизняного ринку нематеріальних активів, зазвичай використовується витратний метод, що ґрунтується на обліку витрат для створення (придбання) цих активів. Такий порядок оцінки нематеріальних активів не є універсальним, а при його застосуванні неможливо цілком справедливо оцінити їх вартість (цей метод не охоплює сукупні витрати бізнесу на розробку й розвиток технологій у широкому розумінні). Втім, оскільки фондовий ринок в Україні малорозвинений, а ринкова інформація майже відсутня, часто єдиним можливим методом є саме витратний [1, с. 111].

Кудирко О.В. виділяє такі основні компоненти групи показників нематеріальних активів: 1) інтелектуальний капітал: професійна компетентність персоналу; забезпечення розвитку кожного робітника; здатність до навчання; здатність працювати

відповідно до стратегії компанії і для досягнення загальних цілей; 2) ринковий капітал: кількість лояльних клієнтів; розвиток брендів; імідж компанії; задоволеність клієнтів; 3) структурний капітал: ефективність роботи з клієнтської мережею; наявність зворотного зв'язку між клієнтом і компанією; розвиток корпоративного співробітництва [5, с. 100].

Катков С.О., М.І. Ларка визначили стратегії виведення об'єктів інтелектуальної власності промислового підприємства на ринок для підприємства-лідера, підприємства-претендента та підприємства-послідовника залежно від ринкової кон'юнктури [4]. Однак незважаючи на напрацювання вище зазначених науковців, поза увагою залишилися питання облікового забезпечення статистичного аналізу оновлення нематеріальних активів.

Мета дослідження – уточнити інформаційну базу статистичного аналізу оновлення нематеріальних активів у межах маркетингової стратегії підприємства.

Прикладний акцент дослідження зроблено на 20 вітчизняних підприємствах за КВЕД 15.51.0, 10.51, 01.30.0, 15.33.0.

Викладення основного матеріалу. На формування амортизаційної політики здійснюють вплив такі фактори: зовнішні (вид діяльності, науково-технічний прогрес, темпи інфляції) та внутрішні (порядок оцінки та переоцінки нематеріальних активів, строк корисної експлуатації нематеріальних активів, джерела фінансування нематеріальних активів, інвестиційна активність підприємства, вибір одного з методів нарахування амортизації, визначених чинним законодавством). Урахування перерахованих факторів дозволяє підприємству вибрати відповідні методи амортизації окремих груп нематеріальних активів, що найбільшою мірою відображають їх специфіку використання в господарській діяльності.

Амортизаційна політика є важливою складовою облікової політики, яка дозволяє альтернативно підійти до визначення розмірів амортизаційних відрахувань, прогнозувати обсяги надходження економічних вигод від використання

нематеріального активу, здійснювати управління витратами і фінансовими результатами, накопичувати необхідні фінансові ресурси і раціонально використовувати їх на потреби відтворення нематеріальних активів тощо.

Тому постає питання про необхідність розробки оцінки результатів впровадження маркетингової стратегії підприємств з урахуванням потреб споживачів та їх купівельної спроможності.

З огляду на те, що саме регламентування порядку нарахування амортизації нематеріальних активів в Положенні про облікову політику впливає на показники оновлення необоротних активів, доцільно виявити методи нарахування амортизації, які набули поширення в практичній діяльності підприємств, а також встановити порядок їх вибору відповідно до ПСБО 8 «Нематеріальні активи».

Дослідження змісту Положень про облікову політику проводилося на підприємствах молочної галузі за КВЕД 15.51.0, 10.51, 01.30.0, 15.33.0 за такими критеріями: оцінка при надходженні, визначення строку корисного використання, строк амортизації, ліквідаційна вартість, метод нарахування амортизації, відображення у фінансовій звітності, одиниця обліку, переоцінка балансової вартості до їх справедливої, формування справедливої вартості.

Оцінка при надходженні вказана лише ПП «Енергосистема» (Новоушицький молокозавод) за первісною вартістю.

Щодо порядку визначення строку корисного використання, то на ПАТ «Яготинський маслозавод» це регламентовано спеціальною комісією, призначеною керівником, з урахуванням мінімальних, визначених ст. 145 розділу III ПКУ. ЗАТ «Ширяївський маслозавод» визначається за кожним об'єктом окремо, в момент його зарахування на баланс, передбачуваного морального зносу, правових чи інших подібних обмежень щодо строків використання (не більше 10 років безперервної експлуатації). На ПАТ «Володарський молочний завод» порядок визначення строку корисного використання нематеріальних активів відповідно до правоустановчих документів встановлюється спеціальною комісією, але не більше

20 років, а на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» – встановлюється за кожним конкретним об'єктом. Строк амортизації регламентовано ПрАТ «Городнянський маслозавод» та ВАТ «Скороходівський молокозавод» як такий, що дорівнює строку корисного використання.

У 30 % досліджених підприємств встановлено ліквідаційну вартість, що дорівнює нулю.

Щодо регламентування порядку нарахування амортизації нематеріальних активів, з'ясовано: прямолінійний метод застосовують – 85 % досліджених підприємств, зменшення залишкової вартості – 5 %, а 10 % амортизацію взагалі не нарахувують.

Щодо відображення у фінансовій звітності, то лише ПАТ «Яготинський маслозавод» регламентовано за історичною собівартістю із вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації.

Одиниця обліку нематеріальних активів вказана лише ПАТ «Жашківський маслозавод», зокрема, визначено як окремих об'єкт нематеріальних активів.

Формування справедливої вартості на ПАТ «Жашківський маслозавод» створюється на рівні вільних ринкових цін на аналогічні активи. На ВАТ «Вапнярський молокозавод» - формується на рівні вільних ринкових цін для аналогічних активів.

Щодо порядку переоцінки нематеріальних активів, то лише на двох підприємствах встановлено проводити її раз на рік станом на 31 грудня, зокрема, на ВАТ «Вапнярський молокозавод», якщо їхня залишкова вартість відхиляється від справедливої більш як на 20 %, а на ПАТ «Жашківський маслозавод», якщо їх залишкова вартість відхиляється від справедливої більш ніж на 10 %.

Вважаємо за доцільне в Положенні про облікову політику передбачити такі елементи щодо амортизації нематеріальних активів для розширення інформаційної бази статистичного аналізу оновлення нематеріальних активів:

1) критерії розмежування оборотних та необоротних нематеріальних активів;

2) виділення об'єктів обліку нематеріальних активів; визначення строків корисного використання об'єктів нематеріальних активів;

3) перелік нематеріальних активів з невизначеним терміном експлуатації;

4) порядок встановлення ліквідаційної вартості об'єктів нематеріальних активів;

5) методи амортизації щодо окремих груп нематеріальних активів;

6) порядок зміни методу нарахування амортизації та строку використання;

7) порядок проведення переоцінки об'єктів нематеріальних активів;

8) встановлення джерел інформації для визначення за необхідності справедливої вартості окремих видів нематеріальних активів (отриманих безоплатно, як внесок до статутного капіталу, в обмін на подібні і неподібні активи), що діють на підприємстві.

На вибір методу нарахування амортизації на нематеріальні активи впливають такі фактори:

1. Можливість визначення терміну використання нематеріального активу, і чи перевищує він один рік.

2. Наявність ліквідаційної вартості.

3. Напрямок використання нематеріального активу в господарській діяльності підприємства: процеси постачання, виробництва та збуту, інвестиційна та фінансова види діяльності.

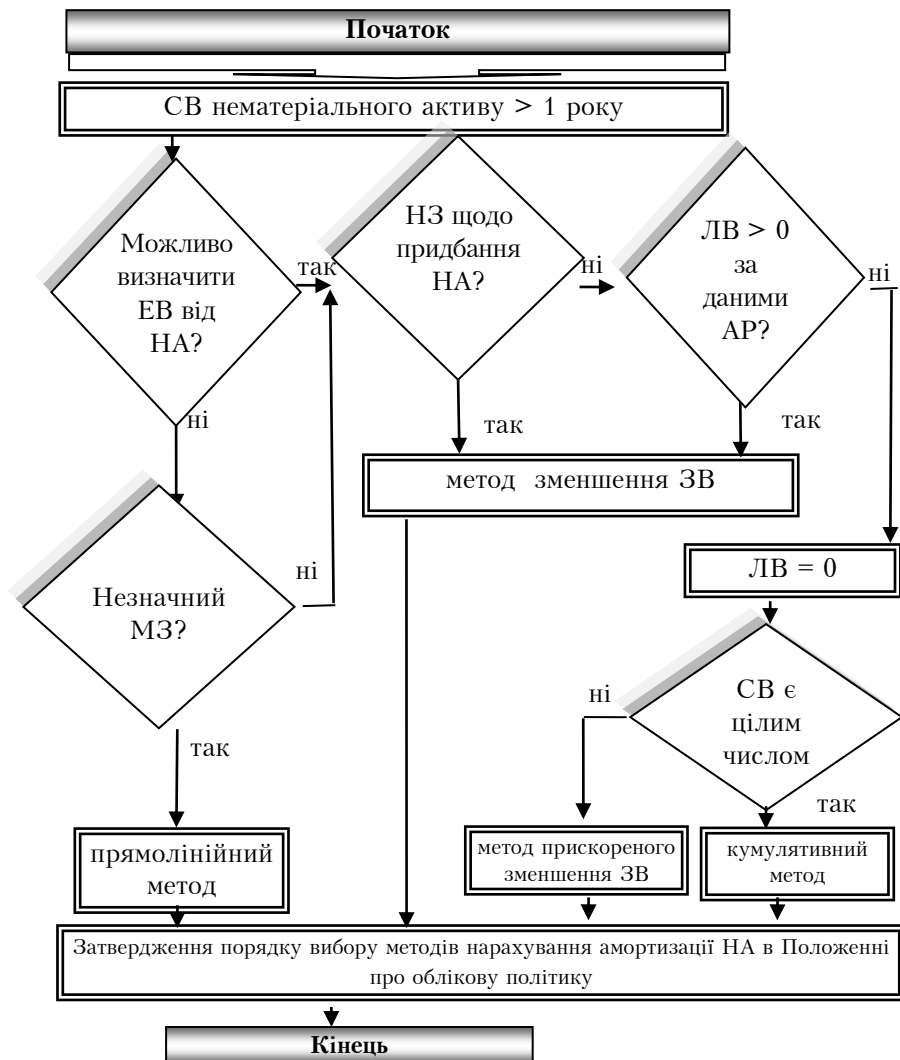
4. Вплив морального зносу на нематеріальний актив.

5. Вплив розміру одержаних економічних вигод від терміну використання нематеріальних активів.

6. Унікальність нематеріального активу.

7. Право власності на нематеріальний актив (власний чи орендований), відображення нематеріального активу на балансовому та позабалансовому рахунках.

На основі вимог пп. 26, 27, 28 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [6] розроблено алгоритм вибору методів нарахування амортизації нематеріальних активів, який наведено на рисунку 1.



Умовні позначення: НА – нематеріальні активи, ЛВ – ліквідаційна вартість, ЗВ – залишкова вартість, СВ – строк використання, МЗ – моральний знос, НЗ – невідмовне зобов'язання

Рис. 1. Алгоритм вибору методів нарахування амортизації нематеріальних активів

Розроблений алгоритм дозволяє обґрунтувати вибір конкретного методу нарахування амортизації залежно від швидкості морального старіння нематеріального активу, можливості визначення економічних вигід від його використання, наявності невідомого зобов'язання щодо його придбання та визначення ліквідаційної вартості за даними активного ринку, а також сформулювати оптимальну амортизаційну політику.

Застосування обґрунтованого методу нарахування амортизації нематеріальних активів в Положенні про облікову політику створює передумови для достовірного відображення інформації про оновлення нематеріальних активів у звітності.

Обліковим забезпеченням статистичного аналізу оновлення нематеріальних активів є інформація за рахунком 09 «Амортизаційні відрахування».

Інструкцією про застосування Плану рахунків регламентовано, що на рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» ведеться облік нарахування та використання амортизаційних відрахувань. Збільшення залишку на рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» (надходження) відбувається на суму нарахованої амортизації необоротних активів. Зменшення залишку на рахунку 09 відображається на суму використаної амортизації на капітальні інвестиції, на погашення отриманих на капітальні інвестиції позик тощо [2].

Вважаємо, що застосування під час ведення бухгалтерського обліку позабалансового рахунку 09 "Амортизаційні відрахування" дає можливість виділити три маркетингові стратегії щодо оновлення нематеріальних активів:

1. Маркетингова стратегія часткового оновлення нематеріальних активів. ДО 09 «Амортизаційні відрахування» > КО 09 «Амортизаційні відрахування» – оновлення нематеріальних активів на недостатньому рівні.

2. Маркетингова стратегія простого оновлення нематеріальних активів. ДО 09 «Амортизаційні відрахування» = КО 09 «Амортизаційні відрахування» – просте оновлення нематеріальних активів на вартість зношених нематеріальних активів.

3. Маркетингова стратегія розширеного оновлення нематеріальних активів. ДО 09 «Амортизаційні відрахування» < КО 09 «Амортизаційні відрахування» – оновлення нематеріальних активів на вартість більшу, ніж зношені нематеріальні активи, тобто розширене відновлення нематеріальних активів.

У таблиці 1 наведено розроблений Звіт про своєчасність та повноту оновлення нематеріальних активів, який дозволяє розмежувати зміни вартості нематеріальних активів за рахунок переоцінок та безпосередньо їх оновлення.

Таблиця 1
Звіт про своєчасність та повноту оновлення нематеріальних активів

Об'єкт НА	Напрямок використання	Амортизація НА протягом року, тис. грн.	Надходження НА, тис. грн.	Вибуття, тис. грн.	Зміни вартості внаслідок переоцінки				Оновлено НА		
					Дооцінка, тис. грн.		Уцінка, тис. грн.		План, тис. грн.	Факт, тис. грн.	Виконання плану оновлення НА, %
					ПВ	А	ПВ	А			
1	2	3	6	7	8	9	10	11	12	13	14

План оновлення нематеріальних активів дорівнює сумі нарахованої амортизації нематеріальних активів за попередній період у разі продовження діяльності в минулорічному обсязі діяльності підприємства, і коригується відповідно до потреб удосконалення та безперервності технологічного процесу та маркетингової стратегії підприємства.

Вважаємо за доцільне для статистичної оцінки ефективності амортизаційної політики щодо нематеріальних активів розраховувати такі показники:

Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу

1. Коефіцієнт амортизації нематеріальних активів на кінець року, як відношення суми амортизації нематеріальних активів на кінець року до первісної вартості нематеріальних активів на кінець року;

2. Коефіцієнт приросту нематеріальних активів як відношення приросту залишкової вартості нематеріальних активів за звітний період до залишкової вартості нематеріальних активів на початок року.

3. Коефіцієнт використання амортизації на оновлення нематеріальних активів, який відображає обсяг приросту нематеріальних активів та здійснених капітальних інвестицій за рік на 1 грн. амортизації нематеріальних активів підприємства на кінець року.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Під час дослідження підходів до облікового забезпечення статистичного аналізу амортизації нематеріальних активів можна зробити такі висновки:

1. На основі П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» побудовано алгоритм вибору методу нарахування амортизації нематеріальних активів, який дозволяє сформувати оптимальну амортизаційну політику.

2. Для розширення інформаційної бази статистичного аналізу своєчасності та повноти оновлення нематеріальних активів розроблено внутрішній звіт, який дозволяє встановити виконання плану щодо оновлення нематеріальних активів.

3. Вважаємо за доцільне для статистичної оцінки ефективності амортизаційної політики щодо нематеріальних активів розраховувати такі показники: 1) коефіцієнт амортизації нематеріальних активів на кінець року; 2) коефіцієнт приросту нематеріальних активів; 3) коефіцієнт використання амортизації на оновлення нематеріальних активів.

Перспективами подальших досліджень є розробка системи збалансованих показників для оцінки ефективності маркетингової діяльності підприємств.

Список використаної літератури:

1. *Єршова Г.В.* Нематеріальні активи промислових підприємств України / *Г.В. Єршова* // *Фінанси України.* – 2011. – № 11. – С. 104–112.

2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: за станом на 24 липня 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
3. Капітальні інвестиції за видами активів за 2010–2015 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
4. Катков С.О. Маркетингові стратегії виведення об'єктів інтелектуальної власності промислового підприємства на ринок / С.О. Катков, М.І. Ларка // Вісник НТУ «ХПІ». – 2013. – 21 (994). – С. 90–96.
5. Кудирко О.В. Управління маркетинговою діяльністю дослідницьких компаній на основі рейтингового оцінювання нематеріальних активів / О.В. Кудирко // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2013. – № 2. – С. 95–105.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: за станом на 01 січня 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
7. Регулярна інформація емітентів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://smida.gov.ua/db/emitent/year/xml/showform/42964/156/templ>.

References:

1. Jershova, G.V. (2011), «Nematerial'ni aktyvy promyslovyh pidpryjemstv Ukrainy», *Finansy Ukrainy*, No 11, pp. 104–112.
2. Instrukcija pro zastosuvannja (2015), «Plan rahunkiv buhgalters'kogo obliku aktyviv, kapitalu, zobov'jazan' i gospodars'kyh operacij pidpryjemstv i organizacij»,

- available at:
<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>
3. Kapital'ni investyicii' za vydamy aktyviv za 2010–2015 roky, available at: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
 4. Katkov, S.O. and Larka, M.I. (2013), «Marketyngovi strategii' vyvedennja ob'ektiv intelektual'noi' vlasnosti promyslovogo pidpryjemstva na ryнок», *Visnyk NTU «NPU»*, No 21 (994), pp. 90–96.
 5. Kudyenko, O.V. (2013), «Upravlinnja marketyngovoju dijalnistju doslidnyckyh kompanij na osnovi rejtyngovogo ocinjuvannja nematerial'nyh aktyviv», *Marketyng i menedzhment innovacij*, No 2, pp. 95–105.
 6. The Ministry of Finance of Ukraine (2015), Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 8 “Nematerial'ni aktyvy”, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
 7. Reguljarna informacija emitentiv, available at: <http://smida.gov.ua/db/emitent/year/xml/showform/42964/156/templ>

ПОЛІЩУК Ірина Романівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- обліково-аналітичне забезпечення прогнозування розміру корпоративних прав учасників;
- методологія стратегічного аналізу;
- обліково-аналітичне забезпечення калькулювання продукції.

ОПАНАСЮК Надія Петрівна – магістрант кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- обліково-аналітичне забезпечення амортизаційної політики.

Стаття надійшла до редакції 11.08.2016.