
UDC 657. 421. 3. 001. 76

JEL classification: M40

DOI: 10.35774/visnyk2024.01.129

Валентина ЯСИШЕНА,

доктор економічних наук, професор,
професор кафедри економіки, обліку та оподаткування,
Вінницький навчально-наукового інститут економіки
Західноукраїнського національного університету,
вул. Гонти 37, м. Вінниця, 21017, Україна.
Електронна адреса: v.yasyshena@wunu.edu.ua
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3214-3877>

Віктор ПИЛЯВЕЦЬ,

кандидат економічних наук, доцент,
завідувач кафедри економіки, обліку та оподаткування,
Вінницький навчально-наукового інститут економіки
Західноукраїнського національного університету,
вул. Гонти 37, м. Вінниця, 21017, Україна.
Електронна адреса: v.pyliavets@wunu.edu.ua
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8622-0220>

**МОДЕЛЬ УДОСКОНАЛЕННЯ
ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНИХ АСПЕКТІВ
УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ГУДВІЛУ**

Ясишена В., Пилявець В. Модель удосконалення організаційно-методологічних аспектів управлінського обліку нематеріальних активів та гудвілу. *Вісник економіки*. 2024. Вип. 1. С. 129–144. DOI: 10.35774/visnyk2024.01.129

Yasyshena, V., Pyliavets, V. (2024). Model udoskonalennia orhanizatsiino-metodolohichnykh aspektiv upravlinskoho obliku nematerialnykh aktyviv ta hudvilu [Model for improving organizational and methodological aspects of management accounting of intangible assets and goodwill]. *Visnyk ekonomiky – Herald of Economics*, 1, 129–144. DOI: 10.35774/visnyk2024.01.129

Анотація.

Вступ. В умовах стрімкого розвитку інформатизації економіки і підвищеного рівня конкуренції виникає необхідність в охопленні ширшого кола об'єктів нематеріального походження в управлінському обліку. Це обумовлюється важливістю нематеріальних активів (далі – НМА) та об'єктів, пов'язаних з ними, зростанням їхнього впливу на економічні процеси, що викликає необхідність удосконалення методології й організації їх управлінського обліку.

© Валентина Ясишена, Віктор Пилявець, 2024.

Мета статті – формування комплексної моделі, яка сприятиме удосконаленню методології та організації управлінського обліку НМА та гудвілу в системі управлінського обліку.

У процесі вивчення вказаної теми використано такі методи дослідження: аналізу й синтезу – для вивчення об'єкта і предмета дослідження; моделювання – для визначення впливу факторів на методологію управлінського обліку НМА, гудвілу й формування комплексної моделі; табличний – для представлення груп аналітичних рахунків інтелектуальних активів; абстрактно-логічний – для формування теоретичних узагальнень та висновків.

Результати дослідження. Окреслено принципи, класифікаційні ознаки управлінського обліку НМА та об'єктів, пов'язаних з ними. Уточнено поняття «інтелектуальний капітал» і «внутрішній гудвіл». Сформовано організаційні засади обліково-інформаційного забезпечення системи управління активами нематеріального походження. Проведено аналіз впливу факторів (зовнішніх, внутрішніх) на функціонування підприємств харчової промисловості та методологію обліку НМА і гудвілу. В комплексній моделі узагальнено основні методологічні та організаційні напрями удосконалення управлінського обліку НМА та об'єктів, пов'язаних з ними, для підприємств харчової промисловості.

Перспективи. Подальші наукові дослідження доцільно зосередити на розробці методів оцінювання інтелектуальних активів. Це суттєво вплине на якість формування інформаційної складової про внутрішній гудвіл підприємства, на обґрунтованість управлінських рішень для ефективного використання цих об'єктів, а також слугуватиме підтвердженням розрахунку вартості підприємства.

Ключові слова: управлінський облік; нематеріальні активи; інтелектуальний капітал; інтелектуальні активи; гудвіл; внутрішній гудвіл; облікова політика; класифікація.

Формули: рис.: 2, табл.: 1, бібл.: 13

Valentyna YASYSHENA,

D. Sc. (Economics), Professor,

Professor of the Department of Economics,

Accounting and Taxation of the Vinnytsia Educational and Scientific,

Institute of Economics of the West Ukrainian National University,

37 Ghonty st., Vinnytsia, 21017, Ukraine,

e-mail: v.yasyshena@wunu.edu.ua

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3214-3877>

Viktor PYLYAVETS,

PhD (Economics), Associate Professor,

Head of the Department of the Department of Economics,

Accounting and Taxation of the Vinnytsia Educational and Scientific,

Institute of Economics of the West Ukrainian National University,

St. Ghonty 37, Vinnytsia, 21017, Ukraine

e-mail: v.pyliavets@wunu.edu.ua

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8622-0220>

MODEL FOR IMPROVING ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL ASPECTS OF MANAGEMENT ACCOUNTING OF INTANGIBLE ASSETS AND GOODWILL

Abstract.

Introduction. *In the conditions of the rapid development of the informatization of the economy and the increased level of competition, there is a need to cover a wider range of objects of intangible origin in management accounting. This is due to the importance of intangible assets (hereinafter referred to as IA) and objects related to them, their growing influence on economic processes, which makes it necessary to improve the methodology and organization of their management accounting.*

The purpose of the article is the formation of a comprehensive model that will contribute to the improvement of the methodology and organization of management accounting of IA and goodwill in the management accounting system.

Research methods. *Analysis and synthesis - for studying the object and subject of research; modeling - to determine the influence of factors on the methodology of management accounting of IA, goodwill and the formation of a complex model; tabular – for presenting groups of analytical accounts of intellectual assets; abstract-logical - for the formation of theoretical generalizations and conclusions.*

Research results. *The principles and classification features of management accounting of IA and objects related to them are outlined. The concepts of «intellectual capital» and «internal goodwill» have been clarified. The organizational principles of accounting and information provision of the management system of intangible assets have been formed. The analysis of the influence of factors (external, internal) on the functioning of food industry enterprises and the methodology of accounting for IA and goodwill was carried out. The comprehensive model summarizes the main methodological and organizational directions for improving the management accounting of IA and objects related to them for food industry enterprises.*

Prospects. *It is advisable to focus further scientific research on the development of methods for evaluating intellectual assets. This will significantly affect the quality of the formation of the information component about the internal goodwill of the enterprise, the validity of management decisions for the effective use of these objects, and will also serve as a confirmation of the calculation of the value of the enterprise.*

Keywords: *management accounting; intangible assets; intellectual capital; intellectual assets; goodwill; internal goodwill; accounting policy; classification.*

Formulas: 0; fig. : 2; tab. : 1; bibl. : 13.

JEL Classification: M40

Постановка проблеми. За умов ускладнення економічних процесів, постійних змін законодавчих актів у сфері обліку й ринкової кон'юнктури активізується інформаційний дисбаланс, що погіршує ефективність управління підприємством. Традиційна методологія фінансового обліку нині не забезпечує нагальних інформаційних потреб менеджерів всіх рівнів. Для стратегічного планування економічної діяльності, підприємству потрібна інформація, що буде продукуватись

підсистемою управлінського обліку насамперед щодо ефективності використання НМА й інтелектуальних активів (далі – ІА). Методологія управлінського обліку має будуватись на властивих їй принципах, методах, охоплюючи специфічні об'єкти та задовольняючи запити користувачів у фінансовій і нефінансовій інформації тощо. Це дасть змогу обробляти значні масиви інформації для формування показників, що підтвердять обґрунтування цілей управління різного рівня, чим підтверджується важливість удосконалення методології управлінського обліку НМА та ІА.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Узагальнення результатів дослідження свідчать, що для формування організаційно-методологічних аспектів управлінського обліку НМА та гудвілу опрацьовано значну кількість наукових праць. Науковці Пушкар М. С., Журавльова І. В., Бутнік-Сіверський О. Б. займались вивченням сутності й формуванням інтелектуального капіталу і його [1; 2; 3].

У багатьох дослідженнях відображено різні підходи щодо складових внутрішньогенерованого гудвілу. Так, Бондар М. І. зазначає, що, «враховуючи економічний підхід під внутрішньогенерованим гудвілом слід розуміти такі окремі активи, як кваліфікація персоналу, високий рівень менеджменту технології, й ін.» [4, с. 529]. На думку Травіна В., «внутрішній гудвіл включає такі складові, як ділова репутація; економічні та інші привілеї; ділові зв'язки; імідж, що створюється персоналом» [5, с. 196]. Уманців Г. І. стверджує, що «до внутрішнього гудвілу входить інтелектуальний капітал, що включає: людський капітал втілений у працівниках; технологічний (структурний) капітал; клієнтський капітал» [6].

Олендій О. Т., Шушакова І. К. розглянули теоретичні засади управлінського обліку НМА в українських підприємствах, які полягають у визначенні суті його основ як певної ділянки обліку, виокремлення поетапного процесу управління НМА, розробці відповідного первинного документа з оцінки НМА та управлінської звітності [7].

Кантаєва О. В., Бабіч М. І. дослідили питання удосконалення методики контролю ефективності використання НМА, під якою розуміють перевірку економічності, продуктивності та результативності їхнього використання для ухвалення управлінських рішень [8].

З огляду на цінність проведених наукових досліджень потрібно мати на увазі, що сучасні умови господарювання диктують нові завдання для управлінського обліку НМА та ІА і неврахування їх у процесі управління може знизити вартість компанії та погіршити конкурентні позиції підприємства. У зв'язку з цим, методологія управлінського обліку потребує удосконалення і має бути об'єднана в цілісну, уніфіковану та загальноприйнятну систему.

Метою дослідження є формування комплексної моделі, яка сприятиме удосконаленню методології та організації управлінського обліку НМА та гудвілу в системі управлінського обліку.

Результати досліджень. Облікова методологія управлінського обліку нематеріальних ресурсів підприємства потребує удосконалення для формування нових підходів, що можна реалізувати через розробку комплексної моделі. Побудова моделі ґрунтується на вирішенні проблемних питань обліку НМА та об'єктів, що мають нематеріальні властивості. Формування моделі необхідне для теоретико-методологічного удосконалення концептуальних основ обліку досліджуваних активів

за основними напрямками: доповнення і обґрунтування принципів управлінського обліку; уточнення поняття «інтелектуальний капітал»; уточнення поняття «внутрішній гудвіл»; розширення й обґрунтування класифікації НМА для обліково-аналітичних потреб; оцінка через використання фінансових та нефінансових показників; виокремлення організаційних положень обліково-інформаційного забезпечення для управління інтелектуальними активами через відкриття аналітичних рахунків з відповідними характеристиками; визначення основних напрямків впливу факторів на методологію обліку НМА і гудвілу; впровадження внутрішньої звітності для розкриття інформації про НМА та гудвіл.

Аткинсон Е. А., Каплан Р. С., Мацумура Е. М., Янг М. С. наголошують, що управлінський облік – це процес передачі керівникам і працівникам підприємства відповідної інформації як фінансового, так і нефінансового характеру для ухвалення рішень, розподіл ресурсів, а також моніторинг, оцінку та винагороду за виконання завдань. Нефінансова інформація управлінського обліку охоплює показники, пов'язані із задоволенням та лояльністю клієнтів, процесом якості і своєчасності, інноваційності, мотивації співробітників [9, с. 2].

Побудова ефективної методології управлінського обліку НМА і об'єктів, пов'язаних з ними, на підприємстві має ґрунтуватися на дотриманні визначених принципів. Дослідження проведено на прикладі підприємств харчової промисловості.

Розширення принципів управлінського обліку НМА й об'єктів, пов'язаних з ними. Побудова управлінського обліку НМА має враховувати глобальні принципи, запропоновані AICPA і CIMA. Вони виокремлюють чотири узагальнені принципи, що розкривають основні положення й поняття, яких мають дотримуватися фахівці з управлінського обліку.

Комунікація продукує інформацію, яка має вплив. «Принцип розкривається через те, що обмін інформацією в системі управлінського обліку дає змогу зменшити або усунути її розрізненість і підвищити рівень інтегрованого мислення. В обговоренні стратегії мають брати участь усі співробітники відповідних рівнів організації, щоб уникнути розрізненості в міркуванні і діях. Має бути встановлений необхідний рівень деталізації інформації і порядок передачі комунікації з урахуванням користувачів інформації, специфіки обговорюваного рішення» [10].

Інформація релевантна. «Цей принцип розкривається через те, що релевантна інформація може бути прогнозованою та охоплювати питання, які здатні суттєво вплинути на результати. Інформація, що формується в управлінському обліку має характеризуватися такими ознаками: якість, точність, здатність прив'язки до часових інтервалів, послідовність, своєчасність, необмеженість, різноплановість» [10].

Аналізується вплив на вартість. «Врахування положень принципу дасть змогу змоделювати різні сценарії. У результаті цього можна проаналізувати причинно-наслідкові зв'язки між виробничими чинниками і фінансовими результатами. Застосовуючи моделювання, можна визначити вплив на стратегічний розвиток організації і провести оцінювання результатів у перспективі через аналіз можливостей та ризиків суб'єкта господарювання» [10].

Розумне керування вибудовує довіру. «Принцип передбачає, що ефективне управління відносинами, зв'язками та різними ресурсами компанії, дозволить

забезпечити захист її активів (фінансових, нефінансових), репутації та вартості. Відносини є важливим елементом доступу до ресурсів. Основою ефективних відносин є довіра, яка має бути вибудована між співробітниками, постачальниками покупцями (клієнтами), різними установами, інвесторами» [10].

Відповідно до зазначених вище принципів виокремлено й охарактеризовано принципи управлінського обліку об'єктів, що мають нематеріальні властивості, на основі яких потрібно формувати облікову політику підприємства. Ці принципи базуються на аналізі, прогнозуванні, плануванні та контролі. До них належать принципи: комплексності; системності; коректності; послідовності; оперативності; інтерпретованості; науковості; правового забезпечення; ефективності; релевантності; винятковості (особливості); прогнозування; плановості; контролю (рис. 2).

Формування облікової політики підприємства в частині управлінського обліку має відбуватись із врахуванням зазначених вище принципів, що сприятиме ефективному управлінню НМА й об'єктами, пов'язаними з ними та об'єктивному визначенню вартості підприємства.

Уточнення поняття «інтелектуальний капітал». Сьогодні науковці активно досліджують розвиток сфери інтелектуального капіталу, його вплив на збільшення прибутку і підвищення вартості підприємства. Нарощення інтелектуального капіталу підприємства має відбуватись під час навчання (підвищення кваліфікації) управлінського й іншого персоналу, проходження різних курсів й тренінгів тощо.

Легенчук С. Ф. досліджував структуру невідчутних активів через зв'язок нематеріальних та інтелектуальних активів (капіталу). На його думку, «в системі бухгалтерського обліку, інтелектуальний капітал має визначатися як сукупність наявних на підприємстві інтелектуальних активів, що включають людський, структурний, клієнтський капітал і забезпечують компанії конкурентні переваги на ринку. Також зазначено, що в бухгалтерському обліку некоректно використовувати поняття «інтелектуальний капітал». Для відповідного облікового відображення активів створених інтелектуальною працею, більш доцільно застосовувати поняття «інтелектуальні активи», що відповідатиме економічному поняттю «інтелектуальний капітал» [11, с. 7–8].

Зазначимо, що застосування в обліку поняття «інтелектуальний капітал» більше співвідноситься з джерелами створення господарських засобів. Тому погоджуємося, що для відображення в обліку сукупності активів, які створені в результаті інтелектуальної діяльності, доцільно застосовувати термін «інтелектуальні активи».

Під інтелектуальним капіталом, на нашу думку, варто розуміти сукупність джерел, необхідних для формування відчужуваних і невідчужуваних інтелектуальних активів (людських, клієнтських, пов'язаних з контрактами, організаційних, соціальних, екологічних) суб'єкта господарювання, що є предметом інтелектуальної праці, творчих зусиль, здібностей, економічних відносин, які впливають на конкурентоспроможність, прибутковість та мають економічну цінність.

З метою поліпшення аналітичності управлінського обліку й удосконалення порядку оцінювання інтелектуальних активів підприємства їх потрібно поділити на дві групи: 1) об'єкти НМА, які визнаються в бухгалтерському обліку відповідно до НП(С)БО і належать до прав інтелектуальної власності; 2) об'єкти ІА, що відображатимуться

в управлінському обліку, а саме: людські активи; персональний внутрішній гудвіл керівника; клієнтські активи; організаційні активи; НМА, пов'язані з контрактами; соціальні активи; екологічні активи.

Із усіх нематеріальних ресурсів підприємства особливе місце займають інтелектуальні активи, які мають вплив на бренд підприємства, у тому числі торговельну марку, а також на зростання вартості компанії. Світовий розвиток економіки вказує, що інтелектуальні активи є одним із найбільших джерел фінансування суб'єктами господарювання. Збільшення рівня фінансування в інтелектуальні активи сприяє підвищенню прибутку компанії і вартості її бізнесу.

Об'єктом управлінського обліку має бути також внутрішній гудвіл підприємства. Якщо в підприємстві здійснюється управлінський облік гудвілу, то під час продажу підприємства є можливість обґрунтувати і документально підтвердити наявність зовнішнього гудвілу, а різниця між цими видами гудвілу буде незначною.

Внутрішній та зовнішній гудвіл мають спільні ознаки, але між ними є відмінності. Зовнішній гудвіл є узагальненим показником у фінансовій звітності і примітках до неї підприємства покупця, не розкриваючи величини кожного структурного елемента, за рахунок якого він був сформований. Внутрішній гудвіл може бути зафіксований у внутрішньогосподарській звітності й узагальнювати в собі різні групи ІА, економічних та інших переваг. Внутрішній гудвіл доцільно відображати не лише в управлінському обліку підприємства, а й у фінансовому. Це обґрунтовується тим, що гудвіл не виникає раптово під час продажу або об'єднання підприємств. Він існує на підприємстві як НМА, що не відображені у фінансовому обліку, різних ІА під час всієї поточної діяльності компанії, що не були оцінені. Основною проблемою невідображення в обліку внутрішнього гудвілу все ще є складність розробки об'єктивної методики його оцінювання.

Уточнення поняття «внутрішній гудвіл». Внутрішній гудвіл – це сукупність інтелектуальних активів (людських, клієнтських, організаційних, соціальних, екологічних, персонального внутрішнього гудвілу керівника, НМА пов'язаних з контрактами), економічних та інших переваг суб'єкта господарювання, що впливають на ефективність ведення його бізнесу і конкурентоспроможність, використовується в поточній діяльності з метою отримання майбутніх вигод та додаткових прибутків.

Не відпрацьованість методики управлінського обліку внутрішнього гудвілу не дає змогу під час поточної діяльності суб'єкта господарювання здійснити достовірну оцінку ринкової вартості підприємства й управляти нею, що негативно впливає на його діяльність.

Розширення класифікації НМА для управлінських і аналітичних потреб та формування стратегічних планів підприємства. Загалом для підвищення результативності обліково-аналітичного процесу та прийняття управлінських рішень класифікаційні ознаки НМА мають охоплювати ті, що наведені на рис. 2. Ми доповнили класифікацію такими ознаками, як: об'єкт обліку, унікальність, потреба у захисті, вплив на стратегічний розвиток підприємства, здатність до відтворення.

Класифікаційна ознака «як об'єкт обліку» передбачає поділ об'єктів НМА на ті, що фіксуються в одному виді обліку (фінансовому або управлінському), та ті, які одночасно відображатимуться в цих обох облікових системах.

Класифікація НМА за ознакою «унікальність» дає змогу усвідомити, які об'єкти унікальні, а які ні. Під час віднесення НМА до унікальних потрібно враховувати творчий підхід у процесі їх створення та елемент неповторності (наприклад, рецептура, торговельна марка, ноу-хау, витвори мистецтва, сорти рослин, породи тварин), а до неунікальних належать права на користування природними ресурсами, земельною ділянкою, будівлею.

За допомогою класифікаційної ознаки «потреба у захисті» є можливість поділити об'єкти на ті, що потребують і не потребують підвищеного захисту. Зазначимо, що всі об'єкти НМА мають зберігатися належним чином, тому що вони захищають права суб'єкта господарювання на володіння цим активом в юридичному полі. Потребують підвищеного захисту такі об'єкти: рецептури, ноу-хау, комерційні таємниці, виробничі технології, бази клієнтів, програмні продукти тощо. Зазначимо, що в нинішніх умовах, коли відбувається підвищений рівень кібербезпеки, виникає потреба в надійному захисті програмних продуктів, різного виду інформаційних баз від хакерських атак, які можуть завдати значні збитки компанії і важкого відновлення її нематеріальних ресурсів. До об'єктів, що не потребують підвищених умов захисту, належать НМА, що входять до груп: права користування природними ресурсами та права користування майном.

Вивчаючи НМА відповідно до ознаки «вплив на стратегічний розвиток підприємства» зазначимо, що існують об'єкти НМА, стан і розвиток яких потребує глибокого аналітичного дослідження через їх значний вплив на ефективність діяльності підприємства і його вартість на перспективу. Для кожного підприємства це свій унікальний склад НМА, але необхідно, щоб аналітики вчасно виокремили ці активи і глибше вивчили їх вплив на розвиток підприємства. До їх складу належать такі права: на торговельні марки (знаки для товарів і послуг); на комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, виробничі технології тощо). До об'єктів НМА, що не дають особливу перевагу над конкурентами, належить бухгалтерська комп'ютерна програма.

Класифікаційна ознака «здатність до відтворення» дає можливість поділити нематеріальні активи на відтворювальні або невідтворювальні. Нематеріальні активи належать до такої економічної категорії, що з плином часу можуть підвищувати свою вартість (наприклад, торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування, сорти рослин, породи тварин, комерційні таємниці, у т. ч. «ноу-хау», витвори мистецтва) і в зв'язку із цією властивістю їх можуть віднести до відтворювальних. До НМА, що не мають здатності до відтворення, належать активи з груп прав користування природними ресурсами та прав користування майном, де встановлено строк корисного використання активів. Поділ об'єктів НМА за наведеними класифікаційними ознаками має здійснюватися з урахуванням специфіки діяльності підприємства [12].

Проведення оцінювання НМА й ІА через використання фінансових і нефінансових показників. Удосконалення організаційних аспектів управлінського обліку варто здійснювати через формування інформаційної бази, що буде акумулювати інформаційні потоки із відповідних джерел (зовнішніх і внутрішніх) про НМА та ІА, які є в компанії. Облікову інформацію про ІА в управлінському обліку потрібно показувати одночасно у грошових вимірниках, у вигляді коефіцієнтів, якісних характеристик, балів,

відносних показниках. Це має покращити обліково-аналітичну роботу і підвищити якість ухвалення рішень управлінським персоналом.

Необхідно зазначити, що в Звіті про управління має відобразитися інформація фінансового та нефінансового характеру, що вказуватиме на поточний стан і розвиток підприємства у перспективі, а також на основні ризики і невизначеності його діяльності. Метою формування цього звіту є доповнення фінансової звітності інформацією різного характеру, у тому числі нефінансовою. В Звіті про управління (п. 7. «дослідження та інновації») доцільно наводити інформацію про наявні в компанії НМА і гудвіл (за її наявності), у п. 10 «корпоративне управління» – розкривати інформацію про інтелектуальний капітал. Такий звіт має розкривати загальне враження про компанію й її стратегію без деталізації управлінської інформації, щоб не зашкодити її діяльності. У процесі формування Звіту про управління компанія має враховувати особливості своєї діяльності, він має бути спрямований на залучення клієнтів, інвесторів і сприяти зміцненню її бренду.

Розробка основ організації обліково-інформаційного забезпечення системи управління нематеріальними ресурсами (НМА, ІА). В основу організаційних засад обліково-інформаційного забезпечення управління нематеріальними ресурсами (НМА, ІА) має бути покладений підхід щодо передачі інформації про них у системі управлінського обліку за центрами відповідальності (далі – ЦВ) підприємства. Інформація про НМА та ІА має відобразитись в обліку на аналітичних рахунках за відповідною групою.

Розробка аналітичних рахунків з обліку інтелектуальних активів. У системі управлінського обліку підприємства за кожним об'єктом, що належить до інтелектуальних активів, потрібно закріпити аналітичний рахунок за відповідною обліковою групою (табл. 1).

На перспективу такі рахунки мають бути також відображені в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Система аналітичних рахунків має бути пов'язана з організаційною структурою за ЦВ підприємства харчової промисловості.

Таблиця 1

Групи аналітичних рахунків ІА в системі управлінського обліку

№ з/п	Група інтелектуальних активів, номер аналітичного рахунка	Номер і назва аналітичного рахунка другого порядку
1	2	3
1.	Людські активи (ЛА) 192.1	192.1 Людські активи
2.	Персональний внутрішній гудвіл керівника (ПВГК) 192.2	192.2 Персональний внутрішній гудвіл керівника
3.	Клієнтські активи (КА) 192.3	192.31 Клієнтські активи. Постачальники
		192.32 Клієнтські активи. Покупці
		192.33 Клієнтські активи. Потенційні покупці

продовження таблиці 1

4.	НМА, пов'язані з контрактами (НМА ПЗК) 192.4	192.41 Договори про відмову від конкуренції
		192.42 Договори про конфіденційність
		192.43 Сприятливі трудові договори
		192.44 Сприятливі договори страхування
		192.45 Договори з постачальниками
		192.46 Договори з покупцями
5.	Організаційні активи (ОА) 192.5	192.51 Власнорозроблене програмне забезпечення
		192.52 Організаційні активи. Маркетингові
		192.53 Сертифікат відповідності продукції
6.	Соціальні активи (СА) 192.6	192.54 Незапатентовані технології
		192.55 Незапатентовані рецепти
		192.6 Соціальні активи
7.	Екологічні активи (ЕА) 192.7	192.71 Екологічний аудит
		192.72 Екологічні інноваційні технології
		192.73 Екологічні заходи

Джерело: розроблено авторами.

Проведення аналізу впливу зовнішніх і внутрішніх факторів на функціонування підприємств харчової промисловості та на методологію обліку нематеріальних активів та гудвілу. Харчова промисловість завжди має стратегічне значення для держави та членів суспільства, вона належить до перспективних за низкою критеріїв, у т. ч. за швидкістю обороту капіталу. Її стан і розвиток особливо значення набуває під час природних катаклізмів, пандемій, техногенних катастроф, військових конфліктів, економічних кризових явищ. У звичайних або кризових умовах харчова промисловість належить до найважливіших видів промисловості, тому що задовольняє одну з головних потреб людства – споживання їжі.

На формування внутрішнього і зовнішнього гудвілу підприємства харчової промисловості впливають зовнішні та внутрішні фактори. До зовнішніх факторів впливу належать такі: політичні, економічні, законодавчо-правового регулювання, становище на внутрішньому і зовнішньому ринках, природно-екологічні, техніко-технологічні, соціальні. Внутрішні фактори охоплюють: види діяльності підприємства за КВЕД; організаційні умови для ведення бізнесу; рівень професіоналізму персоналу (управлінського, виробничого); галузеві особливості (виробничі, географічні); складові бренду; соціальні; маркетингові; техніко-технологічний рівень розвитку компанії; заходи для захисту екології (рис. 1).

На рис. 1 схематично розкрито вплив зовнішніх і внутрішніх факторів на групи аналітичних рахунків для управлінського обліку інтелектуальних активів. Згідно з рис. 1, усі зовнішні фактори впливають на внутрішні, що спричиняє вплив на представлені види ІА, які взаємопов'язані. У сукупності всі ІА під впливом факторів формують внутрішній гудвіл підприємства.

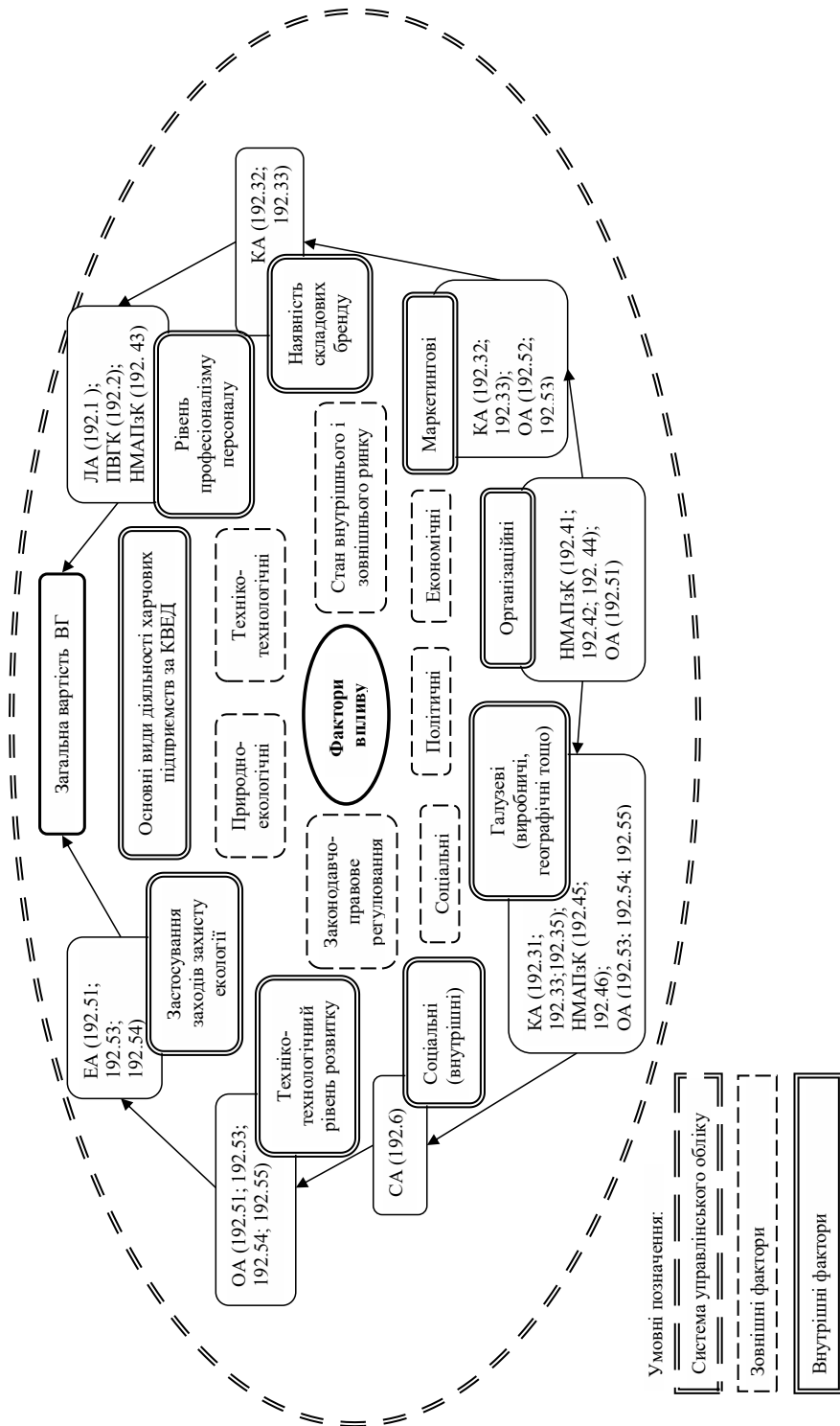


Рис. 1. Вплив факторів (зовнішніх, внутрішніх) на методологію обліку НМА і гудвілу
Джерело: розроблено авторами.

Зазначимо, що внутрішні фактори опосередковано впливають на всі види ІА, у дослідженні розкрито їхні основні напрями впливу. З рис. 1 видно вплив внутрішніх факторів на ІА і відповідно гудвіл (внутрішній, зовнішній), що здійснюється за такими основними напрямками: – види діяльності підприємства за КВЕД – впливають на всі види інтелектуальних активів;

– організаційні фактори – впливають на НМА, що пов'язані з контрактами (НМА ПзК), та організаційні активи (ОА);

– рівень професіоналізму персоналу (управлінського, виробничого) – має вплив на людські активи (ЛА), на персональний внутрішній гудвіл керівника (ПВГК), на НМА, пов'язані з контрактами (НМА ПзК);

– галузеві фактори (виробничі, географічні тощо) – мають вплив на клієнтські активи (КА), на НМА, що пов'язані з контрактами (НМА ПзК), організаційні активи (ОА);

– складові бренду – впливають на клієнтські активи (КА);

– соціальні фактори – впливають на соціальні активи (СА);

– маркетингові фактори – мають вплив на клієнтські активи (КА) та організаційні активи (ОА);

– техніко-технологічний рівень розвитку компанії – впливає на організаційні активи (ОА);

– впровадження заходів захисту екології – впливає на екологічні активи (ЕА).

Ведення управлінського обліку інтелектуальних активів і їх оцінка дасть змогу сформуванню, узагальнити та задокументувати вартість внутрішнього гудвілу, її врахування якісно вплине на ухвалення управлінських рішень під час визначення загальної, об'єктивної вартості підприємства.

Для оперативного використання інформації про рух, стан, ефективність формування НМА та гудвілу, управління ними за центрами відповідальності, можна застосовувати внутрішню розроблену форму звітності, сформовану на основі Приміток до річної фінансової звітності [13].

Така форма буде мати додаткові показники, що дадуть змогу відстежувати НМА за центрами відповідальності, структурними підрозділами (ЦВ), за потрібними для обліково-аналітичної роботи часовими проміжками. Це також дасть змогу формувати дані про нематеріальні ресурси підприємства загалом, контролювати їхні обсяги надходження, напрями руху, аналізувати відхилення планових та фактичних витрат за різних операцій з НМА й ІА. Такий підхід щодо формування показників внутрішньої управлінської звітності за ЦВ дасть змогу в реальному часі і в майбутньому оцінювати потенціал НМА та ІА підприємства і таким чином зміцнювати власні конкурентні позиції.



Рис. 2. Комплексна модель удосконалення методології та організації управлінського обліку НМА та об'єктів пов'язаних з ними для підприємств харчової промисловості
Джерело: розроблено авторами.

Узагальнюючи всі перелічені вище елементи дослідження, запропоновано модель удосконалення методологічно-організаційних аспектів управлінського обліку НМА й об'єктів, пов'язаних з ними, що схематично подано на рис. 2. В поданій моделі її елементи пов'язані з проблемами обліку та формуванням звітності про НМА, зовнішній і внутрішній гудвіл, інтелектуальний капітал (інтелектуальні активи). У ній впорядковано напрямки поліпшення досліджуваних активів у системі управлінського обліку, що призначений для потреб підприємств харчової промисловості.

За нинішніх умов розвитку української економіки є потреба в поліпшенні якісного інформаційного забезпечення облікових користувачів інформацією загалом, у т. ч. про НМА та гудвіл, що в майбутньому потребує подальшого удосконалення їхньої методології й організації обліку. Запропонована комплексна модель з методології й організації обліку таких активів дасть змогу підвищити рівень інформаційного забезпечення управлінського обліку та достовірності розрахунку вартості підприємства.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Застосування діяльності підприємств харчової промисловості положень комплексної моделі, які спрямовані на удосконалення методологічно-організаційних аспектів обліку НМА та об'єктів, пов'язаних з ними, загалом забезпечить: покращення якості формування облікової інформації в частині НМА, ІА та їх оцінювання; відображення цих активів у внутрішньогосподарській звітності; підвищення ефективності їх використання; розвиток інтелектуального капіталу; обґрунтованість управлінських рішень щодо НМА в поточній і стратегічній діяльності; підвищення іміджу компанії і зростання її ринкової вартості; документальне відображення сформованого гудвілу для його обґрунтованості під час продажу підприємства; покращення якості визначення вартості підприємства.

Подальші наукові дослідження доцільно зосередити на розробці методів оцінювання інтелектуальних активів. Це суттєво вплине на якість формування інформаційної складової про внутрішній гудвіл підприємства, на обґрунтованість управлінських рішень для ефективного використання цих об'єктів, а також слугуватиме підтвердженням розрахунку вартості підприємства.

Література.

1. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні : моногр. / [за ред. М. С. Пушкаря]. Тернопіль : Екон. думка, 2010. 267 с.
2. Журавльова І. В. Теоретичні засади стратегічного моніторингу формування інтелектуального капіталу підприємства. Проблеми науки. 2007. № 7. С. 32–39.
3. Бутнік-Сіверський О. Б. Інтелектуальний капітал (теоретичний аспект). Інтелект. капітал. 2002. № 1. С. 16–27.
4. Бондар М. І. Визнання гудвілу при придбанні підприємства з метою його відображення в обліку. Формування ринкової економіки: наук. зб. Мін-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана»; [відп. ред. О. О. Беляєв]. Вип. 24. Київ, 2010. С. 528–536.
5. Травін В. В. Особливості організації бухгалтерського обліку внутрішнього гудвілу як прояву соціального капіталу на мікроекономічному рівні. Вісник ЖДТУ. 2010. № 2 (52). С. 197–201.

-
6. Уманців Г. Внутрішній гудвіл підприємства: економічна природа, проблеми оцінки та обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2006. № 9. С. 20–23.
 7. Олендій О. Т., Шушакова І. К. Управлінський облік нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах. Вісник ОНУ ім. Мечнікова. 2014. Т. 19, вип. 2/6 С. 135–140.
 8. Кантаєва О. В., Бабіч М. І. Контроль ефективності використання нематеріальних активів для прийняття управлінських рішень. Міжнародний збірник наукових праць. 2011. Вип. 3 (21). С. 177–185.
 9. Management accounting information for decision-making and strategy execution. Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, Ella Mae Matsumura, S. Mark Young. 6th ed. New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2012. 551 p.
 10. Global Management Accounting Principles. CGMA. 2017. URL: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf>
 11. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу : автореф. дис. ... канд. екон. наук. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Київ, 2006. 21 с.
 12. Ясишена В. В., Головай Н. М. Класифікаційні й амортизаційні аспекти обліку нематеріальних активів. Економіка та держава. 2022. № 3. С. 4 – 9.
 13. Zadorozhnyi Z.-M., Yasysheva V. Intangible assets accounting and reporting issues. *Marketing and Management of Innovations*. 2019. № 4. P. 182–193.

References.

1. Suchasni problemy rozvytku systemy obliku v Ukraini [Modern problems of the development of the accounting system in Ukraine] : monohr. (2010). [za red. M. S. Pushkaria]. Ternopil: Ekon. dumka. 267 p. [in Ukrainian].
2. Zhuravlova, I. V. (2007). Teoretychni zasady stratehichnoho monitorynhu formuvannya intelektualnogo kapitalu pidpriumstva [Theoretical principles of strategic monitoring of the formation of intellectual capital of the enterprise]. *Problemy nauky*, 7, 32–39 [in Ukrainian].
3. Butnik-Siverskyi, O. B. (2002). Intelektualnyi kapital (teoretychnyi aspekt) [Intellectual capital (theoretical aspect)]. *Intelekt. Kapital*, 1, 16–27 [in Ukrainian].
4. Bondar, M. I. (2010). Vyznannya hudvilu pry prydbanni pidpriumstva z metoiu yoho vidobrazhennia v obliku [Recognition of goodwill upon acquisition of an enterprise for the purpose of its reflection in accounting]. *Formuvannya rynkovoï ekonomiky: nauk. zb. / Min-vo osvity i nauky Ukrainy, DVNZ «Kyiv. nats. ekon. un-t im. Vadyma Hetmana»*; [vidp. red. O. O. Bieliaiev]. Kyiv, 24, 528–536 [in Ukrainian].
5. Travin, V. V. (2010). Osoblyvosti orhanizatsii bukhgalterskoho obliku vnut-rishnoho hudvilu yak proiavu sotsialnoho kapitalu na mikroekonomichnomu rivni [Features of the accounting organization of internal goodwill as a manifestation of social capital at the microeconomic level]. *Visnyk ZhDTU*, 2 (52), 197–201 [in Ukrainian].
6. Umantsiv, H. (2006). Vnutrishnii hudvil pidpriumstva: ekonomichna pryroda, problemy otsinky ta obliku [Internal goodwill of the enterprise: economic nature,

- valuation and accounting problems]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, 9, 20–23 [in Ukrainian].
7. Olendii, O. T., Shushakova, I. K. (2014). *Upravlinskyi oblik nematerialnykh aktyviv na vitchyznianskykh pidpriemstvakh* [Management accounting of intangible assets at domestic enterprises]. *Visnyk ONU im. Mechnikova*. T. 19, 2/6, 135–140 [in Ukrainian].
 8. Kantaieva, O. V., Babich, M. I. (2011). *Kontrol efektyvnosti vykorystannia nematerialnykh aktyviv dlia pryiniattia upravlinskykh rishen* [Control of the effectiveness of the use of intangible assets for management decision-making]. *Mizhnarodnyi zbirnyk naukovykh prats*, 3 (21), 177–185 [in Ukrainian].
 9. *Management accounting information for decision-making and strategy execution* [Text] (2012). / Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., Young, S. M. 6th ed. New Jersey: Pearson Prentice Hall, 551 p. [in English].
 10. *Global Management Accounting Principles* / CGMA. (2017) URL: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf>. [in English].
 11. Lehenchuk, S. F. (2006). *Bukhhalterske vidobrazhennia intelektualnoho kapitalu* [Accounting display of intellectual capital]: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk. 08.06.04 – accounting, analysis and audit. Kyiv, 21 p. [in Ukrainian].
 12. Yasysheva, V. V., Holovai, N.M. (2022). *Klasyfikatsiini y amortyzatsiini aspekty obliku nematerialnykh aktyviv* [Classification and amortization aspects of accounting for intangible assets]. *Ekonomika ta derzhava*, 3, 4 – 9 [in Ukrainian].
 13. Zadorozhnyi, Z.-M., Yasysheva, V. (2019). *Intangible assets accounting and reporting issues*. *Marketing and Management of Innovations*, 4, 182–193 [in English].

Статтю отримано 18 січня 2023 р.

Article received January 18, 2023.