



КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

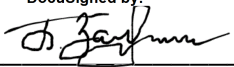
ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

**Облік нематеріальних активів і аналіз
ефективності їх використання на підприємстві**

Допущено до захисту перед ЕК
рішенням кафедри обліку та
аудиту, протокол № ____

від « ____ » _____ 202_ р.

Завідувач кафедри

DocuSigned by:

D77089DB2B184B9...

д.е.н., доц. Богдан ЗАСАДНИЙ

Студентки 2 курсу магістратури
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
освітньої програми «Облік,
оподаткування і контроль»
денної форми навчання
Циліорик Маргарити Едуардівни

(підпис)

Засвідчую, що в цій випускній
кваліфікаційній роботі немає
запозичень із праць інших авторів без
відповідних посилань

(підпис)

Науковий керівник:
кандидат економічних наук, доцент
Іван ДЕРУН

(підпис)

Київ – 2022 р.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ ЯК ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА КАТЕГОРІЯ	7
1.1 Сутність, класифікація та роль нематеріальних активів у кругообороті капіталу підприємства	7
1.2 Методи оцінки нематеріальних активів та їх використання в обліку і звітності.....	13
1.3 Законодавчо-нормативне забезпечення фінансового обліку та економічного аналізу нематеріальних активів.....	17
1.4 Критичний аналіз спеціалізованої літератури з обліку нематеріальних активів та аналізу ефективності їх використання.....	21
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА	26
2.1 Методика обліку та звітності нематеріальних активів.....	26
2.2 Організація обліку та звітності нематеріальних активів	36
2.3 Удосконалення законодавчо-нормативного забезпечення обліку та звітності нематеріальних активів	43
РОЗДІЛ 3. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА ...	65
3.1 Організаційно-інформаційна модель економічного аналізу нематеріальних активів.....	52
3.2 Методика економічного аналізу нематеріальних активів.....	56
3.3 Факторний аналіз ефективного використання нематеріальних активів та шляхи його використання в управлінні ними	62
ВИСНОВКИ	65
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	69
ДОДАТКИ	79

ВСТУП

Актуальність теми обумовлена тим, що ключову роль в ефективності діяльності підприємства займають нематеріальні активи (НМА), хоча більшість підприємств активно використовують трудові, матеріальні, фінансові та інші ресурси. Водночас з кожним роком частка НМА у структурі вітчизняних та зарубіжних підприємств постійно збільшується. Ефективне використання та управління НМА надає можливість компанії збільшити обсяги зовнішніх інвестицій та її ринкову вартість у декілька разів порівнюючи з чистою балансовою вартістю активів. Крім того, НМА забезпечують захист прав суб'єктів господарювання. На жаль, сучасна вітчизняна система бухгалтерського обліку має певні обмеження, котрі звужують склад НМА. Це зумовлено орієнтацією вітчизняної облікової практики лише на майнове відображення активів. Як показує стан справ, значна їх частина не знаходить свого відображення у балансі підприємств, або ж їх ринкова вартість значно перевищує облікову, що зменшує фактичну вартість майна підприємств. Основними причинами такої ситуації є: відсутність єдиного трактування поняття таких ресурсів, недосконалість законодавчої бази, відсутність чіткої класифікації НМА, обмеженість методики оцінки їхньої вартості тощо. Все це зумовлює потребу в удосконаленні обліку НМА та аналізі ефективності їх використання.

Розвиток концепції інтелектуального капіталу спричиняє ряд нескінченних дискусій між різними науковцями стосовно співвідношення таких понять як гудвіл, інтелектуальний капітал та НМА, внаслідок чого виникає дезорієнтація в категоріальному апараті. Така ситуація спричинена, зокрема, складністю та багатогранністю поняття інтелектуального капіталу, що зумовлює актуальність подальших досліджень щодо його структурних елементів.

Сутність та роль НМА та їх місця у складі інтелектуального капіталу розглядали передові вчені-теоретики: В. Д. Базилевич, В. В. Вірченко, В. В. Ільїн, Дж. К. Гелбрейт, Л. Едвінсон, О. В. Кендюхов, Б. Лев, М. Мелоун, Н. С. Медведкова, Я. Моурітсен, Т. Стюарт тощо.

Важливий вклад у дослідження даної теми вклали викладачі кафедри обліку та аудиту Київського національного університету Тараса Шевченка: О. С. Борисюк, Н. О. Гура, І. А. Дерун, Н. І. Дорош, Б. А. Засадний, Т. Г. Мельник, Г. В. Мисака, В. М. Шарманська, В. Г. Швець та інші вітчизняні вчені, такі як: І. А. Бігдан, В. М. Диба, Н. М. Головай, Ю. А. Гороховець, В. В. Сатовський, І. В. Стояненко, І. В. Федорова, В.С. Шелест, В. В. Ясишена тощо.

Серед провідних зарубіжних вчених, які приділяли увагу вивченню обліку та аналізу НМА, можна відмітити таких дослідників як: М. Амстронг, Д. Андріссен, Р. Блауг, Е. Брукінг, Р. Бужинскене, Р. Гарісон, Дж. Гатфрі, Дж. Гутрі, Д. Думей, Л. Едвінсон, Б. Лев, Р. Петті, К. Свейбі, Т. Сельхорн, М. Хендріксен, В. Циммерман, Шигун М.М. тощо.

Однак, зважаючи на активне збільшення використання знань та інновацій у діяльності підприємств, дослідження даної теми залишається актуальним і потребує більш глибокого дослідження.

Метою роботи є узагальнення та поглиблення теоретичних і методичних положень обліку НМА та аналізу ефективності їх використання на підприємстві, а також розробка пропозицій щодо їх удосконалення на основі законодавчо-нормативного забезпечення в Україні. Для досягнення зазначеної мети, були поставлені наступні **завдання**:

- дослідити економічну сутність, класифікацію та роль НМА у господарській діяльності підприємств для потреб управління;
- систематизувати й узагальнити підходи щодо оцінки різних видів і груп НМА;
- розглянути основні нормативно-правові документи, які регулюють бухгалтерський облік та економічний аналіз НМА в Україні;
- здійснити критичний аналіз спеціалізованої літератури з обліку та аналізу НМА;
- розглянути методичні прийоми обліку і звітності НМА на ПрАТ «Київствар»;

- розкрити організацію обліку і звітності НМА на ПрАТ «Київствар»;
- розробити пропозиції щодо удосконалення обліку і звітності НМА на основі законодавчо-нормативного забезпечення в Україні;
- визначити організаційно-інформаційну модель економічного аналізу НМА;
- розглянути методичні засади економічного аналізу НМА на ПрАТ «Київстар»;
- провести факторний аналіз ефективного використання НМА та обґрунтувати шляхи його використання в управлінні ними.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічно-організаційних аспектів обліку НМА та аналізу їх ефективного використання.

Об’єктом дослідження виступають НМА та господарські операції, пов’язані з ними.

У роботі використані як загальнонаукові **методи дослідження** (аналіз, синтез, індукція, дедукція, гіпотетичний, порівняння, моделювання, метод системності), так і спеціальні методи дослідження (метод подвійного запису, рахунки, коефіцієнтний аналіз, табличний метод, графічний метод, горизонтальний аналіз, вертикальний аналіз, детермінований факторний аналіз).

Загальнонаукові методи дослідження використані у даній роботі для дослідження поняття НМА як об’єкта бухгалтерського обліку, їх класифікації, сутності оцінки як складової методу бухгалтерського обліку, аналізу та удосконалення міжнародних та національних стандартів обліку та фінансової звітності.

Спеціальні методи дослідження слугують для узагальнення інформації, формування конкретних висновків та припущень. Дані методи були застосовані для складання таблиць, створення рисунків, аналізу складу НМА, оцінки їх стану, руху, ефективності управління тощо.

Інформаційною базою дослідження виступають законодавчо-нормативні документи, що регулюють процес обліку та аналізу НМА, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти

бухгалтерського обліку і фінансової звітності, наукові публікації вітчизняних та іноземних вчених, довідники, підручники, інформація з галузевих вісників, первинні документи, облікові реєстри та відомості, річна звітність підприємства ПрАТ «Київстар» (фінансова, податкова, статистична) та його офіційний веб-сайт.

Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків.

У вступі обґрунтовано актуальність даної теми, вказано рівень розробки досліджень, мета роботи, завдання, об'єкт, предмет, методи наукового пізнання та інформаційну базу дослідження.

У першому розділі розглядається сутність і роль НМА у системі кругообігу капіталу на підприємстві, розглянуто існуючу їх класифікацію та запропоновано її удосконалення для потреб управління. Досліджено підходи та методи оцінки НМА, а також здійснено аналіз спеціалізованої літератури з їх обліку та аналізу ефективності використання цих активів.

У другому розділі висвітлюється методика та організація обліку й звітності НМА підприємства, а також шляхи її удосконалення на основі законодавчо-нормативного забезпечення обліку і звітності в Україні.

Третій розділ присвячений організації та методиці економічного аналізу нематеріальних активів, а саме: проведено вертикальний, горизонтальний та коефіцієнтний аналіз; побудовано факторну модель рентабельності нематеріальних активів на прикладі ПрАТ «Київстар» та обґрунтовано шляхи її використання для ефективнішого управління ними.

Загальний обсяг випускної кваліфікаційної роботи бакалавра становить 68 сторінок друкованого тексту, включає 15 таблиць на сімнадцятьох сторінках, 6 рисунків (схем та графіків) на шести сторінках, 15 додатків на дев'ятнадцятьох сторінках. Список використаних джерел налічує 101 найменування та наведений на дев'яти сторінках.

РОЗДІЛ 1. НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ ЯК ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА КАТЕГОРІЯ

1.1 Сутність, класифікація та роль нематеріальних активів у кругообороті капіталу підприємства

Розвиток економіки в останній час спрямований на використання знань та інновацій, основним юридичним вираженням яких є НМА. В Україні порядок ведення бухгалтерського обліку НМА регулюється МСБО 38 «Нематеріальні активи» [10] та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [16]. Відповідно до МСБО 38 НМА є немонетарним активом, який не має фізичної форми та може бути ідентифікованим [10]. При цьому, він відповідає критеріям визнання активів, якщо очікується можливість надходження майбутніх економічних вигід та існує можливість достовірної оцінки об'єкта. Ідентичне визначення наведено у П(С)БО 8 [16].

Відповідно до Податкового кодексу України [3] НМА – «являються правом власності, яке виникає як результат інтелектуальної діяльності суб'єкта господарювання, у тому числі промислової власності, а також інші подібні права, які є об'єктом права інтелектуальної власності, право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у їх числі права користування природними ресурсами, майном, а також майновими правами».

На сьогодні єдності між вченими в галузі економіки щодо трактування поняття «НМА» не існує, що зумовлює складність сутності даного поняття. Підходи до трактування НМА подано в додатку А.

Аналіз літературних джерел також свідчить про неоднозначність у співвідношення таких понять як: інтелектуальний капітал (ІК), НМА та гудвіл. Підходи авторів щодо співвідношення цих понять наведено на рис. 1.1.

Хоча є різні думки, доцільно було б вважати НМА не лише ті ресурси, обмежений перелік яких визнається бухгалтерським обліком, але й інші, що не можуть визнаватися НМА, через неможливість їх точної оцінки), гудвілом – розрахункову величину, яка виникає в результаті купівлі-продажу компанії і

залежить від вартості матеріальних активів та зобов'язань підприємства. Згідно з теорією ІК, яка активно почала розвиватися у XXI столітті НМА є частиною ІК підприємства.

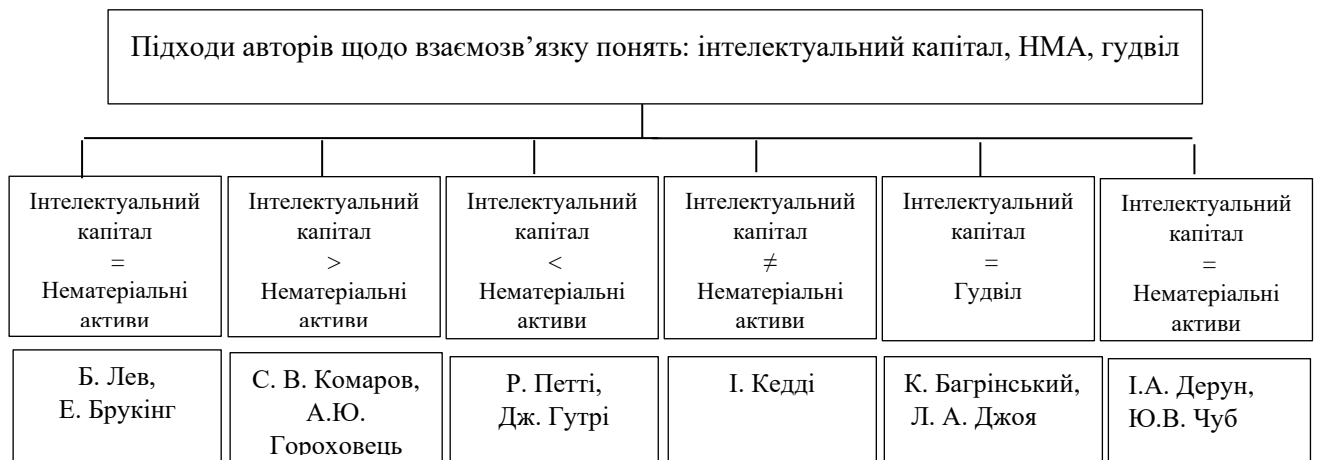


Рис. 1.1 Підходи авторів щодо співвідношення понять: інтелектуальний капітал, нематеріальні активи, гудвіл

Джерело: створено автором на основі [41; 37; 54; 94].

ІК поділяється на: людський, структурний та ринковий. Людський капітал полягає в знаннях, рівні освіти, творчих і розумових навичках працівників підприємства. Структурний капітал складається з патентів, товарних знаків, ліцензій, ноу-хау та інших організаційних механізмів, які сприяють ефективному функціонуванню підприємства. Вартість структурного капіталу пов'язана зі статтями капіталізованих витрат на придбання прав інтелектуальної власності, науково-дослідні роботи тощо. Ринковий капітал відображає бренд, імідж та відносини підприємства зі споживачами його продукції та її здатність задовольнити їхні бажання [77, с.110].

Відповідно до цієї теорії пропонується наступне визначення: НМА – це всі інтелектуальні ресурси, якими володіє підприємство і які можуть бути ідентифіковані внаслідок одержання майнових чи немайнових прав інтелектуальної власності, котрі знаходяться під контролем підприємства, внаслідок здійснення ним у минулому господарської діяльності та від використання яких підприємство очікує отримати майбутні економічні вигоди та збільшити свій інноваційний потенціал.

У процесі кругообігу капіталу підприємства НМА відіграють важливу роль. Зокрема, у процесі постачання без отримання спеціалізованих ліцензій здійснення господарської діяльності деяких підприємств неможливе. У процесі виробництва важливе значення мають наявні програмні продукти, адже вони покращують ефективність виробничих потужностей компанії, а також дають можливість зменшити кількість виробничого браку, бази даних, які надають підприємству інформацію про результати діяльності у минулому, про сучасний господарський стан справ та сприяють підвищенню ефективності прийняття рішень, права на оренду додаткових приміщення, що дозволяють підприємству збільшити свої виробничі потужності, а також права на об'єкти промислової власності, які зумовлюють індивідуальне право певного підприємства на використання даних об'єктів, що дозволяє йому зайняти певний сегмент ринку, та отримувати з нього прибуток. Важливе значення у процесі реалізації продукції мають права на комерційні найменування, зокрема на торговельні марки. Підприємства, які довгий час працюють на ринку, випускають високоякісну продукцію, налагоджують доброзичливі відносини зі своїми споживачами та постачальниками, формують зі сторони споживачів абсолютну лояльність до конкретної торговельної марки. Це в свою чергу надає можливість підприємству реалізовувати свою продукцію за вищою ціною, ніж товари конкурентів з аналогічними якостями та характеристиками, при цьому не втрачаючи рівень попиту. Як наслідок такі підприємства отримують значно більший прибуток.

З кожним роком частка НМА у ринковій вартості підприємства зростає, хоча більша їх частина все ж таки не відображається у балансі компаній. Як свідчать статистичні дані, опубліковані ЕУ, ринкова вартість 17 найбільших публічних компаній світу на 2021 рік досягнула розміру 16 трлн. дол. США. З рис. 1.2 можна простежити, що НМА є надзвичайно цінним фактором для розвитку підприємств та організацій, що підтверджується наведеними даними про значне перевищення ринкової вартості активів провідних компаній над балансовою.

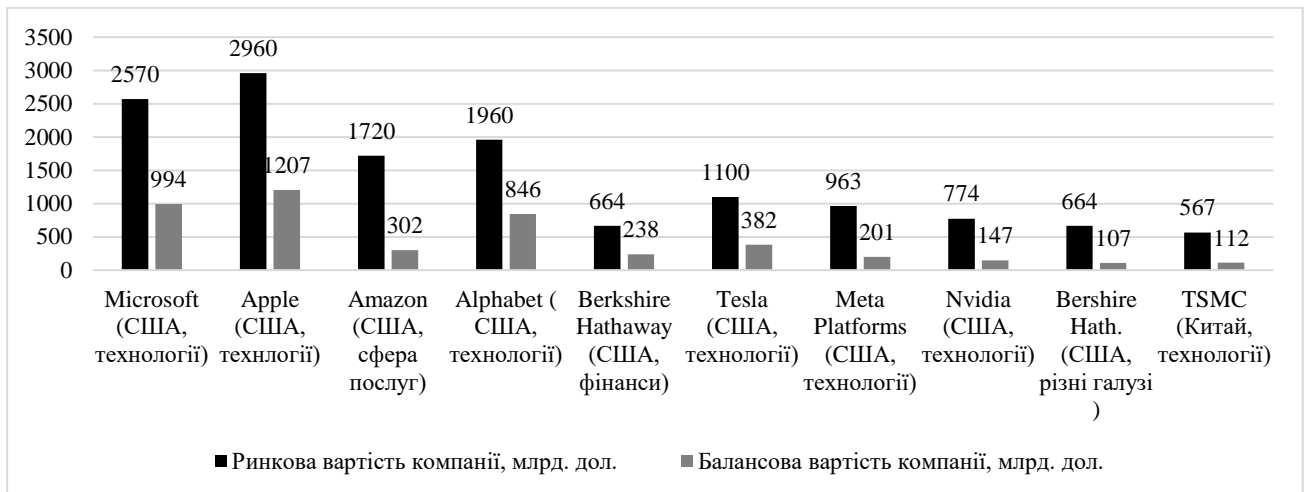


Рис. 1.2 Топ-10 компаній за ринковою вартістю активів у 2021 році

Джерело: створено автором на основі [101].

Проаналізувавши фінансові звіти провідних компаній на ринку України, виявилось, що частка НМА у структурі необоротних активів більшості компаній є низькою, що свідчить про недосконалість вітчизняної системи бухгалтерського обліку НМА, відсутній механізм об'єктивного визнання та оцінювання нематеріального майна, а також несуттєвого їх використання вітчизняними підприємствами та неінноваційності ведення бізнесу в Україні. Дані аналізу подані у табл.1.1.

Таблиця 1.1

Частка НМА у необоротних активах вітчизняних підприємств за 2020 р.

Назва підприємства	Залишкова вартість НМА, 31.12.2020 р. тис. грн.	Частка НМА в необоротних активах підприємства, 31.12.2020 р., %
ПАТ «Кернел»	3215,00	0,49
ПрАТ «Філіп Морріс Україна»	920,00	24,7
ПАТ «Фармак»	153372,00	3,32
ПрАТ «Київстар»	8257413,00	33,3
ПрАТ «МТС Україна»	8090748,00	37,69
ПАТ «Миронівський хлібопродукт»	106522,00	4,24
ПАТ «Укртелеком»	191207,00	3,21
ДП «Енергоринок»	8213,00	0,91

Джерело: створено автором на основі [99].

Підприємство може володіти багатьма об'єктами НМА, кожний з яких є індивідуальним. Однак у процесі господарської діяльності вони можуть виконувати спільні функції, які визначають їх загальні властивості. Саме тому НМА можуть бути об'єднані в окремі групи, кожна з яких характеризується

відповідним набором ознак. Однак на сьогодні у вчених відсутня єдина думка з приводу їх класифікації, що зумовлено складністю даного поняття та неоднозначністю трактування сутності НМА в різних джерелах.

Класифікація повинна відображати зв'язки, що виникають між різними групами об'єктів, з метою визначення місця кожного з них в системі, яке вказує на властивості об'єкта. Загалом під класифікацією розуміють систему групування об'єктів дослідження за їхніми загальними ознаками.

У процесі здійснення класифікації об'єктів НМА потрібно дотримуватись таких вимог: 1) визначення кінцевої мети здійснення тієї чи іншої класифікації; 2) вибір конкретних класифікаційних ознак, що дасть можливість практично застосувати розроблену класифікацію; 3) існування можливості віднесення кожного об'єкта НМА до конкретної класифікаційної групи і, до того ж, лише до однієї за певною ознакою.

На сьогодні в економічній літературі можна зустріти різноманітні підходи щодо класифікації НМА. Розглянемо найпоширеніші варіанти класифікаційних ознак НМА серед вітчизняних науковців.

Багато вчених виділяють класифікацію НМА за строком корисного використання, а саме: А. Бутнік-Сіверський, В. Гладунов, Е. Святоцький, Л. Федченко [35; 289], О. Коба [49, с.138]. Часто зустрічається класифікація НМА за ступенем їх відчуження або «ознакою цілого», зокрема у роботах С. Яремчука та М. Сиви [85, с.22-40], В. Сатовського [69, с.8-9], І. Стояненка [72, с.83-85]. Поширені також класифікації за ступенем впливу на фінансові результати підприємства, за ступенем правової захищеності, за джерелами надходження, за тривалістю корисного використання, за ліквідністю тощо. Узагальнено найпоширеніші підходи вітчизняних науковців щодо класифікації НМА у додатку Б.

Підходи до класифікації НМА зарубіжних вчених дещо відрізняються. Так, Р. Швайс та Р. Рейлі виділяють таку класифікаційну ознаку, як зв'язок з іншими елементами діяльності підприємства [67, с.350-351]. На думку М. Ф. Ван Бреди та Є. С. Хендриксона [93] НМА варто класифікувати за типом нематеріальності.

Т. А. Стюарт [96] класифікує об'єкти НМА з точки зору маркетингу і виділяє чотири групи, на основі уявлення про серію подій, які можуть призвести до отримання конкурентних переваг. Узагальнення підходів зарубіжних науковців до класифікації НМА, подано у додатку В.

Цікавою є класифікація НМА відповідно до збалансованої системи показників (BSC – Balanced Score Cards). Ця система являє собою концептуальний підхід у сфері організації управління бізнесом, що сприяє формуванню інформаційно-методичної підтримки щодо прийняття управлінських рішень відповідно до обраної стратегії розвитку компанії. Відповідно до неї виокремлюють: 1) НМА, які на пряму пов'язані із клієнтами; 2) НМА, які пов'язані із людським капіталом; 3) інтелектуальні технології; 4) інтелектуальна власність.

У статті 138 ПКУ [3] виділяють шість груп об'єктів НМА, які співпадають з тими, котрі визначені у ПСБО 8 «Нематеріальні активи» [16]. У міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, а саме у МСБО 38 «Нематеріальні активи» [10] чіткої класифікації НМА не визначено, однак вказано, що до НМА належать: комп'ютерне програмне забезпечення, авторські права, права на обслуговування та експлуатацію, заголовки та назви видань, назви брендів тощо. Детальна класифікація НМА згідно ПСБО 8 та МСБО 38 подана у додатку Г.

Однак вітчизняна класифікація досить проблемна, адже якщо взяти до уваги основні характеристики НМА, то до прав користування природними ресурсами потрібно відносити лише дозволи, термін яких більше одного року чи операційного циклу. До того ж вважати права користування природними ресурсами окремим видом НМА не доцільно, адже вони включаються до первісної вартості природних ресурсів, які є матеріальним активом.

Для покращення ефективності управління об'єктами НМА на підприємстві пропонуємо доповнити існуючі класифікації низкою ознак, які дозволять збільшити аналітичність класифікації для цілей бухгалтерського обліку та економічного аналізу, які представлено у додатку Д.

Використання даної класифікація дозволить покращити аналіз ділової активності підприємства, провести аналіз структури процесу виробництва підприємства, здійснити факторний аналіз продуктивності НМА, проаналізувати перспективи інноваційного розвитку та джерел формування ІК підприємства. Удосконалення методології обліку на основі такої класифікації дозволить забезпечити відповідність інформації, що продукується системою бухгалтерського обліку та економічного аналізу, потребам управлінського персоналу щодо НМА. Це сприятиме збільшенню значимості бухгалтерського обліку як джерела інформаційного забезпечення діяльності компанії.

Отже, НМА відіграють значну роль у діяльності підприємства, являються основою та індикатором технологічного розвитку компанії, а також вказують на її інноваційну направленість у діяльності. Вони є потужним джерелом отримання як конкурентних переваг, так і генерування прибутків. Дослідивши існуючі підходи до класифікації НМА як вітчизняними так і зарубіжними вченими, виявлено, що не всі із виділених підходів доцільно використовувати в облікових процедурах, оскільки вони не мають впливу на методіку бухгалтерського відображення таких активів, та, відповідно, не мають визначальної ролі з позиції бухгалтерського обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності, тож була запропонована доповнена класифікація для покращення управління НМА.

1.2 Методи оцінки нематеріальних активів та їх використання в обліку і звітності

Оцінка є одним із методів бухгалтерського обліку у процесі застосування якого елементи обліку з натурального вимірника переводять у грошовий, для подальшого їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Однак, враховуючи складну сутність НМА, більша їх частина не знаходить свого відображення на рахунках бухгалтерського обліку. У процесі здійснення оцінки НМА важливе значення мають джерела їхнього надходження, види активів, а також їх місце в процесі господарської діяльності підприємства.

Відповідно до вимог бухгалтерського обліку НМА включаються до балансу підприємства за первісною вартістю при надходженні вперше та за залишковою вартістю на дату балансу. Первісна вартість НМА є сумою витрат, які були понесені у процесі придбання, створення, а також доведення таких активів до стану, у якому вони будуть придатними для їх подальшого використання у процесі господарської діяльності. Залишкова вартість НМА – це різниця між їх первісною вартістю та амортизацією, яка накопичилась за звітній період. Різновиди вартості, за якою НМА включаються до балансу підприємства у ході виробничого процесу, відповідно до ПСБО 8 подано у додатку Е.

Відповідно до МСБО 38 [10] НМА при первісному визнанні повинні оцінюватись за собівартістю. При придбанні НМА підприємство до його вартості повинно включити: ціну придбання, ввізне мито та інші невідшкодовані податки, які виникли при придбанні НМА після вирахування торговельних та інших знижок, а також будь-які витрати, які прямо відносяться до підготовки придбаного НМА для використання у діяльності компанії. При купівлі НМА у випадку об'єднання бізнесу, собівартістю НМА повинна бути його справедлива вартість, яка визначається на дату придбання та оцінюється окремо від гудвілу, використовуючи ціни активного ринку. Якщо такий ринок відсутній, то для визначення справедливої вартості компанія повинна розглянути результат останніх операцій, які здійснювались з подібними активами. МСБО 38 також передбачає отримання НМА шляхом державного гранту, при цьому НМА повинен бути оцінений за справедливою вартістю. У випадку, якщо компанія при первісному визнанні такого активу вирішує не визнавати його за справедливою вартістю, то вона може оцінити його за номінальною сумою, збільшеною на будь-які витрати, які безпосередньо пов'язані із підготовкою НМА до його використання в діяльності. Якщо підприємство отримало актив в обмін на інший, то його собівартістю є справедлива вартість. У випадку створення НМА власними силами підприємство включає НМА у баланс за вартістю, яка складається з усіх витрати, які відносяться до створення, виробництва, а також підготовку такого активу до використання за призначенням [10].

Згідно з МСБО 38 НМА після їх первісного визнання повинні оцінюватись за однією з двох моделей: за історичною собівартістю або за переоціненою вартістю (справедливою). Підприємство має право самостійно обирати модель. Якщо підприємство веде облік НМА використовуючи модель переоцінки, то всі інші активи цього класу воно повинно відображати в обліку використовуючи таку саму модель, за винятком випадків, коли для таких НМА не існує активного ринку. При цьому НМА слід відображати за справедливою вартістю на дату переоцінки, за вирахуванням подальшої накопиченої амортизації. Якщо в обліку НМА оцінюються за історичною собівартістю, то вони відображаються на балансі підприємства за його собівартістю за вирахуванням амортизації. Періодичність проведення переоцінки НМА залежить від коливання ринкової вартості НМА. У випадку, коли справедливу вартість НМА на дату переоцінки неможливо визначити, використовуючи ціни активного ринку, то балансовою вартістю такого активу вважається його переоцінена вартість, яка була визначена на дату останньої переоцінки з вирахуванням подальшої амортизації [10].

У ПСБО 8 та МСБО 38 також зазначено, що при визначенні строку корисної експлуатації НМА необхідно використовувати терміни корисного використання подібних активів. У примітках до фінансової звітності та у фінансових звітах повинна розкривається інформація про вартості, за якою НМА відображені в балансі. Між цими стандартами існують деякі розбіжності, зокрема, П(С)БО 8 має обмежені вимоги до розкриття інформації про НМА. Це позбавляє користувачів фінансових звітів, корисної інформації, необхідної для прийняття рішень. Також існують протиріччя між стандартами, зокрема пов'язані з методами нарахування амортизації. У МСБО 38 відсутні методи прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний, які вказані у ПСБО 8.

Дохідний підхід за свою основу бере принцип очікувань, і оцінка об'єктів НМА відбувається шляхом перерахунку майбутніх грошових потоків, які забезпечить використання підприємством об'єктів ІК, у сучасну реальну вартість. За основу витратного підходу до оцінки НМА беруться витрати, які компанія понесла при створенні такого об'єкта. Сума витрат розраховується у

поточних цінах та підлягає в майбутньому коригуванню з урахуванням накопиченої амортизації. Порівняльний підхід передбачає порівняння цін за якими продаються подібні НМА і на основі цього оцінюється власний НМА.

Відповідно до МСФЗ 13 [13] та US GAAP (загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку США) 157 перевагу в процесі оцінки НМА надають справедливій вартості. Існують три основні підходи до оцінки НМА (дохідний підхід, витратний підхід та порівняльний підхід. Методи, переваги та недоліки даних підходів представлено у табл. 1.2 відповідно до Національного стандарту оцінки №4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» [20].

Таблиця 1.2

Підходи до оцінки майнових прав інтелектуальної власності

Назва підходу	Методи оцінки	Вид НМА	Недоліки	Переваги
Доходний	Дисконтування грошових потоків	Як для окремого НМА, так і для їх сукупності	Особливі вимоги до складу експертів, їх досвіду, а також особливі вимоги до вихідної інформації, відповідно до якої проводиться оцінка. Складно достеменно розрахувати ставку дисконтування та встановити термін корисної експлуатації НМА, а також значний ступінь суб'єктивності.	Можливість врахування майбутніх очікувань та його універсальність, за допомогою якої він є найпопулярнішим методом оцінки НМА.
	Метод додаткового прибутку	Для всієї сукупності НМА, для оцінки гудвілу		
	Метод роялті	Ліцензії і патенти		
	Метод переваги у прибутку	Винаходи		
Витратний	Метод прямого відтворення	НДДКР, ліцензії на право займатися окремими видами діяльності, промислові зразки	Не підходить для інноваційних створених об'єктів, не враховує споживчих витрат товару, оцінка НМА не враховує майбутні очікування отримання корисності і як правило не відповідає ринковій вартості	Можливість врахування всіх понесених витрат підприємства та встановлення прийнятної ціни для продавця
	Метод заміщення			
	Метод строку життя			
Ринковий	Метод порівняння цін продажу	Майнові права	Складно визначити показник, який би чітко визначав корисність НМА, даний підхід надто залежний від коливань ринку	Визначення справедливої вартості та відображення реального співвідношення попиту і пропозиції.

Джерело: створено автором на основі [20].

У зарубіжній практиці для оцінки об'єктів ІК використовують різноманітні методи, які умовно поділяють на чотири групи: 1) прямі методи інтелектуальної власності (Direct Intellectual Capital Methods – DIC); 2) методи ринкової капіталізації (Market Capitalization Methods – MCM); 3) оцінка рентабельності активів (Return on Assets Methods – ROA); методи оцінки показників (Scorecard Methods – SM). Методи DIC полягають у прямій оцінці вхідної вартості НМА, внаслідок проведення ідентифікації їх компонентів. Методи MCM ґрунтуються на визначенні різниці між ринковою та балансовою вартістю компанії. Методи ROA практично всі беруть за основу модель економічної доданої вартості (EVA), яка використовується компанією для визначення оцінки ефективності використання ІК. Методи SM ґрунтуються на показниках, а також індексах оцінки основних НМА [95; 97].

Отже, проведений аналіз методів оцінки свідчить, що у кожного методу є переваги та недоліки, які повинні бути враховані в конкретній ситуації. Також існує необхідність поєднувати фінансові та нефінансові методи, що дасть змогу підвищити якість оцінки та управління НМА. Вибір компанією методу оцінки НМА повинен враховувати особливості компанії та мету оцінки, котра допоможе отримувати достовірні результати.

1.3 Законодавчо-нормативне забезпечення фінансового обліку та економічного аналізу нематеріальних активів

Перша спроба здійснити нормативне регулювання обліку НМА була здійснена у 1944 р. Вона була проведена Американським інститутом бухгалтерів. Їх комітет, який спеціалізувався на методах бухгалтерського обліку, опублікував бюлетень під назвою «Амортизація нематеріальних активів». МСБО 38 «Нематеріальні активи» був розроблений вже у 1998 році, а потім був удосконалиний та замінений на нову редакцію у 2004 році. Орієнтуючись на нього в Україні у 1999 р. був прийнятий ПСБО 8 «Нематеріальні активи» [64, с.144].

Проаналізувавши чинні на сьогоднішній день нормативні документи, що регулюють питання бухгалтерського обліку та економічного аналізу НМА, можна виділити такі рівні нормативного регулювання:

1. Міжнародні конвенції та угоди;
2. Конституція України, Закони та Кодекси України;
3. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності (IFRS/IAS);
4. Методичні рекомендації Міністерства фінансів України, які були розроблені на основі ПСБО, а також різні положення та інструкції;
5. Накази, розпорядження керівника підприємства та інші інструкції, положення на підприємстві, які стосуються ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та проведення економічного аналізу.

З цих п'яти рівнів нормативного регулювання обліку та аналізу, відносно підприємства, перші чотири можна вважати зовнішніми, а п'ятий – внутрішнім. Перший рівень передбачає міжнародне регулювання. Наступні три рівня регламентуються на рівні держави, при цьому документи, які займають нижчий рівень не повинні суперечити нормативним документам вищого рівня. Вони застосовуються на іноземних та вітчизняних підприємствах, котрі ведуть облік як за МСФЗ так і за НП(С)БО. Документи, які належать до п'ятого рівня розробляються і є обов'язковими лише на конкретному підприємстві. Узагальнена інформація про перелік нормативно-правових документів, які регулюють операції пов'язані з НМА, подана у додатку Ж.

У Конституції України [1] закріплене право володіти, користуватися і розпоряджатися своєю власністю, результатами своєї інтелектуальної та творчої діяльності, а також право на підприємницьку діяльність та захист від конкуренції. Важливе значення у регулювання питань щодо НМА мають кодекси України: Податковий [3], Цивільний [4] та Господарський [2]. Зокрема, перший визначає методи та строки нарахування амортизації на об'єкти НМА, а також розглядає питання оподаткування операцій, які пов'язані з НМА. Другий регулює відносини господарських товариств, зокрема в частині нематеріальних

благ (результатів інтелектуальної, творчої діяльності тощо). Третій розглядає питання щодо процесів ліцензування, патентування, об'єднання підприємств, використання ділової репутації та прав інтелектуальної власності тощо.

Основним документом, який в Україні регулює основні аспекти ведення бухгалтерського обліку, а також складання фінансової звітності є ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5]. Закон надає право підприємству самостійно визначати власну облікову політику, обирати форму ведення бухгалтерського обліку, методи, способи та порядок реєстрації і узагальнення інформації, затверджувати правила документообігу та технічні аспекти обробки бухгалтерської інформації, зокрема в частині НМА [64, с.145].

У П(С)БО 8 та МСБО 38 визначається методологія обліку НМА та вкладених в них незавершених капітальних інвестицій, подання інформації про них у фінансовій звітності підприємства, зокрема: особливості визнання НМА, формування їх первісної оцінки, оцінки на дату балансу, оцінки вибуття НМА, розкриття інформації про НМА у примітках до фінансової звітності тощо. МСБО 38 також регулює питання проведення оцінки НМА, які були отримані у процесі об'єднання підприємств, що не розглядається у П(С)БО 8, хоча вказані у ПСБО 19. Інформацію про методи та строки нарахування амортизації на об'єкти НМА подано у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку №7 «Основні засоби» [17]. Порядок обліку гудвілу у національному та міжнародному законодавстві регулюється згідно П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [18] та МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [11]. Визначає порядок ведення рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність і рух НМА Плані рахунків №291[14] та Інструкція до нього [15].

Проаналізувавши вітчизняні та міжнародні стандарти, можна помітити деякі відмінності, зокрема, у П(С)БО 8 прописано, що якщо НМА підприємство включає до балансу за первісною собівартістю, то воно має право самостійно обирати метод їх амортизації, але коли підприємство не може передбачити умови отримання майбутніх економічних вигід від користування НМА, воно застосовує прямолінійний метод амортизації. У параграфі 99 МСБО 38 вказано, що в деяких

ситуаціях дозволяється включення суми нарахованої амортизації НМА до балансової вартості інших активів. Наприклад, сума амортизації певного патенту чи ліцензії може бути включена до собівартості продукції, з виробленням якої вона пов'язана. Крім цього помітна різниця у класифікації НМА, методах оцінки їх на дату балансу, а також способах надходження на підприємство. Актуальним питанням залишається розроблення нормативної бази, яка б змогла хоча б частково вирішити проблеми обліку НМА, які не знаходять свого відображення у обліковій системі, але збільшують ринкову вартості підприємства.

Таблиця 1.3

Підходи до складових інтелектуального капіталу у вітчизняному та міжнародному стандартах

НП(С)БО 8	МСБО 38
<p>Не можуть бути визнані як НМА, і повинні бути визнані як витрати звітного періоду:</p> <ul style="list-style-type: none"> - витрати на дослідження; - витрати на підготовку і перепідготовку кадрів; - витрати на рекламу та просування продукції на ринку; - витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємств або їх частини - витрати на підвищення ділової репутації підприємства і створення торговельних марок. 	<ul style="list-style-type: none"> - Оскільки підприємство не може в повній мірі оцінити можливі майбутні економічні вигоди, які воно може отримати від використання праці кваліфікованих працівників та їхнього навчання, то воно не може визнати ці об'єкти НМА. - Підприємство не може відображати у складі НМА: портфель клієнтів, частку ринку, взаємовідносини з клієнтами та їхню лояльність тому, що вони не відповідають визначенню НМА.

Джерело: створено автором на основі [10; 16].

В Україні, для регулювання конкретних об'єктів НМА, був затверджений Закону України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг». Відповідно до нього термін «знак» - це позначення, за яким товари і послуги одних осіб відрізняються від товарів і послуг інших осіб, хоча світова практика свідчить про розмежування понять «товарний знак» (використовується виключно для відрізнення товарів) та «знак обслуговування» (використовується виключно для відрізнення послуг) [89, с. 2].

Методичні рекомендації з обліку НМА містять інформацію обов'язкового чи рекомендаційного характеру щодо обліку НМА, а саме їх складу, визнання, оцінки, документального оформлення операцій їх руху, для застосування підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами, їх філіями.

Порядок проведення інвентаризації НМА здійснюється відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» від 02.09.2014 № 879. [19]. Інформації щодо НМА, яка повинна бути зазначена у обліковій політиці підприємства вказується у Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства від 27.6.2013 № 635 [26]. Документальне оформлення первинного обліку НМА здійснюється відповідно до Порядку застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів від 22.11.2004 №732 [22].

Загалом аналіз нормативної бази свідчить про існування таких проблем: існування відмінностей у трактуванні поняття «НМА», неузгодженість деяких положень стосовно методології обліку НМА, відсутність єдиної класифікації НМА. Незважаючи на те, що в Україні відбувається активна адаптація до застосування МСФЗ, все ж таки існують суттєві відмінності в нормативно-правових документах, які інколи суперечать один одному. Виходом з такої ситуації може стати застосування на практиці підприємством нормативного документа, який був розроблений та затверджений пізніше. Існування ряду проблем нормативно-правового регулювання обліку та аналізу НМА, повинно спонукати до гармонізації методологічних засад обліку вітчизняних стандартів з міжнародними, розробка методики економічного аналізу НМА, а також постійне удосконалення та поповнення нормативно-правових документів, які регулюють захист прав на ліцензії, патенти, авторські права тощо.

1.4 Критичний аналіз спеціалізованої літератури з обліку нематеріальних активів та аналізу ефективності їх використання

З кожним роком світова економіка виходить на новий рівень розвитку. Провідні компанії світу намагаються збільшити свою конкурентоздатність, шляхом застосування різноманітних інновацій. Це спричиняє активне збільшення ролі НМА та робить їх найціннішими серед всіх активів компанії. Однак на сьогоднішній день існує чимало спірних питань стосовно їх визнання, класифікації, нормативно-правового регулювання. Великою проблемою

залишається оцінка НМА. Це все зумовлює дискусії між науковцями, які намагаються вирішити дані питання у своїх роботах. Розглянемо деякі з таких робіт та шляхи удосконалення обліку НМА, які в них запропоновано.

За період 2000-2021 рр. питання удосконалення обліку та аналізу НМА висвітлювалось у дисертаціях таких українських – І. А. Бігдан (2003 р.), Т. В. Польова (2006 р.), Ю. С. Рудченко (2007 р.), І. В. Жураковська (2008 р.), Н. М. Головай (2009 р.), О. В. Сизоненко (2010 р.), О. В. Вакун (2013 р.), В. С. Шелест (2014 р.), І. Є. Старко (2015 р.), В.М. Дибя (2017 р.), Ю.А. Гороховець (2018 р.), В.В. Ясишена (2020 р.), І.В. Буднік (2021 р.), В. Д. Козенкова (2021 р.) та зарубіжних – Є.А. Сініциної (2007 р.), Н.В. Журавльової (2008 р.), Н.А. Трофімової (2009 р.), R. Vuzinskiene (2017 р.), V. Eschlimann (2018), J. Fejes (2018), тощо.

У дисертації І. В. Буднік «Обліково-аналітичне забезпечення управління нематеріальними активами» [34] розкриті основні методологічні, теоретичні та практичні аспекти організації обліково-аналітичного забезпечення управління НМА на підприємстві. Серед основних результатів дослідження науковця можна виділити такі:

- обґрунтовано різницю між балансовою та ринковою вартістю провідних компаній України та Сполучених Штатів Америки, а також показано питому вагу НМА у балансовій та ринковій вартості цих компаній. Автором проаналізовано вплив використання НМА підприємствами на їх показник прибутковості акцій та загальну інвестиційну привабливість;

- досліджено підходи щодо трактування сутності поняття «НМА» українськими та зарубіжними вченими, а також показано визначення цього поняття у порівнянні між національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Беручи за основу аналіз попередніх досліджень запропоновано авторське визначення сутності поняття НМА;

- проаналізовано відмінності класифікаційних ознак НМА між різними нормативно-правовими актами, а також представлений перелік

класифікаційних характеристик за підходами вітчизняних та закордонних науковців. На основі проведених досліджень обраних показників фінансової звітності підприємств, автором визначено основні тенденції у зміні структури НМА провідних підприємств України та США;

- досліджено основні вимоги щодо процесу проведення ідентифікації НМА та їхньої оцінки, а також вказано на основні проблемні моменти. Автором було запропоновано власний алгоритм ідентифікації НМА у розрізі етапів, акцентуючи увагу на забезпеченні даного процесу необхідними первинними документами у розрізі класифікаційних груп НМА. Також було запропоновано авторський висновок, який повинна додавати Комісія, що проводить ідентифікацію НМА;

- розглянуто всі можливі підходи до оцінки НМА та акцентовано увагу, що на сьогоднішній день не існує універсальної моделі, яку б можна було використати для всіх видів НМА. Підприємство повинно самостійно підбирати метод оцінки тих чи інших видів НМА, в залежності від особливостей своєї діяльності. Автором запропоновано комплексний підхід, який передбачає визначення їх вартості на основі поєднання декількох підходів у розрізі груп НМА.

У дисертації литовської економістки Р. Бужинскене [90] «Оцінка впливу нематеріальних активів на ринкову цінність компанії» було здійснено аналіз методів оцінки та розглянуто концепцію впливу НМА на ринкову вартість компаній. На основі проведених досліджень було отримано такі результати:

– проаналізовано визначення поняття НМА та описано відмінності, які виявлені при порівнянні умов даної властивості з точки зору науки між різними авторами. З метою підвищення чіткості та точності концепції цієї властивості з наукової точки зору, пропонується визначення поняття НМА формулювати з урахуванням економічного значення нематеріальних ресурсів, наданні економічних вигід та потенціалу зростання вартості компанії на ринку;

– розроблено нову методику оцінки вартості НМА та її впливу на ринкову вартість компанії, що відрізняється комплексною інтеграцією процедур

визначення вартості, використовуючи фінансову та нефінансову інформацію про НМА, а також застосовуючи економетричні моделі. Методика оцінки впливу НМА на ринкову вартість компанії передбачає конкретні умов, які є необхідними для визначення вартості НМА та її впливу на ринкову вартість компанії;

– у минулому при виконанні емпіричних досліджень найчастіше використовувалась фінансова інформація про НМА. У даній дисертації автор пропонує оцінювати не тільки значення фінансової інформації щодо НМА, а й значення нефінансової інформації про НМА. Таким чином стає можливим виявлення справжньої вартості НМА, які є в розпорядженні компанії. Отримана інформація про оцінку НМА може бути цінна як для власників компанії, так і для інвесторів, оскільки ці дані відіграють важливу практичну роль в оцінці впливу НМА на ринкову вартість компанії;

– концептуальна модель впливу НМА на ринкову вартість компаній базується на теоретичних припущеннях нормативного обліку, активного ринку, а також інших факторів, котрі лежать в основі практичної актуальності розробленої моделі. Модель розкриває значення та ексклюзивність НМА, що дозволяє отримати більш точну оцінку впливу цих активів на ринкову вартість компанії. Таким чином пропонується збільшити прозорість та достовірність фінансової та нефінансової інформації на ринку капіталу.

За період 1998-2020 рр. найбільший науковий інтерес у сфері обліку, аудиту та аналізу НМА був приділений наступним напрямкам: методика та організація бухгалтерського обліку; сутність та значення поняття НМА в економіці; класифікація та оцінка; особливості документального підтвердження операцій з НМА; методика аналізу НМА; використання інформаційних систем в обліку. У меншій мірі досліджувались питання амортизації, інвентаризації, нормативно-правового регулювання НМА, їх ідентифікація та критерії визнання, показники фінансової звітності тощо. [86, с. 89].

Основні блоки наукових досліджень дисертацій щодо НМА за 1998–2020 рр. представлено на рис. 1.3.

Зокрема потребують конкретизації альтернативні підходи щодо визнання та оцінки НМА, а також узагальнення інформації про них у фінансовій звітності для того, щоб надати рекомендації щодо відображення цього в Наказі про облікову політику, адже НМА постійно удосконалюються та виникають нові види. Також є потреба у подальшому дослідженні питання кардинальної різниці між балансовою та ринковою вартістю компаній, що ще раз доводить невідповідність системи обліку потребам національного ринку капіталу.



Рис. 1.3 Основні блоки наукових досліджень дисертацій щодо НМА за 1998–2020 рр.

Джерело: побудовано автором за даними [86, с. 88; 53, с. 289].

Оскільки бренд компанії на сьогодні є візитівкою у сфері бізнесу, то стає актуальним подальша розробка чіткої моделі оцінки ефективності його використання підприємством. Залишається малодослідженим питання законодавчо-нормативного регулювання, хоча існує рід розбіжностей між чинними законодавчими актами, що впливає на ведення обліку. Недосконалість законодавства, яке стосується операцій з НМА між деякими учасниками ринку, зумовлює невизнання прав на певні наукові відкриття, торговельні марки (знаки) тощо. Також у майбутньому доцільним є удосконалення методики та організації аналізу та контролю наявності, руху і ефективності використання НМА.

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1 Методика обліку та звітності нематеріальних активів

Методичні аспекти обліку НМА полягають у застосуванні методичних прийомів, які мають значний вплив на ефективність системи бухгалтерського обліку кожного суб'єкта господарювання.

Відповідно до ПСБО 8 «Нематеріальні активи» на підприємство НМА можуть надходити шляхом придбання (створення за кошти), обміну, безоплатного отримання, внеску до статутного капіталу та об'єднання підприємств. Згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи» передбачено придбання НМА, розробка, обмін, об'єднання підприємств, отримання активу, як частину об'єднання бізнесу та державного гранту.

НМА підприємства зараховуються на баланс за первісною вартістю. У випадку придбання НМА, нею буде сума ціни придбання та інших понесених витрат; при створенні власними силами нею є фактична собівартість НМА; при безоплатному отриманні, придбанні в обмін на неподібний об'єкт, отриманні в наслідок об'єднання бізнесу, отриманні як внесок у статутний капітал – справедлива вартість; при отриманні в обмін на подібних об'єкт – залишкова вартість НМА. Особливістю МСБО 38 є те, що у випадку придбання активу в кредит, первісною вартістю такого активу буде дисконтована вартість майбутніх виплат, пов'язаних з цим кредитом.

Методичні аспекти обліку НМА полягають у застосуванні методичних прийомів, які мають значний вплив на ефективність системи бухгалтерського обліку кожного суб'єкта господарювання.

У випадку надходження НМА на підприємство згідно з п. 198.1 Податкового кодексу України [3], суб'єкт господарювання, який є платником ПДВ та купує НМА в іншого платника ПДВ, має можливість збільшити свій податковий кредит в розмірі суми ПДВ, яка була сплачена або нарахована у

вартості отриманого НМА. Податковий кредит збільшується на дату, коли була здійснена перша з подій:

- 1) дата, коли було перераховано предоплату за придбаний НМА;
- 2) дата отримання НМА.

Для відображення податкового кредиту призначений субрахунок 641 «Розрахунки за податками», а також субрахунок 644 «Податковий кредит». Типові проводки надходження НМА на підприємстві подані у додатку 3.

Відповідно до МСБО 38 у випадку самостійного створення об'єкта НМА підприємством передбачено виділення двох етапів – дослідження та розробки. Усі витрати, які були понесені на першому етапі (дослідження) повинні включатися у витрати звітного періоду, протягом якого вони були понесені. Прикладами досліджень можуть бути:

- 1) «діяльність суб'єкта господарювання, мета якої – отримати нові знання»;
- 2) «пошук шляхів та способів використання отриманих знань на практиці»;
- 3) «підбір альтернативних варіантів, систем, матеріалів тощо»;
- 4) «обґрунтування, створення та оцінка можливих альтернативних варіантів для новостворених систем, матеріалів, процесів тощо» [10].

Коли розпочинається етап розробки первісна вартість НМА, створених власними силами, формується шляхом капіталізації усіх прямих витрат на створення НМА починаючи з моменту, коли вперше актив можна визнати НМА.

Прикладами розробок є:

- 1) «проектування, конструювання та випробовування прототипів та моделей перед комерційним виробництвом або використанням»;
- 2) «проектування інструментів, матриць, ливарних форм та штампів, у яких застосовано нову технологію» [10].

Витрати на другому етапі (етап розробки) повинні капіталізуватися у вигляді НМА, однак для цього повинні бути дотримані усі нижчеперелічені критерії:

- 1) у підприємства існує технічна можливість завершити створення НМА і вважається, що такий НМА буде придатний для його використання в діяльності підприємства або його можна буде продати;
- 2) підприємство має чіткий намір завершити створення НМА;
- 3) суб'єкт господарювання матиме можливість використовувати НМА у своїй діяльності або продати його;
- 4) суб'єкт господарювання може чітко визначити яким чином новостворений НМА буде генерувати майбутні економічні вигоди, тобто чи буде для нього існувати активний ринок;
- 5) підприємство має усі необхідні ресурси (технічні, фінансові тощо) для завершення процесу створення НМА, його використання або продажу;
- 6) суб'єкт господарювання може оцінити всі витрати, які були понесені при створенні НМА.

Згідно з МСБО 38 [10] розрізняють гудвіл та внутрішньо генерований гудвіл. Гудвіл як особливий НМА, який втілює економічні вигоди від придбання бізнесу, які не можна ідентифікувати окремо і розраховується як різниця між вартістю придбання над справедливою вартістю чистих активів компанії, що купується.

Розглянемо поняття внутрішньо генерованого гудвілу. До нього можна віднести торговельні марки, самостійно створені підприємством бренди, заголовки, бази даних тощо, однак він не може бути визнаним як НМА тому, що він не виникає на основі певних юридичних чи договірних прав, а також не може бути відокремленим від підприємства. Це означає, що такий ресурс не може бути ідентифікованим, а його собівартість не можливо достовірно визначити.

З моменту первісного визнання НМА компанії, які ведуть облік за IAS/IFRS обирають модель подальшої оцінки НМА. Як уже зазначалося раніше нею може бути або модель переоцінки або модель собівартості. При цьому модель переоцінки вимагає наявності активного ринку для конкретного виду НМА. Для того, щоб ринок вважався активним, він повинен відповідати трьом основним критеріям:

- 1) наявність однорідних предметів, які можна купити чи продати на такому ринку;
- 2) наявність зацікавлених продавців та покупців, які охоче продадуть/куплять конкретний товар;
- 3) кожний може дізнатися інформацію про ринкові ціни [12].

У випадку якщо підприємство не може достовірно визначити справедливу вартість певного НМА, використовуючи дані активного ринку, то варто перевірити такий НМА на предмет зменшення корисності. Питання зменшення корисності активів регулює МСБО 36 «Зменшення корисності» [7]. Керуючись даним стандартом можна стверджувати, що якщо балансова вартість НМА буде більшою, ніж сума очікуваного відшкодування, то вважається, що відбулося зменшення корисності такого НМА і підприємство повинно визнати витрати, у розмірі даного зменшення. Сумою очікуваного відшкодування прийнято вважати ту оцінку НМА, яка є більшою: справедлива вартість, за вирахування всіх можливих витрат на продаж НМА, які понесе підприємство або вартість від використання. При цьому вартістю від використання є дисконтована вартість майбутніх грошових потоків, що може отримати суб'єкт господарювання від використання НМА.

При використанні моделі собівартості для нарахування амортизації важливу роль відіграють строки корисного використання НМА. Якщо суб'єкт господарювання не може визначити строки корисного використання НМА, то на такі об'єкти амортизація може не нараховуватись.

У МСБО 38 [10] зазначено, що термін корисного використання НМА, які пов'язані з наданням підприємству певних юридичних прав, не повинен бути довший, ніж період їхньої дії, однак він може бути коротшим, якщо підприємство планує використовувати такий НМА протягом менших термінів. Якщо юридичні права передаються на певний проміжок часу, який в майбутньому може бути подовжений, то термін корисного використання таких НМА повинен включати цей додатковий період, однак для цього потрібна наявність свідочств, які свідчать про те, що при такому відновленні підприємство не понесе суттєвих витрат.

Для ведення обліку НМА на підприємстві та узагальнення інформації про них використовується рахунок 12 «Нематеріальні активи». Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків [15] за дебетом цього рахунку показується первісна вартість придбаних чи самостійно створених об'єктів НМА, а також суми дооцінок НМА, а за кредитом – вартість вибутих НМА, що було спричинено їхньою реалізацією, передачею третім особам чи ліквідацією, а також суми уцінок НМА».

Облік НМА ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами. Рахунок 12 «Нематеріальні активи» складається з наступних субрахунків:

- 121 «Права користування природними ресурсами»;
- 122 «Права користування майном»;
- 123 «Права на комерційні позначення»;
- 124 «Права на об'єкти промислової власності»;
- 125 «Авторське право та суміжні з ним права»;
- 127 «Інші нематеріальні активи».

Фінансовий облік НМА складається з обліку надходження, амортизації, переоцінки, вибуття та інвентаризації НМА.

Після встановлення строку корисної експлуатації НМА підприємством здійснюється нарахування амортизації. У ПСБО 8 «Нематеріальні активи» зазначаються наступні методи нарахування амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи» використовуються прямолінійний метод, метод зменшення залишку та метод суми одиниць продукції. При цьому виявлено, що методика розрахунку виробничого методу за ПСБО 8 та методу суми одиниць продукції за МСБО 38 аналогічна, і відрізняється, по суті, лише назва. Варто зазначити, що відповідно до Податкового кодексу України підприємства не можуть використовувати у податковому обліку виробничий метод амортизації. Приклади розрахунку амортизації подано у додатку К.

Суттєвою різницею у процесі нарахуванні амортизації між стандартами є дата його початку. Згідно з ПСБО 8 амортизацію потрібно нараховувати у наступному місяці, який слідує за місяцем введення НМА в експлуатацію, однак відповідно до МСБО 38 амортизація повинна починати нараховуватись з моменту, коли цей НМА є придатним до використання підприємством у своїй діяльності, тобто доставлений до місця експлуатації та знаходиться у робочому стані.

Процес нарахування амортизації на підприємстві передбачає вибір методу її нарахування, зокрема компанія може обрати виробничий метод, у такому разі початком нарахування амортизації буде день, який слідує за днем початку експлуатації у господарській діяльності такого об'єкта НМА.

Амортизаційні витрати підприємство повинно визнавати у тому звітному періоді, в якому вони виникали, при чому, як правило, нарахування амортизації відбувається щомісячно. Для аналітичного обліку нарахування амортизації НМА використовується субрахунок 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів». Збільшення амортизаційних відрахувань відображається за кредитом вище зазначеного рахунку, а її зменшення (через продаж НМА, їх ліквідацію, уцінку тощо) відображається за дебетом. Амортизація нараховується на первісну вартість об'єкта НМА за мінусом ліквідаційної вартості.

На кінець кожного звітного року підприємство повинно переглядати методи нарахування амортизації та строки корисної експлуатації і приймати рішення щодо їх доцільності застосування в подальшому. Якщо підприємство виявило, що об'єкт НМА буде використовуватись у господарській діяльності значно довше, ніж очікувалось, то відповідно термін нарахування амортизації також повинен бути продовжений. Якщо в умовах споживання майбутніх економічних вигід, які генерує НМА відбулася певна зміна, то в такому випадку метод амортизації повинен змінюватись як результат такої зміни. Подібні зміни підлягають відображенню у бухгалтерському обліку як зміни в застосуванні бухгалтерських оцінках, відповідно до МСБО 8 [9].

Типова кореспонденція з обліку нарахування амортизації подана у табл.

2.1.

Таблиця 2.1

Облік амортизації нематеріальних активів на ПрАТ «Київстар»

№ п.п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Д-т	К-т	
Облік амортизації нематеріальних активів				
1	Нараховано амортизацію НМА: - загальновиробничого призначення - загальногосподарського призначення - використаних для збуту продукції - використаних для дослідження та розробок, на підприємстві	91 92 93 941	133	8600 6000 1160 680 760
2	Списання амортизації НМА, що вибули	133	12	430

Джерело: побудовано автором на основі Журналу господарських операцій ПрАТ «Київстар».

Згідно Методичних рекомендацій [21] при проведенні інвентаризації НМА перевіряють їхню наявність, орієнтуючись на первинні документи, які були створені під час їхнього оприбуткування. Ними можуть бути виставлені рахунки за ноу-хау, договори про прийняття наукових та конструкторських розробок, рахунки на оплату об'єктів майнових комплексів, які придбані на аукціоні, рахунки, у яких вказані витрати за розроблення певних програмних засобів, а також ліцензії чи патенти, які підтверджують відповідні права підприємства.

У ході проведення інвентаризації при виявленні об'єктів НМА, які не стоять на балансі інвентаризаційна комісія вносить до інвентаризаційного опису, з подальшим їх оприбуткуванням. При оприбуткуванні НМА складається «Акт введення в господарський оборот об'єктів НМА». Дані про об'єкти НМА, які були зазначені в інвентаризаційних описах в подальшому повинні бути перенесені до звіряльної відомості.

Типові кореспонденції рахунків з обліку результатів інвентаризації подано у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Облік результатів інвентаризації на ПрАТ «Київстар»

№ п.п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Д-т	К-т	
1	Оприбуткування виявлених нових об'єктів НМА в процесі інвентаризації	12	746	6900
2	Оприбуткування після проведення інвентаризації об'єктів НМА, які були створені за рахунок використання коштів цільового фінансування та не стояли на балансі підприємства	12	69	9200
3	Оприбуткування після проведення інвентаризації безоплатно отриманих об'єктів НМА	12	424	7200
4	Виявлено нестачу нематеріального активу	947	12	4000
5	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	947	641	300
6	Відображено вартість нанесеного збитку	072		4000
7	Встановлено винну у нестачі особу	375	716	4000
8	Зменшено залишок на позабалансовому субрахунку на суму нестачі		072	4000
9	Внесено винною особою суму нестачі до каси	301	375	4000

Джерело: побудовано автором на основі Журналу господарських операцій ПрАТ «Київстар».

Згідно з МСФЗ та ПСБО у процесі переоцінки балансова вартість об'єктів НМА збільшується або зменшується на певну грошову суму. У процесі переоцінки НМА бухгалтерія підприємства розраховує суми, на які буде дооцінена чи уцінена їх балансова вартість, використовуючи відповідні коефіцієнти. При переоцінці об'єктів НМА розраховуються відповідні суми уцінок та дооцінок, на основі коефіцієнтів. Цей процес документується на основі розрахунку бухгалтерії та бухгалтерської довідки. У реєстрах аналітичного обліку підприємство відображає інформацію, яка стосується змін первісної вартості НМА, а також нарахованої амортизації. Суми проведених дооцінок об'єктів НМА збільшують додатковий капітал підприємства та відображаються за кредитом субрахунка 412. У випадку проведення уцінки НМА, її сума списується на витрати звітного періоду та відображається за дебетом субрахунка 975. У наслідок таких операцій НМА включають до балансу за переоціненою вартістю. Типові проводки з переоцінки НМА на підприємстві подані у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Типова кореспонденція з обліку переоцінки на ПрАТ «Київстар»

Облік переоцінки нематеріальних активів				
1	Дооцінки об'єктів НМА, які раніше не переоцінювались: - відображення дооцінки первісної вартості - відображення дооцінка амортизації	12 423	423 133	120 40
2	Уцінка об'єктів НМА, які раніше не переоцінювались: - відображено суму уцінки залишкової вартості НМА; - відображено суму уцінки амортизації НМА.	975 133	12 12	550 150

Джерело: побудовано автором на основі Журналу господарських операцій ПрАТ «Київстар»

Вибуття НМА на підприємстві може бути здійснено різними шляхами: ліквідація НМА, у разі закінчення строку його строку корисного використання (за ліквідаційною вартістю), продаж, безоплатна передача фізичним, юридичним особам (за залишковою вартістю), як внесок в статутний капітал інших суб'єктів господарювання.

У випадку прийняття суб'єктом господарювання рішення про продаж НМА бухгалтерія згідно ПСБО та МСБО їх переводить до складу необоротних активів, які утримуються для подальшого продажу, за їхньою залишковою вартістю. Припинення процесу нарахування амортизації починається з місяця, який є наступним за місяцем, у якому НМА був списаний з балансу підприємства або переведений до складу активів, які утримуються для продажу.

Якщо до закінчення звітної періоду об'єкт НМА не був реалізований, то на балансі такий актив відображається за вартістю, яка є меншою: залишкова вартість або вартість чистої реалізації. Чиста вартість реалізації – справедлива вартість, за вирахування всіх можливих витрат на продаж НМА.

Відповідно до ст. 138 ПКУ при продажі об'єктів НМА підприємство на суму доходу від продажу збільшує свій фінансовий результат, а на суму залишкової вартості об'єкта НМА зменшує. Згідно з п. 187.1 ПКУ при продажі НМА підприємство обкладається податком на додану вартість (нараховує податкові зобов'язання) на дату першої події (отримання грошових коштів від покупця або передачі йому об'єкта НМА). Відповідно до ст. 188 ПКУ базою

оподаткування є договірною вартістю. Типові проводки бухгалтерського обліку операцій з вибуття НМА подано у додатку Л.

Дані про НМА у фінансовій звітності підприємства відображаються у Звіті про фінансовий стан, де вказується їхня первісна вартість, нарахована амортизація, а також залишкова вартість. У Звіті про фінансові результати суб'єкт господарювання повинен відображати накопичену амортизацію, а також суми дооцінки або уцінки НМА. У Звіті про рух грошових коштів підприємство показує суми грошових коштів, які отримані в наслідок продажу НМА, а також суми витрачені на придбання НМА. Більш детальнішу інформацію про склад НМА, їхній рух на підприємстві (вибуття/прибуття), а також інші показники можна побачити у не основній, але не менш важливій формі – Примітки до річної фінансової звітності.

Якщо підприємство буде вести облік згідно з МСФЗ, то у Звіті про фінансовий стан воно буде відображати первісну та залишкову вартість НМА, а також суму накопиченої амортизації. У Звіті про прибутки та збитки будуть наводитись дані про амортизацію НМА. Крім цього міжнародні стандарти дозволяють у цій формі відображати витрати підприємства, які пов'язані із дослідженням та розробкою НМА, отриманням патентів чи ліцензій тощо. У Звіті про рух грошових коштів підприємство відобразатиме інформацію про оборот коштів від інвестиційної діяльності, в тому числі від придбання і вибуття НМА. У Звіті про власний капітал суб'єкт господарювання вказує суми дооцінок та уцінок НМА. Детальна інформація про склад, рухи та характеристики НМА на підприємстві вказується у Примітках до річної фінансової звітності.

Отже, рух НМА на підприємстві передбачає облік надходження, амортизації, переоцінки, вибуття та інвентаризації НМА, який супроводжується відповідними бухгалтерськими кореспонденціями, заповненням всіх необхідних первинних документів та оцінкою об'єктів НМА.

2.2 Організація обліку та звітності нематеріальних активів

Організаційні аспекти обліку НМА розкриття про них інформації у фінансовій звітності визначає МСБО 38 та ПСБО 8. Важливим аспектом організації обліку НМА являється процес документообігу суб'єкта господарювання.

Відповідно до листа МФУ [27] об'єкти НМА на підприємстві визнаються на основі підтверджуючих документів. У них повинні вказуватись назва НМА, вартість, характеристика, порядок та терміни його використання, дата на яку був придбаний НМА, а також підписи відповідальних осіб за оприбуткування об'єкта НМА.

У Методичних рекомендацій щодо обліку НМА [21] зазначено, що інформація про НМА при їхньому оприбуткуванні, проведенні інвентаризації, списанні з балансу, веденні аналітичного обліку повинна відображатися у затверджених формах «первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі НМА». До таких форм зокрема відноситься наступні:

- НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» (додаток М);
- НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» (додаток Н);
- НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

При здійсненні операцій з іншими НМА та веденні їхнього обліку також можливе використання вищезазначених форм первинного обліку. У такому разі повинні обов'язково бути зазначені назва та основні реквізити форми для НМА. Порядок застосування типових первинних форм первинного обліку НМА наведено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Форми первинного обліку нематеріальних активів та порядок їх застосування

№	Типова форма та назва документа	Сфера застосування	Підстава для оформлення	Кількість примірників
1	НА-1 «Акт введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»	Оформляється при здійсненні операцій, пов'язаних із введенням в господарську діяльність і подальшим використанням НМА	Наявність відповідної первинної документації (ліцензії, патенти) та інша технічна і наукова документація	Один примірник на кожний об'єкт НМА (оформляється приймальною комісією)
2	НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»	Використовується в цілях аналітичного обліку об'єктів НМА	Акт введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Один примірник на кожний об'єкт НМА чи їхню групу (оформляється в бухгалтерії)
3	НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»	Форма призначена для оформлення процесу вибуття об'єктів НМА при їх списанні з балансу підприємства	Вказується причина списання НМА (закінчення терміну дії ліцензії чи інших майнових прав тощо)	Два примірники, які складає спеціально призначена комісія з вибуття НМА. Вони затверджуються керівником підприємства
4	НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»	Форма призначена для фіксації результатів інвентаризації об'єктів НМА та їх складського обліку за місцем зберігання та матеріально відповідальною особою	Наявність об'єктів НМА перевіряється на підставі первинних документів, на основі яких НМА були прийняті на баланс	Один примірник, який складається інвентаризаційною комісією

Джерело: створено автором на основі [46, с.54].

Надходження НМА на підприємство зазвичай супроводжується укладанням договорів: комерційної концесії, ліцензійних, авторських тощо. У випадку отримання «ноу-хау» також додається аудіо-, відео-, або письмове відображення змісту конфіденційної інформації. Надходження НМА повинні підтверджуватися відповідними первинними документами, в яких подається докладна характеристика об'єкта. Ними можуть бути: рахунок, рахунок-фактура, бухгалтерські довідки, акт приймання-передачі, у випадку нарахування заробітної плати – розрахунково-платіжна відомість, розрахунок бухгалтерії. Правовстановлюючі документи, що забезпечують ідентифікацію

бухгалтерським обліком НМА подані у додатку П. При надходженні НМА право на податковий кредит підтверджується податковою накладною, складеною постачальником і зареєстрованою в ЄРПН. У випадку надходження НМА на баланс суб'єкта господарювання оформляють «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (НА-1)». Всі витрати, які були понесені підприємством в процесі придбання об'єкта НМА обліковуються на рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

У випадку розроблення об'єкта НМА самостійно суб'єктом господарювання, як правило, укладається договір з розробником такого НМА у складі працівників підприємства. Основна інформація про кожний об'єкт НМА зазначається у Акті введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі НМА. Цю типову форму також використовують при переміщенні НМА між департаментами підприємства. У ній повинні бути зазначені первинні документи, які стали підставою для введення об'єктів НМА в господарську діяльність. Даний акт підписує головний бухгалтер та керівник організації.

На кожен об'єкт НМА бухгалтерія суб'єкта господарювання в подальшому складає «Інвентарну картку обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі НМА». Цьому документу присвоюється індивідуальний номер. Сукупність таких карток зберігатися в бухгалтерії у спеціальних коробках відповідно до класифікації НМА.

У регістрах бухгалтерського обліку фіксуються основні облікові дані про наявність, стан та рух НМА на підприємстві, котрі часто використовуються в цілях здійснення економічного аналізу та на підставі яких приймаються важливі управлінські рішення. Тому правильне та своєчасне складання цих документів є необхідною умовою для впевненості бухгалтера в тому, що ті, хто перевірятиме, зокрема аудиторі не зможуть висунути претензії до його роботи [84, с.79].

Для здійснення систематизації інформації про НМА на рахунках обліку, за даними первинних документів складаються реєстри аналітичного та

синтетичного обліку. Ними є журнал 4 (загальна інформація про наявність та рух НМА), відомість 4.1 (облік капітальних інвестицій) або відомість 4-м, які затверджені наказами МФУ [24,25].

Протягом терміну корисної експлуатації об'єкта НМА відбувається нарахування амортизації. Оскільки ПрАТ «Київстар» веде облік за міжнародними стандартами фінансової звітності, розглянемо групування НМА з огляду можливостей використання методів амортизації згідно з МСБО 38 у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Застосування методів амортизації для різних груп НМА

№	Метод амортизації	Група НМА	Переваги
1	Прямолінійний	Використовується для багатьох груп НМА, однак здебільшого для тих, які не піддаються впливу технічного виснаження (термінів використання) (наприклад: знаки індивідуалізації)	Метод має легкий математичний розрахунок та дає можливість рівномірно розподілити нарахування амортизації на об'єкти НМА.
2	Зменшення залишкової вартості	Використовується для НМА, на які має суттєвий вплив технологічне виснаження з плином часу (прикладом може бути програмні засоби)	Метод дає можливість протягом перших років використання НМА списати більшу частину його вартості
3	Метод суми одиниць продукції	НМА, які використовуються підприємством у процесі виробництва	дає можливість рівномірно розподілити нарахування амортизації на об'єкти НМА та не знаходиться в залежності від рівня морального старіння НМА

Джерело: створено автором на основі [46, с.72].

Як свідчать дані з ПКУ [3] п. п. 138.3.4 для прав користування природними ресурсами, прав користування майном, прав на комерційні позначення та інших НМА, терміни корисної експлуатації залежать від правовстановлюючих документів. Терміни корисного використання для авторських прав та суміжних з ними не може бути меншим 2 років, а для прав на об'єкти промислової власності – 5 років. У випадку якщо у правовстановлюючому документі термін корисного використання НМА не вказаний, то він встановлюється на розсуд підприємства, однак не може бути меншим 2 років та більшим 10.

Метод, за якого об'єкти НМА будуть амортизуватися обирає підприємство самостійно. Підприємство у кінці звітного періоду може змінити метод

нарахування амортизації на НМА та їх термін корисної експлуатації якщо очікується зміна умов отримання майбутніх економічних вигід від використання таких НМА. Зміну методу нарахування амортизації та терміну корисного використання НМА підприємство відображає у наказі про облікову політику.

У процесі визначення строку корисної експлуатації НМА суб'єкт господарювання повинен взяти до уваги терміни експлуатації подібних активів, а також юридичні та інші обмеження, які мають вплив на період корисного використання. Для відображення сум нарахованої амортизації та даних про рух НМА призначений реєстр № ВНА-1 «Відомість обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації». Якщо суб'єкт господарювання прийняв рішення про зміну методу нарахування амортизації НМА, то це повинно бути зазначено в обліковій політиці згідно П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» або МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».

Проведення інвентаризації НМА на підприємстві затверджується Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань Міністерства фінансів України [19]. При інвентаризації об'єктів НМА відбувається перевірка документального оформлення НМА, наявності документів, котрі свідчать про права на НМА (патентів, свідоцтв, ліцензій та ін.), строків володіння правами, процесу забезпечення режиму комерційної таємниці, наприклад, ноу-хау, а також правильності розрахунку амортизації тощо.

Інвентаризаційна комісія на підприємстві заносить всі необхідні дані про виявлені об'єкти НМА до Інвентаризаційного опису. У випадку, якщо комісія виявила НМА, які не стояли раніше на балансі у суб'єкта господарювання, щодо таких активів складається Акт введення в господарський оборот об'єктів НМА. Інвентаризаційний опис підписується всіма членами комісії. Такий інвентаризаційний опис передають до бухгалтерії. На основі інвентаризаційного опису складається звіряльна відомість. Інвентаризаційна комісія перевіряє правильність складання звіряльної відомості і керівник комісії, а також відповідальна за використання НМА особа її підписує. Стосовно всіх нестач і надлишків комісія по інвентаризації додає пояснення осіб, матеріально

відповідальних за об'єкти НМА до звіральної відомості. Результати інвентаризації закріплюються протоколом у якому вказуються висновки та пропозиції стосовно врегулювання таких розходжень.

Операції з вибуття НМА можуть супроводжуватися такими документами: рахунок, рахунок-фактура, податкова накладна, бухгалтерська довідка, виписка банку тощо. Списання (ліквідація) об'єкта НМА оформлюється комісією Актом вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (у двох примірниках) на кожний окремий об'єкт НМА і підписується керівником суб'єкта господарювання.

Загальний процес організації обліку НМА подано на рисунку 2.1

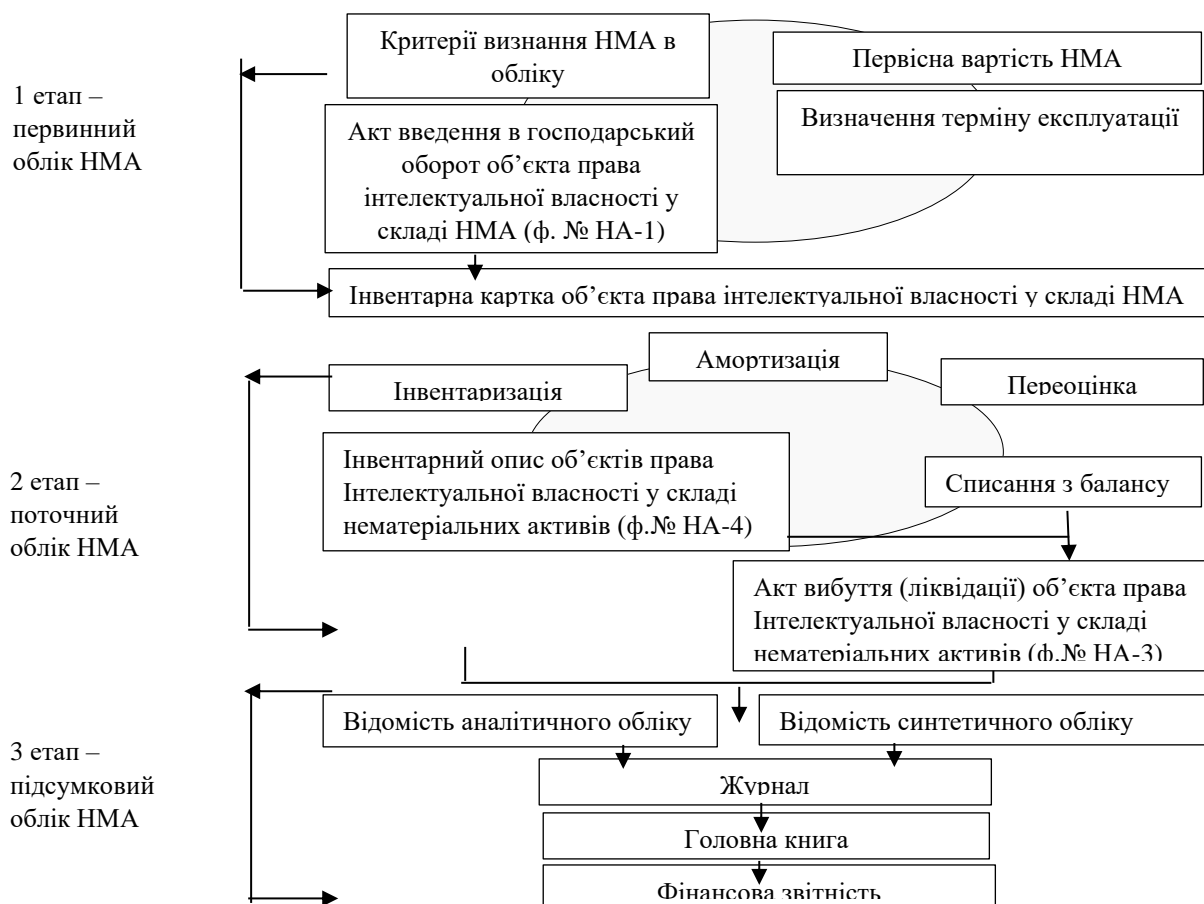


Рис. 2.1 Організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів на
ПрАТ «Київстар»

Джерело: побудовано автором.

Важливу роль при організації обліку НМА має облікова політика підприємства.. Як зазначено у звіті незалежного аудитора окремо придбані НМА спочатку визнають за первісною вартістю. Після початкового визнання НМА відображають за первісною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації або будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності, тобто підприємство використовує модель історичної собівартості.

Деякі елементи облікової політики щодо НМА подано у додатку Р.

На підприємстві централізована бухгалтерія, тобто обліковий апарат зосереджений у центральній бухгалтерії й адміністративно та методологічно підпорядкований головному бухгалтеру. Працівники розділені за функціональними обов'язками, конкретна група бухгалтерів займається лише обліком основних засобів та НМА.

Досліджуване підприємство ПрАТ «Київстар» використовує комп'ютерну форму бухгалтерського обліку, за якою облік ведеться в бухгалтерській програмі, яка формує журнали-ордери або відомості по кожному рахунку, шахову та оборотну відомості, а також всі форми звітності.

Підприємство використовує програму «1С: Бухгалтерія для України 8.3», вся документація бухгалтерської служби поділяється на три потоки: вхідні документи, вихідні та внутрішні. У «1С: Бухгалтерія для України 8.3» передбачається заповнення одного типового документа і створення на основі його даних іншого.

Підприємство ПрАТ «Київстар» підбирає лише висококваліфікованих фахівців в сфері бухгалтерського обліку НМА, які добре знаються у бухгалтерській програмі «1С: Бухгалтерія», є впевненими користувачами стандартного пакету Microsoft Office, та володіють вмінням швидкої обробки великого масиву інформації. Підприємством передбачене періодичне підвищення кваліфікації бухгалтера з обліку НМА, періодичність якого залежить від змін у законодавстві щодо НМА, а також темпів розвитку та удосконалення автоматизованих інформаційних систем.

Загальна схема обробки облікової інформації з використанням комп'ютерної техніки наведена на рисунку 2.2.

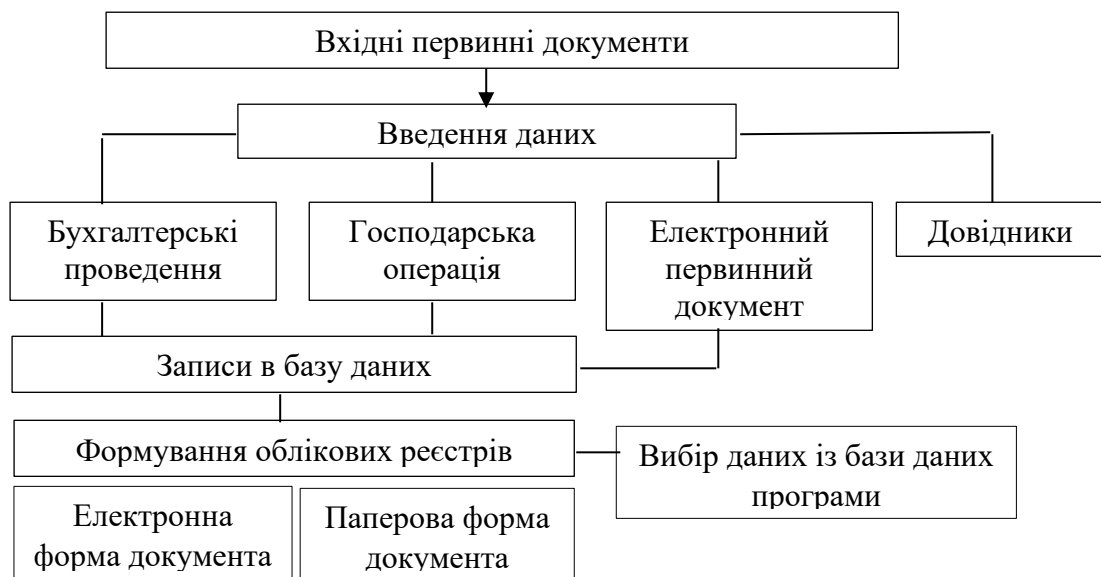


Рис. 2.2. Технологічна обробка облікової інформації за допомогою комп'ютерної програми на ПрАТ «Київстар»

Джерело: побудовано автором.

Отже, ефективність організації обліку НМА залежить від багатьох факторів, на які мають звертати увагу керівники компанії, адже від них залежить правильність та оперативність відображення в обліку руху НМА на підприємстві, а також отримання підприємством майбутніх економічних вигід. Організація НМА на етапі спостереження та реєстрації фактів господарського життя, пов'язаних із НМА потребує комплексного підходу, який би забезпечував користувачів найбільш повною та об'єктивною інформацією.

2.3 Удосконалення законодавчо-нормативного забезпечення обліку та звітності нематеріальних активів

Розвиток економіки в останній час спрямований на використання знань та інновацій, основним юридичним вираженням яких є НМА. У діяльності підприємств, де вагомою складовою є інновації, НМА можуть сприяти підвищенню ринкової вартості її акцій, що є однією з важливих цілей будь-якого

акціонера. Як доводить практика за останні 25 років ринкова вартість компаній, які котируються на фондових біржах значно переважає їх балансову вартість. Різницю між ринковою та балансовою вартістю називають у широкому сенсі гудвілом, до складу якого, входить низка ресурсів (ділова репутація, бренд, клієнтська база, знання та навички персоналу тощо), які не знаходять свого відображення в даних звіту про фінансовий стан на кінець періоду і відображаються лише при об'єднанні бізнесу у консолідованій звітності.

Основні три підходи до оцінки НМА (дохідний, витратний, ринковий) можна застосувати лише до об'єктів, які можна ідентифікувати, а щодо оцінки складових гудвілу виникають проблеми.

При об'єднанні бізнесу гудвіл можуть визнавати, як позитивний або негативний. Позитивний гудвіл – це перевищення вартості придбаної компанії над вартістю її чистих активів за справедливою (ринковою) оцінкою. Після зарахування на баланс гудвілу на кінець звітного періоду його тестують на предмет зменшення корисності. Негативний гудвіл виникає тоді, коли ринкова вартість чистих активів придбаного суб'єкта господарювання є вищою від вартості його придбання. Варто зазначити, що у МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» та національних стандартах бухгалтерського обліку немає визначення негативного гудвілу.

Деякі країни світу вирішують проблему негативного гудвілу за допомогою розподілення всієї чистої вартості компанії за активами, які можна ідентифікувати, так щоб знизити їхню оцінку до ринкової (наприклад, США). Тоді негативний гудвіл може бути відхиленим. У такій країні як Велика Британія, дотримуються того принципу, що активи, які можна ідентифікувати, не можна оцінювати з метою елімінування негативного гудвілу тому, що їх оцінкою є справедлива вартість. У Німеччині прийнято негативний гудвіл визнавати як кредиторська заборгованість, яку потім можна списати або при отриманні прибутку, коли відбувається перепродаж компанії, або коли настає подія, яку очікували раніше, яка впливала на ціна придбання [40, с. 368]:

1. капіталізація (відображається в складі активів і не амортизується) та списується у тому випадку, коли суттєво зменшується вартість (Данія). Але при цьому вважають, що гудвіл при ефективному управлінні компанією повинен підтримуватись на постійному рівні та не втрачає свою вартість;

2. капіталізація з нарахуванням амортизації протягом строку корисної експлуатації (наприклад, США). Вважається, що дотримується принцип відповідності доходів і витрат тому, що витрати, які були понесені при придбанні гудвілу співвідносяться з доходами, які він буде приносити у майбутньому;

3. списується за рахунок зменшення власного капіталу або прибутку (приклад, Великобританія). Такий підхід обумовлений тим, що гудвіл не визнається активом, бо не контролюється менеджментом, неможливо встановити строки корисної експлуатації, а у випадку ліквідації компанія він немає жодної цінності.

Відповідно до МСФЗ гудвіл визнається НМА з невизначеним терміном користування, тому на звітну дату його тестують на предмет зменшення корисності. При цьому підприємство його може списати протягом першого року використання, а може списувати на витрати впродовж декількох років. Згідно з національними стандартами П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [18] тестують на предмет зменшення корисності.

Проблемним питанням також є форми первинних документів для обліку НМА, бо з їх використанням забезпечити виконання облікових завдань у повній мірі неможливо. Вважаємо недоцільним оформлення інвентарної картки НМА тому, що НМА, які надходять на підприємство підтверджуються документами права власності (або користування), а факт надходження закріплюється формою № НА-1 «Акт введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів». З огляду на це відбувається дублювання інформації. Аналітичний облік НМА доцільно б було вести за допомогою актів, складених за окремими НМА відповідно до субрахунків рахунку 12 «Нематеріальні активи». Наприклад, замінити форму № НА-1 на декілька форм, у яких би містилася інформація за групами НМА. У

цілях розкриття аналітичної інформації доцільним є оформлення «Аналітичної картки обліку руху об'єкта нематеріальних активів» на основі актів про приймання НМА щодо кожного об'єкта.

Важливою проблемою організації обліку НМА є вибір типових форм первинної документації для об'єктів НМА. Міністерством фінансів України був затверджений перелік типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, але лише деякі об'єкти НМА (додаток П) підпадають під цю категорію. Отже, цей наказ не допоміг вирішити проблему обліку НМА повністю. Оскільки НМА все більше залучаються у господарський обіг, то для них повинні бути розроблені окремі форми первинних документів. Сучасні підприємства також володіють і іншими НМА зокрема:

1) доменні імена в Інтернеті та інші НМА, що стосуються володіння та використання веб-сайту;

2) портфелі замовлень, договори з клієнтами та інші НМА, що відображають задокументовані взаємозв'язки із споживачами, майбутні економічні вигоди від використання яких можуть бути достовірно визначені;

3) договірні взаємовідносини з контрагентами, майбутні економічні вигоди від використання яких можуть бути достовірно визначені є надзвичайно цінним НМА, який повинен бути відображений в системі бухгалтерського обліку.

Наведені інтелектуальні ресурси відіграють значну роль для ефективної діяльності підприємства та сприяють збільшенню економічних вигід, але, на жаль, не включені до переліку можливих об'єктів обліку, згідно з п.5 П(С)БО 8, проте повинні бути визнані компанією як в якості НМА на основі внутрішньо розроблених бухгалтерською службою альтернативних документів.

Головною проблемою вітчизняних підприємств є невідображення значної частини НМА у даних фінансової звітності через неможливість елементів ІК задовольнити основні вимоги до визнання активів. Це зумовлено орієнтацією вітчизняної облікової практики лише на майнове відображення ІК. Тому важливим аспектом є доповнення МСФЗ конкретними пунктами про випадки при яких можливе визнання об'єктів НМА, які створені підприємством. Такі

зміни зможуть збільшити обсяг зовнішнього інвестування, адже змінять структуру балансу, а також його ключові показники ефективності діяльності.

Зокрема, для внутрішньо генерованих НМА та НДДКР, які по суті є інвестиціями, а отже, їх можна вважати необоротними активами, рекомендовано відображати за справедливою вартістю з використанням витратного підходу, оскільки в сучасних економічних умовах спостерігаються значні та часті зміни вартості протягом коротких проміжків часу. Такі швидкі зміни система бухгалтерського обліку не здатна зафіксувати. Розв'язанням такої проблеми може стати створення агрегованої бази даних, в якій буде знаходитися інформація про всі об'єкти ІК. У такій базі буде здійснюватися регулярний моніторинг цін на ринку і його результати за допомогою мережі Інтернет отримуватиме підприємство для проведення переоцінки об'єктів у системі бухгалтерському обліку [41, с.109].

Для підприємств, на яких НМА слугують основним виробничим ресурсом, виділення центрів витрат є найбільш оптимальним організаційним підходом щодо обліку витрат на дослідження та розробки. Основною метою є забезпечення підприємства достовірною інформацією для проведення економічно обґрунтованого процесу визначення собівартості (первісної вартості) власно створеного НМА. Керівник центру витрат несе відповідальність лише за виробничі витрати на НДДКР, реєстрація, накопичення та вимірювання яких відображається у системі бухгалтерського обліку. На законодавчому рівні відсутнє регламентування документального відображення витрат на НДДКР [70, с.36]. З огляду на це пропонується використовувати нагромаджувальну Відомість витрат НДДКР за певним внутрішнім проектом підприємства, яка б складалася з двох частин: етапу дослідження та етапу розробки і дозволяла б розрахувати повну суму витрат за конкретним проектом. Відомість подана у додатку С.

Ця відомість відокремлює і етап дослідження, і етап розробки, не зважаючи на те, що згідно до МСБО 38 витрати здійснені на етапі дослідження складовою первісної вартості власно створеного НМА не визнаються. Але інколи

суб'єкту господарювання дуже важко відокремити діяльність на етапі розробки від діяльності на етапі дослідження. Етап досліджень може охоплювати період, протягом якого здійснюється діяльність, яка характеризує етап розробки. Не дивлячись на те, що діяльність на етапі розробки на підприємстві підпадає критеріям визначенню «розробки», відповідно до МСБО 38, але, в зв'язку з тим, що її неможливо відділити від діяльності дослідження, що відбувається в той самий час, початкова діяльність розробки відповідає етапу «дослідження», витрати на якому включаються до витрати звітного періоду, відновлення чи капіталізація яких, відповідно до п.65 МСБО 38 в майбутньому заборонена. Наслідком цього стане викривлення фінансового результату шляхом завищення понесених витрат та заниження вартості власно створених НМА у балансі.

Тож враховуючи вище описане доцільно б було в процесі організації обліку створених власноруч підприємством НМА, включати до складу їх первісної вартості витрати, що здійснені на етапі дослідження у таких випадках:

- якщо вони не можуть бути відокремлені від витрат, що здійснені на етапі розробки;

- якщо характеризуються прикладним характером, який спрямований на отримання та подальше використання знань на практиці, а також на знаходження найраціональніших шляхів практичного застосування результатів досліджень. Кінцевим наслідком прикладних досліджень є розробка рекомендацій щодо створення технічних інновацій.

Останнім часом популярною тенденцією у розвитку бухгалтерського обліку НМА стає виділення нефінансових показників, що підтверджується дедалі більшою популярністю у складанні інтегрованої звітності, як вітчизняними так і зарубіжними компаніями. Основним недоліком цієї звітності є те, що вона складається за бажанням керівників підприємств і конкретні вимоги на рахунок її розміщення в загальному доступі відсутні в більшості країнах. Однак на сьогодні наявні певні організації, які на своїх сайтах публікують такі інтегровані звіти, які були створені і опубліковані компаніями з усього світу. До них належить Рада з інтегрованої звітності (Examples Database) та інформаційний

ресурс Corporate Register, які є світовою базою даних звітів про соціальну відповідальність.

Тож вирішенням проблеми в Україні може також стати створення додаткових звітів до фінансової звітності загального призначення, зокрема п.13 та п.14 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [13] суб'єктам господарювання дозволяється розробляти крім основної інші види звітності. Таку звітність можна використовувати як примітки або додаток до фінансової звітності, а це буде розширювати інформаційні дані для стейкхолдерів, їх якість, що підвищуватиме інвестиційну привабливість компанії та її кредитоспроможність, але за умови, що ця інформація буде достовірною. Зараз багато провідних підприємств України (в тому числі і ПрАТ «Київстар») складають Звіт про управління, у якому розкривають основну інформацію про навчання і розвиток працівників, екологічні та соціальні проекти, здійснені інвестиції, план розвитку підприємства та інше. Крім цього доречним було б надання підприємствами звіту про інтелектуальний капітал, який набув вже досить великої популярності на підприємствах Данії та Іспанії.

Згідно з розробленими рекомендаціями у Данії звіт повинен складатися з 4 елементів: «опис інтелектуальних ресурсів підприємства», «виклики управління», «ініціативи» та «показники», за допомогою яких вище керівництво оцінює економічний ефект від використання ІК. Зокрема в такому звіті вітчизняні підприємства можуть відображати інформацію про людський капітал (кількість працівників у розрізі ланок управління, рівень їхньої освіти, наявність різних сертифікатів тощо), а також про структурний капітал, що стосується безпосередньо НМА (витрати на дослідження та розробки, наявність комплексних комп'ютерних систем, внутрішньо створені НМА, кількість власних патентів, ноу-хау, оцінка клієнтської бази, вартість бренду тощо).

В Україні значним недоліком у питаннях обліку НМА є суттєві відмінності між різними нормативними документами. Бухгалтерський облік НМА починається з їх визнання та класифікації. Відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи» НМА є «немонетарним активом, який не має фізичної

субстанції та може бути ідентифікованим» [10]. Сутність поняття НМА зазначена у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» ідентична минулому у той час, як Податковий кодекс України (ПКУ) прописує, що НМА – це лише право власності, не дивлячись на те, що їх склад насправді набагато ширший.

Методи амортизації як було зазначено раніше також потребують гармонізації між стандартами та ПКУ, який забороняє використання виробничого методу. У п. 99 МСБО 38 [10] вказано, що в деяких ситуаціях дозволяється включення суми нарахованої амортизації НМА до балансової вартості інших активів. Наприклад, сума амортизації певного патенту чи ліцензії може бути включена до собівартості виготовленої продукції, з виробленням якої вона пов'язана.

У П(С)БО 8 вживається термін «нематеріальні активи», у ЦКУ [4] – «інтелектуальна власність», в інших документах часто зустрічається поняття «інтелектуальний капітал». Це свідчить про те, що необхідно уточнити ці поняття на законодавчо-нормативному рівні. Порядок ідентифікації НМА не встановлений у національних стандартах та методичних рекомендаціях, що створює певні труднощі у практиці бухгалтерського обліку.

Значні відмінності також спостерігаються щодо класифікації НМА у П(С)БО 8 та МСБО 38. Об'єктом обліку НМА згідно національних стандартів є права на НМА, а МСБО 38 не робить на це акцент. У П(С)БО чітко визначені групи НМА, а МСБО 38 лише надає певний перелік НМА, який є не обов'язковим та може змінюватись.

Важливим аспектом щодо достовірності у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності операцій з НМА є те, до якого виду діяльності відносяться ці операції. Як правило їх відносять до інвестиційної діяльності. Однак у Звіті про рух грошових коштів операції з НМА наводяться, як «інвестиційна діяльність», а у Звіті про фінансові результати «інша діяльність». Тому було б доцільно доходи і витрати у Звіті про фінансові результати (звіт про фінансовий стан) відображати за тими видами діяльності, які зазначені у НП(С)БО 1, а саме: операційна, фінансова, інвестиційна.

Також значним недоліком національних стандартів бухгалтерського обліку є фактична відсутність нормативного забезпечення проведення оцінки НМА, які були отримані у процесі об'єднання підприємств у П(С)БО 8, адже цей процес має ряд особливосте, котрі зазначені у МСБО 38. Тож з метою гармонізації національних положень з міжнародними стандартами доцільно було б у П(С)БО 8 включити ще один розділ, який би регламентував особливості визнання та оцінки НМА, які були отримані внаслідок об'єднання підприємств, зокрема, незавершених НДДКР так, як це зроблено в МСБО 38 [78, с.58].

Отже, використання ІК у діяльності підприємства з кожним роком надає все більшу можливість збільшити свої конкурентні переваги на ринку. Рівень ефективності функціонування суб'єкта господарювання можна збільшити за допомогою визнання деяких елементів ІК, в тому числі і НМА шляхом використання та удосконалення МСФЗ та приведенням НП(С)БО у відповідність з ними та іншими нормативними актами, адже таке позиціювання НМА у ступені впливу на вартість підприємства в серед всіх ресурсів повинно до цього заохочувати. Такі зміни будуть сприяти збільшенню балансової вартості суб'єкта господарювання та зовнішнього інвестування, що є необхідним для вітчизняних компаній.

РОЗДІЛ 3. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1 Організаційно-інформаційна модель економічного аналізу нематеріальних активів

Аналіз НМА є важливим для підприємства, адже дає можливість дослідити їхній стан та ефективність використання з метою прийняття вірних управлінських рішень. Суб'єктам господарювання потрібно як вдосконалювати уже існуючі методи економічного аналізу НМА, так і розробляти нові, адже ефективне управління таким цінним ресурсом зумовить збільшення конкурентоспроможності підприємств. При правильному використанні НМА можна досягти зменшення виробничих витрат, збільшення обсягу реалізації та прибутку. На сучасному етапі єдиної організаційно-інформаційної моделі аналізу НМА не існує, однак в загальному вона передбачає поставлення конкретної мети аналізу та вирішення відповідних завдань за допомогою використання різноманітних джерел інформації про НМА та застосування специфічних методів економічного аналізу.

Метою проведення економічного аналізу НМА є дослідження ефективності їх використання на підставі фактичних даних підприємства ПрАТ «Київстар» та її покращення шляхом удосконалення управління ними. Для досягнення зазначеної мети, були поставлені наступні *завдання*:

- визначити фактичну наявність НМА на підприємстві ПрАТ «Київстар»
- проаналізувати структуру НМА;
- проаналізувати обсяги та динаміку НМА;
- дослідити показники стану, руху НМА;
- провести аналіз ефективності використання НМА на ПрАТ «Київстар»
- провести факторний аналіз показника рентабельності НМА;
- запропонувати шляхи покращення управління НМА на підприємстві.

Об'єктом аналізу є НМА та господарські операції, які впливають на стан та рух НМА на підприємстві.

Суб'єктами економічного аналізу на підприємстві ПрАТ «Київстар» є: бухгалтерська служба, департамент інновацій та інтелектуальної власності, фінансовий департамент, департамент правового забезпечення та управлінський персонал: вище керівництво та керівництво департаментів.

Дані про використання підприємством об'єктів НМА можна отримати з різних джерел. Основні джерела подані в таблиці 3.1

Таблиця 3.1

Інформаційна база аналізу нематеріальних активів

Група	Джерела інформації
1	2
Первинні документи	<ul style="list-style-type: none"> - НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»; - НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»; - НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»; - НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»
Облікові реєстри	Журнал 4, відомість 4.3
Дані рахунків бухгалтерського обліку	12 «Нематеріальні активи з відповідними аналітичними рахунками: 121 «Права користування природними ресурсами», 122 «Права користування майном», 123 «Права на комерційні позначення», 124 «Права на об'єкти промислової власності», 125 «Авторське право та суміжні з ним права», 127 «Інші нематеріальні активи»
Фінансова звітність	Форма № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) форма № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), форма № 5 Примітки до річної фінансової звітності
Статистична звітність	Ф. № 1-підприємництво «Звіт про основні показники діяльності підприємства»
Податкова звітність	Реєстри податкового обліку, податкові декларації та розрахунки
Державні статистичні спостереження	Форма № 3-наука (річна) «Звіт про здійснення наукових досліджень і розробок», форма № ІНН (один раз на два роки) «Обстеження інноваційної діяльності підприємства за період 2018 - 2020 років»
Інші документи	Дані проведених інвентаризацій, договори, контракти, патенти, ліцензії, дані попередніх перевірок тощо

Джерело: створено автором

Додатковим джерелом отримання інформації про НМА може стати звітність GRI підприємства ПрАТ «Київстар». У ній розкривається інформація про оцінку клієнтської бази, вартість бренду, витрати на дослідження і розробки, наявність ноу-хау, патентів, промислових розробок тощо.

Основні напрямки аналізу використання НМА подано на рис.3.1.



Рис. 3.1 Аналіз використання нематеріальних активів

Джерело: побудовано автором на основі [38, с.34].

Для проведення економічного аналізу НМА використовуються наступні методи дослідження: порівняння, групування, метод абсолютних, відносних і середніх величин, балансовий, табличний, вертикальний, горизонтальний, коефіцієнтний, метод детермінованого факторного аналізу та трендовий аналіз.

Горизонтальний аналіз НМА передбачає аналіз динаміки ключових показників НМА протягом декількох років. Він базується на обчисленні відносних та абсолютних показників зміни вартості наявних класів НМА протягом звітного року, а також на аналізі тенденцій таких змін. У ході вертикального аналізу, як правило, розраховують питому вагу певних груп НМА у складі всіх активів підприємства, а також питому вагу кожного виду НМА у складі всієї сукупності НМА, якими володіє суб'єкт господарювання.

Факторний аналіз рентабельності НМА – застосовується для виявлення

причин зміни показника рентабельності НМА, а також для розрахунку впливу конкретних факторів на його зміну. Для проведення факторного аналізу використаємо метод ланцюгових підстановок. При застосуванні прийому ланцюгових підстановок вплив факторів за умови чотирьохфакторної мультиплікативної моделі буде розраховуватись наступним чином:

$$\Delta T_a = a_1 b_0 c_0 d_0 - a_0 b_0 c_0 d_0 - \text{вплив фактора } a$$

$$\Delta T_b = a_1 b_1 c_0 d_0 - a_1 b_0 c_0 d_0 - \text{вплив фактора } b$$

$$\Delta T_c = a_1 b_1 c_1 d_0 - a_1 b_1 c_0 d_0 - \text{вплив фактора } c$$

$$\Delta T_d = a_1 b_1 c_1 d_1 - a_1 b_1 c_1 d_0 - \text{вплив фактора } d,$$

де a_1, b_1, c_1, d_1 – факторні показники звітнього періоду, a_0, b_0, c_0, d_0 – факторні показники базового періоду. Таким чином вплив всіх факторів на результуючий показник буде становити:

$$\Delta T = \Delta T_a + \Delta T_b + \Delta T_c + \Delta T_d \quad (3.1)$$

Коефіцієнтний аналіз НМА передбачає розрахунок показників стану, руху та ефективності використання НМА. До таких показників належать: коефіцієнт зносу, коефіцієнт придатності, коефіцієнт оновлення та період оновлення, коефіцієнт вибуття, коефіцієнт оборотності, віддача НМА, місткість, озброєність, рентабельність НМА, капіталоозброєність НМА та коефіцієнт довгострокового фінансування НМА. Методика розрахунку даних показників подана у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Показники стану, руху та ефективності використання нематеріальних активів

Назва показника	Формула	Оцінювання за динамікою
1	2	3
<i>Показники стану нематеріальних активів</i>		
Коефіцієнт зносу нематеріальних активів	$\frac{\text{Накопичена амортизація НМА}}{\text{Первісна вартість НМА}}$	Має зменшуватися
Коефіцієнт придатності нематеріальних активів	$\frac{\text{Залишкова вартість НМА}}{\text{Первісна вартість НМА}}$	Має збільшуватися
<i>Показники руху нематеріальних активів</i>		
Коефіцієнт оновлення нематеріальних активів	$\frac{\text{Вартість нових НМА}}{\text{Первісна вартість НМА на кін. пер.}}$	Має збільшуватися

Продовження таблиці 3.2

1	2	3
Період оновлення нематеріальних активів	$\frac{\text{Первісна вартість НМА на поч. пер.}}{\text{Вартість нових НМА}}$	Має зменшуватися
Коефіцієнт вибуття нематеріальних активів	$\frac{\text{Вартість вибулих НМА}}{\text{Первісна вартість НМА на поч. пер.}}$	Має збільшуватися
<i>Показники ефективності використання нематеріальних активів</i>		
Віддача нематеріальних активів	$\frac{\text{Собівартість реалізованої продукції}}{\text{Середньорічна вартість НМА}}$	Має зростати
Оборотність НМА	$\frac{\text{Дохід від реаліз.}}{\text{Середня вартість НМА}}$	Має зростати
Місткість нематеріальних активів	$\frac{\text{Середньорічна вартість НМА}}{\text{Собівартість реалізованої продукції}}$	Має зменшуватися
Рентабельність нематеріальних активів	$\frac{\text{Чистий прибуток (збиток)}}{\text{Середня вартість НМА}}$	Має збільшуватися при чистому прибутку
Озброєність нематеріальними активами	$\frac{\text{Залишкова вартість НМА}}{\text{Спискова чисельність працівників}}$	Має зростати
Коефіцієнт довгострокового фінансування НМА	$\frac{\text{Нематеріальні активи}}{\text{Вл. кап. + Довг. зоб. і заб + Дох. майб.}}$	Має зростати

Джерело: узагальнено автором на основі [36].

Отже, основними джерелами для аналізу НМА виступають первинні документи, облікові регістри, дані рахунків бухгалтерського обліку, всі види звітності та інші документи, а основними методами аналізу є горизонтальний, вертикальний, коефіцієнтний та факторний аналіз.

3.2 Методика економічного аналізу нематеріальних активів

Вхідні дані, для аналізу НМА, які наявні на підприємстві ПрАТ «Київстар» подано у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Структура НМА ПрАТ «Київстар» за 2016-2020 рр., тис. грн.

Групи нематеріальних активів	Роки				
	2016	2017	2018	2019	2020
Права користування природними ресурсами	x	x	x	x	x
Права користування майном	x	x	x	x	x
Права на комерційні позначення	400101	630085	635985	703263	793426
Права на об'єкти промислової власності	x	x	x	x	x
Авторське право та суміжні з ним права	1376832	1437735	1441473	2271173	2381518
Інші нематеріальні активи	2586349	1971926	2012573	5328281	4983734
Разом	4363282	4039746	4090031	8302717	8158678

Джерело: узагальнено автором на основі [98].

Для аналізу структури НМА ПрАТ «Київстар», який наведений у таблиці 3.4, свідчить про те, що найбільшу частку у НМА підприємства займають інші нематеріальні активи, які являють собою ліцензії. Їх у «Київстар» за даними офіційного сайту підприємства налічується чотирнадцять одиниць. У середньому за аналізований період частка інших нематеріальних активів становить більше половини, а саме 56,514%. Права на комерційні позначення займають найменшу частку серед наявних на підприємстві НМА. За досліджуваний період їх частка в середньому становила 11,703%. Підприємство володіє також різним програмним забезпеченням, зокрема мережевим, білінговим тощо. Отже, частка авторських та суміжних з ним прав протягом аналізованого періоду становила в середньому 31,788%. Серед всіх активів підприємства у 2020 році НМА складала 33,46%, а серед необоротних – 36,29%.

Таблиця 3.4

Вертикальний аналіз НМА ПрАТ «Київстар» за 2016-2020 рр.

Групи нематеріальних активів	Структура %					Середнє значення
	2016	2017	2018	2019	2020	
Права користування природними ресурсами	x	x	x	x	x	x
Права користування майном	x	x	x	x	x	x
Права на комерційні позначення	9,16	15,60	15,55	8,47	9,72	11,703
Права на об'єкти промислової власності	x	x	x	x	x	x
Авторське право та суміжні з ним права	31,56	35,59	35,24	27,36	29,19	31,788
Інші нематеріальні активи	59,28	48,81	49,21	64,18	61,09	56,514
Разом	100	100	100	100	100	100

Джерело: розраховано автором.

Поданий у таблиці 3.5, горизонтальний аналіз НМА на підприємстві ПрАТ «Київстар» свідчить, що протягом всього аналізованого періоду права на комерційні позначення та авторське право та суміжні з ним права збільшувались у 2017 році відносно 2016, а інші нематеріальні активи зменшились у 1,32 рази (з 2586349 тис. грн. до 1971926 тис. грн.). З 2018 року по 2020 рік вартість всіх НМА, які наявні на підприємстві ПрАТ «Київстар» почала активно зростати, особливо це помітно у порівнянні абсолютних значень 2019 року з 2018 роком. Вартість прав на комерційне позначення збільшилась в 2020 році порівняно з 2018 у 1,25 рази (з 635985 тис. грн. до 793426 тис. грн.), авторських прав та

суміжних з ними прав у 1,65 рази (з 1441473 до 2381518 тис. грн.), інших нематеріальних активів у 2,7 рази (з 2012573 тис. грн. до 4983734 тис. грн.). Згідно аудиторського висновку це було зумовлено здійсненням суттєвих інвестицій в удосконалення програмного забезпечення та просування бренду.

Таблиця 3.5

Горизонтальний аналіз НМА ПрАТ «Київстар» за 2016-2020 рр.

Показник	Абсолютне відхилення, базисне (база 2016), тис. грн.				Відхилення в структурі, базисне,%				Темпи зростання базисний, %
	2017	2018	2019	2020	2017	2018	2019	2020	
Права користування природними ресурсами	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Права користування майном	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Права на комерційні позначення	229984	235884	303162	393325	6,44	6,39	-0,69	0,56	198,3%
Права на об'єкти промислової власності	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Авторське право та суміжні з ним права	60903	64641	894341	1004686	4,03	3,68	-4,2	-2,37	172,97%
Інші нематеріальні активи	-614423	-573776	2741932	2397385	-10,5	-10,1	4,9	1,81	192,69%
Разом	-323536	-273251	3939435	3795396	x	x	x	x	x

Джерело: розраховано автором за даними підприємства ПрАТ «Київстар».

Що стосується динаміки змін у структурі, то частка прав на комерційні позначення у 2018 р. порівняно з 2016 р. збільшилась на 6,39%. Протягом 2019 р. їх частка зменшилась порівняно з 2018 р. на 7,08%. Частка інших НМА навпаки у 2017 р. порівняно з 2016 значно зменшилась, на 10,5%, проте протягом 2018-2020 років почала активно збільшуватись. З огляду на дані сайту компанії це було зумовлено отриманням протягом цих років шести нових ліцензій. Одна з яких (Ліцензія на користування радіочастотним ресурсом України стандарту ІМТ-2000), яка коштує 2843010 тис. грн. Частка прав на програмне забезпечення (авторське та суміжні з ним права) у 2018 році порівняно з 2016 збільшилась на 3,69%, після чого почала зменшуватись.

Таблиця 3.6

Розрахунок показників стану, руху та ефективності використання НМА

Показник	2016	2017	2018	2019	2020	Відносне відхилення базисне	Середнє значення
<i>Показники стану нематеріальних активів</i>							
Коефіцієнт зносу НМА	0,38	0,50	0,53	0,35	0,39	2,63	0,42
Коефіцієнт придатності НМА	0,62	0,50	0,47	0,65	0,61	-1,62	0,57
<i>Показники руху нематеріальних активів</i>							
Коефіцієнт оновлення НМА	0,10	0,09	0,1	0,40	0,16	60,02	0,14
Період оновлення НМА, років	5,24	10,2	9,65	1,71	12,8	144,27	6,46
Коефіцієнт вибуття НМА	0,03	0,01	0,02	0,13	0,02	-33,33	0,03
<i>Показники ефективності використання нематеріальних активів</i>							
Віддача НМА	2,82	2,08	1,81	1,24	0,94	-66,68	1,65
Коефіцієнт оборотності НМА	5,32	3,76	4,20	3,08	2,70	-49,25	3,71
Місткість НМА	0,36	0,48	0,55	0,81	1,07	197,22	0,61
Озброєність НМА	1367	1587	1645	3105	2727	99,49	1977
Рентабельність НМА	0,87	0,81	1,52	1,10	1,09	25,29	1,05
Коефіцієнт фінансування НМА	0,32	0,23	0,23	0,38	0,41	28,125	0,30

Джерело: розраховано автором.

Коефіцієнт зносу показує на скільки відсотків амортизовані НМА на підприємстві. Згідно з результатами коефіцієнтного аналізу НМА ПрАТ «Київстар», який подано у таблиці 3.6, з 2016 р. по 2018 р. спостерігалось збільшення коефіцієнта зносу НМА в 1,39 рази (0,38 до 0,53). Це збільшення було спричинено збільшенням амортизації в 1,72 рази (з 2669848 тис. грн. до 4677033 тис. грн.). У 2019 р. показник зменшився, внаслідок збільшення первісної вартості НМА в 1,45 рази (з 8767064 тис. грн. до 12704637 тис. грн.), при одночасному зменшенні суми амортизації у 1,062 рази (з 4677033 тис. грн. до 4401920 тис. грн.). У 2020 р. спостерігається зростання, але ця зміна незначна. Загалом за аналізований період спостерігається позитивна тенденція показника.

Коефіцієнт придатності показує співвідношення залишкової вартості НМА до первісної вартості НМА. Протягом 2017-2018 років спостерігаємо зменшення показника придатності НМА у 1,3 рази (з 0,62 до 0,47) відносно 2016 року. Зменшення було спричинене зменшенням вартості НМА у 1,066 рази (з 4363282 тис. грн. до 4090031 тис. грн.) при одночасному зростанні первісної вартості у 1,25 рази (з 7033130 тис. грн. до 8767064 тис. грн.). У 2019 році коефіцієнт придатності знову збільшився за рахунок збільшення залишкової вартості у 2,03

рази (з 4090031 тис. грн. до 8302717 тис. грн.). У 2020 році показник зменшився у 1,07 разів (з 0,65 до 0,61), що було зумовлено зростанням первісної вартості НМА у 1,05 рази (з 12704637 тис. грн. до 13301479 тис. грн.). Загалом за 5 років спостерігається тенденція до збільшення показника придатності НМА, що є позитивним фактором для господарської діяльності підприємства.

Коефіцієнт оновлення показує, яка частка нововведених протягом року НМА у вартості всіх НМА на початок звітнього року. Протягом 2016-2018 рр. був сталим і дорівнював 0,1. У 2019 р. показник збільшився у порівнянні з 2018 р. у 4 рази (з 0,1 до 0,4), внаслідок різкого збільшення введених в експлуатацію НМА у 6,1 (з 837439 тис. грн. до 5114752 тис. грн.). У 2020 р. коефіцієнт оновлення зменшився у 2,5 рази (з 0,4 до 0,16). Це було зумовлено зростанням первісної вартості НМА у 1,05 рази (з 12704637 тис. грн. до 13301479 тис. грн.) та зменшенням вартості введених НМА у 5,71 рази (з 5114752 тис. грн. до 895207 тис. грн.). За досліджуваний період показник має тенденцію до зменшення. Період оновлення НМА є оберненим показником коефіцієнта оновлення тому протягом 2016-2018 рр. і 2020 році він збільшувався, а у 2019 році зменшився.

Коефіцієнт вибуття показує, яка частка вибулих протягом року НМА у вартості всіх НМА на початок звітнього року. Коефіцієнт вибуття протягом 2016-2018 рр. зменшився у 1,5 рази (з 3 % до 2 %), що було спричинено збільшенням первісної вартості НМА. У 2019 р. коефіцієнт збільшився у 6,5 рази (з 0,02 до 0,13). Це відбулося за рахунок збільшення вартості вибулих НМА (з 147819 тис. грн. до 1177179 тис. грн.), але у 2020 показник знову мав тенденцію до зменшення і це є негативним явищем для підприємства.

Коефіцієнт віддачі НМА показує який обсяг виробництва у грошовому вираженні припадає на 1 грошову одиницю вартості НМА. Значення показника віддачі НМА у 2016 р. становило 2,82. У 2016-2020 рр. віддача НМА зменшилась у 3 рази (з 2,82 до 0,94). Таке зменшення було зумовлене збільшенням середньорічної вартості НМА в 1,9 рази (з 4363282 тис. грн. до 8158678 тис. грн.). Загалом спостерігається тенденція до зменшення віддачі НМА, що є негативним

для підприємства. Місткість НМА є оберненим показником до віддачі НМА, тому протягом всього аналізованого періоду (2016-2020 рр.) вона збільшувалась.

Коефіцієнт оборотності НМА показує скільки генерує доходу від реалізації 1 грошова одиниця вартості НМА. У цей показник 2016-2017 рр. зменшився у 1,41 рази (з 5,32 до 3,76). Таке зменшення було зумовлено зростанням середньорічної вартості НМА у 1,93 рази (з 2172698 тис. грн. до 4193309 тис. грн.). При цьому дохід від реалізації продукції також збільшився у 1,21 рази (з 12975836 тис. грн. до 15753027 тис. грн.). З 2017 по 2018 рік показник оборотності НМА збільшився в 1,1 рази (з 3,76 до 4,2). Це було зумовлено збільшенням доходу від реалізації в 1,08 рази (з 15753027 тис. грн. до 17 078 988 тис. грн.). З 2018 по 2020 рік даний показник знову зменшився у 1,5 рази (з 4,2 до 2,7), що було зумовлено різким збільшенням середньої вартості НМА у 2 рази (з 4090031 тис. грн. до 8158678 тис. грн.). Загалом протягом аналізованого періоду спостерігається тенденція до зменшення показника оборотності НМА.

Озброєність НМА показує скільки НМА припадає на одного робітника підприємства. За аналізований період показник збільшився в 1,99 рази (з 1367 до 2727). Це було зумовлено не лише збільшенням середньорічної вартості НМА у 1,9 рази (з 4363282 тис. грн. до 8158678 тис. грн.), а й зменшенням кількості працівників у 1,07 рази (з 3192 до 2992).

Рентабельність НМА показує скільки чистого прибутку генерує кожна грошова одиниця НМА. У 2016-2017 рр. вона знизилась в 1,07 рази (з 0,87 до 0,81), тобто у 2016 р. на одиницю вартості НМА припадало 0,81 чистого прибутку. Таке зменшення було зумовлене збільшенням чистого прибутку в 1,38 рази (з 2446169 тис. грн. до 3387067 тис. грн.), однак він зростав меншими темпами ніж вартість НМА. У 2017-2018 рр. рентабельність НМА збільшилась у 1,88 рази (з 0,8 до 1,51), що зумовлено перевищенням темпів приросту чистого прибутку над темпами приросту НМА. Однак у 2020 р. знову знизилась у 1,38 рази (з 1,52 до 1,1). Загалом за весь аналізований період спостерігається в середньому позитивна тенденція рентабельності НМА, що говорить про збільшення ефективності використання НМА підприємством.

Коефіцієнт довгострокового фінансування характеризує величину коштів, які використовуються для фінансування НМА. Цей показник у 2016-2018 рр. зменшився в 1,39 рази (з 0,32 до 0,23) Це відбулося за рахунок збільшення довгострокових зобов'язань і забезпечень у 24,79 рази (з 17,958 тис. грн. до 445 223 тис. грн.) та доходів майбутніх періодів 9,4 рази (з 490459 тис. грн. до 4615710 тис. грн.). У 2020 році показник знову збільшився у 1,78 рази (з 0,23 до 0,41) порівняно з 2018 роком, за рахунок збільшення вартості НМА у 2 рази (з 4090031 тис. грн. до 8158678 тис. грн.).

Отже, показники стану НМА задовільні протягом всього аналізованого періоду, показники руху бажають бути вищими, адже бачимо надто низький рівень оновлення та вибуття НМА на підприємстві. Показники ефективності використання НМА досить високі протягом всього досліджуваного періоду, що є позитивним явищем.

3.3 Факторний аналіз ефективного використання нематеріальних активів та шляхи його використання в управлінні ними

Найбільш важливим показником аналізу НМА є рентабельність НМА, яка характеризує ефективність використання НМА підприємства і розраховується як відношення чистого прибутку від основної виробничої та невиробничої діяльності підприємства ПрАТ «Київстар» до середньорічної вартості НМА. Тому нижче подано моделей для його факторного аналізу:

$$\frac{\text{ЧП}}{\overline{\text{НМА}}} = \frac{\text{ЧП}}{\text{ЧД}} \times \frac{\text{ЧД}}{\overline{\text{НА}}} \times \frac{\overline{\text{НА}}}{\overline{\text{А}}} \times \frac{\overline{\text{А}}}{\overline{\text{НМА}}}, \quad (3.2)$$

де ЧП – чистий прибуток (непокритий збиток); $\overline{\text{НА}}$ – середньорічна вартість необоротних активів; $\overline{\text{НМА}}$ – середньорічна вартість НМА; ЧД – чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг; $\overline{\text{А}}$ – середньорічна вартість активів підприємства. Для факторного аналізу рентабельності НМА використаємо наступні показники:

- рентабельність продажів – визначає частку чистого прибутку у чистому доході від реалізації продукції підприємства; показує скільки чистого прибутку

припадає на одиницю чистого доходу від реалізації продукції підприємства. Чим більші темпи приросту прибутку перевищують темпи приросту доходу, тим більшою є ефективність використання ресурсів компанії, в тому числі і НМА.

- частка необоротних активів у загальній вартості активів – визначається діленням вартості необоротних активів на загальну вартість активів підприємства, тобто показує скільки грошових одиниць необоротних активів припадає на одну грошову одиницю всіх активів. Для кращого функціонування підприємства його необоротні та оборотні активи повинні бути збалансованими. Якщо частка необоротних активів значно збільшується, без генерування бажаних прибутків, то ефективність використання необоротних активів є низькою;

- показник оборотності необоротних активів – визначається співвідношенням чистого доходу та середньорічної вартості НА і показує скільки гривень чистого доходу від реалізації товарів, робіт, послуг припадає на одну гривню НА підприємства. Чим більшим буде даний показник, тим ефективніше підприємство використовує свої необоротні активи (в тому числі НМА);

- відношення валюти балансу до середньорічної вартості НМА – показує скільки гривень загальної суми активів припадає на одну гривню НМА підприємства. Необґрунтоване збільшення частки НМА у майні підприємства (темпи їх приросту перевищують темпи приросту доходу) свідчить про погіршення структури балансу підприємства і неефективне їх використання. Факторний аналіз рентабельності НМА подано у таблиці 3.7.

Таблиця 3.7

Факторний аналіз показника рентабельності нематеріальних активів

Показник	2016	2020	Відхилення (+, -)	Темпи приросту, пп.	Вплив показника
Рентабельність продажів	0,1638	0,4028	0,2390	145,913%	1,2722
Оборотність необоротних активів	1,2927	1,0882	-0,2045	-15,8172%	-0,3391
Частка необоротних активів у валюті балансу	0,7456	0,8310	0,0854	11,4510%	0,2067
Відношення валюти балансу та нематеріальних активів	5,5224	2,9890	-2,5334	-45,8753%	-0,9228
Рентабельність НМА	0,8719	1,0888	0,2169	24,8775%	0,2169

Джерело: розраховано автором.

Побудувавши чотирьох факторну модель, ми визначили вплив факторів (рентабельність продажів, оборотність необоротних активів, відношення валюти балансу до НМА та частка необоротних активів у валюті балансу) на коефіцієнт рентабельності НМА. Використовуючи метод ланцюгових підстановок, робимо висновок, що найбільший вплив на показник рентабельності НМА має показник рентабельності продажів. Його збільшення на 145,9% призводить до збільшення коефіцієнта рентабельності НМА на 1,2722 грн. Найменший вплив на результуючий показник має частка необоротних активів у валюті балансу. Її збільшення на 11,45% призвело до збільшення коефіцієнта рентабельності НМА на 0,2067 грн. Зменшення оборотності необоротних активів на 15,82% призводить до зменшення показника рентабельності НМА на 0,3391 грн. Зменшення відношення валюти балансу до вартості НМА на 45,87% зумовлює зменшення коефіцієнта рентабельності НМА на 0,9228 грн. Загалом коефіцієнт рентабельності НМА за 2016-2020 рр. збільшився на 0,2169 грн. (24,88%).

Як бачимо рентабельність НМА підприємства збільшилась, що свідчить про збільшення ефективності їх використання. Однак на підприємстві ПрАТ «Київстар» темпи зростання прибутку, виручки та залишкової вартості НМА за 2020 рік становили відповідно 127,76%, 116,66% та 365,2%, тобто вартість НМА на підприємстві зростає значно більшими темпами, ніж прибуток та виручка, що є невиправданим з точки зору ефективності їх використання. Хоча темпи зростання прибутку є вищими, ніж виручки, що є позитивним фактором для ПрАТ «Київстар», адже свідчить про відносне зниження витрат виробництва.

Найбільший вплив на результативний показник має рентабельність продажів та частка НМА у валюті балансу, а це означає, що підприємство повинно для підвищення прибутковості НМА забезпечити виконання золотого правила економіки в управлінні ними, яке передбачає, що темп зростання прибутку (ТрП) і виручки від реалізації (ТрВР) повинні випереджати темпи зростання вартості НМА (ТрНМА) – (ТрП > ТрВР > ТрНМА > 100%). Якщо компанія буде дотримуватись цієї умови, то зможе забезпечити зростання прибутків від використання НМА.

ВИСНОВКИ

Дослідження актуальної проблеми обліку та аналізу НМА на підприємстві дозволяє зробити наступні висновки та надати такі пропозиції:

1. Складна сутність поняття НМА зумовлює вже протягом багатьох років ряд суперечностей між вченими щодо трактування даного поняття. Саме тому доцільно уніфікувати наукові підходи щодо сутності НМА. З огляду на теорію інтелектуального капіталу, відповідно до якої НМА є його частиною, запропоновано власне визначення даного поняття. Зокрема, НМА – це всі інтелектуальні ресурси, якими володіє підприємство і які можуть бути ідентифіковані внаслідок одержання майнових чи немайнових прав інтелектуальної власності, котрі знаходяться під контролем підприємства, внаслідок здійснення ним у минулому господарської діяльності та від використання яких підприємство очікує отримати майбутні економічні вигоди та збільшити свій інноваційний потенціал. Крім того, серед науковців існує проблема класифікації НМА за різними ознаками, оскільки не існує уніфікованого підходу. Багато з них не доцільно використовувати в облікових процедурах, оскільки вони не мають впливу на методіку бухгалтерського відображення таких активів, та, відповідно, не мають визначальної ролі з позиції бухгалтерського обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності, тож була запропонована власна класифікація для покращення управління НМА.

2. Відповідно до МСФЗ 13 та US GAAP 157 перевагу у процесі оцінки НМА мають надавати справедливій вартості, керуючись даними активного ринку. Існують три основні підходи до оцінки НМА за справедливою вартістю: дохідний, витратний, порівняльний. Згідно з МСБО 38 виділяють дві моделі їх оцінки: за історичною собівартістю та за справедливою вартістю. Підприємство має право самостійно обирати модель. Натомість, у П(С)БО 8 можлива оцінка лише за історичною собівартістю. Спостерігається також суттєва відмінність між стандартами у методах нарахування амортизації НМА. Оскільки, єдиного раціонального підходу щодо оцінки не існує, це питання потребує подальших досліджень.

3. На сьогодні існує чотири рівні нормативно-правового регулювання НМА. Однак, незважаючи на те, що в Україні відбувається активний перехід до застосування МСФЗ, все ж таки існують суттєві відмінності у нормативно-правових документах, які інколи суперечать один одному, тому це повинно спонукати до гармонізації методологічних засад обліку вітчизняних стандартів з міжнародними, розробки єдиної методики економічного аналізу НМА, а також постійне удосконалення нормативно-правових документів, які регулюють захист прав на ліцензії, патенти, авторські права тощо. Зокрема, рекомендується узгодити трактування поняття НМА, а також критерії ідентифікації та їхню класифікацію у різних нормативно-правових актах. Крім цього потрібно розробити нормативну базу, яка б змогла хоча б частково вирішити проблеми обліку НМА, які не знаходять свого відображення у обліковій системі, однак впливають на збільшення ринкової вартості компаній.

4. За період 2000-2021 рр. була написана достатньо велика кількість наукових праць, присвячених проблемним питанням щодо НМА. За останні двадцять років найбільше приділялася увага методиці бухгалтерського обліку, економічній сутності, значенню, визначенню термінології, класифікації, оцінці та документуванню НМА, автоматизації їх обліку. Однак залишається низка білих плям у наукових дослідженнях: потребують конкретизації альтернативні підходи щодо визнання та оцінки НМА, недостатньо висвітлено методику аналізу НМА тощо

5. Методичні аспекти обліку НМА полягають у застосуванні методичних прийомів, які мають значний вплив на ефективність системи бухгалтерського обліку кожного суб'єкта господарювання. Рух НМА на підприємстві передбачає облік надходження, амортизації, переоцінки, вибуття та інвентаризації НМА, який супроводжується відповідними бухгалтерськими кореспонденціями, заповненням всіх необхідних первинних документів та оцінкою об'єктів НМА. Особливістю МСБО 38 є те, що велику увагу приділено внутрішньо створеним НМА та виділено етап дослідження та етап розробки. Усі витрати на етапі дослідження визнаються витратами звітного періоду, а на етапі розробки

капіталізуються. Відповідно підприємство у Звіті про прибутки та збитки може зазначати у статті «витрати на дослідження та розробки» – дослідження та розробки, технологічні ліцензії, патенти та інші витрати.

6. Організація бухгалтерського обліку НМА на підприємстві включає елементи облікової політики, форму ведення та форму організації обліку, поставлення конкретних вимог до працівників бухгалтерської служба, а також налагодження системи документообігу. Тобто, ефективність організації обліку НМА залежить від багатьох факторів, на які мають звертати увагу керівники підприємства. Також рекомендується доповнити Наказ про облікову політику суб'єкта господарювання вказуючи розподіл витрат, які можна віднести на дослідження або розробку нового НМА та порядок їх.

7. МСФЗ та національні П(С)БО не відображають адекватних облікових практик оцінювання інтелектуального капіталу, у тому числі і НМА, та відображення інформації про нього у фінансовій звітності. Тому у подальшому норми цих стандартів потребують перегляду, особливо щодо витрат, пов'язаних із витратами на внутрішньо генеровані нематеріальні активи, які за своєю природою є інвестиціями, а не витратами. Також рекомендується використовувати нагромаджувальну Відомість витрат НДДКР за певним внутрішнім проектом підприємства, адже на законодавчому рівні відсутнє регламентування документального відображення таких витрат. Крім цього, пропонується складання та надання компаніями звіту про інтелектуальний капітал, оскільки це буде розширювати інформаційні дані для стейкхолдерів, їх якість, що підвищуватиме інвестиційну привабливість компанії та її конкурентоспроможність. Аналітичний облік НМА пропонується вести за допомогою актів, складених за окремими НМА відповідно до субрахунків рахунку 12 «Нематеріальні активи». Наприклад, замінити форму № НА-1 на декілька форм, у яких би містилася інформація за групами НМА. Окрім того первинні документи для НМА вирішують питання обліку лише з частиною прав, які становлять НМА. Оскільки НМА все більше залучаються у господарський обіг, то для них рекомендується розробити окремі форми первинних документів.

8. Основними джерелами для аналізу НМА виступають первинні документи, облікові регістри, дані рахунків бухгалтерського обліку, всі види звітності та інші документи, а основними методами аналізу є горизонтальний, вертикальний, коефіцієнтний та факторний аналіз. У зв'язку зі зростанням впливу НМА на поточні та перспективні результати діяльності підприємства в умовах інноваційного розвитку економіки потрібно вдосконалювати існуючі та розробляти нові методичні підходи до аналізу їх використання, як фактору забезпечення прийняття оптимальних рішень щодо обсягу інноваційної діяльності та збереження конкурентоздатності.

9. У процесі проведеного аналізу за 2016-2020 рр. виявилось, що на підприємстві ПрАТ «Київстар» наявні у його володінні НМА займають досить велику як для вітчизняних підприємств питому вагу НМА у складі необоротних активів (у середньому 36,29%). Серед них найбільшу частку у НМА займають інші нематеріальні активи – 56,51%, а найменшу права на комерційні позначення – 11,7%. Відповідно до результатів динаміки змін у структурі, то суттєвих змін у співвідношенні за п'ять років не відбувалося. Показники стану НМА активів знаходяться в нормативних межах. Прослідковується позитивна динаміка показників руху НМА, однак індикатори ефективності використання НМА є незадовільними.

10. Найбільш важливим результативним показником для факторного аналізу обраного підприємства є показник рентабельності нематеріальних активів, для якого було розроблено чотирьохфакторну модель. На основі отриманих даних було встановлено, що найбільш впливовим фактором є рентабельність продажу, а найменш впливовим – частка необоротних активів у валюті балансу. Проведений факторний аналіз свідчить, що підприємство збільшило ефективність використання наявних в його володінні НМА за останні 5 років.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України від 28.06.1996 (зі змінами і доповненнями, внесеними згідно із Законом № 742-VII від 21.02.2014 № 11). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 03.04.2022).

2. Господарський Кодекс України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 03.04.2020).

3. Податковий Кодекс України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>. (дата звернення: 03.04.2022).

4. Цивільний кодекс України від 19.06.2003 № 435-IV зі змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення 01.04.2022)

5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. №996-XIV : відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1999. - № 40. – ст.365 (із змінами і доповненнями, внесеними згідно із Законом N 2164-VIII 2164 від 05.10.2017). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 03.04.2022).

6. Закон України Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2164-19> (дата звернення: 03.04.2022).

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності» URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047 (дата звернення 28. 03. 2022)

8. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_023 (дата звернення 28. 03. 2022)

9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020 (дата звернення 30. 03. 2022)

10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_050 (дата звернення: 03.04.2022).

11. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 3 «Об'єднання бізнесу». URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_006 (дата звернення: 03.04.2022).

12. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_019 (дата звернення 02.04.2022)

13. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Подання фінансової звітності» URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013 (дата звернення 18.03.2022)

14. План рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 з подальшими змінами і доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.04.2022).

15. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 03.04.2022).

16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів N 627 від 27.06.2013. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (дата звернення: 03.04.2022).

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 27.04.00 р. № 288/4509. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 29.03.2022).

18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> (дата звернення: 01.04.2022).

19. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. №879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення: 01.04.2022).

20. Постанова Кабінету міністрів України від 3 жовтня 2007 року №1185 Про затвердження Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності». URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-n> (дата звернення: 15.03.2022).

21. Наказ Міністерства фінансів України від 16 листопада 2009 року № 1327 із змінами і доповненнями, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 30 грудня 2013 року N 1192 Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів URL: <https://zakon.help/law/1327/> (дата звернення: 10.03.2022).

22. Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732 Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04> (дата звернення: 10.03.2022).

23. Наказ Державного комітету статистики України Про затвердження форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографі). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-04> (дата звернення: 30.03.2022).

24. Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. №356. URL: https://minfin.com.ua/taxes/-/news/nnakminfin_356/nnakminfin_356.html (дата звернення: 03.04.2022).

25. Наказ Міністерства фінансів України від 25.06.2003 р. №422. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0422201-03> (дата звернення: 03.04.2022).

26. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru> (дата звернення: 03.04.2022).

27. Лист від 11.04.06 №31-34000-10-10/7377 Міністерства фінансів України на запит щодо оприбуткування нематеріальних активів. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=61079&cat_id=34931 (дата звернення: 23.03.2022).

28. Аралова Н.І. Особливості регулювання бухгалтерського обліку нематеріальних активів у наукових установах. Юридична Україна. 2021. Вип. 5. С. 1-4.

29. Армстронг М. П. Практика управління людськими ресурсами. 8-е изд.; (пер. з англ. під ред. С.К. Мордовина). Київ, 2006. 832 с.

30. Бернадович А.О. Облік і аудит нематеріальних активів та відображення їх у системі звітності підприємства: магістерська робота: спец. 071. Тернопіль, 2018. 143 с.

31. Бігдан І. А. Нематеріальні активи: проблеми визнання, обліку і аудиту: монографія. Харків: ХИБМ, 2005. 287 с.

32. Бойчик І.М. Економіка підприємства: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. Київ: Атіка, 2010. 480 с.

33. Бриль І. В. Інтелектуальний капітал підприємства та його оцінка в умовах цифронізації. Економіка промисловості. 2021. Вип. 1(93). С. 92-110.

34. Буднік І.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління нематеріальними активами: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора філософії: спец. 08.00.09. Одеса, 2021. 40 с.

35. Бутнік-Сіверський О.Б., Святоцький О.Д. Інтелектуальна власність в Україні: правові засади та практика. Київ. Видавничий Дім «Ін Юре», 2005. 350 с.

36. Головка В. І., Дерун І. А. Економічний аналіз: практикум. Київ, 2014. 100 с.

37. Гороховець Ю. А. Облік і аналіз нематеріальних активів в системі вартісно-орієнтованого управління: дис. канд. ек. наук: спец. 08.00.09. Київ, 2018. 287 с.

38. Грабовецький, Б. Є. Економічний аналіз: навчальний посібник. Вінниця: ВНТУ, 2013. 85 с.

39. Грибовська Ю. М., Ходаківська Л. О., Кононенко Ж. А. Управління нематеріальними активами — складова інформаційного забезпечення менеджменту. Економіка та держава. 2021. Вип. 5. С. 54-61.

40. Грей, С. Дж. Финансовый учет, глобальный подход. Москва: Вольтерс Клувер, 2016. 614 с.

41. Дерун І. А. Проблеми оцінювання інтелектуального капіталу та його відображення у фінансовій звітності. Актуальні проблеми економіки. 2013. Вип. 6 (144). С. 103–113.

42. Дерун І. А. Удосконалення відображення складових інтелектуального капіталу в обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. Вип. 8. С. 28 – 34.

43. Диба В.М. Облік та аналіз нематеріальних активів в умовах інституційних змін: теорія і методологія: дис. на здобуття наук. ступеня докт. ек. наук : спец. 08.00.09. Київ, 2017. 390 с.

44. Довгань. П.О. Основи класифікації необоротних активів та підходи до їх удосконалення. Агросвіт. 2021. Вип. 11. С. 73-81.

45. Дядюн О.О. Нормативно-правове регулювання обліку нематеріальних активів підприємств: проблеми та перспективи. Фінанси, облік і аудит. 2018. Вип. 1. С. 161–175.

46. Заяць В.П. Облік і аудит нематеріальних активів та відображення їх в системі звітності підприємства. Тернопільський національний економічний університет. 2018. Вип. 4. С. 1–120.

47. Івашкевич В.Б. Практичний аудит: навч. посіб. Київ: Магістр, 2012. 286 с.

48. Клименко І.С., Тарануха О.М. Інтелектуальний капітал і ринок інтелектуальної власності в умовах інформаційної економіки: проблеми ідентифікації та оцінки. Економіка та держава. 2021. Вип. 5. С. 38-43.

49. Коба О.В. Визначення, ідентифікація та класифікація нематеріальних активів. Економіка і регіон. 2015. Вип. 6. С. 136 –142.

50. Коваль, С.В. Напрями оцінки нематеріальних активів для цілей відображення у бухгалтерському обліку та звітності. Збірник тез Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції: Обліково-аналітичне забезпечення управління бізнес-процесами підприємства. 2021. С. 56-59.

51. Кожушко О.В. Вдосконалення методики проведення аудиту нематеріальних активів. Ефективна економіка. 2021. Вип. 12. С. 1-9.

52. Козенкова В.Д. Визначення, вимірювання, оцінка нематеріальних активів: зарубіжний досвід та практика в Україні. Економічний вісник. 2018. Вип.2. С. 134 –145.

53. Козенкова В.Д. Моделювання впливу нематеріальних активів на вартість підприємства: дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.00.11. Дніпро, 2021. 318 с.

54. Коломієць Т.В. Проблема ідентифікації інтелектуального капіталу підприємства. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Вип. 3. С. 317–321.

55. Краївська І.А. Облік у зарубіжних країнах: конспект лекцій. Харків: ХНАМГ, 2012. 243 с.

56. Куцик П.О. Особливості ідентифікації нематеріальних активів у банківському секторі. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2013. Вип. 4(60). С. 165 – 171.

57. Малярчина В.Д. Проблеми обліку нематеріальних активів в Україні. Економічні науки. 2018. Вип. 1. С. 921–925.

58. Мисака Г.В., Дерун І.А. Вплив даних фінансової звітності на формування ринкової вартості компанії. Економіка України. 2018. №5. С. 35– 48.

59. Нечипорук Н.В. Формування структури інтелектуального капіталу підприємства. Науковий вісник національної академії статистики, обліку та аудиту. 2021. Вип. 1-2. С. 43-50.

60. Николук М.З. Нематеріальні активи як об'єкт бухгалтерського обліку: нові підходи до класифікації та визнання. Міжнародний збірник наукових праць. 2019. Вип. 2. С. 270 – 277.

61. Овсяк Н.В., Лесько М.О. Облік нематеріальних активів згідно національних та міжнародних стандартів: шляхи вдосконалення. Економіка та суспільство. 2021. Вип. 31. С. 1-6.

62. Оголь В. М. Облік нематеріальних активів та шляхи його вдосконалення. Таврійський державний агротехнологічний університет ім. Дмитра Моторного. 2021. Вип. 6. С. 19-20.

63. Орехова А.І. Організація та методика аудиту необоротних активів: принципи та послідовність перевірки. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. 2020. Вип. 48. С. 271-275.

64. Орехова А.І. Особливості нормативного регулювання обліку та аудиту нематеріальних активів. Економічні науки. 2015. Вип. 6. С. 144 –147.

65. Осипов В.І. Економіка підприємства: підручник для вищих навчальних закладів. Одеса: ОДЕУ, 2009. 724 с.

66. Подмешальська Ю.В. Облік нематеріальних активів. Ефективна економіка. 2018. Вип. 1. С. 1–7.

67. Рейли Р., Швайс Р. Оценка нематериальных активов. Москва: Квинто-консалтинг, 2005. 761 с.

68. Савченко Н. М., Савченко Р. О. Оцінка та класифікаційний поділ нематеріальних активів. Ефективна економіка. 2021. Вип. 9. С. 1-7.

69. Сатовський В. В. Облік і аудит нематеріальних активів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. Київ, 2006. 16 с.

70. Скоп Х.В. Організація та методика бухгалтерського обліку нематеріальних активів на сучасних підприємствах. Бухгалтерський облік і аудит. 2016. Вип. 5. С. 29 – 40.

71. Соловей Н.В. Проблеми та шляхи покращення обліку нематеріальних активів. Економіка та держава. 2019. Вип.3. С. 114–117.

72. Стояненко І.В. Нематеріальні активи підприємства: класифікація та функції. Молодий вчений. 2015. Вип. 2. С. 83 – 85.

73. Тесак О.В., Патрікі Н.П. Нематеріальні активи у міжнародній системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. 2021. Вип. 6(29). С. 115-118.

74. Фатенок-Ткачук А.О., Комариця Л. П. Основні проблеми відображення нематеріальних активів в обліку підприємства. Економіка та суспільство. 2021. Вип. 25. С. 1-6.

75. Федорова І.В. Класифікація нематеріальних активів та шляхи її удосконалення. Проблеми і перспективи розвитку підприємства. 2016. Вип. 4 (1). С. 45 –51.

76. Фоміна О. В., Августова О. О., Шушакова І. К. Оцінка вартості нематеріальних активів. Бізнесінформ. 2021. Вип. 4. С. 154-160.

77. Циліорик М. Е. Нематеріальні активи як фактор зростання ринкової вартості компанії. «Шевченківська весна: Економіка»: матеріали XVII Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених. Київ: КНУ ім. Тараса Шевченка, 2019. С. 110–111.

78. Циліорик М. Е. Удосконалення законодавчо-нормативного забезпечення обліку та звітності нематеріальних активів. «Шевченківська весна 2020: Сучасні виклики економіки» Частина 2: матеріали XVIII Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених. Київ: КНУ ім. Тараса Шевченка, 2020. С. 57–58.

79. Циліорик М. Е. Аналіз наявності та ефективного використання нематеріальних активів підприємства. «Шевченківська весна: Економіка»: матеріали XIX Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених. Київ: КНУ ім. Тараса Шевченка, 2021. С. 117–118.

80. Циліорик М. Е. Аналіз наявності та ефективного використання нематеріальних активів підприємства. Молодий вчений. 2022. Вип.1(101). С. 227–232.

81. Чугрій Н.А. Економічна сутність та проблеми ідентифікації нематеріальних активів в обліку. Економічні науки. 2017. Вип. 3. С. 217–223.

82. Чугрій Н.А. Роль нематеріальних активів у капіталізації вартості підприємств: зарубіжний досвід та вітчизняні реалії. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. 2018. Вип. 5. С. 204 – 210.

83. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. Вид. 4-те, переробл. і допов. Київ: Знання, 2015. 572 с.

84. Яременко Л.М. Організація і методологія бухгалтерського обліку та аудиту нематеріальних активів. Агросвіт. 2019. Вип. 20. С. 76 – 81.

85. Яремчук С. Нематеріальні активи: податковий та бухгалтерський облік: метод. посіб. Харків: Фактор, 2004. 132 с.

86. Ясишена В.В. Аналіз дисертаційних досліджень, присвячених проблемам обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів в Україні. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2018. Вип. 3. С. 79–95.

87. Ясишена В.В. Методологія та організація обліку нематеріальних активів: дис. на здобуття наук. ступеня докт. ек. наук : спец. 08.00.09. Тернопіль, 2020. 495 с.

88. Ясишена В.В. Проблемні аспекти методології та організації обліку нематеріальних активів: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2020. 330 с.

89. Ясишена В.В. Торговельна марка: обліковий, правовий і маркетинговий аспекти. Ефективна економіка. 2017. Вип. 3. С. 1–4.

90. Buzinskiene R. Assessment of the impact of intangible assets on the market value of companies : Doctoral Dissertation : 04 S. Siauliai, 2017. 64 с.

91. Cleary P. Positioning management accounting on the intellectual capital agenda. Accounting, Auditing and Performance Evaluation. 2010. Vol. 4, P. 336–359.

92. Harrison R. Intangible Assets and Company Value. URL: <http://www.ip.finance/2018/03/intangibleassets-and-company-value.html> (дата звернення 15. 03. 2020).

93. Hendriksen E.S., M.F. van Breda. Accounting Theory. Burr Ridge: Irwin, 1992. 808 p.

94. Lev B. Intangibles: management, measurement, and reporting. Washington, D.C.: Brookings Institution Press, 2005. 216 p.

95. Silveira S., Schnorrenberger D., Gasparetto V., Lunkes R. Intangible asset valuation approaches: a literature review. Revista Catarinense da Ciência Contábil, Florianópolis. 2017. Vol. 16, № 47. P. 9 – 24.

96. Stewart T.A. The Wealth of Knowledge. Intellectual Capital and the Twenty-First Century Organization. London: Doubleday Business, 2008. 400 p.

97. Sveiby K. E. Collective Leadership with Power Symmetry: Lessons from Aboriginal Prehistory. Leadership. 2014. Vol. 7, № 4. P. 385 – 414.

98. Компанія ПрАТ «Київстар»: веб-сайт. URL: www.norma.pl.ua (дата звернення 04.04.2022).

99. Річна фінансова звітність підприємств станом на 31.12.2020 р. URL: <https://smida.gov.ua>. (дата звернення 23.03.2022).

100. A Guideline for Intellectual Capital Statements — A Key to Knowledge Management. Copenhagen: The Danish Agency for Trade and Industry, 2000. URL: <http://www.ebst.dk/publikationer/rapporter/guidelineICS/ren.htm> (дата звернення 15. 03. 2020).

101. Найдорожчі компанії світу за підсумками 2021 року. УЕ. 2021. URL: <https://www.dw.com/uk/naidorozhchi-kompanii-svitu-za-pidsumkami-2021-roku/a-60296617> (дата звернення 22. 03. 2022).



ДОДАТКИ

Додаток А

Підходи до визначення економічної сутності нематеріальних активів у працях
вітчизняних та зарубіжних вчених

Автор	Визначення
М. Армстронг [29, с.645]	Нематеріальні активи – це фактор, який спільно із фінансовими і матеріальними активами впливає на формування вартості компанії і знаходиться під її контролем.
В. І. Куцик, Я. Я. Медведь [56, с.170]	Нематеріальні активи - це активи, які не мають матеріально-речової форми, але приносять підприємству додатковий прибуток або створюють умови для його отримання
І. А. Краївська [55, с.174]	Нематеріальні активи - це активи, які не мають матеріально-речової форми, але приносять підприємству додатковий прибуток або створюють умови для його отримання
І. М. Бойчик [32, с. 205]	Нематеріальні активи – це права власності та захист доступу до нематеріальних ресурсів підприємства та їх використання у господарській діяльності з метою одержання доходу
В. Б. Івашкевич [47, с. 91]	Нематеріальні активи – це витрати підприємств на нематеріальні об'єкти, що використовуються протягом довгострокового періоду у господарській діяльності і приносять прибуток
Б. Лев [94, с. 9]	Нематеріальні активи – це нематеріальні джерела вартості, які породжуються інноваціями, унікальними організаційними проектами або практикою управління людськими ресурсами»
В.І. Осипов [65, с. 328]	Нематеріальні активи не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) та утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або надання в оренду іншим особам, і виступають у вигляді придбаних підприємством прав на об'єкти інтелектуальної власності.
С. Грей та Б. Нідлз [40]	Наголошують на цінності нематеріальних активів, що проявляється в юридичних правах і привілеях власника, а також отриманні майбутніх економічних вигід.
Н.В. Соловей [71, с.116]	Це немонетарний актив, що не має матеріально-речової форми, може бути ідентифікований, утримується підприємством протягом періоду більше одного року або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік та використовується в фінансово-господарській діяльності підприємства.
Чугрій Н.А. [82, с. 220]	«нематеріальні активи» слід визначити як немонетарні активи, що не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані, сприяють одержанню підприємством доходу та являють собою довгострокові права або переваги, котрі отримує власник таких прав, витрати на їх придбання (створення) і доведення до стану, придатного для використання за призначенням.
Ю. М. Грибовська, Л. О. Ходаківська, Ж. А. Кононенко [39, с.56]	Нематеріальні активи, це активи які: 1) є немонетарними активами (крім грошових коштів, їх еквівалентів і дебіторської заборгованості у фіксо\$ ваній (або визначеній) сумі коштів); 2) не мають матеріальної форми; 3) можуть бути ідентифіковані; 4) строк корисного використання (експлуатації) яких значення не має; 5) відображають у загальній вартості майна підприємства, оскільки їх відокремити в самостійний вид майна через нематеріальну основу не можливо.

Джерело: систематизовано автором.

Додаток Б

Класифікація нематеріальних активів за підходами вітчизняних авторів

Автор	Ознака класифікації	Види нематеріальних активів
В.В. Сатовський [69, с.8-9]	За способом придбання	- придбані окремо; - створюються підприємством.
	За формою відчуження	- передача без права власності; - продаж; - невід'ємна частина підприємства
	За методом визначення	- визначаються, як самостійні одиниці; - не мають необхідних ознак для визначення.
	За періодом одержання прибутку	- обмежений законом або контрактом; - пов'язаний з економічним фактором; - з визначеним періодом
С. Яремчук, М. Сова [85, с.22-40]	За строком використання	- функціонуючі; - не функціонуючі.
	За ступенем внеску індивідуальної праці працівників певного підприємства	- власні, розроблені особисто працівниками або засновниками; - пайові, розроблені разом з іншими фізичними або юридичними особами на пайових умовах; - придбані з боку
	За ступенем відчуження	- відчужувані нематеріальні активи-об'єкти, які під час їх продажу, передачі, оренди мають здатність передаватися повністю; - невідчужувані нематеріальні активи-об'єкти, які в разі часткового передавання прав на їх використання залишаються у власності підприємства
	За ступенем правової захищеності	- захищені охоронними документами; - не захищені охоронними документами
О.В. Коба, А. О. Софієнко, А.О. Чиж [49]	За шляхом надходження	- придбання за плату; - внесення до статутного капіталу підприємства; - обмін на подібний об'єкт; - обмін на неподібний об'єкт; - безкоштовне отримання внаслідок об'єднання підприємств (бізнесу); - самостійне створення підприємством

Джерело: систематизовано автором.

Продовження додатку Б

	За шляхом вибуття	-реалізація за плату; - внесення до статутного капіталу іншого підприємства; - обмін на подібний об'єкт; - обмін на неподібний об'єкт; - безкоштовна передача; ліквідація (списання з балансу)
	Відображення в балансі підприємства	-відображений у балансі ; - не відображений у балансі
	За ступенем дохідності	-високодохідні; - низькодохідні
	За ступенем ліквідності	-високоліквідні; -низьколіквідні
	За ступенем морального зносу	-високий; - низький
І.А.Бігдан [31, с.57-79]	За об'єктом права	-право на інтелектуальну власність; - право на користування природними ресурсами; - право на користування майном (матеріальним майном та нематеріальним майном); - інші права
	За функціональним призначенням	-виробництво; -збут; -адміністративне управління; -соціально-культурні заходи
	За строком корисного використання	-до року; -більше року
	За рівнем правової захищеності	-охороняються патентним законодавством; - не охороняються патентним законодавством
	За ідентифікацією	-ідентифіковані; -не ідентифіковані.
	За джерелом придбання	-власні кошти; -залучені кошти; - цільове фінансування
	За характером володіння	-власні; -орендовані.
	За використанням в діяльності	-використовуються; - не використовуються.
	За місцем використання	-цех; - відділ; - лабораторія
	За впливом на фінансовий результат	-прямий вплив; -частковий вплив;
	За ступенем ризику вкладу капіталу в активи	-високий ступінь ризику; - середній ступінь ризику

Джерело: систематизовано автором.

Продовження додатку Б

І.В. Федорова [75, с.49]	За унікальністю	-унікальні; - неунікальні
	3 точки зору маркетингу	-творчі цінності; -ринкові активи; -вияви цінності; -поєднання ринкових активів
Э.П.,Святоцький, В.Н. Гладунов, А. Бутник- Сіверський ,[35] Л.Федченко	Спосіб оцінки	-індивідуальна оцінка; - оцінка в групі, в „єдиному казані”; -певний строк і оцінка індивідуальна
	Ознака цілого	-нематеріальні активи, невідокремлені від підприємства; -нематеріальні активи, невідокремлені від індивіда - відокремлені нематеріальні активи
	Можливість визначення строку корисного використання	-об'єкти, для яких можливо встановити строк служби; -об'єкти, для яких строк використання встановити неможливо.
І.В. Стояненко[72]	За участю у господарській діяльності підприємства	-використовуються в процесі постачання; - використовуються в процесі виробництва; - використовуються в процесі збуту ; - використовуються в інвестиційному процесі; - використовуються в процесі управління
	за європейськими стандартами	-людський капітал; -структурний капітал; - клієнтський капітал
	склад (структура витрат на придбання й використання НМА у процесі господарювання)	-об'єкти інтелектуальної власності; -майнові права; -відкладені (відстрочені); -витрати вартість фірми
Савченко Н. М., Савченко Р. О.[68]	В залежності від потреб управління	<ul style="list-style-type: none"> - Нематеріальні активи, пов'язані з маркетингом; - Нематеріальні активи, пов'язані з клієнтами; - Нематеріальні активи, пов'язані з мистецтвом; - Нематеріальні активи, пов'язані з контрактом; - Нематеріальні активи, пов'язані з технологіями; - Гудвіл

Джерело: систематизовано автором.

Додаток В

Класифікації нематеріальних активів за підходами зарубіжних вчених

Автор	Класифікаційна ознака	Групи нематеріальних активів
Р. Рейлі та Р. Швайс [67]	За зв'язком з іншими елементами діяльності підприємства	- контрактні нематеріальні активи; - нематеріальні активи авторських прав ; - клієнтські нематеріальні активи; - нематеріальні активи обробки даних; - гудвіл; - нематеріальні активи людського капіталу; - нематеріальні активи маркетингу; - технологічні нематеріальні активи
	З залежності від функціональної сфери менеджменту	- організаційні (інтелектуальна власність, ноу-хау, програмні забезпечення тощо) - людські (знання та професійні навички персоналу) - ринкові (бренд, ділова репутація тощо)
П. Клірі [91]	По відношенню до компанії	- зовнішні структурні (споживачі, постачальники); - внутрішні структурні (організаційна структура, система управління тощо) - індивідуальні компетенції (освіта, досвід роботи)
	За джерелами активів	- винаходи; - організаційна діяльність; - людські ресурси
Е.Хендриксон і М. Ван Бреда[93]	За типом нематеріальності	- нематеріальні активи; - нематеріальні ресурси; - нематеріальні фактори
Т. А. Стюарт [96]	По відношенню до людського фактору	- структурні (оргструктура, торговельні марки, патенти) - людські (знання, практичні навички)
	Залежно від зв'язку з обсягом виробництва	- прямо пов'язані з обсягом виробництва (винаходи, комерційні тасмниці, комп'ютерні програми тощо) - прямо не пов'язані з обсягом виробництва (торговельні марки, промислові зразки тощо)
	З точки зору маркетингу	- творці цінності (новітні продукти, реклама тощо); - ринкові активи (бренд, марка тощо); - проявлення цінності (репутація підприємства, його імідж тощо); - поєднання ринкових активів (конкурентна перевага).

Джерело: систематизовано автором.

Додаток Г

Класифікація нематеріальних активів за ПСБО 8 та МСБЗ 38

Законодавчий документ	Група НМА	Приклад
ПСБО 8	Права користування природними ресурсами	Право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, право користування геологічною інформацією про природне середовище.
	Права на комерційні позначення	Права на торгівельні марки, комерційні найменування
	Права користування майном	Право користування земельною ділянкою, право на оренду приміщень тощо
	Права на об'єкти промислової власності	Право на винаходи, промислові зразки, корисні моделі, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недоброчесної конкуренції
	Авторські та суміжні права	Право на літературні та музичні твори, бази даних тощо
	Інші нематеріальні активи	Право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо
МСБО 38	Пов'язані з технологіями	Технології, патенти, програмне забезпечення, бази даних, ноу-хау
	Пов'язані з контрактами	Ліцензії, роялті, ліцензійні договори, договори франчайзингу, права користування ресурсами тощо
	Пов'язані з маркетингом	Права на знаки для товарів та послуг
	Пов'язані з клієнтами	Клієнтські контракти, списки клієнтів
	Пов'язані з мистецтвом	Літературні, художні і музичні твори, відео-, аудіовізуальні матеріали

Джерело: створено автором на основі [10; 16].

Додаток Д

Класифікація нематеріальних активів для потреб управління

Класифікаційна ознака	Групи НМА	Мета класифікації
<u>В цілях економічного аналізу</u>		
За впливом на бізнес-середовище компанії	- НМА, які впливають на зовнішнє середовище - НМА, які впливають на внутрішнє середовище	Для аналізу ділової активності підприємства
За стадією життєвого циклу продукту	- НМА, які знаходяться на стадії наукових досліджень; - НМА, які знаходяться на стадії конструкторських розробок; - НМА, які знаходяться на стадії виробництва; - НМА, які знаходяться на стадії реалізації.	Для аналізу структури процесу інтелектуального виробництва підприємства
За впливом на результати діяльності компанії	- НМА, які кількісно впливають (збільшують масштаби діяльності); - НМА, які якісно впливають (покращують ділову репутацію компанії)	Для факторного аналізу продуктивності НМА
<u>В цілях бухгалтерського обліку</u>		
За об'єктом збільшення ринкової вартості компанії	- НМА, у формі майнових прав; - НМА, у формі прав інтелектуальної власності; - НМА, створені у процесі наукових досліджень і розробки; - НМА, створені відносинами з клієнтами; - НМА, створені персоналом	Для надання повної та достовірної інформації користувачам фінансової звітності для прийняття рішень
За сферою інноваційного розвитку	- у сфері фінансів; - у сфері клієнтів; - у сфері внутрішніх бізнес-процесів; - у сфері персоналу	Для управлінського обліку
За правом власності	- Майнові права, що охороняються ліцензіями - Права інтелектуальної власності, що охороняються патентами та авторськими договорами - Права власності на нематеріальні переваги, створені у процесі власного інтелектуального виробництва	Для фінансового обліку (джерел формування інтелектуального капіталу)

Джерело: розроблено автором на основі [16; 10].



Додаток Е

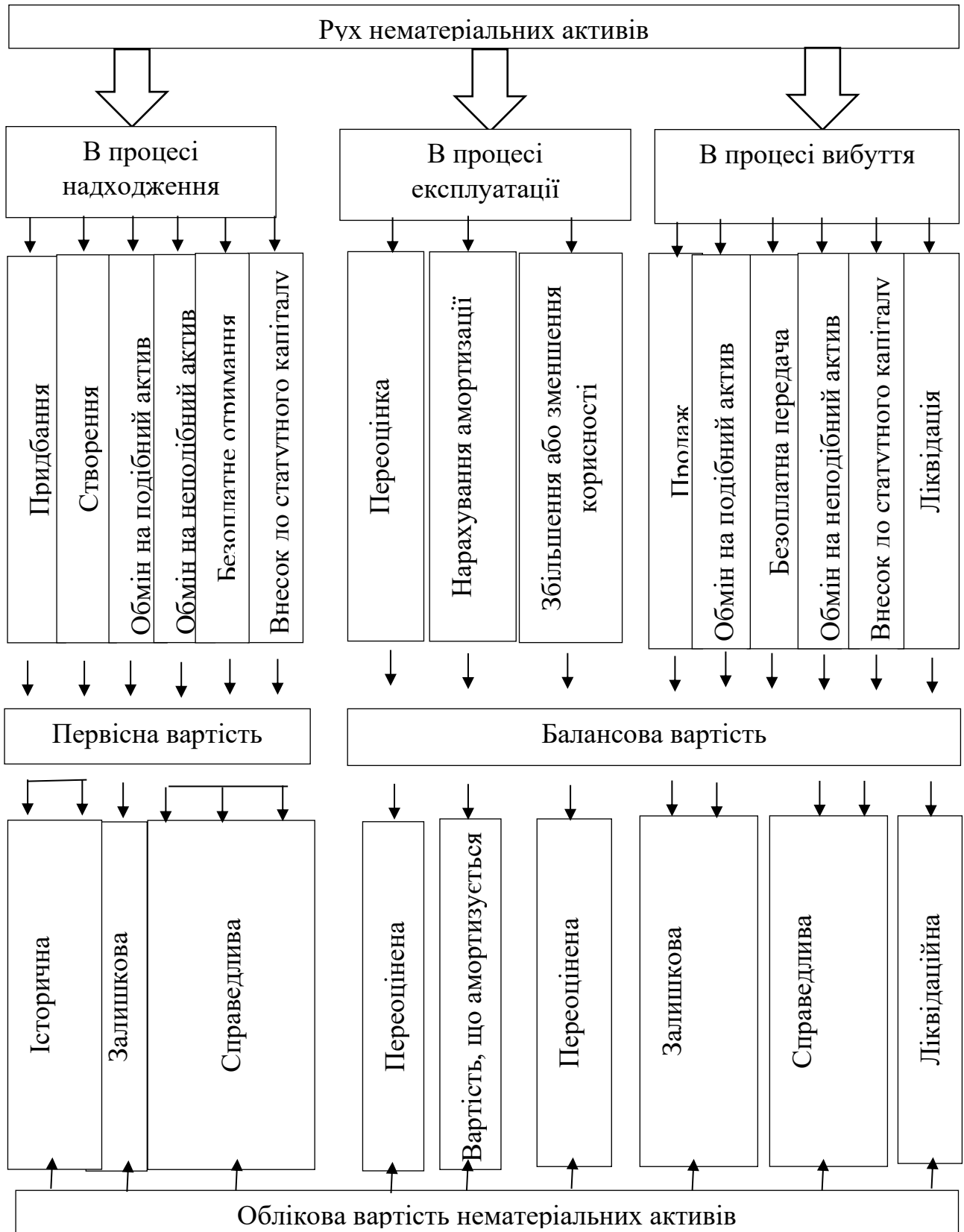


Рис. 1.3 Різновиди вартості, за якою НМА включаються до балансу підприємства відповідно до П(С)БО 8

Джерело: узагальнено автором на основі [16].

Додаток Ж

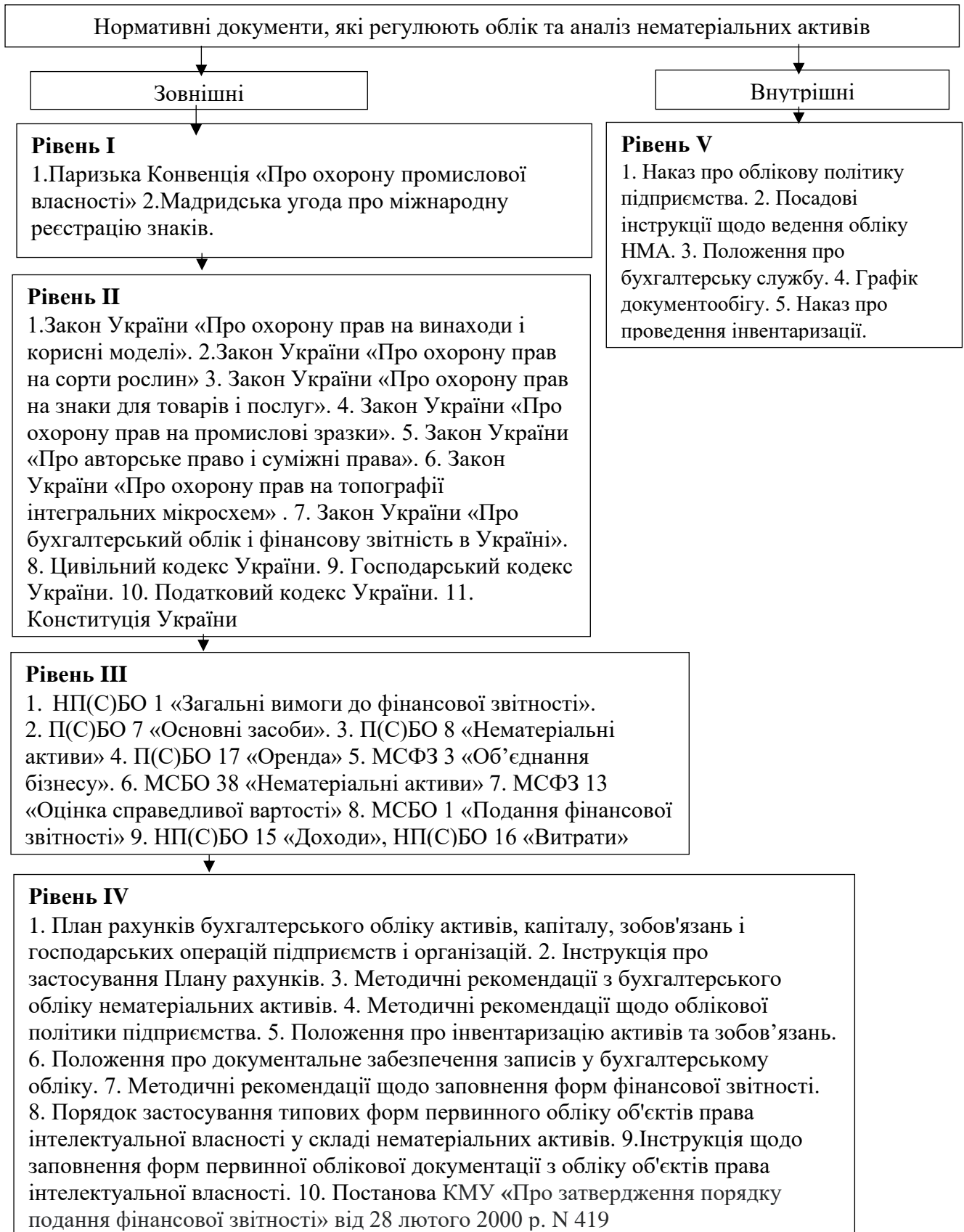


Рис. 1.4 Перелік нормативно-правових документів, які регулюють операції пов'язані з НМА

Джерело: систематизовано автором.

Додаток 3

Кореспонденції з обліку надходження НМА на підприємство ПрАТ «Київстар»

№ п.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Д-т	К-т	
Облік придбання нематеріальних активів за грошові кошти				
Перша подія – сплата авансу				
1	Перераховано аванс постачальнику за НМА	371	311	1200
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	200
3	Отримано об'єкт НМА від постачальника	154	631	1000
4	Списано податковий кредит з ПДВ	644	631	200
5	Відображено залік заборгованостей	631	371	1200
6	Об'єкт НМА введено в господарський оборот	12	154	1000
Перша подія – отримання НМА				
1	Придбання нематеріальних активів	154	631	20670
2	Відображення суми податкового кредиту з ПДВ	641	631	4134
3	Відображені витрати пов'язані з придбанням прав на нематеріальних активі	154	685	500
4	Відображення суми податкового кредиту з ПДВ	641	685	100
5	Введення в дію нематеріальних активів	12	154	21170
6	Погашення заборгованості за придбані нематеріальних активи	631	311	24804
Облік нематеріальних активів, створених господарським способом				
1	Відображено вартість матеріалів, використаних для створення об'єкта НМА	154	20	10000
2	Нарахована заробітна плата працівників, зайнятих створенням об'єкта НМА	154	661	8000
3	Відрахування на соціальні заходи	154	651	1760
4	Введення в дію нематеріальних активів	12	154	19760
Облік надходження нематеріальних активів, як внесок у статутний капітал				
1	Одержання від учасника об'єкта нематеріальних активів	12	46	11780
2	Відображення транспортних витрат, безпосередньо пов'язаних з отриманням нематеріального активу	154	685	460
3	Відображення суми ПДВ з транспортних та монтажних витрат	641	685	92
4	Включення зазначених витрат до вартості нематеріальних активів	12	154	12240
Облік безоплатно одержаних нематеріальних активів				
1	Оприбутковано безоплатно отримані нематеріальні актив	12	424	8400
2	Відображення суми податку на прибуток	424	641	1512

Джерело: побудовано автором на основі Журналу господарських операцій ПрАТ «Київстар».

Додаток К

1) Розрахунок амортизації об'єкта НМА з використанням прямолінійного методу

$$\text{Річна сума амортизації} = \frac{\text{Вартість, що амортизується}}{\text{Строк корисного використання}}$$

$$\text{Місячна сума амортизації} = \frac{\text{Річна сума амортизації}}{12}$$

Приклад. На підприємстві використовується об'єкт НМА, первісна вартість якого 120 000 грн, а ліквідаційна вартість — 0 грн. Строк корисного використання об'єкта становить п'ять років.

На підставі наведених вище даних визначимо необхідні для нарахування амортизації показники. Вартість, яка амортизується (Ва), визначається у сумі:

$$\text{Ва} = 120\,000 \text{ грн} - 0 \text{ грн} = 120\,000 \text{ грн}$$

Річна сума амортизації (Ар) становить:

$$\text{Ар} = 120\,000 \text{ грн} : 5 = 24\,000 \text{ грн}$$

Місячна сума амортизації (Ам) дорівнює:

$$\text{Ам} = 24\,000 \text{ грн} : 12 = 2\,000 \text{ грн}$$

Як видно з наведеного, застосування прямолінійного методу не вимагає проведення складних розрахунків. Якщо, зокрема, не переглядати строк корисного використання об'єкта НМА, не переоцінювати об'єкт та не удосконалювати його, то місячна сума амортизації буде однаковою протягом строку корисного використання цього об'єкта.

2) Розрахунок амортизації об'єкта НМА з використанням методу зменшення залишкової вартості

Річна сума амортизац

$$= \text{Залишкова вартість НМА} * \text{Річна норма амортизації}$$

$$\text{Річна норма амортизації} = \left(1 - \sqrt[\text{Кількість років}]{\frac{\text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Первісна вартість}}} \right) * 100\%$$

$$\text{Місячна сума амортизації} = \frac{\text{Річна сума амортизації}}{12}$$

Приклад. На підприємстві використовується об'єкт НМА, первісна вартість якого 65 000 грн. Підприємство визначило його ліквідаційну вартість у сумі 5 000 грн. Строк корисного використання об'єкта становить п'ять років. Цей об'єкт було придбано і введено у господарський оборот у грудні 2017 р., відповідно нарахування його амортизації почалося з січня 2018 р.

Продовження додатку К

$$\text{Річна норма амортизації} = \left(1 - \sqrt[5]{\frac{5000}{65000}} \right) * 100\% = 0,4013$$

Розрахуємо суми амортизації, які нараховуються за кожний з п'яти років строку корисного використання об'єкта, за методом зменшення залишкової вартості

Період	Річна сума амортизації	Сума амортизації, нарахована з початку строку корисного використання до кінця відповідного року, грн	Залишкова вартість об'єкта на кінець відповідного року, грн
2018 р.	$65\,000 \times 0,401297 = 26\,084,31$	26 084,31	38 915,69
2019 р.	$38\,915,69 \times 0,401297 = 15\,616,75$	41 701,06	23 298,94
2020 р.	$23\,298,94 \times 0,401297 = 9\,349,79$	51 050,85	13 949,15
2021 р.	$13\,949,15 \times 0,401297 = 5\,597,75$	56 648,60	8 351,40
2022 р.	$8\,351,40 \times 0,401297 = 3\,351,40$	60 000,00	5 000,00

$$\text{Місячна сума амортизації (2018)} = \frac{26084,31}{12} = 2173,69 \text{ грн.}$$

$$\text{Місячна сума амортизації (2019)} = \frac{15616,75}{12} = 1301,39 \text{ грн.}$$

$$\text{Місячна сума амортизації (2020)} = \frac{9349,79}{12} = 779,149 \text{ грн.}$$

$$\text{Місячна сума амортизації (2021)} = \frac{5597,75}{12} = 466,47 \text{ грн.}$$

$$\text{Місячна сума амортизації (2022)} = \frac{3351,4}{12} = 279,28 \text{ грн.}$$

Джерело: розраховано автором.

Кореспонденції з обліку вибуття НМА на підприємство ПрАТ «Київстар»

№ п.п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Д-т	К-т	
Облік вибуття нематеріальних активів				
Реалізація: Перша подія - передача активу				
1	Включено об'єкт нематеріальних активів до групи вибуття: - сума накопиченої амортизації - залишкова вартість	133 286	12	13000 18000
2	Реалізація об'єктів групи вибуття: - продажна вартість - податкове зобов'язання з ПДВ	361 712	712 641	24000 4000
3	Балансова вартість групи вибуття	943	286	18000
4	Надходження грошових коштів за реалізовані нематеріальні активи у вигляді груп вибуття	311	361	24000
5	Віднесення доходу від реалізації на збільшення фінансових результатів	712	791	20000
6	Списано балансову вартість НМА	791	943	18000
Перша подія- отримання предоплати				
1	Отримано передоплату за НМА	311	681	25000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	643	641/ПДВ	5000
3	Відвантажено товари покупцю, відображено дохід від реалізації	361	702	20000
4	Списано відображену раніше суму податкових зобов'язань з ПДВ	702	643	5000
5	Здійснено залік заборгованостей	681	361	25000
Облік ліквідації нематеріальних активів				
1	Списання об'єктів нематеріальних активів як таких, що не відповідають критеріям визнання активом: - сума накопиченої амортизації ліквідованих об'єктів нематеріальних активів - списана залишкова вартість ліквідованих об'єктів нематеріальних активів	133 976	12	100000 500000
2	Включення до фінансового результату витрат, пов'язаних з ліквідацією об'єктів нематеріальних активів	791	976	60000
3	Передано об'єкт нематеріальних активів в оренду - фінансову - операційну	181 943	712 286	3200 1200

Джерело: побудовано автором на основі Журналу господарських операцій ПрАТ «Київстар».



ПрАТ «Київстар»

підприємство, установа, організація

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 21673832

ЗАТВЕРДЖЕНО

наказом Міністерства фінансів України

від 22 листопада 2004 р. N 732

Типова форма N НА-1

ЗАТВЕРДЖУЮ

Керівник підприємства

Комаров О.В. Комаров

(підпис, ім'я, по батькові,

прізвище)

"15" квітня 2020 р.

Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів N 8

"15" квітня 2020 р.

N з/п	Об'єкт права інтелектуальної власності			Власник об'єкта права інтелектуальної власності	Строк корисного використання	Дебет		Кредит		Дата введення об'єкта інтелектуальної власності в господарський оборот	Первісна вартість, грн.	Річна сума амортизації, грн.	Ліквідаційна вартість, грн.
	Назва	Найменування та номер документа, що підтверджує майнові права на об'єкт	Дата виникнення права			Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Комп'ютерна програма «Reception»	Договір про передавання виключних майнових прав інтелектуальної власності № 123 від 14.05.2013 р.	14.04.2020	ТОВ «Мир»	5 років	125		154		15.05.2018	65000	2173,69	5000

Комісія, яка створена на підставі наказу (розпорядження) від 01. 04. 2020 р. N 12, розглянула документи, які підтверджують ідентифікацію об'єкта права інтелектуальної власності, для введення в господарський оборот

Комп'ютерна програма «Reception»

(повна назва об'єкта права інтелектуальної власності)

Правові умови введення об'єкта права інтелектуальної власності в господарський оборот Договір про передавання виключних майнових прав інтелектуальної власності № 123 від 14.04.20 р

(назва документації)

Характеристика об'єкта права інтелектуальної власності за призначенням Комп'ютерна програма для автоматизації й управління роботою служби прийому клієнтів

Місце використання об'єкта права інтелектуальної власності м.Київ, вулиця Дегтярівська, будинок 53



Продовження додатку М

Зворотний бік акта введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів

Вартість придбання 65000.00 гривень
 документ, який підтверджує вартість об'єкта права інтелектуальної власності договір № 123 від 14.04.2020 р., бухгалтерська довідка
 Об'єкт права інтелектуальної власності придатний/непридатний для реалізації або використання _____ - _____
 (вказати, чому непридатний)

Потрібно/не потрібно доведення до стану, придатного для використання _____ - _____
 (вказати, що саме потрібно)

Існує/не існує можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання об'єкта права інтелектуальної власності _____ - _____
 (вказати, чому саме не існує)

Висновок комісії Комп'ютерна програма відповідає технічним умовам і придатна до експлуатації, не потребує доведення до стану придатного до використання, прийнята на облік
 (щодо придатності об'єкта права інтелектуальної власності, доведення до стану, придатного для використання, прийняття на облік тощо)

Голова комісії	<u>директор</u> (посада)	<u>Комаров</u> (підпис)	<u>О.В.Комаров</u> (ім'я, по батькові, прізвище)
Члени комісії	<u>бухгалтер</u> (посада)	<u>Асячкін</u> (підпис)	<u>А.А.Асячкін</u> (ім'я, по батькові, прізвище)
	<u>менеджер</u> (посада)	<u>Боринець</u> (підпис)	<u>Ю.О.Боринець</u> (ім'я, по батькові, прізвище)
	<u>-</u> (посада)	<u>-</u> (підпис)	<u>-</u> (ім'я, по батькові, прізвище)

Особа, відповідальна за прийняття об'єкта права інтелектуальної власності	<u>менеджер</u> (посада)	<u>Весняна</u> (підпис)	<u>А.Ю.Весняна</u> (ім'я, по батькові, прізвище)
---	-----------------------------	----------------------------	---

Відмітка бухгалтерії про відкриття інвентарної картки
 "15" квітня 2020 р. N 8
 (інвентарної картки)

Головний бухгалтер (бухгалтер)	<u>Прокопенко</u> (підпис)	<u>М.О.Прокопенко</u> (ім'я, по батькові, прізвище)
--------------------------------	-------------------------------	--



Додаток Н

ПрАТ «Київстар»

Підприємство, установа, організація

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 21673832

ЗАТВЕРДЖЕНО

наказом Міністерства фінансів України

від 22.11.04 р. № 732

Типова форма № НА-2

Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності
у складі нематеріальних активів № 10

Повна назва об'єкта права інтелектуальної власності

із зазначенням реквізитів Комп'ютерна програма «Reception» договір № 123 від 14.04.2020 р.,

№ з/п	Об'єкт права інтелектуальної власності			Первісна вартість, грн.	Код субрахунку бухгалтерського обліку об'єкта права інтелектуальної власності	Строк корисного використання	Річна сума амортизації, грн.	Акт про введення об'єкта права інтелектуальної власності в господарський оборот		Місце використання, прізвище відповідальної особи	Акт про вибуття (ліквідацію) об'єкта права інтелектуальної власності		Ліквідаційна вартість, грн.
	Назва	Найменування та номер документа, що підтверджує майнові права на об'єкт	Дата виникнення права					Дата	№		Дата	№	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Комп'ютерна програма «Reception»	Договір про передання виключних майнових прав інтелектуальної власності № 123 від 14.04.2020 р.	14.04.2020	65000	125	5 років	2173,69	15.04.2020	8	вулиця Дегтярівська, будинок 53, Комаров О. В.			5000

Характеристика об'єкта права інтелектуальної власності за призначенням Комп'ютерна програма для автоматизації й управління роботою служби прийому клієнтів

Відомості про переоцінку об'єкта права інтелектуальної власності -

Картку відкрито " 15 " квітня 2020 р.

Бухгалтер А. А. Асячкін

(посада, ім'я, по батькові, прізвище)

Додаток П

Правовстановлюючі документи, що забезпечують ідентифікацію у
бухгалтерському обліку нематеріальних активів

Нематеріальний актив	Правовстановлюючі документи
Група «Права користування природними ресурсами»	
Права користування надрами	1) Ліцензія, видана Державним комітетом України з геології і використання надр 2) Акт про надання гірничого відводу 3) Державний Акт
Права користування водними, лісовими та біологічними ресурсами	1) Ліцензії, які видаються Державним комітетом лісового господарства, Міністерством екологічної безпеки України.
Права користування геологічною, геоморфологічною та іншою інформацією	1) Ліцензія, видана Державним комітетом України з геології і використання надр
Група «Права користування майном»	
Права користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до земельного законодавства	1) Державні Акти, затверджені Кабінетом Міністрів України; 2) Нотаріально посвідчені договори купівлі-продажу; 3) Свідоцтво про прийняття спадщини.
Права користування будівлею	1) Свідоцтво про право власності або Витяг про реєстрацію права власності на нерухоме майно
Права на оренду приміщень	1) Договір оренди; 2) Акт приймання-передачі приміщення; 3) Акт виконання договору оренди або Акт звірки рахунків
Група «Права на комерційні позначення»	
Комерційне найменування	1) Свідоцтво про реєстрацію підприємства; 2) Договір комерційної концесії
Торговельна марка	1) Свідоцтво; 2) Патент; 3) Ліцензія; 4) Ліцензійний договір; 5) Договір про передавання прав інтелектуальної власності
Географічне зазначення	1) Свідоцтво
Група «Права на об'єкти промислової власності»	
Винахід Корисна модель Промисловий зразок	1) Патент, виданий Укрпатентом; 2) Ліцензія; 3) Ліцензійний договір
Компонування інтегральної мікросхеми	1) Свідоцтво, видане Укрпатентом; 2) Ліцензія; 3) Ліцензійний договір.

Продовження додатку П

Раціоналізаторська пропозиція	1) Свідоцтво, яке видається підприємством, на якому вона була впроваджена; 2) Акт про використання об'єкта інтелектуальної власності
Комерційна таємниця Ноу-хау	1) Договір; 2) Ліцензія; 3) Ліцензійний договір; 4) Договір комерційної концесії; 5) Непоіменовані договори; 6) Дозвіл на використання комерційної таємниці
Сорт рослин Порода тварин	1) Свідоцтво про авторство на сорт рослин, видане Державною службою з охорони прав на сорти рослин (Держсортслужбою) Міністерства аграрної політики України, яке засвідчує немайнові права селекціонера; 2) Патент на сорт рослин виданий Держсортслужбою, яке засвідчує майнові права селекціонера; 3) Ліцензія; 4) Ліцензійний договір; 5) Договір спадщини
Захист від недобросовісної конкуренції	1) Рішення Господарського суду або Антимонопольного комітету
Група «Авторське право та суміжні з ним права»	
Літературні та художні твори	1) свідоцтво, яке видає Державна служба інтелектуальної власності для засвідчення права авторства заявника; 2) Ліцензія; 3) Ліцензійний договір
Комп'ютерна програма	
Компіляція даних (база даних)	
Об'єкти суміжних прав (виконання, фонограми, відеограми, програми (передачі) організацій мовлення)	
Інші твори	
Група «Інші нематеріальні активи»	
Право на провадження діяльності	1) Ліцензія
Право на використання економічних та інших привілеїв	1) Контракт
Місце на фондовій, товарній біржах	1) Свідоцтво

Джерело: систематизовано автором на основі [70, с.34].

Додаток Р

Елементи облікової політики щодо нематеріальних активів

Елемент облікової політики	Зміст
Метод амортизації НМА	При виборі методу амортизації НМА враховуються умови отримання майбутніх економічних вигід. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.
Переоцінка НМА	Підприємство здійснює переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих НМА, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта НМА слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей НМА (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).
Періодичність зарахування сум дооцінки необоротних активів, в тому числі і НМА, до нерозподіленого прибутку	Зарахування до нерозподіленого прибутку перевищення сум попередніх дооцінок (індексацій) разом з сумою відновлення корисності над сумою зменшення корисності і попередніх уцінок залишкової вартості раніше переоцінених об'єктів НМА можна здійснювати при вибутті об'єктів на всю суму або періодично (щомісяця, щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації
Дата первісного визнання НМА та групи вибуття як утримуваних для продажу	Датою первісного визнання НМА та групи вибуття як утримуваних для продажу може бути: дата, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються умови, у разі якщо: економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням; вони готові до продажу у їх теперішньому стані; їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу; умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів; здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості; дата оприбуткування активів, придбаних з метою продажу.
Періодичність проведення інвентаризації	Визначається власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим згідно з законодавством

Джерело: узагальнено авторами на основі [26].

Додаток С

Відомість витрат на НДКР за внутрішнім проектом № _____

Етап	Дата	Витрати						Разом
		На заробітну плату	На соціальні відрахування	Матеріальні	Оплата реєстрації юридичного права	Амортизація	Інші	
Етап дослідження								
Разом								
Списуються на витрати								
Включаються до складу первісної вартості НМА								
Етап розробки								
Разом								
Собівартість власного створеного НМА								

Джерело: створено автором на основі [70, с.36]

На електронний документ накладено: 1 (Один) підписи чи печатки:
На момент друку копії, підписи чи печатки перевірено:
Програмний комплекс: eSign v. 2.3.0;
Засіб кваліфікованого електронного підпису чи печатки: ПТ Користувач ЦСК-1
Експертний висновок: №05/02/02-1424 від 05.04.2016;
Цілісність даних: не порушена;



Підпис № 1 (реквізити підписувача та дані сертифіката)
Підписувач: ЦИЛЮРИК МАРГАРИТА ЕДУАРДІВНА 3615306429;
Належність до Юридичної особи: ФІЗИЧНА ОСОБА;
Код юридичної особи в ЄДР: 3615306429;
Серійний номер кваліфікованого сертифіката: 2B6C7DF9A3891DA104000000DEC6BE00B9976703;
Видавець кваліфікованого сертифіката: АЦСК АТ КБ «ПРИВАТБАНК»;
Тип носія особистого ключа: Незахищений;
Тип підпису: Удосконалений;
Сертифікат: Кваліфікований;
Час та дата підпису: 22:10 11.05.2022;
Чинний на момент підпису. Підтверджено позначкою часу для підпису від АЦСК (кваліфікованого надавача електронних довірчих послуг)

На електронний документ накладено: 1 (Один) підписи чи печатки:
На момент друку копії, підписи чи печатки перевірено:
Програмний комплекс: eSign v. 2.3.0;
Засіб кваліфікованого електронного підпису чи печатки: ІТ Користувач ЦСК-1
Експертний висновок: №05/02/02-1424 від 05.04.2016;
Цілісність даних: не порушена;



Підпис № 1 (реквізити підписувача та дані сертифіката)
Підписувач: ДЕРУН ІВАН АНАТОЛІЙОВИЧ 3287804510;
Належність до Юридичної особи: ФІЗИЧНА ОСОБА;
Код юридичної особи в ЄДР: 3287804510;
Серійний номер кваліфікованого сертифіката: 2B6C7DF9A3891DA1040000001454BB005D785E03;
Видавець кваліфікованого сертифіката: АЦСК АТ КБ «ПРИВАТБАНК»;
Тип носія особистого ключа: Незахищений;
Тип підпису: Удосконалений;
Сертифікат: Кваліфікований;
Час та дата підпису: 11:48 12.05.2022;
Чинний на момент підпису. Підтверджено позначкою часу для підпису від АЦСК (кваліфікованого надавача електронних довірчих послуг)