

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

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

Облік та аналіз нематеріальних активів підприємства

Допущено до захисту перед ЕК
рішенням кафедри обліку та
аудиту, протокол №10
від «15» травня 2023р.

Завідувача кафедри

д.е.н., доц. Засадний Б.А.

Студентки 2 курсу
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
заочної форми навчання
Шкітіної Валентини Олександрівни

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

(підпис)

Науковий керівник:
кандидат економічних наук, доцент
Склярчук Ірина Петрівна

(підпис)

Київ – 2023 р.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ ЯК ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНА КАТЕГОРІЯ.....	6
1.1 Економічна сутність та класифікація нематеріальних активів у системі управління підприємством.....	6
1.2. Методи оцінки нематеріальних активів у бухгалтерському обліку	12
1.3 Законодавчо-нормативне регулювання бухгалтерського обліку і звітності нематеріальних активів	20
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	25
2.1 Організація обліку та звітності нематеріальних активів	25
2.2 Методика обліку та звітності нематеріальних активів.	31
2.3 Удосконалення обліку і звітності нематеріальних активів на основі МСФЗ..	36
РОЗДІЛ 3. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	42
3.1 Інформаційне забезпечення економічного аналізу нематеріальних активів... ..	42
3.2 Методика економічного аналізу нематеріальних активів	44
3.3. Факторний аналіз нематеріальних активів та використання його результатів в управлінні підприємством	55
ВИСНОВКИ	60
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	64
Додаток А.....	74

ВСТУП

Актуальність обліку та аналізу нематеріальних активів підприємства у сучасному світі важко переоцінити. Вони є важливими складовими успіху та конкурентоспроможності підприємства і мають безпосереднє вплив на його фінансовий стан, розвиток та вартість.

Нематеріальні активи, такі як інтелектуальна власність, бренди, патенти, авторські права та інші, можуть мати значний вплив на прибуток та репутацію підприємства. Наприклад, сильний бренд може залучати більше клієнтів та сприяти збільшенню продажів. Патентована технологія може надати підприємству конкурентну перевагу та забезпечити стійке місце на ринку.

Облік нематеріальних активів дозволяє підприємствам належним чином оцінювати та відображати їхню вартість у фінансових звітах. Це важливо для забезпечення достовірності та прозорості фінансової інформації, що сприяє довірі соціальних зацікавлених сторін та інвесторів.

Аналіз нематеріальних активів допомагає підприємствам краще розуміти їхню ефективність та доцільність. Він дозволяє виявляти сильні та слабкі сторони нематеріальних активів, виявляти можливості для вдосконалення та розвитку. Наприклад, аналіз ефективності витрат на маркетингові кампанії може допомогти підприємству зорієнтуватися на найбільш прибуткові рекламні стратегії.

Таким чином, облік та аналіз нематеріальних активів є необхідними для підприємств у сучасному бізнес-середовищі, де інновації, технології та бренди відіграють ключову роль у створенні конкурентної переваги і успіху на ринку.

Сутність та роль нематеріальних активів як обліково-економічну категорію розглядали вчені-теоретики: В.Д. Базилевич, В.В. Вірченко, Дж.К. Гелбрейт, Л. Едвінсон, О.В. Кендюхов, Б. Лев, М. Мелоун, Я. Моурітсен тощо.

Важливий вклад у дослідження даної теми здійснили викладачі кафедри обліку та аудиту Київського національного університету імені Тараса Шевченка:

О.С. Борисюк, Н.О. Гура, І.А. Дерун, Б.А. Засадний, Т.Г. Мельник, Г.В. Мисака, В.М. Шарманська, В.Г. Швець.

Метою роботи є вивчення теоретичних, організаційних та практичних аспектів обліку та аналізу нематеріальних активів, розробка пропозицій щодо їх подальшого вдосконалення, підвищення ефективності управління нематеріальними активами на підприємствах.

Для досягнення зазначеної мети, були поставлені наступні **завдання**:

- визначити економічну сутність та класифікацію нематеріальних активів у системі управління підприємством;
- проаналізувати методи оцінки нематеріальних активів у бухгалтерському обліку;
- розглянути законодавчо-нормативне регулювання бухгалтерського обліку і звітності нематеріальних активів;
- дослідити організацію обліку та звітності нематеріальних активів;
- визначити методiku обліку та звітності нематеріальних активів;
- запропонувати шляхи удосконалення обліку і звітності нематеріальних активів на основі МСФЗ;
- дослідити інформаційне забезпечення економічного аналізу нематеріальних активів;
- розглянути методiku економічного аналізу нематеріальних активів;
- провести факторний аналіз нематеріальних активів та зазначити використання його результатів в управлінні підприємством.

Об'єктом дослідження є нематеріальні активи і сукупність господарських операцій підприємства, які впливають на їх формування та динаміку в процесі господарської діяльності.

Предметом дослідження виступають теоретико-методологічні та організаційні засади бухгалтерського обліку та економічного аналізу

нематеріальних активів.

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

Інформаційною основою роботи є законодавчо-нормативні документи, що регулюють процес обліку та аналізу нематеріальних активів, національні і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності, наукові праці вітчизняних та іноземних вчених, інформація з галузевих вісників та дисертацій, річна звітність Прат «Київстар» та його офіційний веб-сайт.

Структура та обсяг роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновку, списку використаних джерел і додатків.

У першому розділі розглядаються теоретичні основи та класифікація нематеріальних активів, методи їх оцінки, а також законодавчо-нормативне регулювання.

У другому розділі висвітлено організацію обліку та звітності нематеріальних активів та їх методу. Запропоновано шляхи удосконалення на основі МСФЗ.

Третій розділ присвячений методиці економічного аналізу, його інформаційне забезпечення. Проведений факторний аналіз нематеріальних активів та описано можливість використання його результатів в управлінні підприємством.

Загальний обсяг випускної кваліфікаційної роботи магістра становить 62 сторінки друкованого тексту, включає 9 таблиць, 6 рисунків (схем та графіків), 1 додаток. Список використаних джерел налічує 103 найменування.

РОЗДІЛ 1. НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ ЯК ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНА КАТЕГОРІЯ

1.1 Економічна сутність та класифікація нематеріальних активів у системі управління підприємством

У сучасному світі бізнесу і фінансів, нематеріальні активи стають все більш визнаною категорією, що має значний вплив на успішність підприємств. Ці активи, хоча і не мають фізичної форми, відіграють важливу роль у генерації доходу, забезпеченні конкурентоспроможності та створенні вартості для підприємств. Сутність нематеріальних активів є складною та багатогранною, а їх розуміння та належне управління мають вирішальне значення для досягнення стратегічних цілей підприємств.

Нематеріальні активи в обліку відносять до необоротних активів підприємства. Відповідно до НП(С)БО 1 необоротними активами є всі активи, що не є оборотними. Згідно з Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності №73 від 28.03.2013 р. необоротні активи становлять перший розділ активного балансу і охоплюють такі види активів:



Рис. 1.1. Види активів, що входять до складу необоротних активів

Джерело: укладено особисто за [25]

Поняття «нематеріальних активів» трактує НП(С)БО 8, згідно з яким це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [18].

МСБО 38 визначає нематеріальний актив як: «немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований» [11].

При аналізі стандартів бухгалтерського обліку (НП(С)БО 8 та МСБО 38) щодо нематеріальних активів можна виділити наступні критерії:

1. Нематеріальний актив не має фізичної форми, тобто його не можна відчутти на дотик. Наприклад, комп'ютерна програма. При цьому активом вважається сама програма, а не носій інформації, такий як диск або флешка.

2. Нематеріальний актив має приносити економічну вигоду підприємству протягом 1 року або більше.

3. Нематеріальний актив є немонетарним, що означає, що він не представляє собою гроші або їх еквіваленти. При цьому безготівкові гроші та дебіторська заборгованість не вважаються нематеріальними активами, хоча вони також не мають фізичної форми.

4. Нематеріальний актив має бути ідентифікованим. Це означає, що його можна виділити та відокремити від підприємства, наприклад, передати його в оренду або продати. Він також може виникати в результаті укладання договорів або інших юридичних угод.

Що стосується останнього критерію - ідентифікації, можна навести наступні приклади його застосування:

– Невизнання нематеріальних активів, таких як імідж (ділова репутація) підприємства, які не можуть бути відокремлені та окремо продані.

– Невизнання програмних продуктів OEM-версій як нематеріальних активів, оскільки вони "вшиті" в ноутбуки, комп'ютери та іншу техніку. Наприклад, операційна система Windows, яка неможливо переустановити або використати на

іншому пристрої, адже вона пов'язана з конкретним серійним номером. Такі операційні системи обліковуються як частина вартості основних засобів, наприклад, у первісній вартості ноутбука. Вони не виділяються окремо як самостійні активи.

– Невизнання нематеріальних активів у власних розробках товарних марок. Витрати на створення таких марок неможливо точно визначити, тому вони не ідентифікуються окремо як нематеріальні активи.

Важливо зауважити, що ці приклади доповнюють розуміння критерію ідентифікації нематеріальних активів.

Приклади нематеріальних активів, які можна навести, включають:

1. Ліцензії на використання комп'ютерних програм і операційних систем, таких як Windows (не OEM-версії).
2. Ліцензії на здійснення господарської діяльності, якщо їхня тривалість перевищує один рік.
3. Придбані товарні знаки або торгові марки.
4. Придбані або створені бази даних.
5. Придбані патенти, авторські права та інші інтелектуальні власності.
6. Власноруч розроблені програмні продукти, такі як веб-сайти, створені спеціально для підприємства.

Ці приклади ілюструють різноманітні форми нематеріальних активів, які можуть мати економічну цінність для підприємства.

У процесі обігу капіталу на підприємстві нематеріальні активи відіграють важливу роль. Наприклад, для здійснення певних видів господарської діяльності необхідні спеціалізовані ліцензії, які становлять об'єкт права і є однією з ознак НМА.

У процесі виробництва програмні продукти мають значний вплив, оскільки вони сприяють підвищенню ефективності виробничих потужностей та зниженню виробничого браку. Крім того, бази даних надають інформацію про минулі результати діяльності і поточний стан справ, сприяючи прийняттю ефективних

управлінських рішень.

Нематеріальні активи також можуть включати права на оренду додаткових приміщень, що дозволяє розширити виробничі потужності, а також права на об'єкти промислової власності, які дають підприємству ексклюзивні права на використання цих об'єктів і отримання прибутку з них.

У процесі збуту продукції важливу роль відіграють комерційні найменування, зокрема торговельні марки. Якщо підприємство відоме на ринку, має добру репутацію та лояльних споживачів, це дає можливість реалізувати продукцію за вищими цінами порівняно з конкурентами, привертаючи попит на свою торговельну марку і забезпечуючи більший прибуток.

Таким чином, нематеріальні активи відіграють суттєву роль у різних етапах діяльності підприємства, сприяючи його успішному функціонуванню, розвитку і отриманню більшого прибутку. Вони не лише забезпечують підприємству конкурентну перевагу, але й впливають на його статус, репутацію та сприйняття споживачами.

Зосередження уваги на розвитку нематеріальних активів, таких як ліцензії, програмні продукти, бази даних і торговельні марки, дозволяє підприємствам зміцнювати свій інноваційне потенціал, збільшувати ефективність процесів, покращувати якість продукції і відповідати потребам ринку. Крім того, це створює можливості для входження на нові ринки і зайняття нішевих сегментів.

Тож, важливою стратегічною задачею для підприємств є управління нематеріальними активами, їх оцінка, захист від порушення прав та збереження їхньої цінності. Ефективне управління цими активами вимагає розробки внутрішніх політик, процедур і контролю, а також стратегічного планування, спрямованого на забезпечення максимального використання потенціалу нематеріальних активів.

Важливе значення в управлінні підприємством і фінансовому обліку має класифікація нематеріальних активів. Основна мета класифікації полягає в

систематизації та групуванні нематеріальних активів залежно від їхніх специфічних характеристик та особливостей.

У Податковому кодексі пропонується класифікація нематеріальних активів, яка розподіляє їх на 6 груп відповідно до прав власності.

група 1 - права користування природними ресурсами	<ul style="list-style-type: none"> • право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище
група 2 - права користування майном	<ul style="list-style-type: none"> • право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо
група 3 - права на комерційні позначення	<ul style="list-style-type: none"> • права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті
група 4 - права на об'єкти промислової власності	<ul style="list-style-type: none"> • право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті
група 5 - авторське право та суміжні з ним права	<ul style="list-style-type: none"> • право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (баз даних), фонограми, відеограми, передач (програми) організацій мовлення тощо, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті
група 6 - інші нематеріальні активи	<ul style="list-style-type: none"> • право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо

Рис. 1.2. Класифікацій нематеріальних активів згідно з Податковим кодексом України

Джерело: укладено особисто за [3]

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

Згідно з думкою Бігдана І. А., класифікація нематеріальних активів вимагає врахування таких ознак: об'єкт права, функціональне призначення, засіб придбання, характер володіння, підпадання під знос, термін корисного використання,

використання у діяльності, період отримання очікуваних вигід, рівень правової охорони, місце використання, можливість ідентифікації, відчуженість, засіб оцінки, джерела придбання, характер участі у виробництві продукту, вплив на фінансовий результат, ступінь ліквідності, ступінь ризику вкладень капіталу в активи. Ця класифікація є цікавою, оскільки охоплює значний обсяг нематеріальних активів, проте потребує подальшого вдосконалення [33].

Бразілій Н. М. виділяє такі основні групи: термін використання, ступінь ідентифікації, ступінь правової захищеності, ступінь відчуження, шляхи надходження, ступінь ліквідності та ризику, правова ознака. Ці ознаки використані для бухгалтерського обліку, але вони потребують подальшого вдосконалення, оскільки з'являються нові типи нематеріальних активів та складніші операції, в яких вони беруть участь [31].

Також Мельник Л.Ю. запропонував поділ нематеріальних активів за наступними ознаками: характер функцій у суспільстві, права використання, господарсько-облікові ознаки, ознаки цілого, спосіб отримання, належність до інституту галузі права ОІВ, наявність творчого елемента, облікові аспекти та відповідність європейським стандартам. Варто звернути увагу на такі ознаки, як характер функцій у суспільстві, наявність творчого елемента та відповідність європейським стандартам, оскільки вони вказують на непересічний підхід до класифікації [71].

Узагальнюючи, класифікація нематеріальних активів є важливим інструментом для раціонального управління, бухгалтерського обліку та оцінки активів. Вона допомагає впорядкувати різноманітні види активів, забезпечує структуровану інформацію та дозволяє краще розуміти їхню природу та характеристики. Проте, з огляду на постійне розвиток бізнесу та появу нових видів нематеріальних активів, класифікацію необхідно постійно удосконалювати, адаптувати до нових реалій та враховувати специфічні особливості кожного

підприємства.

На основі досліджень економістів було встановлено, що класифікація нематеріальних активів має значну вагу і може використовуватись для різних цілей, включаючи бухгалтерський, управлінський облік та аналітику в промислових підприємствах. У Додатку А подано класифікацію, в якій надається систематизований перелік ознак нематеріальних активів, розподілених за видами, що надає всебічне і максимально повне їхнє характеристику.

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.

Отже, не всі з підходів класифікації є доцільними для використання в облікових процедурах. Деякі з них не впливають на методику бухгалтерського відображення нематеріальних активів та не мають суттєвого значення з позиції бухгалтерського обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності. В цьому контексті була запропонована власна класифікація, спрямована на поліпшення управління нематеріальними активами.

1.2. Методи оцінки нематеріальних активів у бухгалтерському обліку

У сучасному суспільстві після періоду індустріального розвитку важливим фактором успішного функціонування підприємства є посилення його фінансової та економічної позиції, а також зростання ринкової вартості. Цей процес ґрунтується на формуванні та ефективному використанні нематеріальних активів. Однак, для

досягнення цих цілей необхідна належна оцінка нематеріальних активів, що робить актуальними питання розробки та вдосконалення методології їх оцінки.

Адекватне визначення початкової вартості нематеріальних активів має велике значення, оскільки воно є основою для встановлення різних значень, таких як амортизаційна вартість, переоцінена вартість, залишкова вартість та ліквідаційна вартість. Таким чином, етап початкової оцінки цих активів суттєво впливає на достовірність їх подальшої оцінки, зокрема, оцінки нематеріальних активів у разі їх наявності та використання. Це обумовлено багатьма факторами та економічними наслідками, які можуть впливати на вартість нематеріальних активів. Обґрунтована оцінка цих активів на початковому етапі є критично важливою, оскільки вона визначає їх вартість на момент прийняття управлінських рішень.

Значний внесок у вивчення даного питання зробили видатні вітчизняні науковці, такі як Л.Г. Ловінська, Швець В.Г., Мисака Г.В., Сопко В. В., Шарманська В.М., Кірейцева Г. Г., Бутинець Ф. Ф., Малюга Н.М., Валусєва Б. І., Шевчук В. О. та ін.

Н.М. Малюга стверджує, що оцінка є необхідною складовою бухгалтерського обліку, оскільки вона відображає лише ті факти, які можуть бути виражені у грошовому еквіваленті. Оцінка передбачає визначення вартості господарських ресурсів та інших об'єктів обліку за допомогою встановлених цін і тарифів [41].

Л.Г. Ловінська зазначає, що оцінка є необхідним елементом бухгалтерського обліку, який використовується для вимірювання вартості об'єктів обліку. Вона також сприяє створенню якісних характеристик обліково-економічної інформації та забезпечує необхідну інформацію для аналізу фінансового стану підприємства та ефективності його управління [40].

Відповідно до НП(С)БО 6 облікова оцінка є попереднім визначенням, яке використовується підприємством для розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами [17].

Суб'єкти господарювання використовують Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» як основний нормативний документ для ведення бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Цей стандарт визначає методологічні принципи стосовно формування інформації про нематеріальні активи та розкриття цієї інформації у фінансовій звітності. [18].

Для оцінки нематеріальних активів, включаючи об'єкти права інтелектуальної власності, діють ряд нормативно-законодавчих актів в Україні. Зокрема, така оцінка проводиться відповідно до Закону України №2658-III, Національного стандарту №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», Національного стандарту №4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та Методики оцінки майнових прав інтелектуальної власності. Ці нормативно-законодавчі акти спрямовані на наближення до міжнародних стандартів оцінки майна (МСО), розроблених Міжнародним комітетом зі стандартів оцінки майна (TIAVSC) і які діють з 1994 року.

Статтею 7 Закону України №2658-III від 12.07.2001 року, встановлено обов'язковість оцінки майнових прав у різних випадках. Зокрема, обов'язкова оцінка здійснюється застосуванням експертних методів в таких ситуаціях:

- при створенні підприємств (господарських товариств) на базі державного або комунального майна;
- при реорганізації, банкрутстві або ліквідації державних, комунальних підприємств та підприємств (господарських товариств) з державною часткою майна (часткою комунального майна);
- при виділенні або визначенні частки майна у спільному майні, якщо в ньому є державна частка (частка комунального майна);
- при визначенні вартості внесків учасників і засновників господарського товариства, якщо до цього товариства вноситься майно господарських товариств з

державною часткою (часткою комунального майна), а також у разі виходу (виключення) учасника або засновника з складу такого товариства;

– при приватизації, оренді, обміні, страхуванні державного або комунального майна, а також поверненні цього майна на підставі рішення суду, відповідно до законодавства;

– при переоцінці основних фондів з метою бухгалтерського обліку;

– при оподаткуванні майна згідно з законом;

– при визначенні збитків або розміру відшкодування у випадках, визначених законодавством;

– в інших випадках за рішенням суду або у зв'язку з необхідністю захисту суспільних інтересів [7].

Афанасьєв М. В. визначає, що оцінка вартості нематеріальних активів включає ряд етапів:

1 етап – проведення обстеження нематеріальних активів;

2 етап – здійснення правової експертизи;

3 етап – визначення типу вартості та вибір відповідного методу оцінки вартості;

4 етап – створення інформаційної бази для проведення оцінки;

5 етап – розрахунок вартості нематеріальних активів з використанням обраного підходу та методів;

6 етап – підготовка звіту про проведену оцінку [49].

Відповідно до міжнародних стандартів та Національного стандарту №4, існують різні підходи до оцінки інтелектуальної власності. Кожен з цих підходів має свої власні методи, які можуть призводити до різних значень оцінки об'єкта. Отже, під час процесу оцінки зазвичай проводиться порівняльний аналіз розрахунків з метою усереднення і згодження остаточного результату, що дозволяє об'єктивно встановити ціну об'єкта [21].

Характеристика підходів до оцінки нематеріальних активів представлена у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1.

	Підходи до оцінки нематеріальних активів		
	Витратний	Порівняльний	Дохідний
Методи оцінки нематеріальних активів	метод початкових витрат	метод прямого аналізу порівняння продаж	метод капіталізації прибутку
	метод вартості заміщення	метод звільнення від роялті	метод дисконтування майбутніх грошових потоків
	метод відновної вартості		

Джерело: укладно автором за [21]

Дуже поширеним підходом є витратний метод, який використовується для розрахунку вартості нематеріальних активів на основі витрат на їх відтворення.

Метод початкових витрат визначає вартість нематеріальних активів на підставі фінансової звітності підприємства за останні кілька років. У цьому методі звертається увага на суму витрат і період їх створення. Процес застосування методу початкових витрат включає наступні кроки:

- виявлення всіх фактичних витрат, пов'язаних зі створенням, придбанням або впровадженням об'єкта інтелектуальної власності;
- коригування витрат на основі індексу цін на день оцінки;
- розрахунок накопиченої суми амортизації об'єкта інтелектуальної власності;
- вартість об'єкта інтелектуальної власності визначається як різниця між скоригованою сумою витрат і накопиченою амортизацією.

Метод вартості заміщення ґрунтується на ідеї, що максимальна вартість нематеріального активу визначається мінімальною ціною, за яку можна придбати аналогічний актив зі схожою корисністю або споживчою вартістю.

Метод відновної вартості визначає вартість активу як суму витрат, необхідних для створення нової точної копії оцінюваного активу за сучасних цін.

Порівняльний підхід до оцінки вартості нематеріальних активів здійснюється за допомогою методу порівняльного аналізу.

Метод порівняльного аналізу продажу передбачає порівняння оцінюваного об'єкта інтелектуальної власності з вартістю подібних об'єктів, які були продані на ринку.

За методом звільнення від роялті, вартість активів визначається на основі припущення, що підприємство не має права власності на всю використовувану інтелектуальну власність. Таким чином, підприємство замість виплати роялті власникам цієї інтелектуальної власності залишає цю частину виручки собі. Цей прибуток вважається додатковим, створеним саме цим нематеріальним активом.

При оцінці нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) використовується метод амортизації протягом їх корисного використання, що визначається підприємством при визнанні цих активів активами і включенні їх до балансу.

Щомісячна сума нарахованої амортизації відображається по дебету рахунків обліку витрат (15, 23, 91, 92, 93, 94, 83 – для підприємств, які використовують рахунки класу 8) і кредиту рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» (субрахунок 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»). Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод [52].

Дохідний підхід до оцінки вартості активів базується на припущенні, що економічна цінність активу на поточний момент визначається очікуваними доходами, які він може забезпечити у майбутньому. Іншими словами, вартість активу може бути оцінена його потенційною здатністю приносити економічні вигоди у майбутньому.

Метод капіталізації прибутків включає такі етапи оцінки:

- виявлення джерел і визначення розміру чистого прибутку, який генерує відповідний актив;
- встановлення ставки капіталізації чистого прибутку;
- розрахунок вартості активу шляхом поділу чистого прибутку на ставку капіталізації.

Метод дисконтування майбутніх грошових потоків включає наступні кроки:

- оцінка майбутніх грошових потоків, які складаються з чистого прибутку від використання активу та амортизаційних відрахувань;
- визначення ставки дисконтування;
- розрахунок сумарної поточної вартості майбутніх прибутків;
- додавання поточної вартості активу, приведеної до поточного періоду, до отриманого результату.

Ці методи дозволяють оцінити вартість активів, виходячи з їх потенційного приносу прибутку та майбутніх грошових потоків.

Бухгалтерська оцінка нематеріальних активів стандартизована на міжнародному і національному рівнях.

Міжнародний стандарт оцінки 210 «Нематеріальні активи», так само як і національне законодавство, зазначає, що для оцінки НМА можуть бути застосовані три методи: витратний, доходний, порівняльний, але МСО встановляє ширше коло представлених варіантів методів. (таблиця 1.2.)

Таблиця 1.2.

Методи оцінки нематеріальних активів відповідно до МСО 210

Підходи до оцінки	Методи оцінки	Зміст методу
Доходний	1. Метод надлишкового доходу:	Цей підхід дозволяє оцінити вартість НМА шляхом врахування теперішньої вартості грошових потоків, що безпосередньо пов'язані з НМА. При цьому враховуються лише грошові потоки, які відносяться до самого активу, і виключаються грошові потоки,

		пов'язані з іншими активами, необхідними для генерації цих грошових потоків.
	метод багаторазового надлишкового доходу	Цей підхід використовується з використанням прогнозованих грошових потоків на кілька періодів
	метод однопериодного надлишкового доходу	Використовується з використанням одного періоду прогнозованих грошових потоків
	метод капіталізованого надлишкового доходу	Використовується для оцінки шляхом капіталізації прогнозованих грошових потоків за один період
	2. Метод звільнення від роялті	Визначення вартості НМА здійснюється шляхом оцінки очікуваних роялті, які будуть збережені завдяки володінню активом, порівняно з ліцензуванням НМА від третьої сторони
	3. Метод переваги у прибутках	Визначення вартості НМА включає порівняння двох сценаріїв: перший - з використанням активу, і другий - без використання активу. Шляхом такого порівняння визначається вплив НМА на загальну вартість підприємства.
	4. Метод «зеленого поля»	Визначення вартості НМА базується на прогнозуванні грошових потоків, які враховують сценарій, де єдиним активом підприємства на дату оцінки є нематеріальний об'єкт
	5. Метод дистриб'ютора	Цей підхід використовується для оцінки необоротних матеріальних активів (НМА), які пов'язані з клієнтом. Основна ідея цього методу полягає в тому, що підприємства отримують прибутки від кожної функції, пов'язаної з цими активами
Витратний	Метод замісної вартості	Цей метод передбачає, що учасник не платитиме більше за актив, ніж вартість витрат, які були б потрібні для заміни активу аналогічної корисності або функціональності
	Метод вартості відтворення	Цей метод передбачає розрахунок всіх витрат, які типовий учасник понесе при створенні точної копії об'єкта
Ринковий (порівняльний)	Метод орієнтовних транзакцій	Цей метод визначення вартості НМА ґрунтується на ринкових даних, таких як цінові пропозиції або попит у справах, пов'язаних з ідентичними або подібними активами
	Метод публічної компанії	У виняткових випадках, коли цінний папір, що має значну схожість з НМА підприємства, публічно торгується, може застосовуватися метод публічної компанії для оцінки

Джерело: укладено самостійно за [48], [93]

Отже, при порівнянні МСО 210 і НС № 4 виявлено певні різниці в експертних методах оцінки. МСО 210 включає ширший спектр методів оцінки порівняно з НС

№ 4, оскільки вона охоплює більшу кількість нематеріальних активів, які підлягають оцінці. Тож в подальшому необхідно законодавчо закріплювати та уніфікувати методи оцінки нематеріальних активів на міжнародному та національному рівнях.

1.3 Законодавчо-нормативне регулювання бухгалтерського обліку і звітності нематеріальних активів

Перша випадок імплементації нормативно-правового регулювання обліку НМА була здійснена Американським інститутом бухгалтерів у 1944 р. Їх комітет, спеціалізацією якого були методи бухгалтерського обліку, опублікував бюлетень під назвою «Амортизація нематеріальних активів». Вже у 1998 році був розроблений МСБО 38 «Нематеріальні активи», який був в подальшому удосконалений та випущений у новій редакції у 2004 році. Спираючись на нього в Україні у 1999 р. був розроблений та затверджений НП(с)БО 8 «Нематеріальні активи» [74].

Після аналізу чинних на сьогодні нормативних документів, що регулюють питання бухгалтерського обліку НМА, можна виділити наступні рівні нормативного регулювання:

1. Міжнародні конвенції та угоди;
2. Конституція України, Кодекси та Закони 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 НП(с)БО, інструкції та положення;
5. Накази, розпорядження, положення та інструкції керівництва, які регулюють ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на підприємстві, установі, організації.

З виділених рівнів нормативного регулювання обліку та звітності перші 4 можна вважати зовнішніми, а п'ятий – внутрішнім.

Перший рівень відноситься до міжнародного регулювання, три наступні – відносяться до регулювання з боку держави, при цьому документи, які займають нижчий рівень не мають суперечити нормативним документам на інших рівнях. Документи п'ятого рівня розробляються і є обов'язковими для конкретного підприємства, установи чи організації, які ведуть облік та складають фінансову звітність відповідно до МСФЗ чи НП(с)БО.

Більш детальна інформація щодо нормативно-правових документів, що контролюють операції з НМА, міститься у додатку Ж.

Українська Конституція [1] гарантує право володіти, користуватися і розпоряджатися власністю, результатами творчості та інтелектуальної діяльності, а також право на підприємництво й захист від конкуренції. В регулюванні питань, пов'язаних з нематеріальними активами (НМА), важливу роль відіграють такі кодекси: Податковий [3], Цивільний [4] і Господарський [2]. Податковий Кодекс України визначає методи та строки нарахування амортизації НМА й розглядає питання оподаткування операцій, пов'язаних з ними. Цивільний кодекс регулює відносини господарських товариств, зокрема нематеріальних благ. Господарський кодекс розкриває питання патентування, ліцензування, об'єднання підприємств, прав інтелектуальної власності, використання ділової репутації тощо.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5] є головним нормативно-правовим актом в Україні, що регулює основні питання ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. В ньому зазначено, що підприємство може самостійно розробляти та використовувати на свій розсуд облікову політику, обирати форму ведення бухгалтерського обліку, способи, методи та порядок реєстрації і узагальнення інформації, затверджувати

правила документообігу, технічні аспекти обробки бухгалтерської інформації, зокрема в частині НМА [74].

У НП(с)БО 8 та МСБО 38 міститься методологія обліку нематеріальних активів (НМА) та незавершених капітальних інвестицій, а також вимоги до їх відображення у фінансовій звітності підприємств. Ці стандарти розглядають питання визнання НМА, формування їх первісної вартості, оцінки на дату балансу та дату вибуття, розкриття інформації про них у примітках до фінансової звітності. МСБО 38 також встановлює вимоги до оцінки НМА, які були отримані внаслідок об'єднання підприємств, а що не розглядається в П(С)БО 8, але вказується у НП(с)БО 19. Інформація про методи та строки нарахування амортизації на НМА міститься у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [19]. Порядок обліку гудвілу у національному та міжнародному законодавстві регулюється згідно з НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [20] та МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [12]. Порядок ведення рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку для систематизації інформації про наявність та рух НМА, описаний в Плані рахунків №291 [15] та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [16].

Після аналізу вітчизняних та міжнародних стандартів між ними виявлено деякі відмінності. Наприклад, у НП(с)БО 8 передбачено, що підприємство має право самостійно обирати метод амортизації для НМА, якщо вони включені до балансу за первісною собівартістю. Однак, якщо підприємство не може передбачити майбутні економічні вигоди від користування НМА, застосовується прямолінійний метод амортизації. За МСБО 38 в деяких випадках нарахована сума амортизації НМА може бути включена до балансової вартості інших активів. Наприклад, амортизація патенту чи ліцензії може бути включена до собівартості продукції, з якою вона пов'язана. Також існують різниці у класифікації НМА, методах оцінки на дату

балансу та способах надходження на підприємство. Важливою задачею є розроблення нормативно-правової бази, яка б частково вирішувала проблеми обліку НМА, що не враховуються у системі обліку, але впливають на ринкову вартість підприємства.

В Україні існує Закон України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг», який регулює конкретні об'єкти НМА, відповідно до якого 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) [90].

Таблиця 1.3.

Підходи до складових інтелектуального капіталу у вітчизняному та міжнародному стандартах

НП(с)БО 8	МСБО 38
<p>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 відобразити 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 [11], [18].

В методичних рекомендаціях, що регулюють облік НМА міститься інформація щодо обов'язкового чи рекомендаційного характеру для підприємств та організацій щодо обліку НМА, а саме їх складу, визнання, оцінки, їх документального оформлення.

Порядок проведення інвентаризації НМА здійснюється відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» від 02.09.2014 № 879 [22].

Інформації щодо НМА, яка повинна бути зазначена у обліковій політиці підприємства вказується у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства від 27.6.2013 № 635 [29]. Відповідно до Порядку застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів від 22.11.2004 №732 [26] здійснюється документальне оформлення первинного обліку НМА.

Підсумовуючи, аналіз нормативно-правової бази обліку НМА свідчить про існування низки проблем, а саме: відмінностей у трактуванні даного поняття, відсутність загальноприйнятої класифікації та неузгодженість в частині методології їх обліку. Тож для конкретного підприємства або організації найкращим виходом буде застосування нормативних документів, які були затверджені або оновлені найближче до дати прийняття певного рішення.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1 Організація обліку та звітності нематеріальних активів

Організація обліку НМА є важливою складовою системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Вона включає в себе визначення процедур, політик та методів, які забезпечують правильне визнання, класифікацію, вимірювання та відображення НМА в бухгалтерських записах компанії.

Організація бухгалтерського обліку передбачає встановлення внутрішніх процедур та контрольних механізмів, щоб забезпечити точність та надійність інформації про НМА. Вона включає такі етапи:

- Ідентифікація НМА: перший крок полягає у визначенні та ідентифікації всіх НМА компанії. Це може включати права інтелектуальної власності, програмне забезпечення, ліцензії, франшизи та інші активи, які мають вартість для організації.
- Класифікація та категоризація: НМА можуть бути класифіковані за різними категоріями залежно від їх природи та значущості для компанії. Наприклад, їх можна поділити на права інтелектуальної власності, НМА, пов'язані з дослідженнями та розробками, або активи, пов'язані зі знаками та брендами.
- Визнання та вимірювання: наступним кроком є визнання НМА у бухгалтерських записах компанії. Це означає, що активи мають бути відображені у фінансовій звітності згідно зі стандартами бухгалтерського обліку. Вимірювання вартості НМА може відбуватися за вартістю придбання, вартістю оцінки або вартістю використання.
- Управління та збереження: компанія повинна розробити політики та процедури для ефективного управління НМА. Це може включати контроль за

строками дії ліцензій, реєстрацію та захист прав інтелектуальної власності, а також збереження активів у безпечному та доступному стані.

Організація обліку НМА відіграє важливу роль у забезпеченні правильного фінансового управління та дозволяє компаніям ефективно використовувати, оцінювати та контролювати свої НМА.

Організація бухгалтерського обліку передбачає розподіл облікових об'єктів на окремі складові, такі як основні засоби, НМА, запаси, дебіторська заборгованість та інші. Організація обліку НМА є однією з таких складових, яка відображається графічно в загальному процесі організації бухгалтерського обліку.

В рамках організації обліку НМА важливо визначити місце та зміст цієї складової (рис. 2.1).

Важливим аспектом організації трудового процесу з обліку НМА є підбір кваліфікованого персоналу. В умовах автоматизації облікових процесів, ключовими вимогами до кандидатів на посаду бухгалтера з обліку НМА є знання бухгалтерських програм, впевнене володіння ПК (Microsoft Word, Microsoft Excel), вміння швидкого пошуку інформації в глобальній мережі Інтернет та обробки великого обсягу інформації.

Посадова інструкція бухгалтера з обліку НМА повинна містити основні розділи, такі як загальні положення, завдання та обов'язки, права, відповідальність, кваліфікаційні вимоги та взаємовідносини (зв'язки) за посадою. При встановленні періодичності підвищення кваліфікаційного рівня бухгалтера з обліку НМА необхідно враховувати не тільки динаміку змін у законодавстві щодо НМА, але й темпи розвитку та удосконалення автоматизованих інформаційних систем, що використовуються в обліку.

Документом, що визначає основні аспекти організації облікового процесу щодо об'єктів обліку, зокрема НМА, є Наказ про облікову політику. Облікова політика -

це сукупність принципів, методів і процедур, що встановлюються організацією для відображення та обліку своїх операцій в бухгалтерському обліку [5].



Рис. 2.1. Місце та зміст організації обліку НМА в загальному процесі організації обліку [43]

У Наказі про облікову політику мають бути визначені основні принципи та методи обліку НМА. Наприклад, у ньому можуть бути вказані порядок визнання НМА, порядок їх оцінки, правила визначення строків корисного використання, порядок списання, та інші важливі аспекти.

Також важливо мати чітку структуру облікових реєстрів для НМА. Це можуть бути реєстри обліку прав на інтелектуальну власність, реєстри нарощування та списання НМА, реєстри вартості та зносу НМА. У реєстрах повинна бути чітка структура, правильність заповнення та збереження інформації.

Окрім того, важливо мати систему контролю за обліком НМА. Для цього можна використовувати різні методи та процедури контролю, наприклад, перевірку наявності та правильності документальних підтверджень на наявність та вартість НМА, перевірку облікових записів, перевірку правильності розрахунку зносу та ін [29].

Отже, для успішної організації обліку НМА необхідно мати кваліфікований персонал, чітку посадову інструкцію, Наказ про облікову політику, структуровані облікові реєстри та систему контролю.

Організація обліку НМА передбачає визначення їх вартості та внесення до облікових реєстрів, а також забезпечення збереження відповідних документів із зазначенням відомостей про придбання, удосконалення та використання цих активів.

У процесі обліку НМА слід враховувати їх особливості, які відрізняють їх від матеріальних активів. Зокрема, до НМА можуть належати права і ліцензії, технології, ноу-хау, торгові марки, авторські права тощо, які не мають фізичної форми та можуть бути складними для оцінки.

Одним з ключових етапів організації обліку НМА є їх оцінка. Зазвичай, вартість НМА визначається на основі вартості їх придбання, яка включає витрати на покупку, доставку, монтаж, розробку та інші пов'язані з придбанням витрати. Крім того, можуть застосовуватися інші методи оцінки, наприклад, метод порівняльної ринкової вартості, який базується на порівнянні вартості аналогічних активів на ринку.

Після оцінки НМА вони реєструються в облікових реєстрах, де вказується їх назва, вартість, дата придбання, термін корисного використання та інші відомості. Крім того, важливо забезпечити збереження документів, пов'язаних з придбанням, використанням та удосконаленням НМА.

У звітності про фінансовий стан підприємства необхідно відображати інформацію про НМА, зокрема, їх балансову вартість та зміни за звітний період. Ця інформація може бути представлена у зведеному вигляді в бухгалтерському балансі та у деталізованому вигляді в нотах до фінансової звітності.

При використанні НМА для отримання майбутніх економічних вигод, слід проводити періодичну перевірку їх корисного використання та вартості. Якщо виявляється, що вартість активу знизилася або він став некорисним для досягнення цілей підприємства, то можуть бути необхідні корекції в обліку та списання активу.

Отже, організація обліку НМА включає визначення їх вартості, реєстрацію в облікових реєстрах та забезпечення збереження документів, пов'язаних з ними. Ця інформація є важливою для фінансової звітності та допомагає підприємству вести ефективний управлінський облік своїх активів.

Одним з ключових елементів організації звітності про НМА є правильна оцінка їх вартості. Законодавством передбачено декілька методів оцінки НМА, таких як вартість виробництва, ринкова вартість, собівартість, вартість відтворення та інші. Вибір методу оцінки залежить від характеристик та особливостей конкретного НМА.

Крім того, для звітування про НМА необхідно забезпечити їх правильну класифікацію. Згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [18], НМА класифікуються за групами (Рис. 2.2) відповідно до їхньої природи, наприклад, права на інтелектуальну власність, програмне забезпечення, ліцензії та інші.

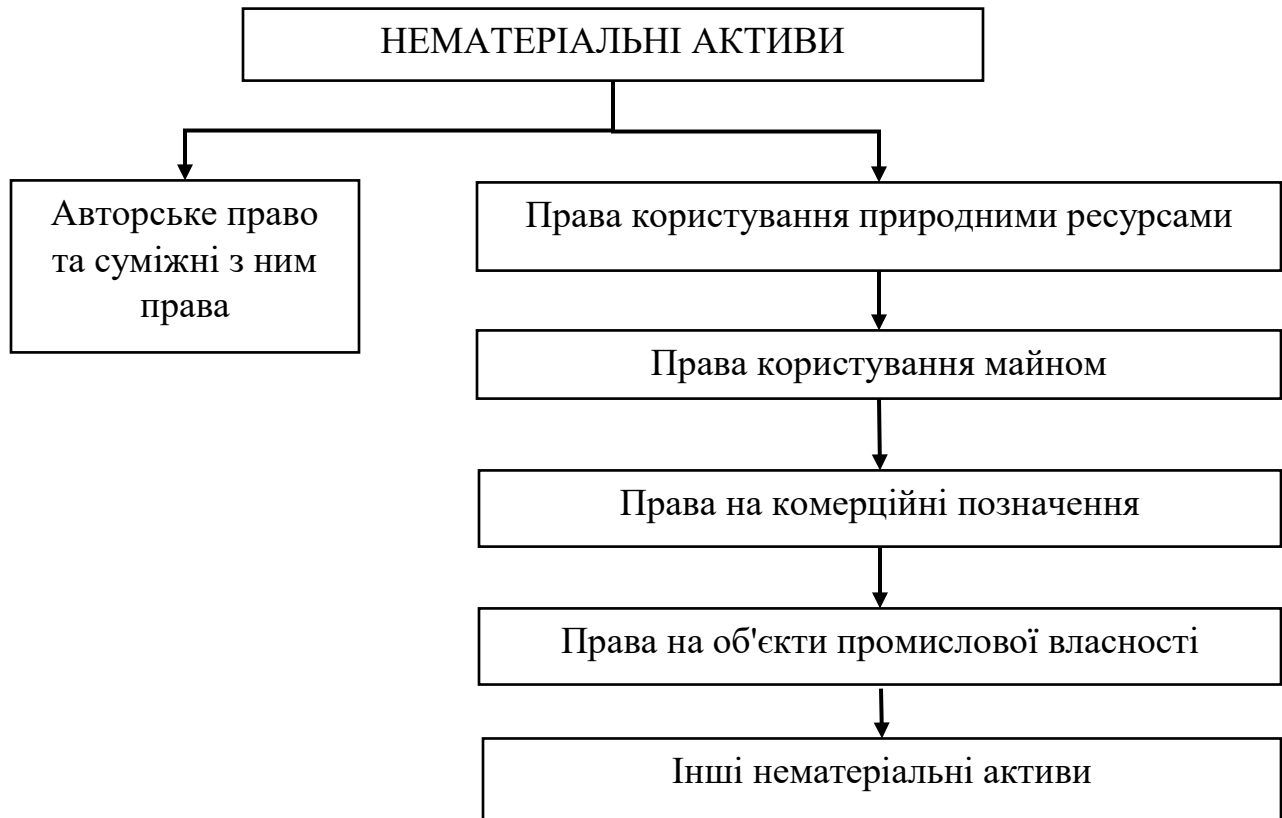


Рис. 2.2 Групи НМА

Джерело: укладено автором за [18]

Для звітування про НМА підприємство повинно скласти ряд фінансових звітів, зокрема баланс, звіт про фінансові результати та звіт про рух коштів. У цих звітах необхідно відображати інформацію про НМА, їх класифікацію та вартість.

Також важливо мати належну документацію, що підтверджує правильність оцінки та класифікації НМА. До такої документації можуть входити договори про придбання НМА, документи, які засвідчують вартість, документація, що засвідчує права власності на НМА, а також інші документи, які підтверджують факт існування та використання НМА.

Важливо також забезпечити правильне відображення витрат, пов'язаних з придбанням та використанням НМА. Зокрема, у фінансовій звітності повинні бути відображені витрати на розробку, придбання та покращення НМА, а також витрати на їхнє використання та амортизацію.

У разі наявності змін у вартості або класифікації НМА, підприємство повинно забезпечити їхнє відображення у фінансовій звітності шляхом внесення відповідних коректив.

Отже, організація звітності про НМА є важливим елементом фінансової звітності підприємства, який вимагає дотримання встановлених законодавством та стандартами бухгалтерського обліку вимог щодо оцінки, класифікації та відображення НМА в фінансовій звітності.

Загалом, організація обліку та звітності нематеріальних активів є важливою задачею для бізнесу будь-якої форми власності. НМА є важливим складовим балансу підприємства і може становити значну частину його активів. У зв'язку з цим, важливо забезпечити точний і своєчасний облік НМА.

2.2 Методика обліку та звітності нематеріальних активів.

Методичні аспекти обліку нематеріальних активів (НМА) передбачають застосування відповідних методів бухгалтерського обліку, що визначають ефективність системи обліку на підприємстві.

Для обліку та узагальнення інформації про НМА використовується рахунок 12 "Нематеріальні активи", який відображає інформацію про наявність та рух НМА. Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків [16], на рахунку 12 відображаються придбання або отримання НМА за первісною вартістю, а також суми дооцінки, вибуття та уцінки таких активів. Облік НМА проводиться окремо для кожного об'єкта згідно з відповідними групами. Рахунок 12 має різні субрахунки, такі як 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 включає облік надходжень, амортизації, переоцінки, вибуття та інвентаризації НМА.

Нематеріальні активи (НМА) підприємства враховуються на балансі за їх первісною вартістю. Якщо НМА придбано, він включає суму покупної ціни та інших витрат. Якщо НМА створено власними силами, він відображає фактичну собівартість. При безоплатному отриманні, обміні на неподібний об'єкт, об'єднанні бізнесу або як внесок у статутний капітал, він відображаються за справедливою вартістю. При обміні на подібні об'єкти він відображає залишкову вартість.

Згідно з Податковим кодексом України [3], підприємство, яке є платником ПДВ та придбало НМА від іншого платника, має право збільшити податковий кредит на суму сплаченого ПДВ у вартості отриманого об'єкта. Дата збільшення податкового кредиту є датою першої з подій: датою передоплати за НМА або датою отримання НМА. Для відображення податкового кредиту підприємство використовує рахунки 641 "Розрахунки за податками" та 644 "Податковий кредит". Типові проводки щодо надходження НМА на підприємство наведені в Додатку Є.

При використанні нематеріальних активів (НМА) підприємством нараховується амортизація, яка розраховується протягом терміну корисного використання НМА, встановленого підприємством при їх зарахуванні на баланс. Згідно зі стандартами бухгалтерського обліку (ПСБО 8 та МСБО 38), існує кілька методів нарахування амортизації, таких як прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний і виробничий. Приклади розрахунку амортизації можна знайти у Додатку Л.

Сума амортизації НМА відображається у бухгалтерському обліку в тому звітному періоді, до якого вона нараховується, і нараховується незалежно від фінансових результатів підприємства в цьому періоді. Амортизація НМА відображається на субрахунку 133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів". На цьому субрахунку за кредитом відображається нарахування

амортизації, а за дебетом - списання амортизації при вибутті або уцінці НМА. Об'єктом нарахування амортизації є первісна вартість НМА, за вирахуванням ліквідаційної вартості. НМА з невизначеним строком корисного використання не підлягають амортизації.

Згідно з Методичними рекомендаціями [24] при проведенні інвентаризації нематеріальних активів (НМА), їх наявність на підприємстві встановлюється на підставі документів, що були використані для їх оприбуткування. Ці документи можуть включати рахунки за ноу-хау за угодою з власником, договори і акти приймання наукових і конструкторських розробок, рахунки на оплату майнового комплексу, придбаного на аукціоні, рахунки за розробку програмного забезпечення тощо. Також, додатково, можуть вимагатися документи, які підтверджують права на НМА, наприклад, ліцензії або патенти.

Якщо під час інвентаризації виявляються НМА, які не були відображені в балансі підприємства, їх включають до інвентаризаційного опису і оприбутковують. Також складається "Акт введення в господарський оборот об'єктів НМА" інвентаризаційною комісією. Дані про НМА з інвентаризаційних описів переносяться до звіральної відомості.

Якщо підприємство виявило надлишок НМА, вони оприбутковуються з визнанням доходу на рахунку 746 "Інші доходи". У випадку виявлення нестачі, об'єкт НМА списується з балансу. Для обліку суми збитку від нестачі цінностей використовується позабалансовий субрахунок 072.

Одночасно з цим сума компенсації, яка підлягає відшкодуванню винною особою, відображається за дебетом субрахунку 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків" у кореспонденції з кредитом: субрахунком 746 - на суму, яка підлягає відшкодуванню підприємству, та субрахунком 642 - на суму, яка підлягає перерахуванню до бюджету.

Згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) та Положеннями з бухгалтерського обліку (ПСБО), передбачена можливість переоцінки нематеріальних активів (НМА). Це означає, що об'єкти НМА можуть бути оцінені з використанням уцінки або дооцінки на певні грошові суми. При проведенні переоцінки, враховуються відповідні суми уцінок або дооцінок, які розраховуються на основі відповідних коефіцієнтів. Такі розрахунки документуються в бухгалтерській довідці та відповідних бухгалтерських записах. Зміни в первісній вартості та накопиченій амортизації НМА відображаються в регістрах їх аналітичного обліку.

Сума дооцінки залишкової вартості НМА відображається у складі капіталу у рахунку 412 "Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів" та в іншому сукупному доході на рахунку 746 "Інші доходи". У свою чергу, сума уцінки включається до витрат звітного періоду на рахунку 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій". В результаті таких операцій, нематеріальні активи включаються до балансу за переоціненою вартістю. Типові проводки, які виконуються під час використання НМА на підприємстві, наведені у Додатку Ж.

На підприємстві можуть виникати ситуації, коли нематеріальні активи (НМА) вибувають. Це може статися в результаті їх ліквідації після закінчення строку корисного використання (за ліквідаційною вартістю), продажу, безоплатної передачі фізичним або юридичним особам (за залишковою вартістю) або інвестування в капітал інших підприємств.

Згідно зі статтею 138 Податкового кодексу України (ПКУ), при продажу НМА підприємство збільшує свій фінансовий результат на суму доходу від продажу, а зменшує на суму залишкової вартості об'єкта НМА. Згідно з пунктом 187.1 ПКУ, при продажу НМА підприємство зобов'язане сплатити податок на додану вартість на дату першої події (отримання грошових коштів від покупця або передачі йому об'єкта НМА). Згідно зі статтею 188 ПКУ, базою оподаткування є договірна вартість.

У фінансовій звітності підприємства інформація щодо нематеріальних активів (НМА) відображається у різних формах звітності. У формі 1 (Баланс) рядки 1000-1002 міститься інформація про первісну вартість НМА, залишкову вартість та накопичену амортизацію. Форма 3 (Звіт про рух грошових коштів) відображає дані про рух грошових коштів, пов'язаний з купівлею та продажем НМА. У формі 2 (Звіт про фінансові результати) зазначаються суми дооцінки (уцінки) НМА та суми амортизації. У розділі I Приміток до річної фінансової звітності (форма 5) відображається детальна інформація про рух НМА, зміни їх вартості та інші показники в розрізі груп обліку.

Якщо підприємство веде облік згідно з МСФЗ, у Звіті про фінансовий стан будуть відображені первісна та залишкова вартість НМА, а також сума накопиченої амортизації. У Звіті про прибутки та збитки будуть наведені дані про амортизацію НМА та витрати на дослідження та розробки. У Звіті про рух грошових коштів підприємство відобразатиме інформацію про грошові потоки від інвестиційної діяльності, включаючи придбання і вибуття НМА. У Звіті про зміни у власному капіталі буде зазначена дооцінка необоротних активів, включаючи НМА. Примітки до фінансової звітності містять інформацію про надходження та вибуття НМА, суми переоцінок, а також детальний опис груп НМА та їх склад.

Отже, для ефективного обліку та звітності нематеріальних активів (НМА) застосовуються певні методики та процедури. Підприємство повинно мати встановлену систему обліку НМА, яка включає в себе реєстри обліку, де заносяться дані про зміни первісної вартості, накопичену амортизацію та суми дооцінки або уцінки НМА.

У процесі обліку НМА проводиться переоцінка об'єктів, що передбачає уцінку або дооцінку на певні грошові суми. Для цього використовуються відповідні коефіцієнти та складається розрахунок бухгалтерії, а також бухгалтерська довідка, які документують процес переоцінки.

Згідно з методикою обліку та звітності НМА, інформація про них відображається у різних формах звітності. Наприклад, у формі 1 (Баланс) вказуються дані про первісну та залишкову вартість НМА, а також накопичену амортизацію. Форма 2 (Звіт про фінансові результати) містить інформацію про дооцінку (уцінку) НМА та амортизацію, а форма 3 (Звіт про рух грошових коштів) відображає рух грошових коштів, пов'язаний з купівлею та продажем НМА.

Додатково, методика обліку та звітності НМА передбачає розкриття інформації щодо руху НМА, змін їх вартості та деяких інших показників у Примітках до фінансової звітності (форма 5). Також вказується інформація про надходження та вибуття НМА, суми переоцінок та групи НМА.

Застосування методик обліку та звітності нематеріальних активів дозволяє підприємствам належним чином враховувати та контролювати їхню вартість, забезпечуючи точність фінансової звітності та забезпечуючи прозорість в управлінні активами підприємства.

2.3 Удосконалення обліку і звітності нематеріальних активів на основі МСФЗ

З метою покращення конкурентоспроможності підприємства активно використовують різноманітні ресурси у своїй господарській діяльності, такі як природні, матеріальні, трудові та фінансові. Одночасно, все більш важливу роль відіграють нематеріальні активи і їх відсоток у загальній структурі активів підприємства постійно зростає. Ефективне використання нематеріальних активів сприяє підвищенню ринкової вартості підприємства та його привабливості для інвестицій. Крім того, нематеріальні активи забезпечують захист прав компанії. Тому актуальним стає питання удосконалення обліку і звітності нематеріальних активів на основі МСФЗ.

Удосконалення обліку і звітності нематеріальних активів на основі Міжнародних стандартів фінансової звітності є важливою метою, яка сприяє

покращенню діяльності підприємства. Це дозволить компаніям більш точно і вичерпно відображати свої нематеріальні активи у фінансових звітах. Врахування нематеріальних активів у фінансовій звітності дозволить більш точно відображати їх потенційну вартість, що може сприяти підвищенню їх статусу, привабливості для інвесторів і забезпеченню фінансової стійкості компаній у майбутньому.

Підприємства часто залучають ресурси або несуть зобов'язань для придбання, розробки, обслуговування або збільшення корисності нематеріальних активів, таких як технічні або наукові знання, розробка та впровадження нових технологій і систем, ліцензії, інтелектуальна власність, ринкові дослідження та торгові марки. Ці поняття охоплюють такі поширені об'єкти, як програмне забезпечення, патенти, авторські права, фільми, списки клієнтів, права на обслуговування іпотеки, риболовельні ліцензії, імпорتنі квоти, франшизи, відносини з клієнтами або постачальниками, лояльність клієнтів, частка ринку та маркетингові права. МСБО 38 [11] встановлює облікові методики для всіх видів нематеріальних активів, включаючи ті, які були отримані у результаті злиття, покупки окремо, у рамках урядових грантів та внутрішнього створення.

На сьогоднішній день у обліку нематеріальних активів існує багато суперечностей. Основні питання стосуються ідентифікації, оцінки, визнання, документального оформлення та податкового обліку таких активів. Введення національних облікових стандартів породило численні питання, що стосуються їх практичного використання. У зарубіжній літературі велика увага приділяється нематеріальним активам, що виникають внутрішньо в організації, та їх обліку. У вітчизняній науковій літературі акцентується увага на методологічних і практичних проблемах.

Вивчення міжнародних стандартів обліку дозволяє виявити розбіжності між вітчизняною системою бухгалтерського обліку та узагальненою міжнародною системою.

МСБО 38 Нематеріальні активи та П(С)БО 8 Нематеріальні активи мають загальну мету регулювання обліку нематеріальних активів, вони можуть мати деякі різниці у вимогах та підходах до обліку та визнання нематеріальних активів.

Таблиця 2.1 Порівняльна характеристика МСБО 38 та П(С)БО 8

Елемент обліку	МСБО 38	П(С)БО 8
Означення нематеріальних активів	Надає широке означення нематеріальних активів, включаючи права, контрольовані суб'єктом, що мають економічну цінність.	Визначає нематеріальні активи як безфізичні об'єкти, які контролюються суб'єктом та мають економічну цінність.
Визнання та вимірювання	Вимагає визнання нематеріальних активів, якщо вони відповідають певним критеріям, та їх вимірювання на початку за вартістю, а після цього за вартістю або за ферв'ю.	Встановлює вимоги щодо визнання нематеріальних активів, якщо вони відповідають певним критеріям, та їх вимірювання за вартістю на дату введення в експлуатацію.
Амортизація	Вимагає амортизації нематеріальних активів з обмеженим строком корисного використання на протязі їх корисного життєвого циклу.	Встановлює правила амортизації нематеріальних активів з обмеженим строком корисного використання або зі значними змінами в їх природі або способі використання.
Випробування на втрату	Вимагає проведення щорічного випробування на втрату для нематеріальних активів з	Встановлює вимоги щодо проведення випробування на втрату нематеріальних активів з необмеженим строком корисного використання або тих, що не амортизуються.

	необмеженим строком корисного використання або тих, що не амортизуються.	
Розкриття	Вимагає розкриття інформації про нематеріальні активи, включаючи їх природу, спосіб вимірювання та політику амортизації.	Встановлює вимоги до розкриття інформації про нематеріальні активи, включаючи їх характеристики, вартість, амортизацію та інші значущі аспекти.

Джерело: складено автором на основі [11], [18]

Згідно з МСБО 38, всі нематеріальні активи повинні бути спочатку визначені за собівартістю. [11]. Вартість включає всі прямо залежні витрати, необхідні для створення, виробництва та підготовки активу до його експлуатації. Забороняється будь-яке зворотне коригування раніше визнаних витрат на дослідження і розробку. Згідно з МСФЗ 3 Бізнес-комбінації, якщо нематеріальний актив придбано в ході бізнес-комбінації, його початкова вартість визначається за його справедливою вартістю на дату придбання [12].

Після початкового визнання нематеріального активу, підприємства мають можливість обрати модель вартісного визначення - модель собівартості або модель переоцінки. За моделлю собівартості, балансова вартість нематеріального активу повинна систематично коригуватися внаслідок подальшого амортизаційного зносу та втрати вартості. В цілях амортизації, нематеріальний актив повинен бути класифікований як актив обмеженої термінової користування або актив необмеженого термінового користування в залежності від того, чи передбачається обмеження терміну, протягом якого очікується отримання економічних користей. Нематеріальний актив обмеженого термінового користування повинен бути систематично амортизований протягом його корисного терміну.

Попередня версія МСБО 38 вимагала оцінювати відновлювану суму нематеріального активу, який амортизується протягом періоду, що перевищує 20 років з дати його введення в експлуатацію, щонайменше на кінець кожного фінансового року, навіть якщо немає ознак його втрати вартості. Ця вимога була скасована. Тому суб'єкт господарювання повинен визначати відновлювану суму нематеріального активу з обмеженим терміном користування, який амортизується протягом понад 20 років з дати його введення в експлуатацію, тільки у випадку, якщо є ознаки можливої втрати вартості активу.

Однак, відповідно до поточного МСБО 38, замість амортизації, нематеріальні активи з нескінченним терміном користування підлягають щорічному тесту на втрату вартості. МСБО 38 дозволяє застосовувати модель переоцінки за умови, що облік усіх інших активів в тому ж класі також використовує цю ж модель, якщо не існує активного ринку для цих активів. Згідно з моделлю переоцінки, нематеріальний актив повинен бути відображений за переоціненою сумою, з урахуванням наступної акумульованої амортизації та накопичених втрат вартості. Переоцінена сума повинна бути визначена з посиланням на активний ринок.

Однак, існують деякі недоліки застосування МСБО 38. По-перше, МСБО 38 може не надавати корисної інформації про діяльність, угоди та активи, пов'язані з нематеріальними активами. По-друге, МСБО 38 може бути занадто обмеженим щодо визнання внутрішніх проектів як нематеріальних активів і допуску оцінки за справедливою вартістю для цих активів. По-третє, різниця в обробці внутрішніх проектів та придбаних нематеріальних активів зменшує порівняльність фінансової звітності між компаніями, які ростуть органічно, і тими, що ростуть за допомогою придбань.

Тому, врахування рекомендацій МСФЗ щодо удосконалення обліку і звітності нематеріальних активів може сприяти гармонізації підходів і стандартів у різних країнах. Це сприятиме зростанню взаємодії і порівнянню фінансової інформації між

компаніями, які діють на міжнародному рівні. Такий уніфікований підхід до обліку і звітності нематеріальних активів дозволить зменшити недорозуміння і покращити порівнянність фінансових показників різних підприємств.

РОЗДІЛ 3. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

3.1 Інформаційне забезпечення економічного аналізу нематеріальних активів

Інформаційне забезпечення є одним з головних етапів економічного аналізу нематеріальних активів. Для ефективного аналізу необхідно мати належну інформацію про нематеріальні активи підприємства, такі як права і ліцензії на інтелектуальну власність, бренди, знаки тощо.

Інформаційне забезпечення може бути здійснене за допомогою різних джерел, таких як фінансові звіти, опитування клієнтів, дослідження ринку, інформація про конкурентів тощо. Зокрема, важливим є аналіз ринку та поведінки конкурентів щодо нематеріальних активів.

Метою проведення економічного аналізу НМА на прикладі підприємства ПрАТ "Київстар" є дослідження ефективності їх використання та покращення управління цими активами [35]. Для досягнення цієї мети були поставлені наступні завдання:

1. Проаналізувати структуру НМА;
2. Проаналізувати обсяги та динаміку НМА;
3. Дослідити показники стану, руху та ефективності використання НМА;
4. Провести факторний аналіз показника рентабельності НМА.

Для проведення аналізу нематеріальних активів (НМА) використовуються різноманітні джерела і методи. Основними джерелами інформації є:

Первинні документи: 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 та дані бухгалтерського обліку: Ці джерела містять інформацію про вартість, амортизацію, придбання та використання нематеріальних активів (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».

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. ці звіти надають зрозумілу та систематизовану інформацію про фінансові показники та стан НМА.

Для проведення економічного аналізу НМА доцільно використовувати такі специфічні методи економічного аналізу як: вертикальний, горизонтальний, коефіцієнтний, факторний та трендовий аналіз.

Додатковим джерелом отримання інформації про НМА підприємства ПрАТ "Київстар" є звітність GRI (Global Reporting Initiative) [100]. У цьому звіті розкривається різноманітна інформація про НМА, яка включає:

1. Оцінку клієнтської бази: Звітність GRI може містити дані про кількість та склад клієнтів, їхню лояльність, рівень задоволеності та інші показники, що характеризують цінність та ефективність клієнтської бази як нематеріального активу.
2. Вартість бренду: Звіти GRI можуть містити інформацію про оцінку вартості бренду компанії ПрАТ "Київстар". Це включає оцінку його репутації, впливу на споживачів та конкурентоспроможність на ринку.

3. Витрати на дослідження і розробки: Звітність GRI може розкривати інформацію про витрати, пов'язані з дослідженнями і розробками (R&D). Це може включати витрати на інноваційні проекти, розробку нових продуктів або покращення існуючих.

4. Наявність ноу-хау, патентів та промислових розробок: Звіти GRI можуть містити інформацію про наявність та охорону ноу-хау, патентів та промислових розробок у власності ПрАТ "Київстар". Це можуть бути важливі нематеріальні активи, які забезпечують конкурентну перевагу та інноваційний потенціал підприємства.

Використання звітності GRI дозволяє отримати детальну інформацію про НМА підприємства ПрАТ "Київстар" і зробити аналіз ефективності та управління цими активами.

Ефективне інформаційне забезпечення економічного аналізу НМА допомагає підприємствам зрозуміти й оцінити важливі аспекти їхньої нематеріальної бази та прийняти обґрунтовані рішення щодо їх управління та використання.

3.2 Методика економічного аналізу нематеріальних активів

В останні роки значна кількість вітчизняних учених приділяє увагу теоретико-методичним аспектам економічного аналізу НА. Проте, в цьому напрямку відсутня єдність у поглядах стосовно постановки завдань, напрямків і методів його здійснення, що свідчить про недостатню розробленість цієї проблематики. Згідно з існуючими концепціями вітчизняних і зарубіжних учених, ефективна методика економічного аналізу НА повинна включати напрями, які можна згрупувати, як показано на рисунку 3.1.

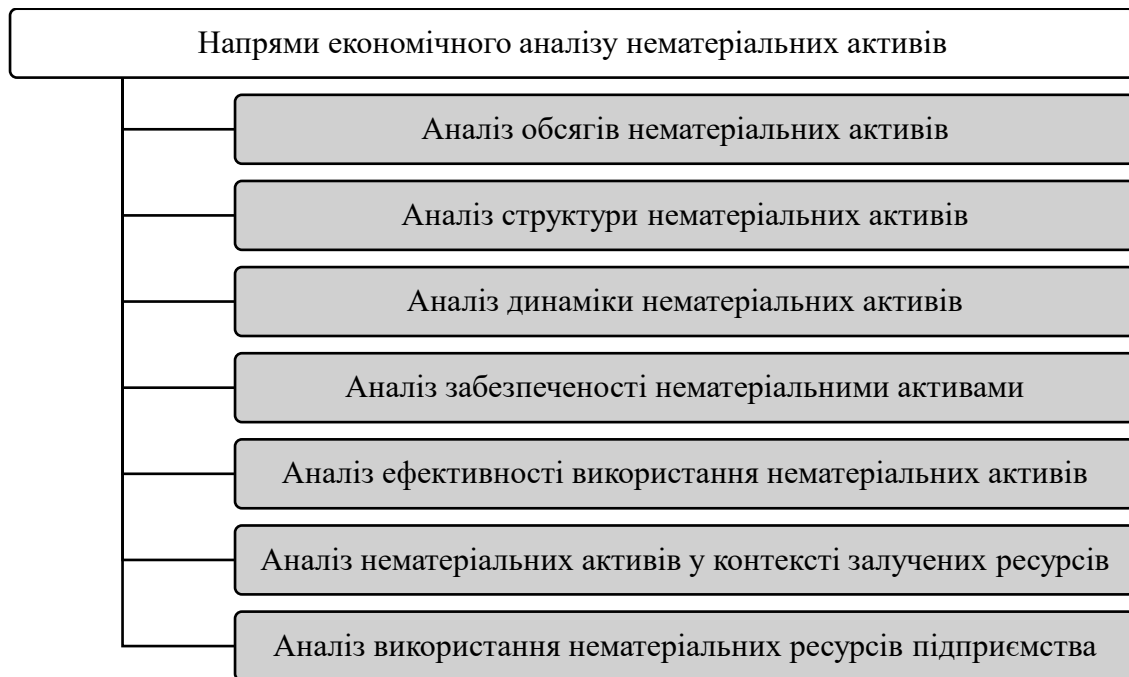


Рис. 3.1 Напрями економічного аналізу нематеріальних активів

Джерело: [36].

1) Для аналізу обсягів нематеріальних активів важливо встановити, яку частку вони складають у загальній структурі активів підприємства або їх окремих видів. Традиційно дослідники відзначають необхідність визначення частки нематеріальних активів серед необоротних активів підприємства. Проте, з огляду на зміну підходу до розуміння сутності нематеріальних активів у П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [18], де нематеріальні активи визнаються як необоротні та оборотні активи, також можна розраховувати частку нематеріальних активів серед оборотних активів. Незважаючи на те, що в діючому плані рахунків не передбачено відповідних рахунків для обліку оборотних нематеріальних активів, окремі дослідники пропонують такі розрахунки на основі виявлення видів нематеріальних активів, які мають строк використання менше одного року і повністю переносять свою вартість на новостворений продукт. Таким чином, аналіз обсягів нематеріальних активів передбачає визначення абсолютних (загальна величина нематеріальних активів) та відносних показників (частка необоротних та оборотних нематеріальних активів) у структурі балансу підприємства. Ці показники

розраховуються на початку і кінці звітної періоду, що дозволяє відстежувати їх зміни протягом звітної періоду і робити відповідні висновки щодо перспектив розвитку підприємства у майбутньому. Наприклад, зростання частки необоротних нематеріальних активів в балансі підприємства свідчить про його стратегію інноваційного розвитку, спрямовану на підвищення конкурентних переваг шляхом активного використання нематеріальних ресурсів, а зменшення частки нематеріальних активів може вказувати на необхідність активізувати інноваційну діяльність з метою збереження наявних конкурентних переваг [36].

2) Для аналізу структури нематеріальних активів важливо встановити, які об'єкти нематеріальних активів складають вклад підприємства, шляхом визначення частки кожного виду нематеріальних активів у їх загальному обсязі. Однак, для успішного проведення економічного аналізу необхідно вибрати класифікацію нематеріальних активів, яка буде використовуватись для визначення місця кожного об'єкта в загальній структурі нематеріальних активів підприємства. Запропоновано використовувати фасетну класифікацію, яка враховує потреби користувачів обліково-аналітичної інформації про нематеріальні активи підприємства, з урахуванням запропонованих змін для поліпшення плану рахунків щодо обліку нематеріальних активів. Аналіз структури нематеріальних активів слід проводити з урахуванням кожного окремого фасету, а також їх взаємозв'язку з іншими фасетами. Наприклад, можна провести аналіз залежно від строків корисного використання нематеріальних активів, щоб вчасно відреагувати на необхідність перереєстрації охоронних документів або придбання нових активів для забезпечення безперервності діяльності підприємства. Також всі нематеріальні активи підприємства можна класифікувати на дві групи: власні та одержані зі сторони. Для зручного проведення такого аналізу необхідно мати систему аналітичного обліку, яка враховує виділені класифікаційні фасети, що дозволить отримувати точні значення фасет без зайвих розрахунків і розподілів.

3) Для аналізу динаміки нематеріальних активів підприємства у часі (на початок та кінець звітного періоду або протягом декількох звітних періодів) із врахуванням операцій щодо їх надходження та вибуття, можна використовувати різні види структурних класифікацій. Аналіз динаміки нематеріальних активів полягає в вивченні змін вартості цих активів у зазначений період, а також у виявленні залежностей між операціями, що впливають на їх стан. Це дозволяє отримати більш повне уявлення про рух активів підприємства та зробити відповідні висновки щодо ефективності їх використання.

4) Аналіз забезпеченості нематеріальними активами вимагає встановлення рівня їх потреби на підприємстві. Багато дослідників пропонують визначати рівень забезпеченості нематеріальними активами підприємства на основі порівняння обсягу таких активів та витрат, які підприємство спрямувало на дослідження та розробки, відображені у фінансовій звітності конкурентних підприємств. Якщо значення цих показників перевищують показники конкурентів, необхідно забезпечити досягнення такого рівня на власному підприємстві. Таким чином, порівнюючи обсяги нематеріальних активів та витрат, можна оцінити ступінь задоволення потреби у таких активах на підприємстві.

5) Оцінка ефективності використання нематеріальних активів є одним з найсуттєвіших аспектів їх аналізу. Це пояснюється тим, що результативність НА має важливе значення як для генерації прибутку та загальної вартості підприємства, так і для відображення їхньої облікової оцінки. Враховуючи це, оцінка ефективності використання нематеріальних активів включає аналіз їхнього внеску у фінансові результати підприємства та їх вплив на оцінку самого активу.

6) При аналізі нематеріальних активів у контексті використаних ресурсів важливим є розрахунок співвідношення між наявними нематеріальними активами підприємства та залученим капіталом. Цей показник відображає результати політики підприємства щодо залучення додаткових ресурсів для реалізації

інтелектуально-інноваційних проєктів. Чим вище значення цього показника, тим більшу частку залучених ресурсів підприємство спрямовує на розвиток свого інтелектуального капіталу. Це створює позитивний сигнал для інвесторів щодо майбутніх перспектив зростання ринкової вартості підприємства.

7) При аналізі використання нематеріальних ресурсів підприємства дослідники розглядають різні напрями, які доповнюють традиційні підходи економічного аналізу нематеріальних активів, враховуючи їх особливості як об'єкта бухгалтерського обліку. Такі нові напрями враховують пропозиції щодо широкого розуміння нематеріальних активів та їх включення до облікової системи. Нематеріальні активи в широкому розумінні охоплюють всі нематеріальні ресурси підприємства. Частина з них відповідає критеріям активів і вже відображається у системі бухгалтерського обліку, а інша частина, яка не задовольняє ці критерії, відображається як витрати підприємства. З урахуванням цього широкого розуміння нематеріальних активів важливо включати ці ресурси в аналіз для повнішого розуміння їх впливу на діяльність підприємства [36]

У табл. 3.1 відображено аналіз структури НМА ПрАТ «Київстар», а в таблиці 3.2 зроблені відповідні розрахунки.

Таблиця 3.1

Структура НМА ПрАТ «Київстар» за 2017-2021 рр.

Групи нематеріальних активів	Роки				
	2017	2018	2019	2020	2021
Права користування природними ресурсами	x	x	x	x	x
Права користування майном	x	x	x	x	x
Права на комерційні позначення	205928	400101	630085	635985	703263
Права на об'єкти промислової власності	x	x	x	x	x
Авторське право та суміжні з ним права	437852	1376832	1437735	1441473	2271173
Інші нематеріальні активи	604326	2586349	1971926	2012573	5328281
Разом	1248106	4363282	4039746	4090031	8302717

Джерело: узагальнено автором на основі [100]

Таблиця 3.2

Вертикальний аналіз НМА ПрАТ «Київстар» за 2017-2021 рр.

Групи нематеріальних активів	Структура %					Середнє значення
	2017	2018	2019	2020	2021	
Права користування природними ресурсами	x	x	x	x	x	x
Права користування майном	x	x	x	x	x	x
Права на комерційні позначення	16,50	9,16	15,60	15,55	8,47	12,546
Права на об'єкти промислової власності	x	x	x	x	x	x
Авторське право та суміжні з ним права	35,08	31,56	35,59	35,24	27,36	33,833
Інші нематеріальні активи	48,42	59,28	48,81	49,21	64,18	53,621
Разом	100	100	100	100	100	100

Джерело: розраховано автором

Після аналізу структури НМА ПрАТ "Київстар" виявлено, що найбільшу частку активів підприємства складають ліцензії, що нараховується на них тринадцять штук за даними сайту компанії. У середньому протягом досліджуваного періоду інші нематеріальні активи становили більше половини, а саме 53,621%. Наявність комерційних позначень складає найменшу частку серед всіх нематеріальних активів підприємства, в середньому становлячи 12,546%. Крім того, підприємство має різне програмне забезпечення, таке як мережеве, білінгове і т.д. Протягом аналізованого періоду, середньо, частка авторських та суміжних з ними прав складала 33,833%.

Таблиця 3.3

Горизонтальний аналіз НМА ПрАТ «Київстар» за 2017-2021 рр.

Показник	Абсолютне відхилення, базисне (база 2017)				Відхилення в структурі, базисне, %				Темпи зростання базисні, %
	2018	2019	2020	2021	2018	2019	2020	2021	
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	194173	424157	430057	497335	-7,3	-0,9	-1,0	-8,0	342%

Права на об'єкти промислової власності	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Авторське право та суміжні з ним права	938980	999883	1003621	1833321	-3,5	0,5	0,2	-7,7	519%
Інші нематеріальні активи	1982023	1367600	1408247	4723955	10,9	0,4	0,8	15,8	882%
Разом	3115176	2791640	2841925	7054611	x	x	x	x	x

Джерело: розраховано автором

Отже, під час аналізу періоду дослідження на підприємстві "Київстар" помічено зростання нематеріальних активів, зокрема прав на комерційні позначення, авторського права та суміжних з ним прав. За абсолютними значеннями, ці активи збільшилися у 2018 році порівняно з 2017 роком. У 2019 році вартість прав на комерційні позначення, авторського права та суміжних з ним прав продовжувала зростати, але вартість інших нематеріальних активів зменшилась на 614,423 тис. грн. порівняно з 2018 роком. Проте, від 2020 до 2021 року вартість всіх нематеріальних активів почала швидко зростати, особливо в 2021 році. Аудиторський висновок підтверджує, що це зростання було спричинене значними інвестиціями в удосконалення програмного забезпечення та просування бренду.

Щодо змін в структурі активів, частка прав на комерційні позначення зменшилась на 7,3% у 2018 році порівняно з 2017 роком. Згодом, протягом 2019 і 2020 років, ця частка знову почала збільшуватись, але не досягла рівня 2017 року (16,5%). Частка інших нематеріальних активів, натомість, значно зросла на 10,85% у 2018 році порівняно з 2017 роком, але дещо зменшилась протягом 2019 і 2020 років, але у 2021 році досягла свого максимального значення (64,18%). За даними сайту компанії, це зростання пов'язане з отриманням шести нових ліцензій упродовж цього року. Зокрема, одна з ліцензій (Ліцензія на користування радіочастотним ресурсом України стандарту ІМТ-2000) має вартість 2,843,010 тис. грн. Щодо частки прав на програмне забезпечення, вона зменшилась на 3,5% у 2018 році порівняно з 2017 роком, а потім знову почала зростати.

Таблиця 3.4

Розрахунок показників стану, руху та ефективності використання НМА

Показник	2017	2018	2019	2020	2021	Відносне відхилення базисне
<i>Показники стану нематеріальних активів</i>						
Коефіцієнт зносу нематеріальних активів	0,67	0,38	0,50	0,53	0,35	-48,431
Коефіцієнт придатності нематеріальних активів	0,33	0,62	0,50	0,47	0,65	99,168
<i>Показники руху нематеріальних активів</i>						
Коефіцієнт оновлення нематеріальних активів	0,21	0,10	0,09	0,1	0,40	91,089
Період оновлення нематеріальних активів, років	4,42	5,24	10,2 2	9,65	1,71	-61,175
Коефіцієнт вибуття нематеріальних активів	0,03	0,03	0,01	0,02	0,13	333,159
<i>Показники ефективності використання нематеріальних активів</i>						
Віддача нематеріальних активів	6,12	2,82	2,08	1,81	1,24	-79,695
Місткість нематеріальних активів	0,16	0,36	0,48	0,55	0,81	392,489
Озброєність нематеріальними активами	326	1367	1587	1645	3105	851,815
Рентабельність нематеріальних активів	1,78	0,87	0,81	1,52	1,10	-38,198
Коефіцієнт довгострокового фінансування НМА	0,13	0,32	0,23	0,23	0,38	80,639

Джерело: розраховано автором

За період з 2017 року до 2018 року відбулося зменшення коефіцієнта зносу нематеріальних активів (НМА) у 1,77 рази, що означає, що активи стали менш піддатливими до зношування. Це зменшення було результатом збільшення первісної вартості НМА у 1,84 рази, а саме з 3,803,767 тис. грн. до 7,003,130 тис. грн. З 2018 року по 2020 рік спостерігалось збільшення коефіцієнта зносу НМА у 1,39 рази, що свідчить про більш значну піддаємість активів зношуванню. Це збільшення було спричинене зростанням амортизації у 1,72 рази, з 2,669,848 тис. грн. до 4,677,033 тис. грн. У 2021 році показник знову зменшився через збільшення первісної вартості НМА у 1,45 рази (з 8,767,064 тис. грн. до 12,704,637 тис. грн.), а при цьому сума амортизації зменшилась у 1,062 рази (з 4,677,033 тис. грн. до 4,401,920 тис. грн.).

Загалом, за розглянутий період спостерігається тенденція до зменшення коефіцієнта зносу НМА, приблизні темпи зменшення становлять 0,0295 за рік, що є позитивним для підприємства. У 2018 році значення коефіцієнта придатності

збільшилось у 1,89 рази (з 0,33 до 0,62). Це було спричинено збільшенням вартості НМА у 3,49 рази, з 1,248,106 тис. грн. до 4,363,282 тис. грн. У 2020 році спостерігається незначне зменшення показника придатності НМА у 1,3 рази (з 0,62 до 0,47). Зменшення було спричинене зменшенням вартості НМА у 1,066 рази (з 4,363,282 тис. грн. до 4,090,031 тис. грн.), при одночасному зростанні первісної вартості у 1,25 рази (з 7,033,130 тис. грн. до 8,767,064 тис. грн.). У 2021 році коефіцієнт придатності знову збільшився за рахунок збільшення залишкової вартості у 2,03 рази (з 4,090,031 тис. грн. до 8,302,717 тис. грн.), а первісна вартість також збільшилась, але меншими темпами. Загалом, за чотири роки спостерігається тенденція до збільшення показника придатності НМА.

У 2017 році коефіцієнт оновлення НМА становив 0,21, що означає, що нові введені в експлуатацію НМА склали 21% від загальної вартості НМА, що є позитивним для підприємства, оскільки нормативне значення показника становить $>0,1$. Однак у наступні роки показник почав зменшуватись, і у 2020 році становив 0,095, що означає зменшення у 2,21 рази (з 0,21 до 0,095). Це спричинене збільшенням первісної вартості НМА у 2,3 рази (з 3,803,767 тис. грн. до 8,767,064 тис. грн.). Вартість НМА, введених в експлуатацію, також збільшувалась, але значно меншими темпами. У 2021 році показник знову збільшився у 4 рази внаслідок різкого збільшення введених в експлуатацію НМА у 6,1 рази (з 837,439 тис. грн. до 5,114,752 тис. грн.). За розглянутий період показник має тенденцію до зменшення, але його значення є близьким до рекомендованих меж. Період оновлення НМА є оберненим показником коефіцієнта оновлення, тому протягом 2017-2020 років спостерігається його збільшення, а у 2021 році - зменшення.

Коефіцієнт вибуття у 2017 році становив 0,03, що означає, що 3% НМА, з якими підприємство почало працювати у звітному році, вийшли з експлуатації з різних причин. Протягом 2017-2020 років коефіцієнт зменшився у 1,67 рази, що було спричинено тим самим збільшенням первісної вартості НМА, хоча вартість вибулих

НМА за чотири роки також збільшилась. У 2021 році коефіцієнт збільшився у 6,5 рази (з 0,02 до 0,13). Це сталося за рахунок збільшення вартості вибулих НМА (з 147,819 тис. грн. до 1,177,179 тис. грн.). Тобто показник має тенденцію до збільшення, що є позитивним явищем для підприємства.

Значення показника віддачі НМА у 2017 році становило 6,12. Це означає, що на одну одиницю вартості НМА припадало 6,12 одиниць собівартості випущеної продукції. Дане значення є максимальним за розглянутий період.

За період з 2017 по 2021 рік віддача НМА зменшилась майже в п'ять разів, з 6,12 до 1,24. Це зменшення було зумовлене зростанням середньорічної вартості НМА більш ніж у шість разів, з 1 248 106 тис. грн. до 8 302 117 тис. грн. В цілому, спостерігається негативна тенденція до зменшення віддачі НМА, що є не вигідним для підприємства.

Місткість НМА, що є оберненим показником до віддачі, збільшувалась протягом усього аналізованого періоду (2017-2021 рр.). За цей час, озброєність НМА збільшилась майже в десять разів, з 326,2 до 3105. Це зростання було зумовлене не лише збільшенням вартості НМА в шість разів, але й зменшенням чисельності працівників майже в полтора рази, з 3826 до 2486. Загалом, показник збільшився на 851,8% у 2021 році порівняно з 2017 роком, що свідчить про позитивну тенденцію для підприємства.

Рентабельність НМА з 2017 року по 2019 рік знизилась більш ніж у два рази, з 1,77 до 0,8. Це означає, що у 2019 році на одиницю вартості НМА припадало лише 0,8 одиниць чистого прибутку. Зниження рентабельності було зумовлене збільшенням чистого прибутку в 1,61 рази, але цей приріст виявився меншим за темпами, ніж зростання вартості НМА. З 2019 по 2020 рік рентабельність НМА збільшилась майже в два рази, з 0,8 до 1,51, через перевищення темпів приросту чистого прибутку над темпами приросту НМА. Однак у 2021 році вона знову знизилась більш ніж в один і пів рази, з 1,52 до 1,11. Це сталося за рахунок

збільшення середньорічної вартості НМА вдвічі, з 4 090 031 тис. грн. до 8 302 117 тис. грн. Чистий прибуток також збільшився, але значно повільніше. Загалом, в середньому за весь аналізований період, спостерігається негативна тенденція показника рентабельності НМА, що свідчить про зменшення ефективності використання активів підприємства.

Коефіцієнт довгострокового фінансування НМА з 2017 по 2018 рік збільшився майже в два з половиною рази, з 0,13 до 0,32. Це сталося через зменшення власного капіталу більш ніж у один раз, з 9 203 564 тис. грн. до 8 451 945 тис. грн., і збільшення вартості НМА. З 2018 по 2020 рік відбулося збільшення довгострокових зобов'язань і забезпечень більш ніж у двадцять чотири рази, з 17 958 тис. грн. до 445 223 тис. грн., та доходів майбутніх періодів в дев'ять разів, з 490 459 тис. грн. до 4 615 710 тис. грн., що зумовило зменшення показника до 0,23. У 2021 році показник знову збільшився майже в один і пів рази, з 0,23 до 0,38, завдяки зменшенню доходів майбутніх періодів та збільшенню вартості НМА.

Отже, нематеріальні активи (НМА) складають значну частку необоротних активів підприємства, а саме 33,47%, що є високим показником для вітчизняних підприємств. Зокрема, інші нематеріальні активи складають 53,6% від усіх НМА, тоді як права на комерційні позначення становлять лише 12,55%. Протягом аналізованого періоду, середня частка авторських та суміжних з ними прав становила 33,83%. Вартість НМА на підприємстві "Київстар" збільшувалась упродовж 2017-2018 років, але у 2019 році спостерігалось незначне зменшення, після чого вона знову почала зростати, особливо у 2021 році. Стосовно структурних змін, протягом п'ятирічного періоду не було суттєвих змін у співвідношенні між різними видами НМА. Показники стану НМА підприємства знаходяться в нормативних межах, а рух НМА значно поліпшився у 2021 році. Однак ефективність використання НМА є не задовільною, що вказує на потребу вдосконалення стратегій управління активами компанії.

3.3. Факторний аналіз нематеріальних активів та використання його результатів в управлінні підприємством

Проведення факторного аналізу необоротних активів підприємства є надзвичайно важливим у сучасному бізнес-середовищі. Необоротні активи є капіталовкладенням підприємства, які забезпечують основну діяльність і довгострокову конкурентоспроможність.

Перш за все, факторний аналіз допомагає ідентифікувати ключові фактори, що впливають на вартість та ефективне використання необоротних активів. Це дозволяє підприємству краще розуміти свої сильні та слабкі сторони, а також виявляти можливості для оптимізації та поліпшення використання активів.

По-друге, проведення факторного аналізу дозволяє здійснити оцінку ризиків та виявити вразливість необоротних активів перед змінами у внутрішньому та зовнішньому середовищі підприємства. Це дозволяє підприємству приймати своєчасні заходи для зменшення ризиків і забезпечення стабільності функціонування.

По-третє, факторний аналіз надає підприємству можливість зосередитися на стратегічних аспектах управління необоротними активами. Він допомагає визначити найважливіші фактори, які варто враховувати при прийнятті рішень щодо розміщення капіталу, впровадження нових технологій, а також здійснення інновацій.

Крім того, проведення факторного аналізу необоротних активів може допомогти впроваджувати ефективне управління ресурсами підприємства. Він надає можливість зрозуміти, як розподіляти ресурси між різними видами активів, щоб досягти оптимального балансу між ризиком та доходом.

Загалом, проведення факторного аналізу необоротних активів, у тому числі нематеріальних активів, підприємства є невід'ємною частиною стратегічного

управління. Він допомагає зрозуміти сутність активів, виявити потенціал для покращення та сприяє прийняттю обґрунтованих рішень, спрямованих на стимулювання зростання та розвитку підприємства в довгостроковій перспективі.

Найзначущішим фактором, який враховується при аналізі НМА, є рентабельність цих активів. Вона є індикатором ефективного використання НМА підприємством і обчислюється як співвідношення чистого прибутку від основної та невиробничої діяльності до середньорічної вартості НМА. У зв'язку з цим, для проведення факторного аналізу даного показника для ПрАТ «Київстар», запропоновано модель (3.2):

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

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

Для проведення факторного аналізу щодо рентабельності НМА було обрано наступні показники:

– Рентабельність продажів: є ключовим показником, який відображає співвідношення між чистим прибутком та чистим доходом, отриманим від продажу продукції підприємства. Цей показник вказує, яку частину чистого доходу генерує прибуток. Збільшення рентабельності продажів відбувається, коли темп зростання прибутку перевищує темп зростання доходу, що свідчить про ефективне використання НМА.

– Показник оборотності необоротних активів: визначається як співвідношення між чистим доходом та середньорічною вартістю необоротних активів. Він вказує, скільки гривень чистого доходу припадає на одну гривню необоротних активів підприємства, отриманих від реалізації товарів, робіт і послуг. Вищий показник свідчить про більш ефективне використання необоротних активів, включаючи НМА, для забезпечення генерації доходів.

– Частка необоротних активів у валюті балансу: визначається як співвідношення вартості необоротних активів до загальної вартості активів підприємства. Цей показник вказує, скільки грошових одиниць припадає на кожну грошову одиницю всіх активів підприємства. Для ефективного функціонування підприємства необхідно забезпечити баланс між необоротними та оборотними активами. Значне зростання частки необоротних активів без відповідного збільшення бажаних прибутків свідчить про недостатню ефективність використання необоротних активів.

– Відношення валюти балансу до середньорічної вартості НМА: є показником, що відображає, скільки гривень загальної суми активів припадає на одну гривню НМА у структурі підприємства. Необґрунтоване збільшення відсотку нематеріальних активів у балансі, коли їхні темпи приросту перевищують темпи приросту доходу, свідчить про незбалансованість структури балансу та неефективне використання цих активів. Для досягнення оптимальних фінансових результатів, підприємство повинно забезпечити раціональний баланс між НМА та іншими активами.

На основі інформаційної бази було проведено відповідні розрахунки факторного аналізу рентабельності НМА ПрАТ «Київстар», результати яких узагальнено в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Інформаційна база для проведення факторного аналізу рентабельності НМА
ПрАТ «Київстар»

Показник	Умовне позначення	Роки	
		2020	2021
Чистий прибуток (непокритий збиток)	ЧП	10 322 053	11 277 387
Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг	ЧД	25 041 947	28 560 023
Середньорічна вартість необоротних активів	$\overline{НА}$	23 527 316	25 639 956
Середньорічна вартість активів	$\overline{А}$	25 733 788	28 404 515

Середньорічна вартість НМА	$\overline{\text{НМА}}$	8 211 659	8 491 256
----------------------------	-------------------------	-----------	-----------

Джерело: розраховано автором на основі даних [100].

Таблиця 3.6

Факторний аналіз показника рентабельності нематеріальних активів

ПрАТ «Київстар»

Показник	2020	2021	Відхилення (+, -)	Темпи приросту, %	Вплив показника
Рентабельність продажів	0,4122	0,3949	-0,0173	-4,20	-0,0528
Оборотність необоротних активів	1,0644	1,1139	0,0495	4,65	0,0560
Частка необоротних активів у валюті балансу	0,9143	0,9027	-0,0116	-1,27	-0,0160
Відношення валюти балансу та нематеріальних активів	3,1338	3,3451	0,2113	6,74	0,0839
Рентабельність нематеріальних активів	1,2570	1,3281	0,0711	5,66	x

Джерело: розраховано автором на основі даних [100].

Результати проведеного факторного аналізу показника рентабельності нематеріальних активів ПрАТ «Київстар» свідчать про те, що за рахунок зниження рентабельності продажів рентабельність НМА відповідно знизилась на 0,0528. Також негативний вплив на досліджуваний показник мало зниження частки необоротних активів у балансі на 0,0116, що в свою чергу знизило значення рентабельності НМА на 0,0160. За рахунок зростання таких показників як: оборотність необоротних активів, відношення валюти балансу та нематеріальних активів – рентабельність НМА збільшилась на 0,0560 та 0,0839 відповідно.

Отже, в результаті діяльності протягом аналізованого періоду, враховуючи вплив зміни всіх показників, досліджуване підприємство досягло збільшення рентабельності НМА на 0,0711.

Результати факторного аналізу НМА відіграють важливу роль у процесі управління підприємством. Вони надають інформацію, яка допомагає у прийнятті обґрунтованих управлінських рішень.

На основі результатів факторного аналізу можна виявити ключові фактори, які впливають на ефективність використання НМА. Це можуть бути фактори, пов'язані з якістю дослідження та розробки, маркетинговими стратегіями, інноваційністю, управлінням правами на інтелектуальну власність тощо.

За допомогою отриманих результатів можна розробити стратегію використання нематеріальних активів, що сприятиме досягненню поставлених цілей підприємства. Наприклад, на основі аналізу можна прийняти рішення про збільшення інвестицій у дослідження та розробку, підвищення маркетингових зусиль або залучення зовнішніх партнерів для оптимального використання нематеріальних активів.

Крім того, результати факторного аналізу можуть бути використані для вдосконалення управлінських процесів. Наприклад, можуть бути впроваджені заходи з управління ризиками, підвищення ефективності використання ресурсів, встановлення метрик для моніторингу результативності нематеріальних активів.

Отже, використання результатів факторного аналізу нематеріальних активів допомагає підприємству оптимізувати свою стратегію, підвищити конкурентоспроможність і досягти успіху на ринку. Це стає можливим завдяки зрозумінню факторів, що впливають на результативність активів, і впровадженню відповідних заходів для їх оптимального використання.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. В ході дослідження була проведена детальна аналітична робота з вивчення економічної сутності нематеріальних активів та їх ролі в управлінні підприємством. Було встановлено, що нематеріальні активи є важливою складовою частиною активів підприємства і впливають на його конкурентоспроможність, прибутковість та репутацію. Їх внесок у створення цінності підприємства полягає у можливості забезпечити інноваційність, якість продукції та послуг, розширення ринків збуту і встановлення довготривалих стосунків зі споживачами.

Після дослідження різних підходів до класифікації нематеріальних активів встановлено, що не всі з цих підходів є доцільними для використання в облікових процедурах. Деякі з них не впливають на методику бухгалтерського відображення нематеріальних активів та не мають суттєвого значення з позиції бухгалтерського обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності. В цьому контексті була запропонована власна класифікація, спрямована на поліпшення управління нематеріальними активами.

2. За своєю природою НМА – це особливий вид активів, для оцінки яких неможливо використовувати універсальну методику оцінки. Це пов'язано, насамперед, із тим, що ці активи неоднорідні за своїм складом, характером використання й експлуатації в процесі виробництва і мають різний ступінь впливу на фінансовий стан та результати господарської діяльності підприємства. Облікове відображення інформації про нематеріальні активи неможливе без використання даних, отриманих за допомогою оцінки, адже у звітності дані про цей специфічний вид активів наводяться лише у грошовому вимірнику. Для здійснення оцінки нематеріальних активів науковцями запропоновано велику кількість методів, які об'єднані в три оціночних підходи: дохідний, витратний та порівняльний. На законодавчому ж рівні не визначено метод, за яким необхідно оцінювати

нематеріальні активи, що, з одного боку, дає можливість власнику підприємства управляти величиною прибутку у звітності, а з іншого – створює додаткову можливість використовувати оцінку нематеріальних активів у економічних аферах. Тому, необхідно розробити специфічну методику оцінки для кожного виду нематеріального активу, враховуючи саме його особливості, для того щоб не занижувати вартість активів підприємства. Необхідно визначати вартість нематеріального активу також, враховуючи фактор часу, який може як негативно так і позитивно впливати на отримання економічних вигід від НМА. Необхідно застосовувати податкові пільги і штрафи у разі відсутності обліку та невірній оцінці нематеріальних активів і це безумовно збільшить в майбутньому економічні вигоди та ефективність прийняття управлінських рішень.

3. Аналіз нормативно-правової бази бухгалтерського обліку НМА свідчить про те, що наразі існує низка проблем, а саме: на сьогодні існують відмінності у трактуванні поняття «нематеріальні активи», відсутність загальноприйнятої класифікації та неузгодженість в частині методології їх обліку. В часи активного застосування МСФЗ та адаптації до них, українські нормативно-правові документи іноді суперечать один одному. Тож для конкретного підприємства або організації найкращим виходом буде застосування нормативних документів, які були затверджені або оновлені найближче до дати прийняття певного рішення. Проблеми в регулюванні обліку та аналізу НМА мають спонукати до гармонізації вітчизняних стандартів з міжнародними, постійного удосконалення методики обліку НМА та нормативно-правових документів, що стосуються захисту прав на ліцензії, патенти, авторські права та інше.

4. Організація обліку та звітності нематеріальних активів включає в себе процеси і процедури, спрямовані на точний облік, класифікацію, оцінку та звітність про нематеріальні активи організації, такі як права на інтелектуальну власність, патенти, ліцензії, авторські права тощо. Це допомагає забезпечити ефективне

управління активами, захист правових інтересів компанії та визначити їх вартість у фінансовій звітності.

5. У процесі дослідження були проаналізовані різні підходи до класифікації та оцінки нематеріальних активів, такі як правовий підхід, підхід вартості та підхід доцільності. Було визначено, що кожен підхід має свої переваги та обмеження, і вибір конкретної методики обліку та звітності повинен здійснюватись з урахуванням специфіки підприємства та його ділової моделі.

Також було розглянуто вимоги МСФЗ та національного законодавства щодо обліку та звітності нематеріальних активів. Ці вимоги встановлюють правила та принципи, які повинні бути виконані підприємствами при веденні обліку та складанні фінансової звітності. Дотримання цих вимог сприяє забезпеченню прозорості, порівнянності та достовірності фінансової інформації.

6. Врахування рекомендацій МСФЗ щодо удосконалення обліку і звітності нематеріальних активів може сприяти гармонізації підходів і стандартів у різних країнах. Це сприятиме зростанню взаємодії і порівнянню фінансової інформації між компаніями, які діють на міжнародному рівні. Такий уніфікований підхід до обліку і звітності нематеріальних активів дозволить зменшити недорозуміння і покращити порівнянність фінансових показників різних підприємств.

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

8. Під час аналізу активів компанії ПрАТ "Київстар" було виявлено, що нематеріальні активи (НМА) складають значну частку необоротних активів підприємства, а саме 33,47%, що є високим показником для вітчизняних підприємств. Зокрема, інші нематеріальні активи складають 53,6% від усіх НМА, тоді як права на комерційні позначення становлять лише 12,55%. Протягом

аналізованого періоду, середня частка авторських та суміжних з ними прав становила 33,83%. Вартість НМА на підприємстві "Київстар" збільшувалась упродовж 2017-2018 років, але у 2019 році спостерігалось незначне зменшення, після чого вона знову почала зростати, особливо у 2021 році. Стосовно структурних змін, протягом п'ятирічного періоду не було суттєвих змін у співвідношенні між різними видами НМА. Показники стану НМА підприємства знаходяться в нормативних межах, а рух НМА значно поліпшився у 2021 році. Однак ефективність використання НМА є не задовільною, що вказує на потребу вдосконалення стратегій управління активами компанії.

9. Проведення факторного аналізу нематеріальних активів та використання його результатів допомагає підприємствам приймати обґрунтовані рішення щодо управління цими активами, оптимізувати свої стратегії розвитку, виявляти нові можливості та знижувати ризики. Це дозволяє забезпечити стійкий та успішний розвиток підприємства у сучасному конкурентному середовищі. Таким чином, застосування результатів факторного аналізу нематеріальних активів є важливим інструментом для розуміння їхнього значення, впливу та ефективного використання в контексті фінансових результатів підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України від 28.06.1996 URL:
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
2. Господарський Кодекс України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
3. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами і доповненнями, внесеними згідно із Законом № 2876-IX від 12.01.2023). URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
4. Цивільний кодекс України від 19.06.2003 № 435-IV. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
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. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
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>
7. Закон «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 № 2658-III: відомості Верховної Ради України (ВВР), 2001, № 47, ст.251. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14#Text>
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності» URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047
9. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» URL:
https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_023
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» URL:
https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020

11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи».
URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_050
12. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 3 «Об'єднання бізнесу».
URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_006
13. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_019
14. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Подання фінансової звітності»
URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013
15. 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>
16. 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>
17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. №137. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text>
18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» від 18.10.1999 № 242. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
19. Національне 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>

20. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>
21. Національний стандарт №4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» від 03.10.2007 № 1185. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-%D0%BF#Text>
22. 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>
23. Постанова Кабінету міністрів України від 3 жовтня 2007 року №1185 Про затвердження Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності». URL: <http://zakonl.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-n>
24. Наказ Міністерства фінансів України від 16 листопада 2009 року N 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/>
25. Наказ Міністерства фінансів України 28.03.2013 № 433 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності» від. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>
26. Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 N 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>
27. 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>
- 28.Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. №356. URL: https://minfin.com.ua/taxes/-/news/nnakminfin_356/nnakminfin_356.html
- 29.Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru>
- 30.Армстронг М. П. Практика управління людськими ресурсами. 8-е изд.; (пер. с англ. под ред. С.К. Мордовина). Київ, 2006. 832 с.
- 31.Бразілій Н. М. Облік і аудит нематеріальних активів (на прикладі підприємств харчової промисловості): автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09, Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана, 2007. 20 с.
- 32.Бігдан І. А. Нематеріальні активи: проблеми визнання, обліку і аудиту: монографія. Харків: ХИБМ, 2005. 287 с.
- 33.Бігдан І. А. Облік і аудит нематеріальних активів : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04. Х. : ХДУХТ, 2003, 287 с.
- 34.Бойчик І.М. Економіка підприємства: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. Київ: Атіка, 2010. 480 с.
- 35.Головко В. І., Дерун І. А. Економічний аналіз: практикум. Київ, 2014. 100 с.
- 36.Гороховець Ю. А. Методика економічного аналізу нематеріальних активів: стан і пропозиції щодо вдосконалення. Бізнесінформ. 2018. № 3. С. 236–241. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2018-3_0-pages-236_241.pdf (дата звернення: 03.02.2023)
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. 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.
39. Івашкевич В.Б. Практичний аудит: навч. посіб. Київ: Магістр, 2012. 286 с.
40. Ловінська Л. Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)»; Київський національний економічний університет. Київ, 2007. 31 с
41. Малюга Н. М. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи (на прикладі підприємств Житомирської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к-та екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»; Ін-т аграр. економіки УААН. Київ, 20 с
42. Осипов В.І. Економіка підприємства: підручник для вищих навчальних закладів. Одеса: ОДЕУ, 2009. 724 с.
43. Основні аспекти організації обліку нематеріальних активів у сучасних умовах господарювання. В. Гуріна, С. В. Ющенко. Ефективна економіка 2016. № 12
URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5339>
44. Рейли Р. Оцінка нематеріальних активів: монографія. Москва : Квинто-консалтинг, 2008. 761 с.
45. 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.
46. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. Вид. 4-те, переробл. і допов. Київ: Знання, 2015. 572 с.
47. Яремчук С. Нематеріальні активи: податковий та бухгалтерський облік: метод. посіб. Харків: Фактор, 2004. 132 с.

48. Аналіз методів оцінки нематеріальних активів / В. В. Ясишена, В. М. Пилявець // Облік і фінанси. - 2019. - № 2. - С. 61-70. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2019_2_10
49. Афанасьєв М. В., Плоха О. Б. Економіка підприємства, Х. : ВД «ІНЖЕК», 2013. 664 с.
50. Бабій П.С. Принципи ведення бухгалтерського обліку нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2017. Вип. 18. С. 1–7.
51. Бернадович А.О. Облік і аудит нематеріальних активів та відображення їх у системі звітності підприємства: магістерська робота: спец. 071. Тернопіль, 2018. 143 с.
52. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : підруч. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 480 с.
53. Бутнік-Сіверський О.Б., Святоцький О.Д. Інтелектуальна власність в Україні: правові засади та практика. Київ. Видавничий Дім «Ін Юре», 2005. 350 с.
54. Валентинова Т.М. Документальна сторона нематеріальних активів. Все про бухгалтерський облік. 2015. Вип. 54. С. 7 – 13.
55. Грабовецький, Б. Є. Економічний аналіз : навчальний посібник. Вінниця : ВНТУ, 2013. 85 с.
56. Дерун І. А. Корпоративна соціальна звітність як додаток до фінансової звітності. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Сер. Економіка. 2015. Вип. 10 (175). С. 10 – 17.
57. Дерун І. А. Проблеми оцінювання інтелектуального капіталу та його відображення у фінансовій звітності. Актуальні проблеми економіки. 2013. Вип. 6 (144). С. 103–113.
58. Дерун І. А. Удосконалення відображення складових інтелектуального капіталу в обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. Вип. 8. С. 28 – 34.

59. Диба В. М. Методологічні основи оцінки нематеріальних активів корпорації. Економічна наука. 2017. Вип. 13. С. 23–28.
60. Диба В. М. Нематеріальні активи: принципи визначення та визнання. Вчені записки. 2010. Вип. 10. С. 217–222.
61. Дядюн О. О. Нормативно-правове регулювання обліку нематеріальних активів підприємств: проблеми та перспективи. Фінанси, облік і аудит. 2018. Вип. 1. С. 161–175.
62. 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.
63. Касич А. О. Теоретичні основи оцінки та обліку нематеріальних активів в Україні. Вісник НТУ «ХПІ». 2013. Вип. 148. С. 61–67.
64. Коба О. В. Визначення, ідентифікація та класифікація нематеріальних активів. Економіка і регіон. 2015. Вип. 6. С. 136–142.
65. Козенкова В. Д. Визначення, вимірювання, оцінка нематеріальних активів: зарубіжний досвід та практика в Україні. Економічний вісник. 2018. Вип. 2. С. 134–145.
66. Коломієць Т. В. Проблема ідентифікації інтелектуального капіталу підприємства. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Вип. 3. С. 317–321.
67. Краївська І. А. Облік у зарубіжних країнах: конспект лекцій. Харків: ХНАМГ, 2012. 243 с.
68. Куцик В. І. Особливості формування активів торговельного підприємства в сучасних умовах. Вісник НЛТУ. 2010. Вип. 18. С. 169–172.
69. Куцик П. О. Особливості ідентифікації нематеріальних активів у банківському секторі. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2013. Вип. 4(60). С. 165–171.

- 70.Малярчина В.Д. Проблеми обліку нематеріальних активів в Україні. Економічні науки. 2018. Вип. 1. С. 921–925.
- 71.Мельник Л.Ю. Управління нематеріальними активами та ефективність їх використання на підприємствах АПК: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.04. Дніпропетр. держ. аграр. ун-т, 2008. 20 с.
- 72.Мисака Г.В., Дерун І.А. Вплив даних фінансової звітності на формування ринкової вартості компанії. Економіка України. 2018. №5. С. 35– 48.
- 73.Николюк 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.
- 74.Орехова А.І. Особливості нормативного регулювання обліку та аудиту нематеріальних активів. Економічні науки. 2015. Вип. 6. С. 144 –147.
- 75.Подмешальська Ю.В. Облік нематеріальних активів. Ефективна економіка. 2018. Вип. 1. С. 1–7.
- 76.Половинчак Н.А. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2017. Вип. 5. С. 140–144.
- 77.Рилєєв С.В. Нематеріальні активи: окремі нормативно-правові аспекти обліку. Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Економічні науки. 2013. Вип. 1. С. 368–374.
- 78.Скоп Х.В. Організація та методика бухгалтерського обліку нематеріальних активів на сучасних підприємствах. Бухгалтерський облік і аудит. 2014. Вип. 5. С. 29 – 40.
- 79.Соловей Н.В. Проблеми та шляхи покращення обліку нематеріальних активів. Економіка та держава. 2019. Вип.3. С. 114–117.
- 80.Стояненко І.В. Нематеріальні активи підприємства: класифікація та функції. Молодий вчений. 2015. Вип. 2. С. 83 – 85.

81. Судин Ю.А. Облік гудвілу підприємств: теорія і практика. Науковий вісник Ужгородського університету. 2015. Вип. 2. С.368-371.
82. Федорова І.В. Класифікація нематеріальних активів та шляхи її удосконалення. Проблеми і перспективи розвитку підприємства. 2018. Вип. 4 (1). С. 45 –51.
83. Харченко Н. В. Порівняльний аналіз стандартів бухгалтерського обліку нематеріальних активів в Україні та зарубіжних країнах. Економічна наука. 2020. Вип. 23. С. 39–42.
84. Чугрій Н.А. Економічна сутність та проблеми ідентифікації нематеріальних активів в обліку. Економічні науки. 2017. Вип. 3. С. 217–223.
85. 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.
86. Шелест В.С. Особливості оцінки нематеріальних активів в бухгалтерському обліку. Економічні науки. 2013. Вип. 23. С. 378–387.
87. Яременко Л.М. Організація і методологія бухгалтерського обліку та аудиту нематеріальних активів. Агросвіт. 2020. Вип. 20. С. 76 – 81.
88. Ясишена В.В. Аналіз дисертаційних досліджень, присвячених проблемам обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів в Україні. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2019. Вип. 3. С. 79–95.
89. Ясишена В.В. Нормативно-правове регулювання обліку нематеріальних активів підприємств. Вісник ЖДТУ. 2018. Вип. 4. С. 76–83.
90. Ясишена В.В. Торговельна марка: обліковий, правовий і маркетинговий аспекти. Ефективна економіка. 2017. Вип. 3. С. 1–4.
91. Buzinskiene R. Assessment of the impact of intangible assets on the market value of companies : Doctoral Dissertation : 04 S. Siauliai, 2017. 64 c.

92. Cleary P. Positioning management accounting on the intellectual capital agenda. *Accounting, Auditing and Performance Evaluation*. 2010. Vol. 4, P. 336–359.
93. International Valuation Standards 2017 <http://www.cas.org.cn/docs/2017-01/20170120142445588690.pdf>
94. Harrison R. Intangible Assets and Company Value. URL: <http://www.ip.finance/2018/03/intangibleassets-and-company-value.html>
95. Hendriksen E.S., M.F. van Breda. *Accounting Theory*. Burr Ridge: Irwin, 1992. 808 p.
96. Lev B. *Intangibles: management, measurement, and reporting*. Washington, D.C.: Brookings Institution Press, 2005. 216 p.
97. Silveira S., Schnorrenberger D., Gasparetto V., Lunkes R. Intangible asset valuation approaches: a literature review. *Revista Catarinense de Ciência Contábil, Florianópolis*. 2017. Vol. 16, № 47. P. 9 – 24.
98. Stewart T.A. *The Wealth of Knowledge. Intellectual Capital and the Twenty-First Century Organization*. London: Doubleday Business, 2008. 400 p.
99. Sveiby K. E. Collective Leadership with Power Symmetry: Lessons from Aboriginal Prehistory. *Leadership*. 2014. Vol. 7, № 4. P. 385 – 414.
100. Компанія ПрАТ «Київстар»: веб-сайт. URL: www.norma.pl.ua
101. Річна фінансова звітність підприємств станом на 31.12.2017 р. URL: <https://smida.gov.ua>.
102. 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>
103. Global Top 100 companies by market capitalization. PwC. 2019. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/publications/assets/global-top-100-companies-2019.pdf>

Класифікація нематеріальних активів (НА) підприємства

№ п/п	Класифікаційна ознака	Види нематеріальних активів
1	<i>Термін використання</i>	<i>з визначеним терміном використання</i>
		<i>з невизначеним терміном використання</i>
2	<i>Ступінь ідентифікації (можливість відчуження)</i>	<i>ідентифіковані (відчужувані від підприємства)</i>
		<i>неідентифіковані</i>
		<i>(невідчужувані від підприємства) (невідчужувані від індивіда)</i>
3	<i>Шлях надходження (джерело виникнення)</i>	<i>придбані НА</i>
		<i>внесені НА в статутний капітал підприємства</i>
		<i>одержані НА шляхом обміну на подібний об'єкт</i>
		<i>одержані НА шляхом обміну на неподібний об'єкт</i>
		<i>безоплатно отримані НА</i>
		<i>отримані НА внаслідок об'єднання підприємств (бізнесу)</i>
		<i>самостійно створені НА на підприємстві</i>
4	<i>Ступінь ліквідності</i>	<i>високоліквідні</i>
		<i>низьколіквідні</i>
5	<i>Правова ознака</i>	<i>права користування природними ресурсами</i>
		<i>права користування майном</i>
		<i>права на комерційні позначення</i>
		<i>права на об'єкти промислової власності</i>
		<i>авторське право та суміжні з ними права</i>
		<i>інші нематеріальні активи</i>
6	<i>Джерело фінансування</i>	<i>власні кошти</i>
		<i>залучені кошти</i>
		<i>державне фінансування</i>
7	<i>Спосіб оцінки</i>	<i>індивідуальна оцінка</i>
		<i>оцінка в сукупності</i>
8	<i>Ступінь дохідності</i>	<i>високодохідні</i>
		<i>низькодохідні</i>
		<i>приносять прямий дохід</i>

		приносять непрямий дохід
9	<i>Наявність ліквідаційної вартості</i>	<i>є ліквідаційна вартість</i>
		<i>ліквідаційна вартість відсутня</i>
10	<i>Ступінь морального зношення</i>	<i>висока ступінь морального зношення</i>
		<i>низька ступінь морального зношення</i>
11	Унікальність	унікальні
		неунікальні
12	<i>Можливість нарахування амортизації</i>	<i>амортизовані НА</i>
		<i>неамортизовані НА</i>
13	<i>Шлях вибуття</i>	<i>продані НА</i>
		<i>внесені НА в статутний капітал іншого підприємства</i>
		<i>передані НА шляхом обміну на подібний об'єкт</i>
		<i>передані НА шляхом обміну на неподібний об'єкт</i>
		<i>безоплатно передані НА</i>
		<i>ліквідовані НА</i>
14	Участь у господарській діяльності підприємства	використовуються в процесі постачання
		використовуються в процесі виробництва
		використовуються в процесі збуту
		використовуються в інвестиційному процесі
		використовуються в процесі управління
15	<i>Наявність правостановлюючого документу</i>	<i>є правостановлюючий документ</i>
		<i>правостановлюючий документ відсутній</i>
16	Участь у процесі виробництва	приймає участь
		не приймає участь
17	<i>Відображення в балансі підприємства</i>	<i>НА відображений в балансі</i>
		<i>НА невідображений в балансі</i>
18	<i>Характер володіння</i>	<i>власні НА</i>
		<i>орендовані НА</i>

Курсивом виділено ознаки, які використовують для потреб бухгалтерського обліку.

Звичайним шрифтом виділено ознаки, які використовують для управлінського обліку й аналітичних потреб.