

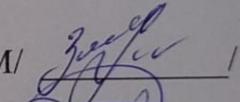
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КРИВОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

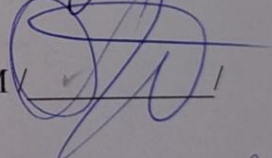
Кафедра обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування

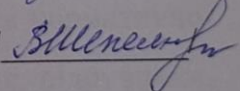
ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА

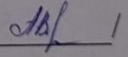
до кваліфікаційної (випускної) роботи
за спеціальністю 071 – «Облік і оподаткування»

на тему: «Облік нематеріальних активів та виникнення податкових різниць
при визначенні фінансового результату»

Виконала: студентка IV курсу, групи ОП-20 ЗАПЕЦЬКА М.М. /  /

Керівник док. екон. наук, професор БРАДУЛ О.М. /  /

Нормоконтролер канд. екон. наук, доцент ШЕПЕЛЮК В.А. /  /

Завідувач кафедри Канд. екон. наук., доцент АДАМОВСЬКА В.С. /  /

Кривий Ріг – 2024 р.

Криворізький національний університет
Факультет економіки та управління бізнесом
Кафедра обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування
Перший (бакалаврський) рівень
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Завідувач кафедри ООПУА

к.е.н., доцент Адамовська В.С.

« 22 » 06 2024 р.

ЗАВДАННЯ

на кваліфікаційну (випускн) роботу студентки

ЗАПЕЦЬКОЇ Марії Миколаївни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи **Облік нематеріальних активів та виникнення податкових різниць при визначенні фінансового результату**

керівник д.е.н., професор Брадул Олександр Михайлович

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджено наказом по КНУ від «22» лютого 2024 року № 172 с

2. Строк подання студентом роботи 17.06.24

3. Вихідні дані до роботи – фінансова звітність, накази, а також нормативно-правова база, що регламентує порядок обліку та оподаткування, підручники, навчальні посібники, монографії, наукові статті тощо


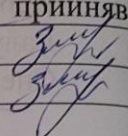
4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити)

1. Теоретичні засади обліку нематеріальних активів

2. Методологія та організація обліку нематеріальних активів на ПАТ АМКР

5. Перелік графічного матеріалу 22 рисунків та 17 таблиць

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
Розділ 1	д.е.н., професор Брадул О.М.		
Розділ 2	д.е.н., професор Брадул О.М.		

7. Календарний план:

№ з/п	Етапи роботи	Термін виконання	Примітки
1.	Співбесіда зі студентом за тематикою роботи, видача переліку рекомендованої нормативної, інструктивної бази та учбової літератури	22.02.2024	Виконано
2.	Збір матеріалів до кваліфікаційної (випускної) роботи	23.02 - 10.05.2024	Виконано
3.	Групування та аналіз зібраного матеріалу, уточнення завдань кваліфікаційної (випускної) роботи	15.04 - 25.04.2024	Виконано
4.	Підготовка I розділу кваліфікаційної (випускної) роботи та подання його консультанту	26.04 - 24 10.05.2024	Виконано
5.	Підготовка II розділу кваліфікаційної (випускної) роботи та подання його консультанту	12.05 - 24.05.2024	Виконано
6.	Підготовка вступної частини	01.06.2024	Виконано
7.	Перевірка роботи керівником та доопрацювання роботи студентом	02.06.- 10.06.2024	Виконано
8.	Отримання відгуку керівника	11.06.2024	Виконано
9.	Попередній захист роботи	07.06.2024	Виконано
10.	Захист роботи	18.06.2024	Виконано

Дата видачі завдання «22» лютого 2024 р.

Студент

(підпис)

ЗАПЕЦЬКА М.М.

(прізвище та ініціали)

Керівник роботи

(підпис)

БРАДУЛ О.М

(прізвище та ініціали)

ЗМІСТ

	стор.
ЗАВДАННЯ НА РОБОТУ	2
РЕФЕРАТ	4
ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ	5
ВСТУП	6
1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	9
1.1 Концептуальний підхід до класифікації, визнання та оцінки нематеріальних активів	9
1.2 Нормативно - правове регулювання обліку нематеріальних активів та виникнення податкових різниць при визначенні фінансового результату	33
2 МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПАТ АМКР	41
2.1 Характеристика та аналіз господарської діяльності ПАТ АМКР	41
2.2 Облік нематеріальних активів та виникнення податкових різниць при визначенні фінансового результату	54
2.3 Сучасні проблеми обліку нематеріальних активів на підприємствах	64
ВИСНОВКИ	73
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	75
ДОДАТКИ	82

Криворізький національний університет
Факультет економіки та управління бізнесом
Кафедра обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування

РЕФЕРАТ

на кваліфікаційну (випускную) роботу на тему:
«Облік нематеріальних активів та виникнення податкових різниць при
визначенні фінансового результату»

Випускна робота: 82 сторінки, 17 таблиць, 22 рисунків, 69 джерел,
9 додатків.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є теоретичні і практичні основи організації та методика обліку нематеріальних активів, а також визначення основних проблем обліку нематеріальних активів у бухгалтерському обліку, відображення інформації про нематеріальні активи на рахунках обліку та у фінансовій звітності.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти процесу обліку нематеріальних активів та виникнення податкових різниць при визначенні фінансового результату.

Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи є процес організації й методика обліку нематеріальних активів на підприємстві.

У процесі виконання роботи були використані такі наукові методи: метод теоретичного узагальнення, метод порівняння, табличного подання даних, методи економічного та статистичного аналізу.

За результатами теоретичного та практичного дослідження було виокремлено проблемні аспекти обліку, оподаткування нематеріальних активів та розглянути шляхи їх вирішення.

Ключові слова: нематеріальний актив, оцінка, метод оцінки, вартість, види руху нематеріальних активів.

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

1. Бух/облік – бухгалтерський облік;
2. грн. – гривні;
3. див. – дивіться;
4. дод. – додаток;
5. Д-т – дебет;
6. КМУ – Кабінет Міністрів України;
7. Коеф-т – коефіцієнт;
8. К-т – кредит;
9. МСБО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.
10. МФУ – Міністерство фінансів України;
11. НАМ – нематеріальні активи ;
12. НП(С)БО – Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку;
13. ПАТ АМКР – Публічне Акціонерне Товариство АрселорМіттал Кривий Ріг
14. ПКУ – Податковий Кодекс України;
15. п. – пункт;
16. п.п. – підпункт;
17. р. – рік;
18. рах. – рахунок;
19. рис. – рисунок;
20. ст. – стаття;
21. тис. – тисяча.
22. ф.1 – форма.

ВСТУП

Розвиток світової економіки та стрімке зростання технологій спричинили значні зміни в структурі активів підприємств, зокрема у появі та зростанні важливості нематеріальних активів. Нематеріальні активи, такі як патенти, авторські права, торгові марки, програмне забезпечення та інші інтелектуальні ресурси, стали ключовими елементами сучасних підприємств. Вони не тільки забезпечують економічні вигоди, але й суттєво впливають на конкурентоспроможність компаній у глобальному ринку.

У контексті української економіки, де стоїть завдання підвищення ефективності використання всіх наявних ресурсів, важливість нематеріальних активів не може бути переоцінена. Ефективне управління та облік нематеріальних активів є необхідною умовою для досягнення економічного зростання та конкурентоспроможності українських підприємств на міжнародному ринку.

Однак, специфіка нематеріальних активів, які не мають фізичної форми, дійсно ускладнює їх бухгалтерський облік та оцінку. Проблеми з визначенням вартості, амортизацією та відображенням в фінансовій звітності створюють додаткові виклики для підприємств. Які впливають на точність фінансової звітності та фінансових показників компаній, що, в свою чергу, впливає на інвестиційну привабливість підприємства.

Отже, розвиток методології обліку нематеріальних активів, впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності та вдосконалення законодавчої бази в цій сфері є надзвичайно важливими для забезпечення прозорості, достовірності та ефективності управління активами підприємств. Підприємствам необхідно інвестувати в розробку та підтримку інтелектуальних ресурсів, а також у вдосконалення системи їх обліку, щоб максимально використовувати потенціал цих активів для забезпечення стійкого економічного зростання.

Відображення операцій з нематеріальними активами у фінансовій звітності супроводжується значними складнощами, які відзначають фахівці та практики-бухгалтери. Законодавчі та нормативні акти часто містять розбіжності та неясності щодо обліку нематеріальних активів. Відсутність чітких та однозначних правил ускладнює правильне відображення таких активів у фінансовій звітності. Це може призводити до різних підходів до обліку та оцінки нематеріальних активів у різних підприємствах, що знижує порівнянність їх фінансової звітності. Потреба у розкритті інформації про нематеріальні активи також є викликом для бухгалтерів. Правильне відображення НА у фін/звітності вимагає чіткого розуміння бухгалтерських стандартів, таких як МСФЗ.

Дослідники, такі як Голов С.Ф., Сопко В.В., Бутинець Ф.Ф. та інші, вносять значний внесок у розробку теоретичних та практичних підходів до вирішення цих проблем. Їхні роботи спрямовані на удосконалення методології обліку нематеріальних активів, розробку чітких інструкцій та рекомендацій, що сприяють підвищенню якості фінансової звітності та прозорості бухгалтерського обліку.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти процесу обліку нематеріальних активів та виникнення податкових різниць при визначенні фінансового результату.

Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи є процес організації й методика обліку нематеріальних активів на підприємстві.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є теоретичні і практичні основи організації та методики обліку нематеріальних активів, а також визначення основних проблем обліку нематеріальних активів у бухгалтерському обліку, відображення інформації про нематеріальні активи на рахунках обліку та у фінансовій звітності.

Для досягнення поставленої мети необхідно виконати наступні завдання:

- розкрити суть, класифікацію, оцінку нематеріальних активів;
- дослідити нормативно-інформаційне забезпечення обліку нематеріальних активів;
- надати характеристику та провести аналіз господарської діяльності ПАТ АМКР;
- дослідити організацію та методику ведення обліку нематеріальних активів;
- проаналізувати сучасні проблеми обліку нематеріальних активів на підприємствах та визначити шляхи їх вирішення

Для написання даної роботи застосовувалися такі методи: спостереження, порівняння, розрахунок, узагальнення, абстрагування, аналіз, синтез, системний метод, метод індукції та дедукції тощо.

Інформаційно-фактологічною базою роботи є закони і положення України, що стандартизують бухгалтерський облік, допоміжні ресурси, веб-сторінки, матеріали досліджуваного підприємства, праці вітчизняних і іноземних вчених з питань обліку нематеріальних активів, статистична інформація тощо.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1 Концептуальний підхід до класифікації, визнання та оцінки нематеріальних активів

У сучасних економічних умовах господарювання вітчизняні підприємства все активніше використовують нематеріальні активи. Цінність активів визначається їх здатністю приносити майбутню економічну вигоду, що робить їх важливим інструментом для комерційної оцінки результатів інтелектуальної діяльності підприємства. Нематеріальні активи, такі як патенти, торгові марки, авторські права та програмне забезпечення, є ключовими елементами, які сприяють інноваційному розвитку та конкурентоспроможності компаній.

Для здійснення ефективної господарської діяльності підприємствам необхідно володіти майном на правах власності, яке відображається в балансі підприємства як активи. Економічні ресурси компанії у формі сукупних майнових цінностей, використовуються для отримання прибутку та підтримання стійкості бізнесу. Нематеріальні активи є невід'ємною частиною основних засобів підприємства, навіть якщо вони не мають фізичної форми. Вони активно залучені в господарську діяльність, сприяючи отриманню прибутку.

Потреба в НА визначається специфікою технологічних процесів та операційних процедур на конкретному підприємстві. Наприклад, для ІТ-компаній критично важливими можуть бути програмні продукти та патенти, в той час як для виробничих підприємств значущими можуть бути торгові марки та ліцензії.

Таким чином, у сучасному бізнес-середовищі НА відіграють все більш значущу роль, допомагаючи підприємствам адаптуватися до швидко змінюваних ринкових умов, підтримувати конкурентоспроможність та забезпечувати довгострокове зростання. Ефективне управління та облік цих

активів є необхідними для досягнення максимальних економічних вигоди та стабільного розвитку підприємства.

У бухгалтерській та оціночній діяльності, юридичній та управлінських сферах поняття "нематеріальні активи" часто визначається як ресурси, що не мають фізичної форми, але можуть приносити економічну вигоду підприємству в майбутньому. До нематеріальних активів зазвичай відносяться патенти, авторські права, торгові марки, ліцензії, програмне забезпечення, ноу-хау, франшизи та інші подібні активи.

Економічна категорія нематеріальних активів має ряд відмінностей у своєму тлумаченні. МСФЗ та НСПБО мають різні підходи до визначення та обліку НА. У юридичній сфері нематеріальні активи часто розглядаються в контексті прав інтелектуальної власності, що визначає їх правовий статус та захист. Юридичні визначення можуть зосереджуватися на правових аспектах володіння та використання таких активів. У сфері оцінки нематеріальні активи мають різні методи оцінки вартості, залежно від їх природи та використання. Оцінка може включати ринковий підхід, дохідний підхід або витратний підхід, що впливає на визначення їх вартості. В управлінській сфері нематеріальні активи часто розглядаються як стратегічні ресурси, що можуть підвищити конкурентоспроможність підприємства. Управлінці можуть акцентувати увагу на значущості цих активів для довгострокового розвитку та інновацій.

В економічній літературі поняття НА може варіюватися залежно від контексту дослідження. Вчені - економісти зосереджуватися на різних аспектах, таких як інновації, конкурентоспроможність, управління знаннями та інші економічні категорії, що впливають на трактування нематеріальних активів.

Отже, всі вище перераховані відмінності призводять до різного тлумачення поняття нематеріальних активів у бухгалтерському обліку, нормативних документах та економічній літературі. Розуміння цих відмінностей є важливим для правильного обліку, оцінки та управління

нематеріальними активами в різних сферах діяльності. У табл. 1.1 наведенні тлумачення поняття НА науковцями.

Таблиця 1.1 – Визначення поняття «нематеріальні активи» різними науковцями

№ п/з	Автор	Визначення поняття
1	2	3
1	Бутинець Ф.Ф. [33]	Безповоротні довгострокові активи, які не є матеріальними, але мають вартість і можуть приносити прибуток для підприємства
2	Вакун О.В. [36]	Безповоротні довгострокові активи, які не мають матеріальної форми, але мають вартість і функціонально можуть приносити прибуток підприємству
3	Гудзь Н.В. [44]	Вони є одним із видів ресурсів підприємства, що представляють певні права і пільги, що дозволяють власнику займатися підприємницькою діяльністю з метою отримання економічної вигоди
4	Диба В.М. [45]	Юридично визнані необоротні активи підприємства, у вигляді різних прав, які мають спеціальне призначення, реальну цінність і здатні принести їх власнику (користувачу) прибуток або інші вигоди
5	Химич І.Г. [55]	За юридичними критеріями права впливають з ліцензування, авторського права та інших операцій, а не самі ліцензії, програмні продукти, торгові марки тощо, що визнаються у складі нематеріальних активів. Права і інші нематеріальні активи можуть також виникнути у підприємства, що є результатом укладення цивільно-правових договорів, до яких належать, зокрема, авторські, науково-дослідні та угоди про розвиток. Доведено, що економічні критерії віднесення об'єктів до нематеріальних активів – це можливість їх ідентифікації, можливість отримання прибутку та довгостроковий (більше року) характер використання нематеріальних активів на підприємстві.
6	Крупка Я.Д. [59]	Сутність нематеріальних активів проявляється в тому, що вони є одним із видів ресурсів підприємства, що представляють різні права та привілеї, у тому числі інтелектуальне майно, отримане в результаті інтелектуальної діяльності, що дає змогу власнику продовжувати підприємницьку діяльність з метою отримання додаткових економічних вигод порівняно з конкурентами. Маючи нематеріальний характер, вони стають помітними лише в процесі виробництва і реалізації продукції, і тільки в поєднанні із засобами, предметами праці і робочою силою, оскільки їх дія проявляється лише в такому поєднанні
7	Лепетан І.М. [62]	Визначає нематеріальний актив як немонетарний актив, який не є суттєвим за своєю природою як ресурс підконтрольного йому підприємству в результаті минулих подій і має матеріальний носій, що обґрунтований майновими правами, використання яких призведе до отримання очікуваних економічних вигод в майбутньому, можуть бути ідентифіковані, надійно оцінені та використані більше 12 місяців у різноманітній господарській діяльності
8	Куцик П.О. [66]	Нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не є матеріальними, їх можна ідентифікувати та утримувати підприємством для майбутніх економічних вигод. Автор визначив методичні підходи до сутності нематеріальних активів через більш повне визначення ознак і характеристики цього виду активів

Джерело складено автором самостійно

У табл.1.2. наведення трактування дефініції «нематеріальні активи» у нормативних документах.

Таблиця 1 .2. – Трактування дефініції «нематеріальний актив» у нормативних документах

№ п/п	Назва нормативно-правового забезпечення	Трактування сутності
1	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» від 01.01.2012, чинний [1].	Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.
2	Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні № 250 від 03.04.1993, втратив чинність [2].	У складі нематеріальних активів відображаються придбані підприємством, установою права користування землею, водою, іншими природними ресурсами, промисловими зразками, товарними знаками, об'єктами промислової та інтелектуальної власності та інші аналогічні майнові права. Нематеріальні активи відображаються у балансі в сумі витрат на придбання і доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання відповідно до запланованої мети.
3	Порядок експертної оцінки нематеріальних активів, затверджений наказом Фонду держмайна України з питань науки і технологій № 969/97 від 27.07.1995, втратив чинність [3].	Нематеріальні активи – об'єкти права інтелектуальної власності, інші об'єкти права власності та користування.
4	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР від 28.12.1994, втратив чинність [4].	Нематеріальні активи – об'єкти інтелектуальної, в тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку.
5	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» від 18.10.1999, чинний [5].	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований (поточна редакція).
6	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів від 16.11.2009, чинний [6].	Нематеріальними активами вважаються немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)). Немонетарними активами вважаються усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.
7	Податковий кодекс № 2755-VI від 02.12.2010, чинний [7].	Нематеріальні активи – право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті у встановленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами (редакція до змін, внесених в 2016 р.; на цей час визначення нематеріальних активів виключено з Податкового кодексу)
8	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» № 1163 від 25.11.2014, чинний [8].	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Немонетарні активи – усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

Джерело складено автором самостійно

Виходячи з наведених визначень, стає зрозуміло, що однозначного підходу до тлумачення поняття «нематеріальні активи» серед науковців та законотворців не існує. Кожен автор підкреслює свої найважливіші ознаки нематеріальних активів, які, на його думку, найкраще характеризують цю складну економічну категорію.

Вивчаючи різні підходи вчених та нормативних документів до тлумачення дефініції «нематеріальні активи», встановлено, що вони насамперед наголошують на наступних характеристиках:

- нематеріальні активи є довгостроковими і не підлягають поверненню;
- відсутність матеріальної форми;
- нематеріальні активи приносять економічні вигоди виді прибутку
- НА включають права та пільги, корисні для підприємницької діяльності;
- нематеріальні активи є специфічним видом ресурсів;
- вони мають цінність і можуть бути оцінені та інфіковані;
- немонетарні активи;
- об'єкти інтелектуальної власності.

Таким чином, визначення поняття «нематеріальні активи» включає в себе багато аспектів, що відображають складність і багатогранність цієї економічної категорії. Відсутність єдиного підходу до тлумачення цього терміну свідчить про різноманітність перспектив і підходів до дослідження нематеріальних активів, що підкреслює їх важливість та складність в сучасній економіці.

Провивши дослідження можемо стверджувати, що нематеріальні активи — це довгострокові ресурси підприємства, які не мають фізичної форми, але мають цінність і здатність приносити майбутні економічні вигоди. До них відносяться інтелектуальна власність (патенти, авторські права, торгові марки), ліцензії, програмне забезпечення, ноу-хау та інші права, що забезпечують підприємству конкурентні переваги та сприяють його розвитку. НА можуть бути ідентифіковані, оцінені та відображені в бухгалтерському обліку. Вони забезпечують права та пільги для підприємницької діяльності, є

частиною інтелектуального капіталу компанії та можуть бути продані або передані.

Виходячи з викладеного визначення НА, видаємо два основних критерії активу:

- 1) немонетарний актив;
- 2) не має матеріальної форми.

Отже, нематеріальні активи характеризуються наступними ознаками:

- не мають матеріального втілення, тобто їх не можна побачити або торкнутися. Вони існують у формі прав або інших нематеріальних ресурсів.
- активи приносять економічні вигоди протягом тривалого часу, зазвичай більше одного року.
- можна чітко ідентифікувати та відокремити від інших активів підприємства. Вони мають окреме економічне значення і можуть бути об'єктом продажу або ліцензування.
- повинні забезпечувати підприємству економічні вигоди в майбутньому, наприклад, збільшення доходів або зменшення витрат.
- мають визначену вартість, яка може бути оцінена і відображена в бухгалтерському обліку.
- здатність до амортизації. НА не зношуються фізично, вони можуть втрачати свою цінність з часом через застарівання або вичерпання прав, тому підлягають амортизації.
- можуть включати різні види інтелектуальної власності (патенти, авторські права, торгові марки), ліцензії, франшизи, програмне забезпечення, ноу-хау та інші права і привілеї.
- можуть суттєво впливати на конкурентні позиції підприємства на ринку, забезпечуючи унікальні переваги та можливості для інноваційного розвитку.

На рис.1.1 наведені ознаки та критерії визначення активу до НА.

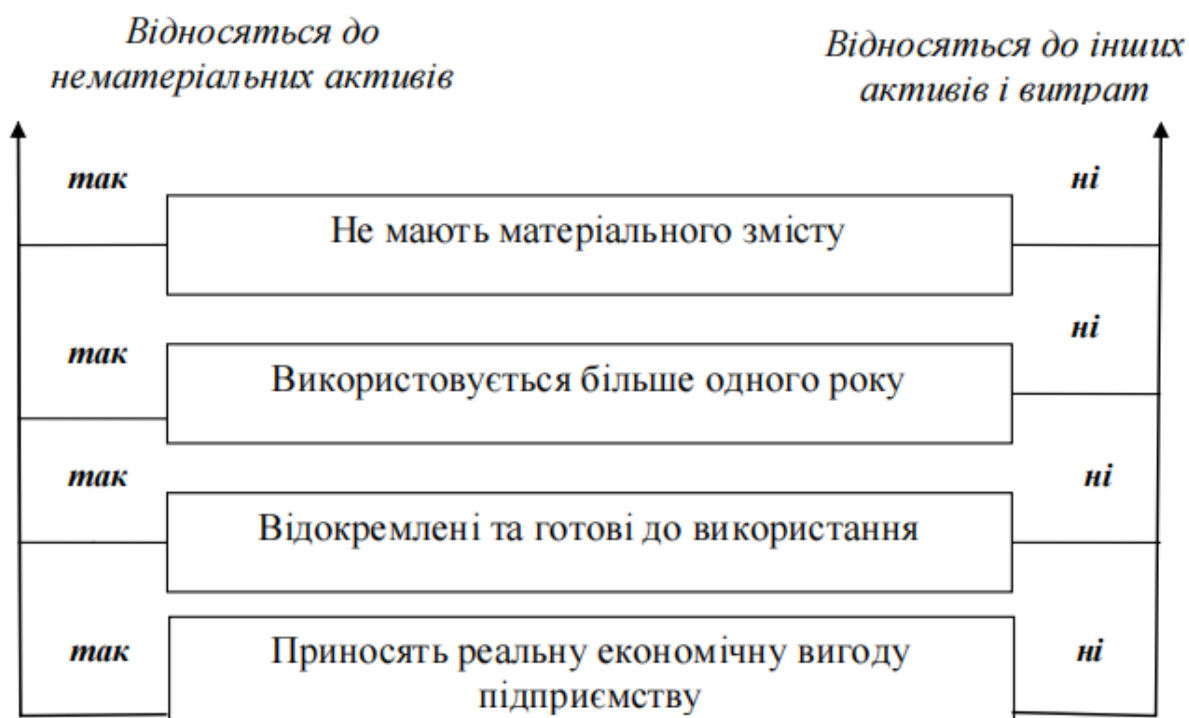


Рисунок 1.1 – Ознаки нематеріальних активів [10,с.308]

Ідентифікація ознак та класифікації для НА є ключовим етапом управління цими активами, адже вони дозволяють розрізнити різні види НА та визначити їх характеристики для подальшого ефективного використання і управління. Одна з перших ознак класифікації - відповідність стандартам бухгалтерського обліку. Від цього залежить, як буде проводитися облік, оцінка та відображення НМА в бухгалтерській звітності. НМА можуть включати різні види, такі як права на інтелектуальну власність, ліцензії, франшизи, програмне забезпечення тощо.

Класифікація за природою активу допомагає розрізнити різні категорії НМА та визначити їхні особливості. Відповідно до їх вартості та методів оцінки НМА можуть бути класифіковані як значущі або не значущі для підприємства. Це важливо для прийняття рішень щодо управління цими активами. Отже, класифікації допомагають уточнити ідентифікацію різних видів нематеріальних активів, що сприяє їх ефективному управлінню та використанню в діяльності підприємства.

На рис. 1.2. наведено класифікація нематеріальних активів.



Рисунок 1.2 – Класифікація нематеріальних активів

Інтелектуальна власність (ІВ) — це термін, що охоплює права на результати інтелектуальної діяльності в науковій, літературній, художній та промисловій сферах. ІВ включає в себе різні види прав, зокрема авторське право, патентне право, торговельні марки, промислові зразки, комерційні таємниці та інші права, які захищають інновації та творчі ідеї.

Майнові права визначає правові відносини між особами щодо володіння, користування та розпорядження майном. Це одне з основних речових прав, яке забезпечує власнику можливість виключного впливу на своє майно в межах, встановлених законом.

Відстрочені витрати (ВВ) в контексті нематеріальних активів — це витрати, понесені компанією на придбання або створення нематеріальних активів, які будуть приносити економічні вигоди в майбутніх періодах. ВВ не визнаються як витрати поточного періоду, а капіталізуються, тобто включаються до складу активів на балансі, і амортизуються протягом строку корисного використання відповідного нематеріального активу.

Основні характеристики відстрочених витрат:

1. Нематеріальна природа — відстрочені витрати пов'язані з активами, які не мають фізичної форми, але мають вартість і здатні приносити економічні вигоди. Прикладами є патенти, ліцензії, торгові марки, програмне забезпечення, авторські права та інші подібні активи.

2. Майбутні економічні вигоди — відстрочені витрати визнаються як активи, оскільки очікується, що вони сприятимуть отриманню економічних вигоди у майбутніх періодах. Це може бути зумовлено збільшенням доходів, зниженням витрат або іншими позитивними ефектами для компанії.

3. Амортизація — відстрочені витрати поступово списуються на витрати протягом строку корисного використання нематеріального активу. Цей процес називається амортизацією, яка рівномірно розподіляє вартість активу на період його використання.

4. Визнання і облік — відстрочені витрати визнаються у фінансовій звітності компанії як нематеріальні активи, якщо вони відповідають критеріям визнання активів: існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигоди і витрати можна достовірно оцінити.

Наприклад, якщо компанія витратила кошти на розробку нового програмного забезпечення, яке буде використовуватися для поліпшення внутрішніх процесів. Очікується, що компанія буде використовуватись протягом п'яти років, ці витрати можуть бути капіталізовані як нематеріальний актив. Вартість розробки буде відображена на балансі компанії, а потім амортизована на витрати протягом п'яти років.

Таким чином, ВВ в контексті НА є важливим елементом обліку, який дозволяє компаніям розподіляти витрати на створення або придбання нематеріальних активів протягом періоду їх використання.

Гудвіл — це нематеріальний актив, що виникає при придбанні одного підприємства іншим і відображає різницю між вартістю купівлі та ринковою

вартістю чистих активів придбаного підприємства. Іншими словами, гудвіл відображає ту частину вартості підприємства, яка не може бути безпосередньо віднесена до конкретних матеріальних або нематеріальних активів.

Гудвіл представляє нематеріальні фактори, які додають цінність бізнесу, такі як:

- репутація компанії — відомість і довіра до бренду на ринку.
- клієнтська база — стійкі відносини з клієнтами та їхня лояльність.
- висококваліфікований персонал — знання, навички та досвід співробітників.
- торговельні зв'язки — налагоджені ділові контакти з постачальниками та партнерами.
- патенти і торгові марки — захищені права інтелектуальної власності, що не мають конкретної оцінки.

Припустимо, компанія А купує компанію Б за 10 мільйонів доларів. Ринкова вартість чистих активів компанії Б становить 7 мільйонів доларів. В цьому випадку гудвіл розраховується як:

Гудвіл=Ціна придбання–Ринкова вартість чистих активів

Гудвіл=10млн доларів–7млн доларів=3млн доларів

3 мільйони доларів представляють гудвіл і відображаються в балансі компанії А як нематеріальний актив.

Таким чином, гудвіл є важливим елементом в оцінці вартості підприємства і враховує нематеріальні аспекти, що сприяють майбутнім економічним вигодам. Методологічною радою щодо питань бухгалтерського обліку запропоновано класифікацію НМА на перетині однорідних груп, яка міститься у НП(С)БО 8.

На рис. 1.3 відображено групування нематеріального активу згідно стандарту.

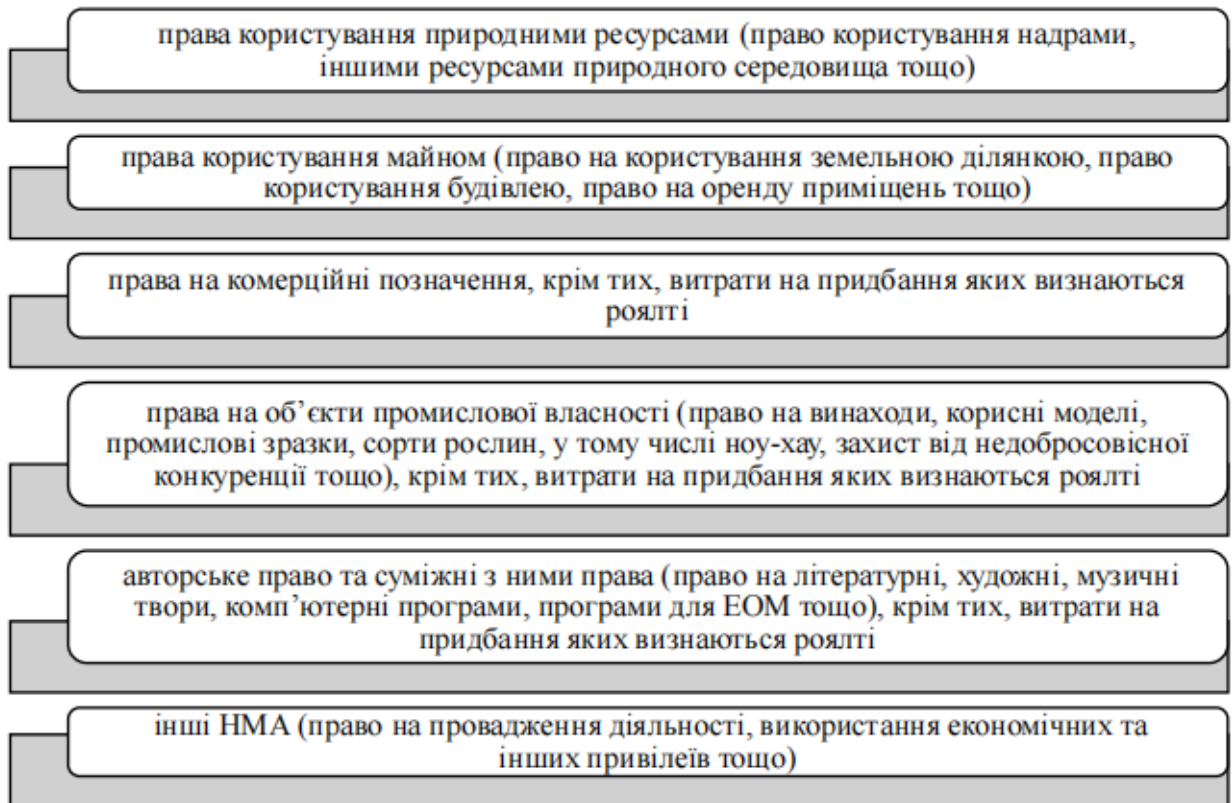


Рисунок 1.3 – Класифікація НМА відповідно до НП(С)БО 8

Джерело: складено автором на основі [7]

Згідно з НП(С)БО 8, НМА класифікуються за правовою ознакою, що дозволяє визначити відповідний номер облікового рахунку. Проте така класифікація може бути недостатньою для управлінського обліку та аналітичних потреб, оскільки вона не завжди відображає всі аспекти використання та ефективності НМА. Класифікація за правовою ознакою та призначення облікових рахунків є важливою для точності фінансової звітності. Це забезпечує дотримання нормативних вимог та уніфікацію обліку НМА. Систематизація НМА відповідно НП(С)БО 8 занадто загальною і не відображати всі аспекти, необхідні для управлінського обліку, аналізу ефективності використання НМА та їхньої структури. Управлінський облік потребує більш детальної класифікації для аналізу ефективності та раціоналізації використання активів.

У пункті 119 МСБО 38 подано рекомендації щодо розширеної класифікації НМА, що може включати такі групи, як бренди, ліцензії, патенти, авторські права, програмне забезпечення тощо. Цей підхід дозволяє більш

детально відображати різні аспекти НМА, що сприяє кращому розумінню їхньої вартості та ефективності використання.

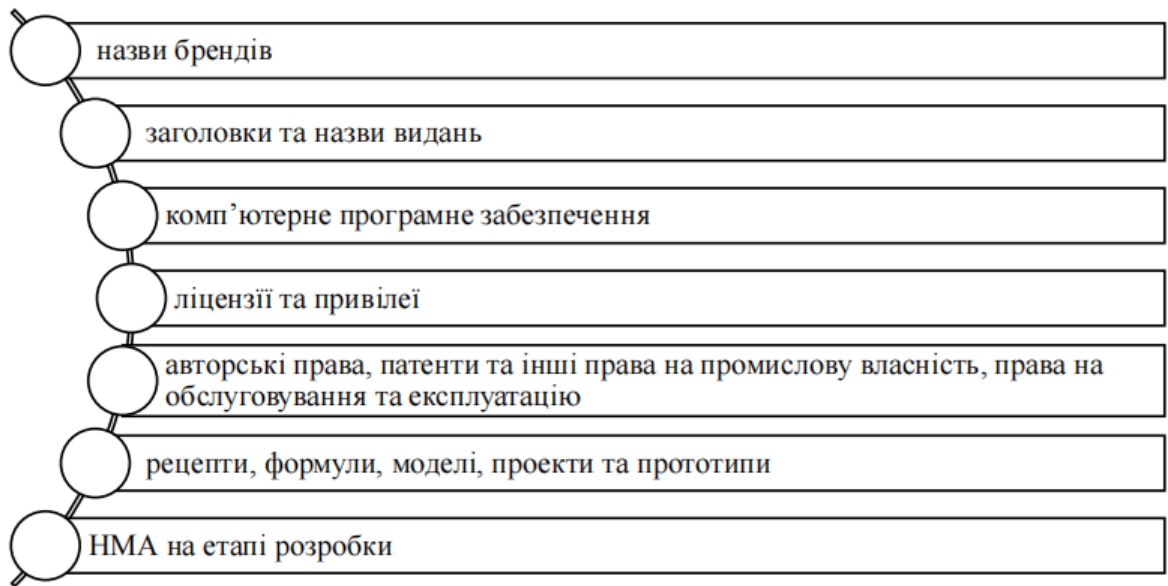


Рисунок 1.4 – Класифікація НМА згідно МСБО 38

Джерело: складено автором на основі [18]

Використання рекомендацій МСБО 38 забезпечує відповідність міжнародним стандартам бухгалтерського обліку, що важливо для компаній, які працюють на міжнародному ринку або мають міжнародних інвесторів. Більш детальна класифікація дозволяє точно оцінити вклад кожного типу НМА у загальну діяльність підприємства. Це сприяє кращому розумінню, які саме активи приносять найбільшу економічну вигоду.

Глибший аналіз структури НМА дозволяє визначити, які активи використовуються найефективніше, а які можуть потребувати заміни або додаткових інвестицій для підвищення їхньої продуктивності. Розширена класифікація надає керівництву більш детальну інформацію, що сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень. Це особливо важливо для стратегічного планування та оптимізації ресурсів.

Класифікація НМА згідно з ПКУ відрізняється від бухгалтерських стандартів і має свої особливості, що спрямовані на правильне оподаткування та облік цих активів. Згідно з пунктом 145.1 статті 145 ПКУ, нематеріальні активи поділяються на такі групи:, рис.1.5.



Рисунок 1.5 – Класифікація нематеріальних активів згідно з Податковим кодексом

У Податковому кодексі України класифікація НМА визначена для цілей нарахування амортизації та обчислення податкових зобов'язань. Класифікація НМА згідно з П(С)БО 8 є важливим кроком для забезпечення точності бухгалтерського обліку, але для цілей управлінського обліку та аналітичних вимог вона може бути недостатньо детальною. Рекомендації МСБО 38 щодо розширеної класифікації можуть значно покращити аналіз і управління НМА, забезпечуючи більш повну та точну інформацію для прийняття управлінських рішень. Таким чином, компаніям варто розглянути можливість використання більш детальної класифікації НМА для підвищення ефективності їхнього використання та управління.

Сучасні наукові економічні думки надають право суб'єктам господарювання проводити класифікацію НМА за іншими ознаками, якщо така інформація вважається суттєвою та корисною. Гнучкість у класифікації дозволяє підприємствам краще відповідати своїм внутрішнім управлінським потребам, забезпечувати точніше відображення економічної реальності та підвищувати ефективність управління НМА. На практиці бухгалтери дійсно часто використовують додаткові види класифікації НМА, враховуючи процедури обліку, такі як надходження, переоцінка, нарахування амортизації, вибуття та відображення у фінансовій звітності, рис.1.6.

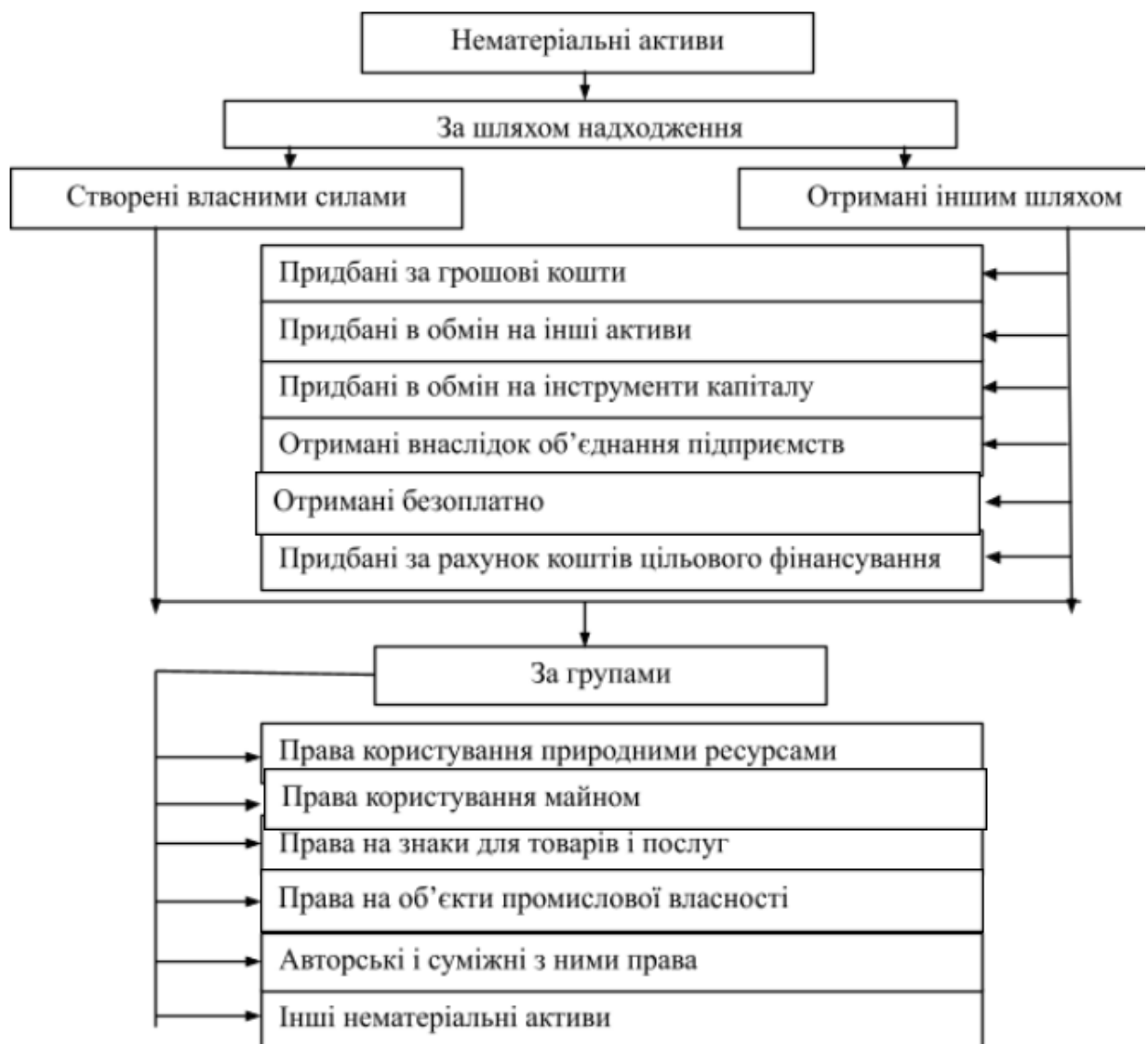


Рисунок 1.6 – Класифікація нематеріальних активів в обліку

Переваги використання альтернативної класифікації НМА надають більш детальну інформацію, яка є важливою для прийняття управлінських рішень. Наприклад, деталізація за процедурами обліку дозволяє краще контролювати процеси, пов'язані з НМА, та швидко реагувати на зміни. Компанії можуть адаптувати класифікацію НМА відповідно до своїх специфічних потреб, що робить облік більш гнучким та відповідним до конкретної діяльності підприємства. Це особливо важливо для підприємств, що мають унікальні нематеріальні активи або особливі умови використання. Більш детальна класифікація сприяє кращому аналізу ефективності використання НМА, виявленню потенційних проблем та можливостей для оптимізації. Наприклад, поділ за процедурами обліку може допомогти виявити, які НМА потребують переоцінки або мають незадовільні показники амортизації. різних галузях можуть бути свої особливості обліку та використання НМА. Альтернативна класифікація дозволяє врахувати ці особливості та забезпечити більш точне відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Але є недоліки альтернативної класифікації об'єктів НМА. Використання додаткових видів класифікації може ускладнити облікові процеси, збільшити обсяг роботи бухгалтерів та вимагати додаткових ресурсів. Відмінності в класифікації між компаніями можуть ускладнювати порівняння фінансових показників, особливо для зовнішніх користувачів фінансової звітності, таких як інвестори та аналітики.

Хоча традиційна класифікація НМА, що передбачена НП(С)БО 8 або ПКУ, забезпечує необхідну основу для обліку, додаткова класифікація за іншими ознаками є корисною для внутрішнього управління підприємством. Вона допомагає забезпечити більш точний та детальний облік, поліпшити аналітику та управління НМА, а також адаптувати облікову політику до специфіки бізнесу. Проте важливо забезпечити баланс між деталізацією обліку та його практичністю, щоб уникнути надмірного ускладнення облікових процесів.

Відсутність вичерпної класифікації НМА і повного їх переліку є як викликом, так і можливістю для розвитку економічної науки і практики бухгалтерського обліку. Отже дане питання має значення для підприємств. Точна класифікація і визначення НМА можуть суттєво вплинути на фінансову звітність, управлінське рішення та стратегічне планування діяльності підприємства.

Причини відсутності вичерпної класифікації НМА на думку вчених відображає складність і динамічність цього питання. Зі швидким розвитком технологій і ринків постійно з'являються нові види НМА, які потребують відповідної класифікації. Те, що вважалося нематеріальним активом кілька років тому, сьогодні може бути застарілим або, навпаки, з'явилися нові види активів, які потребують оцінки та обліку. У табл. 1.3. наведені пропозиції вчених щодо класифікації НМА.

Таблиця 1.3 – Думки вчених щодо класифікації НМ

Автор, джерело	Класифікація нематеріальних активів
В. Шелест [43]	<ol style="list-style-type: none"> 1) ступінь правової захищеності: патенти, свідоцтва, ліцензійні логотипи, ліцензії; 2) шляхи надходження: надійшли зовні, внутрішньо-генеровані; 3) ступінь використання: лише на власному підприємстві, видача невиключних ліцензій, виключних та одиничних ліцензій; 4) характер взаємовідносин між суб'єктами в процесі трансферу технологій: горизонтальний трансфер, вертикальний трансфер; 5) патентна чистота: індивідуальний актив, група активів
Ю. Гороховець [11]	<ol style="list-style-type: none"> 1) за строками використання: необоротні, оборотні; 2) за видами об'єктів: права користування природними ресурсами, права користування майном, права на комерційні позначення, права на об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права, інші НМА; 3) за відповідністю кваліфікаційним вимогам: права на об'єкти промислової власності, що не відповідають кваліфікаційним вимогам, права на об'єкти інтелектуальної власності, як кваліфікаційні активи
Ван С., Лі Й. [8]	<ol style="list-style-type: none"> 1) технічні НМА: патентні права та незапатентовані технології, інвестиції в програмне забезпечення та технології та права на торгові марки; 2) НМА правового типу: права землекористування та спеціальні концесійні права 3) інші НМА: канали збуту, технології досліджень і розробок, гудвіл, репутація сервісу, клієнтські ресурси та людські ресурси

Джерело: узагальнено автором

Пропозиції дослідників можуть нести інновації у методи обліку та оцінки НМА, що сприятиме точнішому відображенню їхньої вартості та економічного ефекту. Вчені враховують практичні аспекти використання НМА, базуючись на реальних кейсах та прикладах з бізнесу. Практика реальних кейсів допоможе створити більш релевантні та практично орієнтовані класифікації. Пропозиції щодо уніфікації підходів до класифікації НМА можуть сприяти гармонізації стандартів бухгалтерського обліку на національному та міжнародному рівнях, що полегшить порівняння фінансової звітності між різними підприємствами та країнами. Більш детальна і чітка класифікація НМА сприяє підвищенню прозорості фінансової звітності, що важливо для інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених сторін.

Таким чином, відсутність вичерпної класифікації та повного переліку нематеріальних активів відображає складність і динамічність цього питання. Однак, пропозиції економістів-дослідників можуть бути надзвичайно корисними для розробки більш точних та адаптивних підходів до обліку НМА. Це сприятиме кращому розумінню їхньої вартості та ролі в бізнесі, а також забезпечить більш прозоре і ефективне управління цими активами.

Сучасні науковці вважають питання оцінювання НМА важливим і та складним. Складність обумовлена специфікою цих активів, відсутністю активного ринку та обмеженістю інформації щодо їхньої вартості. Ідентифікація НМА, як умова їхнього визнання, дійсно часто викликає проблеми у підприємств, особливо коли йдеться про активи, створені власними силами.

Багато НМА не мають активного ринку, що ускладнює визначення їхньої справедливої вартості. Недостатня інформація про нематеріальні активи ускладнює їхню оцінку. Оцінка НМА, створених власними силами, є особливо складною через відсутність витрат на придбання, які можна було б використати для визначення вартості. Витрати на створення можуть бути розпорощені між різними видами діяльності, що ускладнює їхнє виділення та облік. Ідентифікація НМА часто є проблемною, оскільки важко визначити, чи

відповідає актив критеріям визнання, зокрема чи він може бути відокремлений від бізнесу або проданий окремо. Це особливо актуально для унікальних або інноваційних активів, для яких немає аналогів на ринку

Вознюк О. справедливо зазначає, що при придбанні НМА за грошові кошти чи по бартеру оцінка є відносно простою, оскільки можна використовувати вартість транзакції як базу для оцінки. Вартість придбання безпосередньо відображає ринкову оцінку активу на момент його придбання.

Л. Ловінська у своєму твердженні про роль оцінки в бухгалтерському обліку підкреслює важливість цього процесу для забезпечення точності та якості фінансової інформації. Без точного оцінювання неможливо забезпечити достовірність фінансової звітності, що є основою для довіри з боку інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених сторін. [32, С. 11]. Точна оцінка вартості об'єктів права інтелектуальної власності та інших активів є критично важливою для забезпечення якості обліково-економічної інформації, що, в свою чергу, є основою для аналізу фінансового стану підприємства та оцінки ефективності його менеджменту. Цей процес вимагає застосування різних методів оцінки та врахування специфіки кожного активу для забезпечення достовірності та корисності фінансової інформації.

Н. Малюга пропонує використання цін і тарифів для оцінки нематеріальних активів [34, С. 7]. Такий спосіб на перший погляд може бути простим і швидким але він не може забезпечити достатньої точності та об'єктивності оцінки. Для підприємств, які мають унікальні НМА, важливо використовувати різноманітні методи оцінки, щоб отримати більш об'єктивну картину їхньої вартості і вносити належні корективи у фінансовий звіт.

До оцінки нематеріальних активів, застосовують три підходи: порівняльний, дохідний, витратний. При цьому в кожному використовуються свої методи (рис. 1.7)



Рисунок 1.7 – Підходи до оцінки нематеріальних активів [55;60]

Порівняльний підхід - це метод оцінки нематеріальних активів, який базується на порівнянні їхньої вартості зі схожими активами, що мають аналогічні характеристики і параметри. Підхід оцінки спирається на ідею, що вартість нематеріального активу може бути визначена на основі цін на подібні активи на ринку. Для застосування порівняльного підходу необхідно вибрати подібні активи, які мають схожі характеристики з оцінюваним активом. Потрібно зібрати інформацію про ціни на аналогічні активи на ринку. Це може включати аналіз цінових індексів, оголошених цін на аукціонах або торгівельних платформах, інформацію про здійснені угоди з продажу подібних активів тощо. Проводиться аналіз схожості і відмінностей між оцінюваним активом і аналогами на ринку. Важливо враховувати такі параметри, як розмір, вік, стан, права власності та інші фактори, що можуть вплинути на вартість. Якщо є відмінності між оцінюваним активом і аналогами на ринку, необхідно визначити корективи, які враховують ці різниці. На основі порівняльного аналізу і зроблених корективів визначається вартість оцінюваного нематеріального активу.

Метод має переваги, по першій він відносно простий у використанні, оскільки він базується на порівнянні з вже існуючими даними на ринку. При

правильному вибору аналога метод може забезпечити об'єктивну оцінку вартості.

Недоліки порівняльного підходу:

- деякі нематеріальні активи можуть бути унікальними і не мати прямих аналогів на ринку, що ускладнює використання цього методу;
- навіть якщо є подібні активи на ринку, вони можуть суттєво відрізнятися від оцінюваного активу за різними параметрами, що ускладнює порівняння;
- ціни на ринку можуть коливатися в залежності від попиту і пропозиції, що може вплинути на об'єктивність оцінки;

Витратний метод оцінки нематеріальних активів - це один з методів, який базується на визнанні вартості активу як суми витрат, зроблених на його створення або придбання. метод часто використовується для оцінки активів, які мають високу ступінь унікальності або вартості, але не мають прямих аналогів на ринку. Для початку необхідно визначити суму витрат, які були зроблені на створення або придбання нематеріального активу. Витрати на створення або придбання активу розподіляються на період його очікуваного корисного використання. На основі витрат, зроблених на створення або придбання активу, та його очікуваного терміну корисного використання визначається вартість активу на момент оцінки.

В табл. 1.4. наведені переваги та недоліки витратного методу.

Таблиця 1.4. – Переваги та недоліки витратного методу.

Переваги	Недоліки
Витратний метод є відносно простим у використанні, особливо для активів, що мають прямі витрати на їх створення або придбання	Витратний метод не враховує зміни ринкових умов і може призвести до переоцінки або недооцінки активів.
метод дозволяє прямо відобразити витрати, зроблені на створення або придбання активу, на його вартість.	Вартість активу за витратним методом базується на історичних витратах і не враховує можливу майбутню потенційну вартість активу.

Доходний метод оцінки нематеріальних активів базується на припущенні, що вартість активу визначається його здатністю генерувати прибуток у майбутньому. Метод особливо корисний для оцінки нематеріальних активів, таких як бренди, патенти, авторські права, які можуть мати велику потенційну вартість через можливість генерації прибутку в майбутньому.

Перший крок - це прогнозування потенційного доходу, який може забезпечити нематеріальний актив у майбутньому. Наступний крок оцінка рівень ризику, пов'язаний з отриманням цих майбутніх доходів. Далі проводиться дисконтування майбутніх доходів на сьогоднішню дату, щоб врахувати часову цінність грошей та ризикованість майбутніх доходів. Для дисконтування майбутніх доходів потрібно визначити дисконтний коефіцієнт, який відображає вартість грошей у часі. Коефіцієнт може бути залежним від таких факторів, як ризик, ставка дисконту, інфляція тощо. Після дисконтування майбутніх доходів до сучасного значення визначається вартість активу.

В табл.1.5. наведені переваги та недоліки доходного методу оцінки НМА.

Таблиця 1.5. – Переваги та недоліки доходного методу

Переваги	Недоліки
метод дозволяє врахувати потенційну майбутню вартість активу, що особливо корисно для нематеріальних активів, які можуть мати велику прибутковість у майбутньому.	Прогнозування майбутніх доходів може бути складним завданням, особливо для активів, які мають невизначений потенціал прибутковості.
Доходний метод дозволяє врахувати рівень ризику, пов'язаний з отриманням майбутніх доходів, що дозволяє зробити більш об'єктивну оцінку вартості активу.	Доходний метод може бути сильно залежним від підставних припущень про майбутні ринкові умови та доходи активу, що може вплинути на точність оцінки.

Визнання і первісна оцінка нематеріального активу повинна відповідати визначеним критеріям для визнання в обліку. Ці критерії можуть включати наявність контролю над активом, його ідентифікованість, ймовірність отримання майбутніх економічних вигоди та інші. Інформація про

нематеріальний актив повинна бути достовірною і підтвердженою наявністю відповідних документів, угод, патентів або інших доказів прав на актив. Визнання нематеріального активу повинно відповідати вимогам правових норм МСФО або П(С)БО. Оцінка нематеріального активу повинна відповідати вимогам фінансової звітності та забезпечувати достатню деталізацію і відображення активу в обліку. Отже, визнання і первісна оцінка нематеріального активу залежить від ряду об'єктивних і суб'єктивних факторів, які враховуються приймаючим рішенням.

Первісна вартість НМА, які зараховуються на баланс підприємства, визначається в залежності від способу їхнього надходження:

- сума витрат на придбання;
- сума витрат на створення;
- на основі оцінки ринкової вартості.

Якщо нематеріальний актив був придбаний за гроші, його первісна вартість буде відображена на балансі як сума, за яку актив було придбано. В вартість активу включають вартість покупки, а також будь-які інші витрати, пов'язані з придбанням, такі як комісії, податки, доставка тощо.

Якщо нематеріальний актив був створений власними силами підприємства, його первісна вартість визначається сумою витрат, зроблених на створення цього активу. Вартість НМА включаємо витрати на дослідження, розробку, маркетинг, а також амортизацію витрат на створення.

У випадку передачі нематеріального активу у власність у формі бартеру, його первісна вартість визначається на основі ринкової вартості активу на момент обміну або на основі оцінки експерта.

Якщо нематеріальний актив був переданий у власність безоплатно (наприклад, як подарунок або в спадок), його первісна вартість може бути визначена на основі ринкової вартості аналогічного активу або на основі оцінки його потенційної прибутковості.

Формування первісної вартості нематеріальних активів. Відображено на рис. 1.8

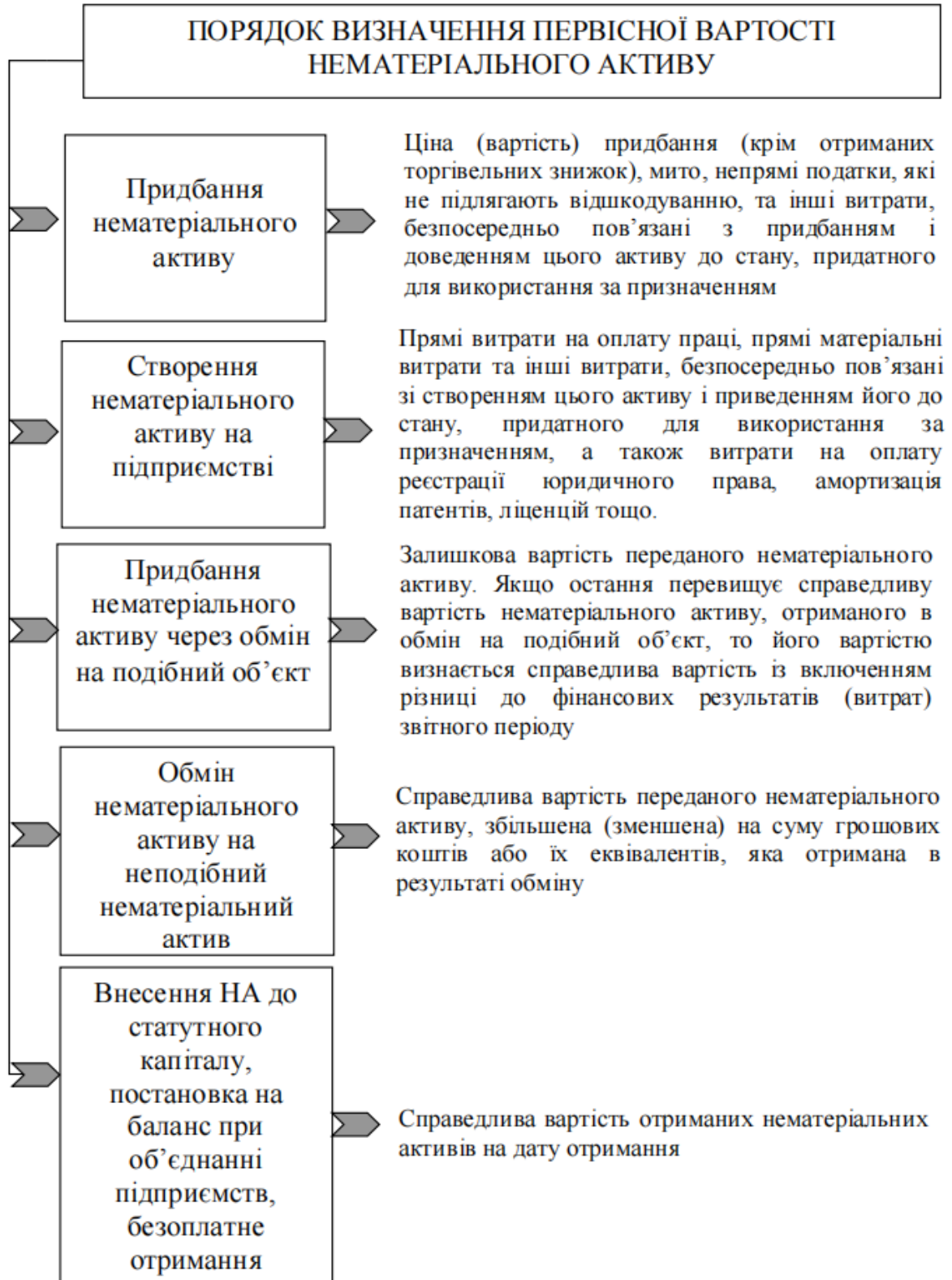


Рис. 1.8. – Формування первісної вартості нематеріальних активів[10,с. 315]

За основу оцінки нематеріальних активів беруться реальні витрати на їх придбання або створення. Хоча ця оцінка є умовною, вона ґрунтується на

конкретних фінансових даних підприємства. У бухгалтерському обліку відображаються тільки витрати на нематеріальні активи, вартість яких відображається як сума витрат на придбання чи створення самого активу, а не його об'єктів.

Однак вартість нематеріального об'єкту може також визначатись його корисністю та потенційними майбутніми економічними вигодами, які він може принести. Це може бути особливо важливим для нематеріальних активів, таких як бренди або патенти, які можуть мати значний вплив на прибутковість підприємства.

Первісна вартість нематеріальних активів може збільшуватися на суму витрат, пов'язаних з удосконаленням цих активів та підвищенням їх можливостей та терміну використання. Це може включати витрати на дослідження та розробку, маркетингові заходи та інші витрати, спрямовані на підвищення ефективності та цінності нематеріальних активів. Такі витрати сприяють збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод від використання цих активів і враховуються при їхній оцінці.

У підрозділі надано огляд нематеріальних активів, які є складною категорією активів через їхню відсутність матеріальної форми та напямку на очікуваних економічних вигодах у майбутньому. Нематеріальні активи класифікуються за різними ознаками, такими як об'єкт промислової власності, права користування, авторські права та інші.

Основними джерелами інформації для оцінювання нематеріальних активів є господарські договори, розпорядчі та інші бухгалтерські документи, що підтверджують факт понесених витрат, пов'язаних з їх придбанням. Перераховані документи надають базу для оцінки вартості активів та формування їхньої первісної вартості в бухгалтерському обліку.

Отже, розуміння класифікації та процесу оцінки нематеріальних активів є важливим для правильного ведення фінансового обліку підприємства і відображення його фінансового стану.

1.2. Нормативно - правове регулювання обліку нематеріальних активів та виникнення податкових різниць при визначенні фінансового результату

Сучасні економічні умови, технологічний розвиток постійно змінюються, тому нормативно-правова база обліку НМА постійно змінюються та потребує подальшого вдосконалення і адаптації під сучасні реалі. Практики та науковці проводять аналіз існуючих підходів до розуміння природи НМА та вдосконалюють їх інтерпретацію через уніфікацію стандартів та чітку оцінку вартості. Технологічний прогрес потребує належне визначення та розрахунку нарахування амортизації НМА. Таке вдосконалення дозволить забезпечити більш точний облік та більш прозоре розкриття інформації у фінансовій звітності, що в свою чергу підвищить ефективність управління підприємствами.

Нормативні документи з обліку НМА можна розділити на кілька рівнів, (рис. 1.9)

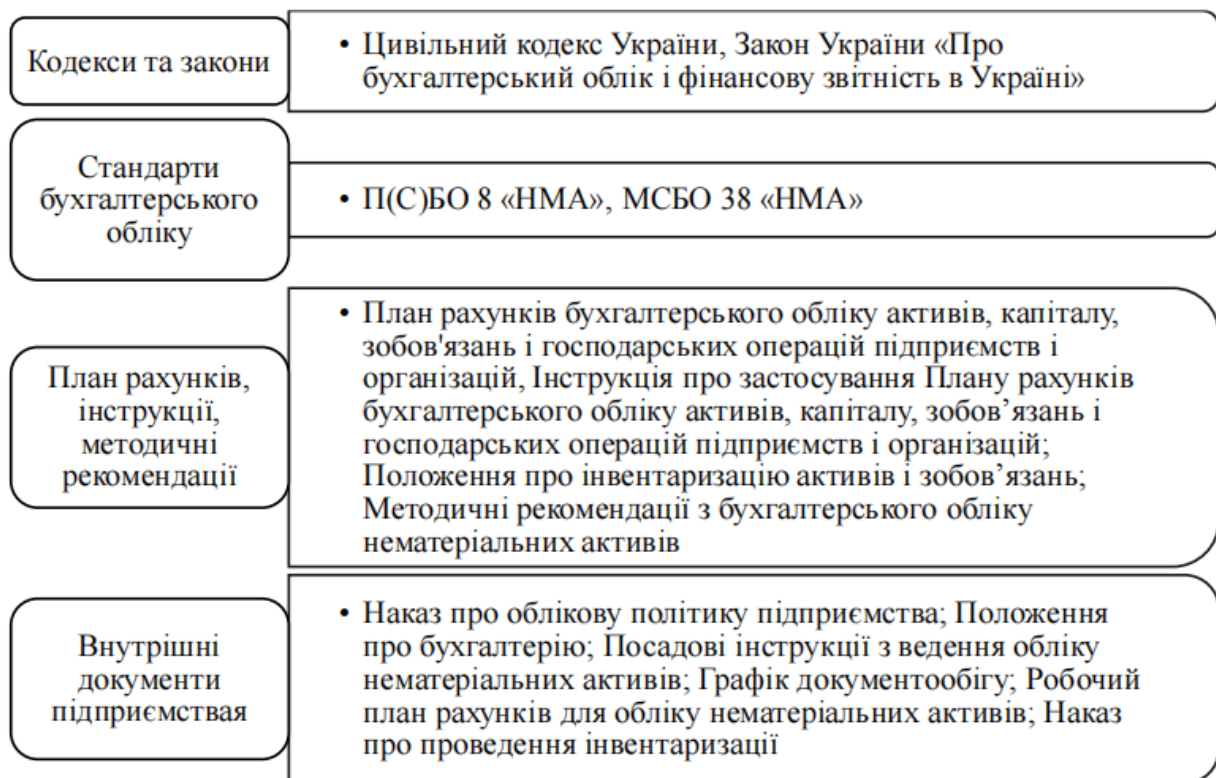


Рисунок 1.9 – Рівні нормативного регулювання обліку НМА

Джерело: складено автором на основі [45]

Нормативно-інформаційне забезпечення обліку НМА в Україні (рис.1.10) охоплює зовнішні та внутрішні документи, які регламентують ведення бухгалтерського обліку.

Зовнішня нормативна база складається з законів, положень, інструкцій та наказів, які приймаються на державному рівні. Їх можна поділити на декілька сфер регулювання:

1.Регулювання принципів і методів обліку нематеріальних активів.

Основоположний документ, що встановлює загальні принципи ведення обліку та складання фінансової звітності, включаючи облік НМА є ЗУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні":

НП(С)БО 8 "Нематеріальні активи" - визначає основні вимоги до визнання, оцінки, амортизації та вибуття нематеріальних активів. Положення регламентує порядок відображення в обліку операцій з НМА.

МСФЗ 38 "Нематеріальні активи" використовується для підприємств, які складають фінансову звітність за міжнародними стандартами. Він встановлює правила визнання, оцінки та розкриття інформації про нематеріальні активи.

2.Регулювання документування операцій з обліку нематеріальних активів

Інструкції та методичні рекомендації Міністерства фінансів України: Регламентують порядок складання первинних документів для обліку операцій з НМА.

Внутрішня нормативна база розробляється на рівні окремого підприємства і включає документи, що визначають специфічні підходи до обліку нематеріальних активів у межах цього підприємства.

1.Положення про облікову політику це документ, що затверджується керівництвом підприємства і визначає основні аспекти ведення бухгалтерського обліку, включаючи облік НМА. Наказ або положення містить методи оцінки та амортизації, критерії визнання активів, підходи до їх переоцінки та вибуття.

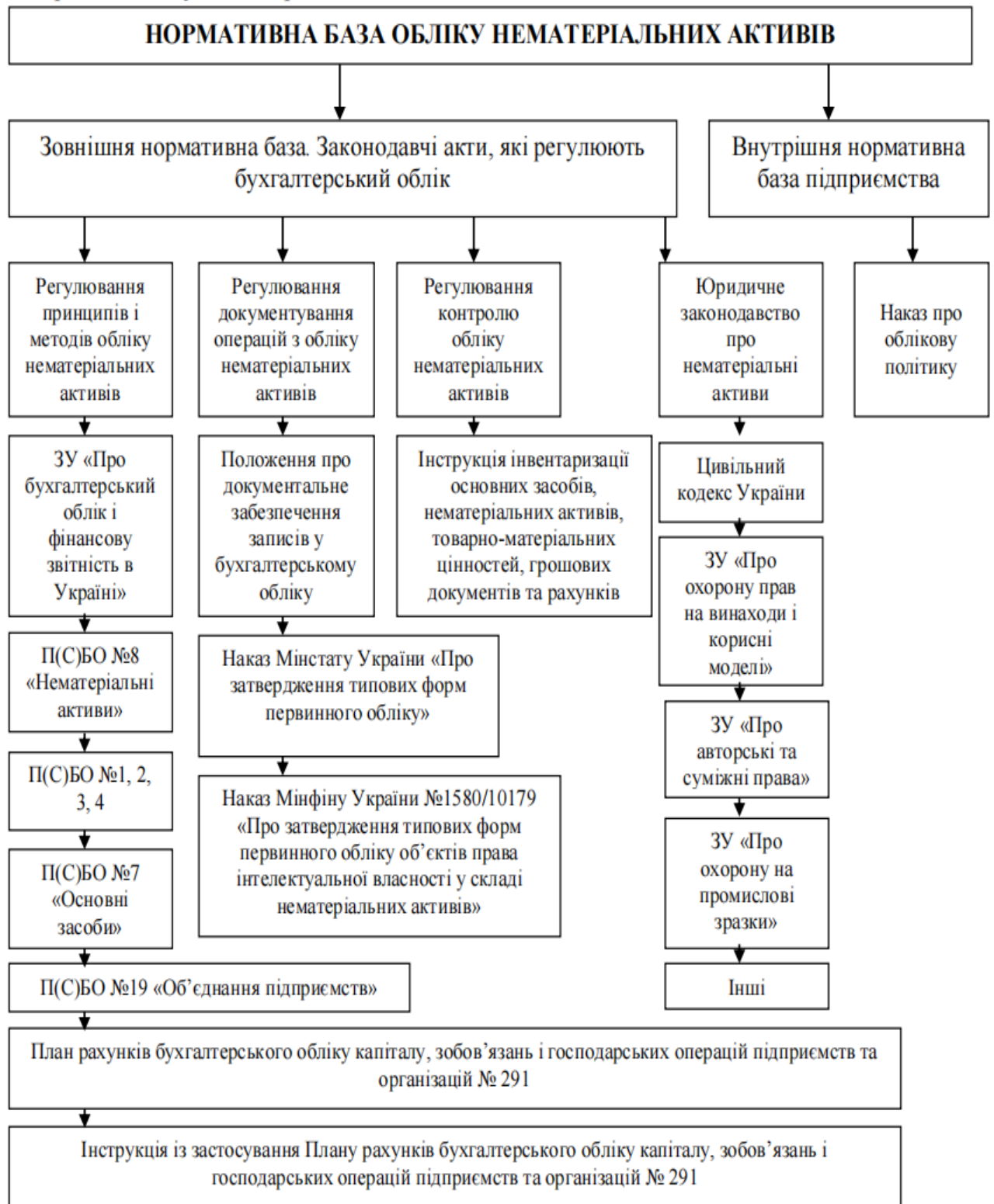


Рисунок 1.10 – Нормативна база обліку нематеріальних активів [1-23]

2. Внутрішні регламенти та інструкції визначають порядок складання, обробки та зберігання первинних документів, що стосуються НМА. Це інструкції щодо оформлення актів введення в експлуатацію, переоцінки, списання тощо.

2.Методичні рекомендації з оцінки НМА встановлюють внутрішні методи оцінки вартості нематеріальних активів, враховуючи специфіку діяльності підприємства та галузі.

Нормативно-інформаційне забезпечення обліку нематеріальних активів в Україні складається з зовнішніх і внутрішніх нормативних документів. Зовнішня база включає закони, положення, інструкції та накази, які регулюють принципи, методи обліку та документування операцій з НМА. Внутрішня нормативна база формується підприємствами і включає облікову політику, внутрішні регламенти та інструкції, що враховують специфіку діяльності конкретної організації. Таке комплексне нормативне забезпечення дозволяє забезпечити точний і надійний облік нематеріальних активів, що є важливим для фінансової звітності та управління підприємством.

Більш детально розглянемо НПСБО 8 та 19.

НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» встановлює порядок обліку та відображення у фінансовій звітності інформації про нематеріальні активи підприємств. Основна мета стандарту полягає у забезпеченні точного та достовірного відображення вартості нематеріальних активів, їх амортизації та вибуття.

НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» визначає методи обліку та відображення у фінансовій звітності об'єднання підприємств. Основна мета стандарту полягає у забезпеченні належного відображення фінансових результатів та змін у фінансовому стані, що виникають внаслідок об'єднання підприємств. В стандарті надано оцінка та визнання гудвілу. Гудвіл, який виникає в результаті об'єднання підприємств, відображається як актив і підлягає амортизації протягом строку корисного використання, але не більше 20 років. Негативний гудвіл (якщо ціна придбання менша за справедливу вартість чистих активів) визнається у складі доходів.

Загальна структура НПСБО 8 наведена на рис. 1.11.

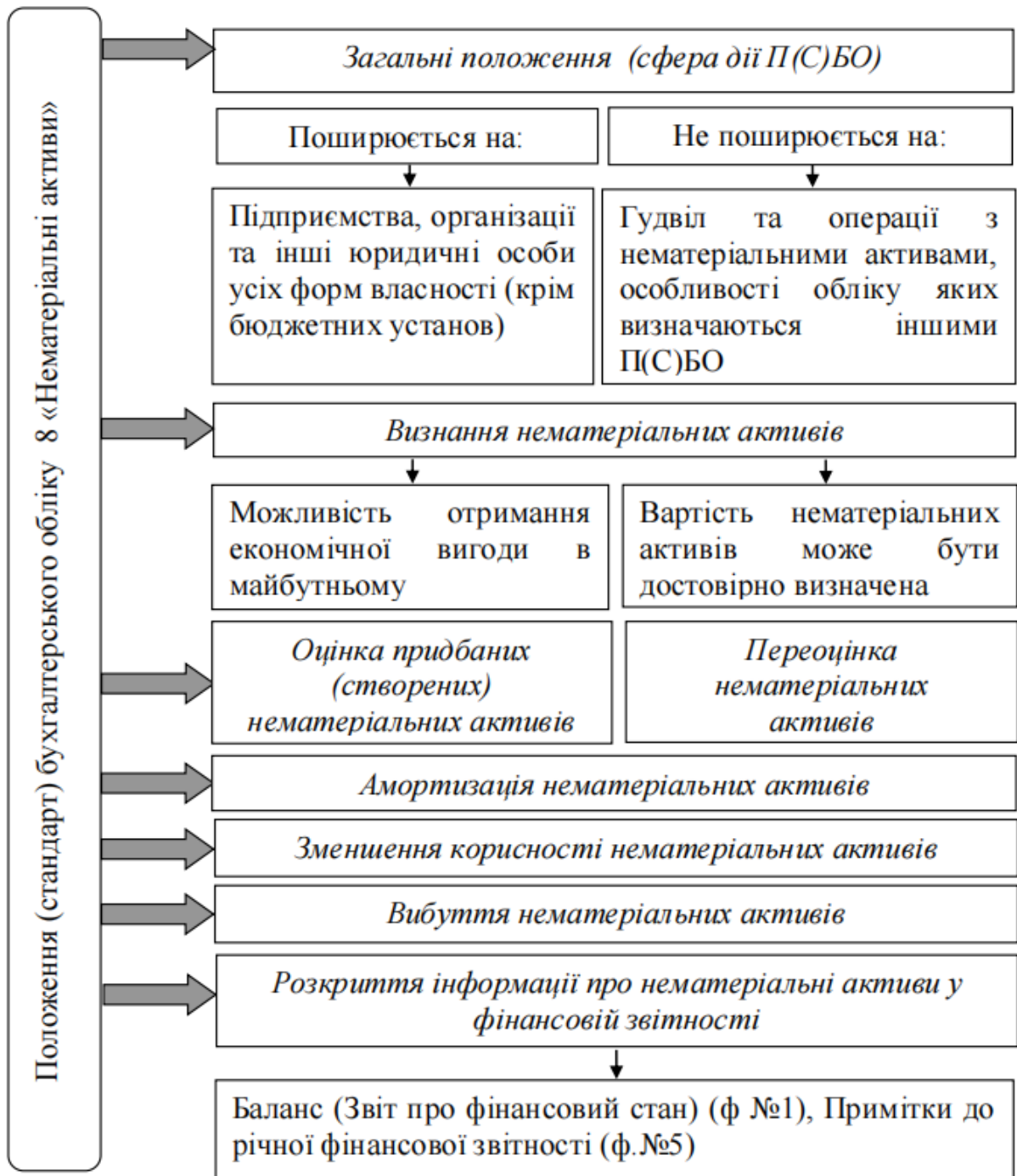


Рис. 1.11. – Характеристика НП(С) БО 8 «Нематеріальні активи» [83, с.10]

НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» є важливими стандартами бухгалтерського обліку в Україні, що регулюють порядок обліку нематеріальних активів та об'єднання підприємств. П(С)БО 8 визначає принципи визнання, оцінки, амортизації та вибуття нематеріальних активів, а П(С)БО 19 встановлює методи обліку об'єднань підприємств, оцінки гудвілу та складання консолідованої фінансової звітності.

Обидва стандарти сприяють забезпеченню прозорості та достовірності фінансової звітності підприємств.

Відповідно до законодавства в Україні МСФЗ та МСБО використовують ПАТ, банки та інші фінансові установи, що ліцензовані Національним банком України, страхові компанії, ІСІ, НПФ. Крім того в ЗУ передбачено використання МСФЗ для підприємства, які є емітентами цінних паперів, що перебувають в обігу на фондовій біржі, дочірні підприємства іноземних компаній. В ЗУ №996 передбачено складання фін/звітності за МСФЗ для великих підприємств, які відповідають двом із трьох критеріїв:

- балансова вартість активів перевищує 20 мільйонів євро;
- чистий дохід від реалізації продукції перевищує 40 мільйонів євро;
- середня кількість працівників перевищує 250 осіб;

Для залучити іноземних інвесторів групи компаній будь-яке підприємство в Україні може добровільно прийняти рішення про застосування МСФЗ.

Перевагами використання МСФЗ є забезпечення високої прозорості фінансової звітності, що дозволяє порівнювати фінансові показники між підприємствами з різних країн. Використання МСФЗ сприяє впровадженню передових методів фінансового управління та контролю. Підприємства, які використовують МСФЗ, можуть легше залучати інвестиції на міжнародних ринках капіталу. Таким чином, в Україні МСФЗ використовуються широким спектром підприємств, від великих корпорацій і банків до компаній, що прагнуть підвищити свою міжнародну конкурентоспроможність і прозорість.

Для формування інформації про НМА, в фінансової звітності підприємства, використовують МСБО 38 «Нематеріальні активи». Стандарт є частиною Міжнародних стандартів фінансової звітності і застосовується підприємствами по всьому світу для забезпечення порівнянності та прозорості фінансової інформації.

МСБО 38 «Нематеріальні активи» забезпечує всебічне регулювання обліку нематеріальних активів, включаючи їх визнання, первісну і подальшу

оцінку, амортизацію та розкриття інформації. Цей стандарт сприяє прозорості та порівнянності фінансової звітності підприємств, що має важливе значення для інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених сторін.

Проведемо порівняльну характеристику основних положень обліку нематеріальних активів НП(С)БО №8 та МСБО № 38

Таблиця 1.6 – Порівняльна характеристика П(С)БО 8 та МСБО 38 [14; 15]

Основні положення	П(С)БО 8	МСБО 38
Економічна сутність	Нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований	Нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований
Складові елементи	Нематеріальні активи поділяються на групи: права користування природними ресурсами; права користування майном; права на комерційні позначення; права на об'єкти промислової власності; авторське право та суміжні з ним права; інші нематеріальні активи	Нематеріальні активи поділяються на класи, наприклад: назви брендів; заголовки та назви видань; комп'ютерне програмне забезпечення; ліцензії та привілеї; авторські права, патенти та інші права на промислову власність, права на обслуговування та експлуатацію; рецепти, формули, моделі, проекти та прототипи; нематеріальні активи на етапі розробки
Умови визнання	1. Існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигід. 2. Вартість може бути достовірно визначена	1. Можливість ідентифікації (може бути відокремлений; виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав). 2. Є контроль над ресурсом. 3. Існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід
Первісне визнання	За первісною вартістю: 1) ціна придбання (крім отриманих торговельних знижок), мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню, 2) інші витрати, безпосередньо пов'язані з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання	За собівартістю: 1) ціна придбання, включаючи ввізне мито та податки, які не відшкодовуються на придбання після вирахування торговельних та інших знижок; 2) будь-які витрати, які можна прямо віднести до підготовки цього активу для використання за призначенням
Оцінка після визнання	За залишковою або переоціненою вартістю (щодо активів, для яких існує активний ринок)	Модель собівартості або модель переоцінки

Незважаючи на те, що НП(С)БО 8 та МСБО 38 мають багато спільного в обліку нематеріальних активів, існують і відмінності. Основні з них стосуються вимог до визнання та оцінки внутрішньо створених активів, методів переоцінки та амортизації, а також деталізації розкриття інформації у фінансовій звітності. Вибір між цими стандартами впливає на фінансову звітність підприємств, що обумовлює необхідність чіткого розуміння і дотримання вимог кожного стандарту.

Отже, в Україні облік нематеріальних активів регулюється як національними (НП(С)БО), так і міжнародними стандартами (МСБО 38). Дані нормативні документи встановлюють правила визнання, оцінки, амортизації та знецінення нематеріальних активів, а також вимоги до розкриття інформації у фінансовій звітності. Обидва стандарти наголошують на ідентифікованості, контролі та ймовірності отримання майбутніх економічних вигод у ключових критеріях визнання нематеріальних активів. Проте, існують відмінності у підходах до визнання витрат на дослідження та розробку, що впливає на фінансові показники підприємств. Ефективне нормативно-правове регулювання обліку нематеріальних активів та правильне управління податковими різницями є значимим для точного та прозорого відображення фінансового стану підприємств. Вдосконалення облікових політик та постійне оновлення нормативної бази сприятимуть підвищенню якості фінансової звітності та відповідності міжнародним стандартам.

2.1 Характеристика та аналіз господарської діяльності ПАТ АМКР

Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи є ПАТ АрселорМіттал Кривий Ріг .

Таблиця 2.1 – Ідентифікаційні реквізити, місцезнаходження ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» [32]

Повне найменування	Публічне акціонерне товариство "АрселорМіттал Кривий Ріг"
Скорочене найменування (за наявності)	ПАТ "АрселорМіттал Кривий Ріг"
Організаційно-правова форма	Акціонерне товариство
Поштовий індекс	50095
Область, район	Металургійний
Населений пункт, вулиця, будинок	м. Кривий Ріг вул. Орджонікідзе, 1

Джерело [32,33]

АрселорМіттал Кривий Ріг – це найбільший в Україні та один з найбільших у світі виробників залізної руди та чорних металів. Завод розташований у місті Кривий Ріг на півдні країни, де знаходяться величезні родовища залізної руди.

Компанія була створена у 2005 році шляхом злиття українських металургійних підприємств з міжнародним концерном ArcelorMittal. Завдяки впровадженню сучасних технологій та високій ефективності виробництва, АМКР, постачає продукцію як на внутрішній, так і на зовнішній ринки.

Продукція АМКР використовується у будівництві, машинобудуванні, автомобілебудуванні та інших галузях промисловості, сприяючи розвитку національної та світової економіки.



Рисунок 2.1 –Країни виробники сталі

ПАТ «АМКР» володіє і контролює усі етапи виробництва чорних металів, починаючи з видобутку залізної руди і закінчуючи випуском готової сталі та інших металевих виробів. АМКР має власні рудні кар'єри та рудники, де здійснюється добування залізної руди. Руда проходить через процеси збагачення, де вона очищається від домішок і підготовлюється до подальшого використання. Залізна руда переробляється в чавун за допомогою коксу та інших матеріалів, а потім чавун перетворюється в сталь у мартенівських печах або повітряних печах. Отримана сталь ливиться відразу в ливарних машинах для формування заготовок чи виробів. Ці заготовки і вироби піддаються різним процесам обробки, таким як прокатка, відновлення та обробка, для надання їм бажаної форми і властивостей. Отримані вироби, які можуть бути сталевими плитами, стрічками, трубами, арматурою та іншими, готові для постачання на ринок для використання у різних галузях промисловості та будівництва. Повний металургійний цикл дозволяє АМКР забезпечувати якість продукції, ефективно використовувати внутрішні ресурси та контролювати виробничі процеси на кожному етапі.

Виробнича структура ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» наведена на

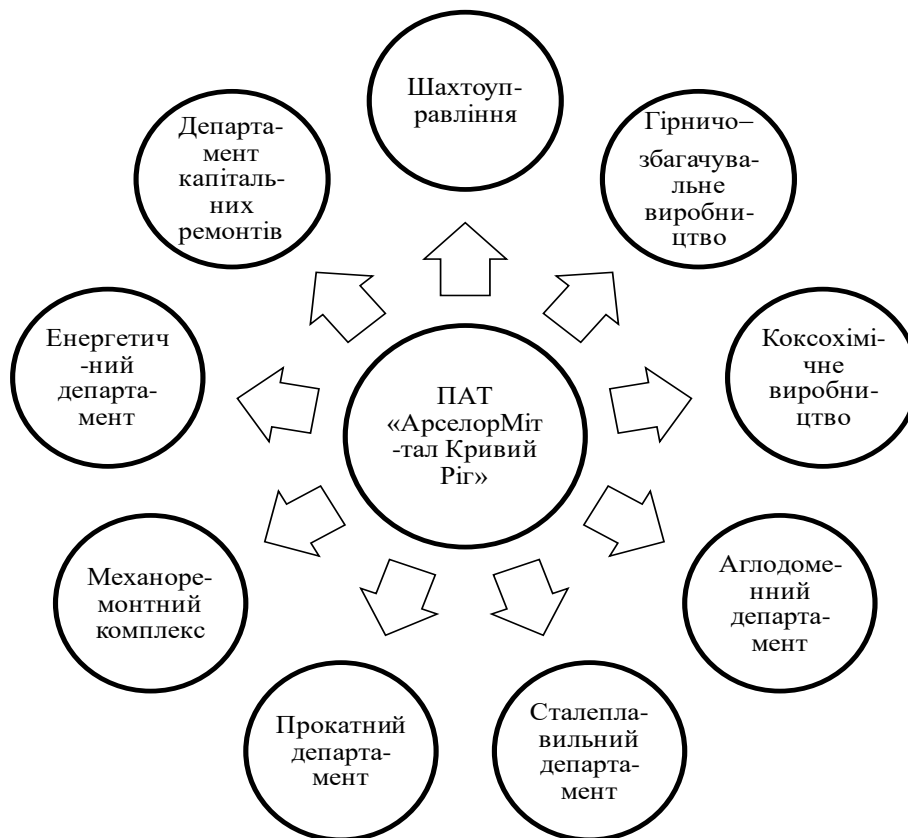


Рисунок 2.2 — Виробнича структура ПАТ «АМКР»

Основний продукт, що випускається АМКР це сталеві плити і стрічки. Використовуються у будівництві, виробництві автомобілів, машинобудуванні, а також у виробництві побутових товарів і багатьох інших галузях промисловості. АМКР виробляє різноманітні типи сталевих труб, включаючи водопровідні, газові, нафтові та інші, які застосовуються у будівництві, енергетиці та інфраструктурі. Арматура це сталеві стержні або дроти, які використовуються для армування бетонних конструкцій у будівництві, зокрема у будівництві мостів, будівель та інших споруд. АМКР також виробляє і постачає сировину для інших металургійних підприємств, таку як чавун, залізна руда та інші вироби. Вироби зі спеціальної сталі призначені для конкретних галузей, таких як авіаційна, оборонна промисловість, машинобудування тощо.

Основні види діяльності за КВЕД ПАТ «АМКР» та продукцію, яку виготовляє підприємство, висвітлено на рисунку 2.3.

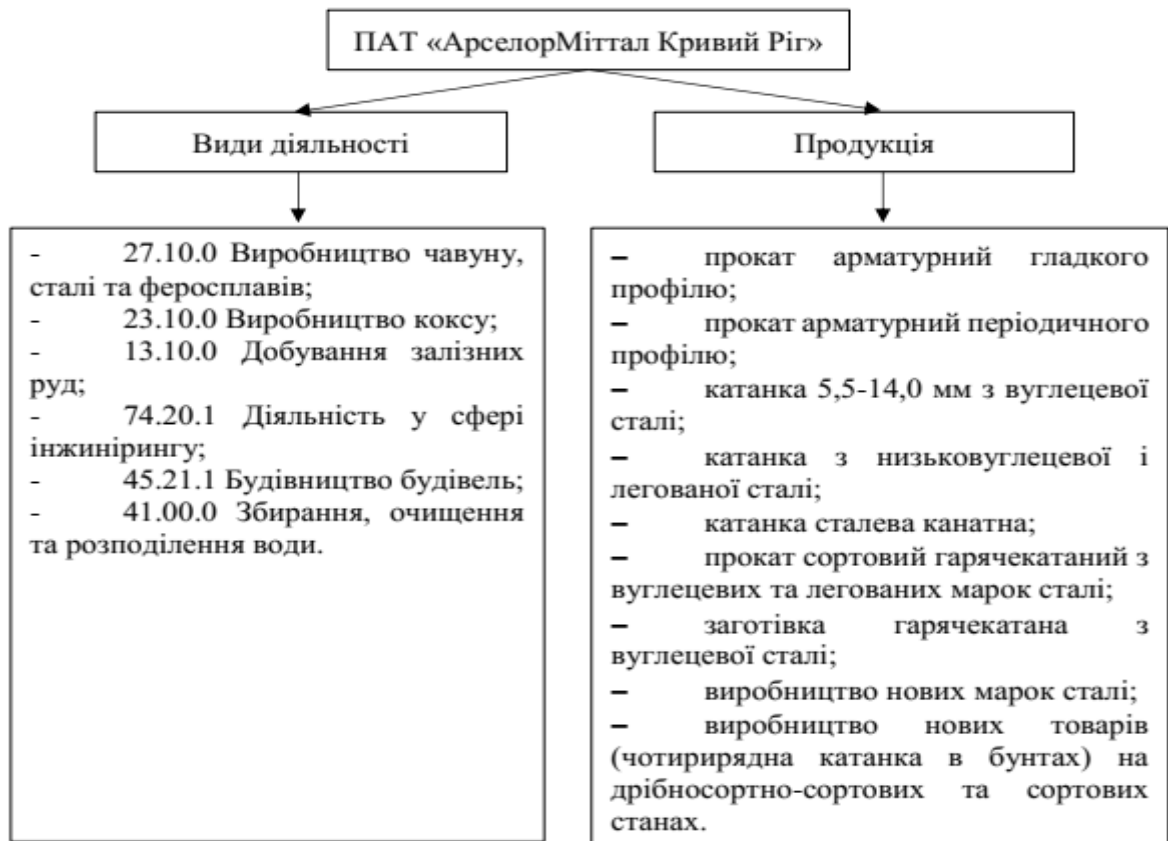


Рисунок 2.3 – Види діяльності та продукція ПАТ «АМКР» [32,33]

Основна продукція – квадратна заготовка. Дана продукції поставляється переважно до Туреччини і країн Північної Африки. Катанка арматура продається на внутрішньому ринку, решта експортується до країн Європи, Азії, Африки. Металопрокат, вироблений комбінатом, використовують у всіх кліматичних зонах планети.

Виробництво автомобілів та виробників автомобільних компонентів є великим споживачем сталевих плит, стрічок та інших виробів, які АМКР виробляє. Компанії, що займаються будівництвом, використовують сталеві плити, труби, арматуру та інші продукти для будівництва мостів, житлових будинків, комерційних споруд та інфраструктури. Виробники електроенергії та газу використовують труби та інші сталеві вироби для будівництва та обслуговування енергетичних мереж та споруд. Компанії, що виробляють машини та обладнання для різних галузей, такі як сільське господарство, промисловість та транспорт, також використовують сталеві компоненти, вироблені АМКР.

Таблиця 2.2. – Основні показники діяльності ПАТ «АМКР» за 2021-2023рр.

Найменування показника	Одиниця виміру	2021р.	2022р.	2023р.	Абсолютне відхилення (+; -)		Відносне відхилення, (+; -)	
					2021 р. від 2022 р.	2022 р. від 2023 р.	2021 р. від 2022 р.	2022 р. від 2023 р.
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, роботи, послуг	тис. грн	109 303 155	43 818 410	41 848 635	-65484745	-1969775	-59,9	-4,5
Собівартість реалізованої продукції	тис. грн	74 561 304	55 829 721	50 635 909	-18731583	-5193812	-25,1	-9,3
Валовий прибуток/збиток	тис. грн	34 741 851	-12 011 311	-8 787 274	-46753162	+3224037	-134,5	26,8
Інші операційні доходи	тис. грн	521 083	596 185	429 403	+75102	-166782	+14,4	-27,9
Адміністративні витрати	тис. грн	3 511 390	1 805 121	1 679 688	-1706269	-125433	-48,6	-6,9
Витрати на збут	тис. грн	109 339	42 846	33 255	-66493	-9591	-60,8	-22,3
Фінансовий результат від операційної (прибуток/збиток)	тис. грн	31 036 335	-51 360 445	-11 721 749	-82396779	+39638696	-265,4	+77,2
Чистий фінансовий результат (прибуток/збиток)	тис. грн	25 216 068	-49 009 104	-11 811 030	-74225172	+37198074	294,4	+75,9

В табл.2.2. наведені дані діяльності АМКР за три роки . Провивши аналіз показників господарської діяльності за 2021-2023 , можна сказати що, чистий дохід від реалізації продукції зменшився у 2022 в порівнянні з 20201 р. на 59,9%. В наступному році спостерігається зменшення з 2022 по 2023 рік на 4,5%. Це свідчи про зменшення обсягів продажу.

Спостерігається відносно стабільний тренд зменшення собівартості З 2021 по 2022 рік відбулося зменшення на 25,1%, а з 2022 по 2023 рік – на 9,3%.

Валовий прибуток значно зменшився з 2021 по 2022 рік на 134,5%, але збільшився на 26,8% з 2022 по 2023 рік, що може свідчити про певне покращення в ефективності виробництва та збуту.

Адміністративні витрати та витрати на збут зменшилися в період з 2021 по 2022 рік по 2023 рік, що свідчи про оптимізацію витрат на підприємстві. Хоча АМКР зіткнувся з великими викликами в 2022 році, але 2023 році він показав певне покращення.

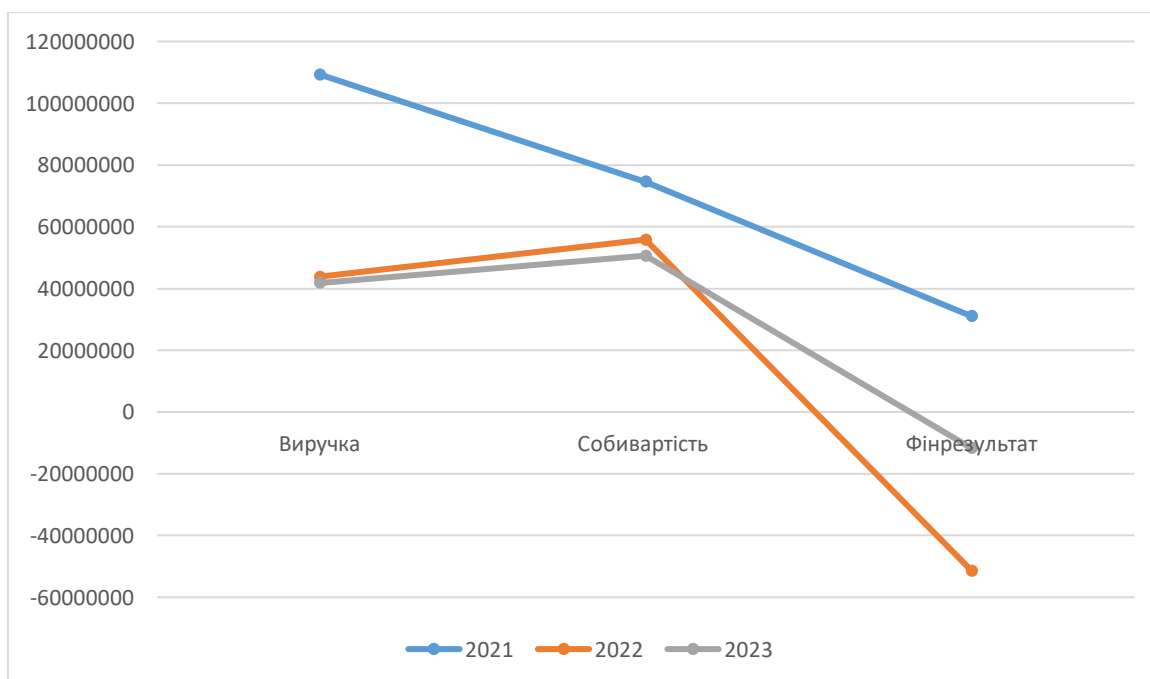


Рисунок 2.4.Динаміка показників діяльності ПАТ АМКР

На графіку відображено динаміку трьох ключових показників діяльності АМКР за період 2021-2023 роки. Як бачимо, виручка знизилася майже в 2.5 рази з 2021 року до 2022 року, але потім зазнала незначного зменшення в 2023 році. Це свідчить про різке падіння обсягів продажу продукцію в 2022 році, що

могло бути викликано зовнішніми економічними умовами початком війни. Собівартість також знизилася в період між 2021 та 2022 роками, але зниження було менш значним, ніж зниження виручки, що призвело до погіршення маржі прибутку. З 2022 до 2023 року спостерігається подальше зниження собівартості, що може свідчити про ефективні заходи з оптимізації виробництва та зменшення витрат. Фінансовий результат показав значні збитки в 2022 році порівняно з прибутком у 2021 році, що може відбивати вплив тих самих негативних чинників, які зменшили виручку. Однак, в 2023 році збитки суттєво зменшилися, що може свідчити про покращення ефективності компанії, відновлення певних ринків або успішну реалізацію заходів щодо скорочення витрат. Графік відображає значні виклики для компанії у 2022 році, але також показує ознаки покращення у 2023 році.

В таблиці 2.3. наведені показники заборгованості ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» за 2021-2023 роки.

Аналізуючи дані щодо дебіторської та кредиторської заборгованості, а також показники оборотності заборгованості для АМКР за період 2021-2023 роки, можна зробити наступні висновки:

1. Відбулося значне зниження дебіторської заборгованості з 2021 року до 2023 року. Це свідчить про покращення процесів інкасації та ефективність управління кредитною політикою.

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості зростав з 2,8% у 2021 році до 4,2% у 2023 році, що показує підвищення швидкості обороту дебіторської заборгованості та поліпшення ліквідності.

Період обороту дебіторської заборгованості скоротився з 129,1 дня у 2021 році до 86,2 днів у 2023 році. Це ще один показник поліпшення управління кредитами і швидкості отримання грошей від клієнтів.

2. Зменшення кредиторської заборгованості у 2021 році, але потім стабілізація в 2023 році. Це може вказувати на зміни в умовах платежів або управлінні витратами

Таблиця 2.3 –Показники заборгованості ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» за 2021-2023 роки

Показники	Роки			Абсолютне відхилення (+; –)		Відносне відхилення, %	
	2021 р.	2022 р.	2023 р.	2022 р. від 2021 р.	2023 р. від 2022 р.	2022 р. від 2021 р.	2023 р. від 2022 р.
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, тис. грн.	25 804 212.	7 486 969	6 071 880	-18317243	-1415089	-70,9	-18,9
Кредиторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, тис. грн.	13 934 490	9 152 068	9 339 115	-4782422	+187047	-34,3	2,0
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, %	2,8	3,3	4,2	0,5	0,9	17,4	27,7
Період обороту дебіторської заборгованості, днів	129,1	110,0	86,2	-19,1	-23,9	-14,8	-21,7
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості, %	6,2	7,7	7,8	1,5	0,1	24,1	1,3
Період обороту кредиторської заборгованості, днів	58,5	47,1	46,5	-11,4	-0,6	-19,4	-1,2

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості покращився з 6,2% до 7,8%, що може свідчити про ефективне використання торгових кредитів або оптимізацію строків платежів постачальниками.

Період обороту кредиторської заборгованості скоротився з 58,5 днів до 46,5 днів, що демонструє швидше погашення зобов'язань перед постачальниками що може бути ознакою покращення ліквідності або умов співпраці з постачальниками.

АМКР показує значні покращення в управлінні заборгованостями, зменшенні циклів інкасації та оптимізації взаємодії з постачальниками. Ці зміни можуть свідчити про зростання загальної ефективності фінансового управління.

На рис. 2.5. Наведенна динаміка Дт та Кт заборгованості комбінату за 2021-2023рр.

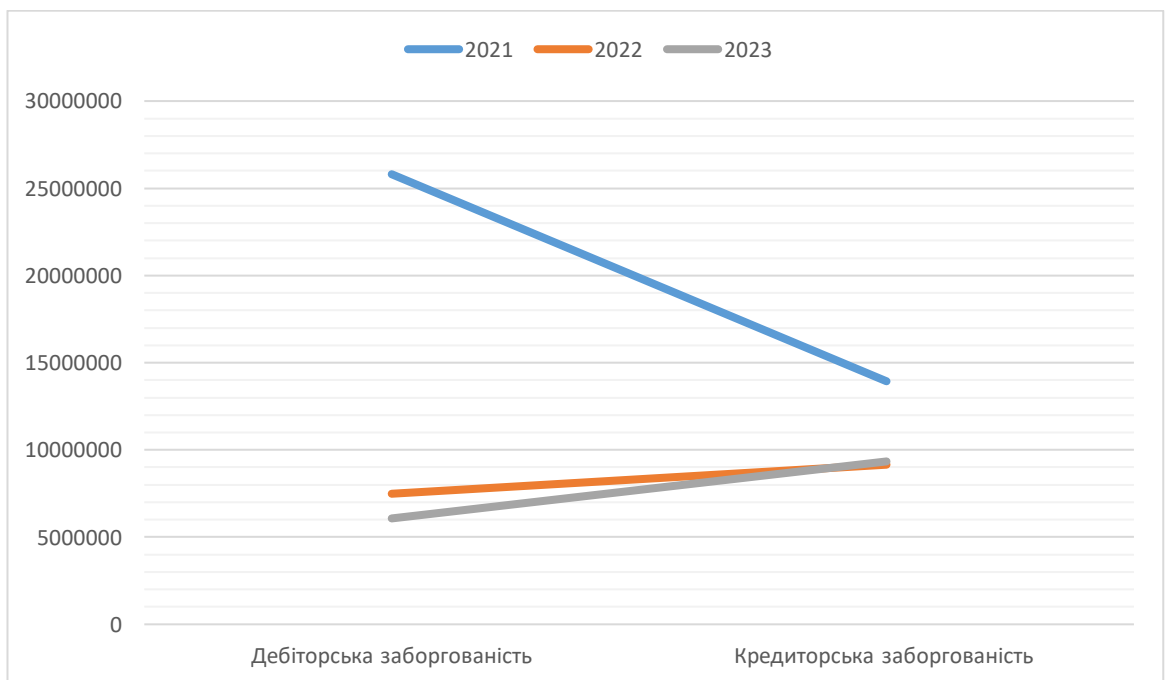


Рисунок 2.5. Динаміка Дт та Кт заборгованості комбінату за 2021-2023рр.

На графіку представлено динаміку дебіторської та кредиторської заборгованості АМКР за 2021-2023 роки. Як бачимо дебіторська заборгованість значно знизилася з 2021 по 2023 рік. Зменшення дебіторської

заборгованості є ознакою зменшення обсягу продажів, що може впливає на загальну ліквідність компанії.

Кредиторська заборгованість показує стабільне, але помірне зростання протягом зазначеного періоду. Зростання заборгованості свідчи що компанія утримує довгострокові відносини з постачальниками, а також збільшує обсяги постачання матеріалу , що веде до зростання заборгованості. АМКР у 2023 році збільшила платіжні терміни для оптимізації своїх грошових потоків, що також привело до зростання кредиторської заборгованості.

Загалом, АМКР демонструє ефективнішу роботу з дебіторами та збереження контрольованих зобов'язань перед постачальниками. Це свідчить про зміцнення фінансової стабільності та можливе зменшення фінансових ризиків, пов'язаних із поточною діяльністю. Компанія, ймовірно, поліпшила управління своїми оборотними активами, що має позитивний вплив на загальну ліквідність та можливість відповідати на свої зобов'язання.

Аналіз нематеріальних активів є аспектом управління активами та фінансового планування АМКР , який впливає на стратегічні рішення та оцінку корпоративної вартості. Основна мета аналізу НАМ полягає в оцінці їх вкладу в загальну економічну вартість АМКР та визначенні потенціалу створення майбутнього доходу. Це включає розуміння того, як НАМ впливають на конкурентоспроможність підприємства та його здатність генерувати прибуток В табл. 2.5 наведені дані для аналізу НАМ. ПАТ АМКР за три роки (дод.В.Д).

Аналіз даних щодо НМА компанії за період 2021-2023 роки дозволяє виявити динаміку змін у вартості, амортизації, зносі та ефективності використання цих активів.

Первісна вартість НМА показує мінімальні зміни в 2022 році (+0.1%), що свідчить про стабільність інвестицій у нематеріальні активи, але потім відбувається зменшення на 3.5% у 2023 році, що може вказувати на зменшення інвестицій або списання частини активів.

Таблиця 2.4 – Показники використання нематеріальних активів на ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» за 2021-2023 роки

Показники	Роки			Абсолютне відхилення (+; -)		Відносне відхилення, %	
	2021 р.	2022 р.	2023 р.	2022 р. від 2021 р.	2023 р. від 2022 р.	2022 р. від 2021 р.	2023 р. від 2022 р.
Первісна вартість НМА , тис. грн.	741 110	742 072	715 693	962	-26379	0.1	-3.5
Знос НМА , тис. грн.	392 766	636 137	619 886	243371	-16251	61.9	-2.5
Залишкова вартість, тис. грн.	348 344	105 935	95 807	-242409	-10128	69.5	0.9
Ступінь зносу НАМ , %	55,4	56,1	57,6	0,7	1,5	1,2	2,6
Ступінь придатності НАМ , %	44,6	43,9	42,4	-0,7	-1,5	-1,5	-3,4
Фондовіддача НАМ , грн./грн.	1,3	1,1	1,4	-0,2	0,3	-14,9	26,8

Знос НМА значно зростає між 2021 і 2022 роками (+61.9%), що може свідчити про інтенсивне використання нематеріальних активів або зміну методології амортизації. Зниження у 2023 році (-2.5%) може вказувати на нормалізацію рівня зносу після різкого зростання. Залишкова вартість НМА показує значне зниження (-69.5%) у 2022 році порівняно з 2021 роком, що відображає велике нарощування амортизаційних відрахувань. Невелике подальше зниження в 2023 році (-0.9%) може вказувати на стабілізацію залишкової вартості.

Ступінь зносу НМА поступово зростає, що вказує на старіння активів та збільшення амортизаційних відрахувань. Ступінь придатності НМА знижується відповідно, що може вказувати на зниження економічної корисності цих активів для компанії. Фондовіддача НМА зменшилася у 2022 році, що може вказувати на зменшення доходу від використання цих активів, але в 2023 році спостерігається збільшення фондовіддачі, що може свідчити про покращення ефективності використання нематеріальних активів.



Рис. 2.6 Динаміка наявності та руху НА

На графіку представлено динаміку трьох ключових показників НМА: первісна вартість (ПВ НМА), знос (ЗНОС НМА), та залишкова вартість (ЗВ НМА) за період 2021-2023 роки. Первісна вартість НАМ спочатку залишалась

майже стабільною з 2021 до 2022 року, після чого відбулося її зниження у 2023 році. Це зниження обумовлене списанням нематеріальних активів, що вже не використовуються або втратили свою актуальність. Знос нематеріальних активів значно збільшився з 2021 до 2022 року, свідчаючи про активне використання та амортизацію цих активів. Однак, у 2023 році спостерігається незначне зниження зносу, що може вказувати на переоцінку амортизаційних норм. Залишкова вартість різко знизилася у 2022 році відносно 2021 року, що корелює з різким збільшенням зносу. Таке зниження залишкової вартості може вказувати на високий рівень амортизації активів або їхнє списання. У 2023 році зниження залишкової вартості продовжується, хоча й менш інтенсивно. Загалом, динаміка показників вказує на потенційні виклики у управлінні нематеріальними активами, що може потребувати додаткової уваги до стратегії їх використання та оновлення.

На основі аналізу різних аспектів господарської діяльності ПАТ АМКР за останні роки, можна виділити кілька ключових висновків:

Компанія зазнала значного зниження виручки з 2021 до 2022 року, що вплинуло на всі основні фінансові показники, включаючи прибуток. Проте, в 2023 році спостерігається покращення деяких показників, що може вказувати на стабілізацію ситуації та адаптацію до ринкових умов.

ПАТ АМКР демонструє активну роботу з оптимізації використання нематеріальних активів, вказуючи на зусилля щодо зниження зносу та підтримки економічної ефективності. Стратегічне управління активами та їх амортизація відіграють важливу роль у загальному фінансовому здоров'ї компанії.

Компанія здійснила значні зусилля щодо скорочення витрат, що виявилось у зниженні собівартості продукції та адміністративних витрат. Це позитивно впливає на її конкурентоспроможність та можливість збереження фінансової стійкості у важкі періоди.

ПАТ АМКР активно працює над збереженням та розширенням ринків збуту своєї продукції. Зниження дебіторської заборгованості свідчить про покращення ефективності інкасаційних процесів.

Аналіз показує, що компанія впливає на фактори зовнішнього середовища, такі як коливання цін на сировину та ринкові тенденції, і реагує на них через свої стратегії управління ризиками.

ПАТ "АрселорМіттал Кривий Ріг" проходить через період значних викликів, але демонструє здатність адаптуватися та оптимізувати свою діяльність з метою покращення економічної ефективності та фінансової стабільності. Компанія продовжує вживати заходів для зміцнення своїх позицій на ринку та підтримки сталого розвитку, що важливо для забезпечення її тривалого успіху.

2.2 Облік нематеріальних активів та виникнення податкових різниць при визначенні фінансового результату

Облікова політика щодо НМА необхідна для забезпечення точності та послідовності фін\звітності АМКР. Вона охоплює кілька ключових елементів, які допомагають в управлінні та відображенні НМА у БО. [15, с. 21]

ОП має чітко визначати, що вважається НМА у контексті організації, згідно з вимогами МСБО або НПСБО. Нематеріальні активи зазвичай включають патенти, торгові марки, авторські права, програмне забезпечення, ліцензії, ноу-хау та інші подібні активи. Політика має описувати методи оцінки вартості нематеріальних активів при їх придбанні, будь то купівля, виробництво, або обмін. Облікова політика має встановлювати методи амортизації нематеріальних активів. Зазвичай це може бути прямолінійний метод амортизації, який розподіляє вартість активу рівномірно протягом його корисного терміну використання. Політика повинна описувати процедуру переоцінки нематеріальних активів, якщо така переоцінка дозволена або потрібна за відповідними стандартами. Також важливо визначити процедуру

тестування на знецінення активів, щоб визначити, чи не впала їхня вартість нижче балансової.

Елементи облікової політики щодо нематеріальних активів на АМКР відображено на рис. 2.3



Рисунок 2.7 – Елементи облікової політики ПАТ АМКР

Політика має включати правила щодо вибуття та вилучення нематеріальних активів з обліку, включаючи умови, за яких активи можуть бути списані, процедури визнання збитків від вибуття та облік отриманих доходів від продажу чи ліквідації активів. Опис процедур розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності, включаючи інформацію про амортизаційні методи, корисний термін активів, можливе знецінення, та інше.

Перераховані елементи допомагають забезпечити точність, прозорість і порівнянність ФЗ, а також допомагають в управлінні вартістю та користю НМА в АМКР.

Первинний облік нематеріальних активів — це систематичний процес реєстрації, документування та контролю за всіма операціями, що стосуються

нематеріальних активів організації, з моменту їх придбання або створення до моменту вибуття з балансу. Цей процес включає збір, аналіз та систематизацію документації, що підтверджує наявність та рух цих активів, їхню вартість, амортизацію, знецінення та інші пов'язані з ними економічні події. Первинні документи є юридичною підставою для визнання нематеріальних активів на балансі компанії. Вони підтверджують право власності на активи і є обов'язковими для ведення законного бух\ обліку. Первинні документи служать базою для включення інформації про НАМ до фінансової звітності, включаючи баланс, звіт про прибутки та збитки та інші звіти.

Документальне оформлення надходження НМА є важливою частиною управління активами ПАТ АМКР. Воно допомагає забезпечити законність, відстежуваність та належний облік активів. Залежно від того, чи активи створені власними силами компанії, чи придбані у третіх сторін, мета і завдання документального оформлення можуть відрізнятися.

В таблиці наведені первинні документи з наявності та руху НМА в обліку ПАТ АМКР

Таблиця 2.5 Перелік первинних документів з обліку НА

Назва господарської операції	Первинні документи
1	2
Придбання	Відомість обліку нематеріальних активів, нарахованої амортизації (форма ВНА-1), акт приймання передачі нематеріальних активів, банківська виписка, податкова накладна, бухгалтерська довідка
Безоплатне одержання	Відомість обліку нематеріальних активів, нарахованої амортизації (форма ВНА-1), акт приймання передачі нематеріальних активів
Введення в експлуатацію	Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-1), відомість обліку нематеріальних активів, нарахованої амортизації (ВНА-1)
Створення власними силами підприємства	Відомість нарахування зарплати, лімітно-забірна картка типової форми № М-8, виписка банку, відомість обліку нематеріальних активів, нарахованої амортизації (ВНА-1)

1	2
Отримання шляхом унесення до статутного капіталу	Рішення учасників, відомість обліку нематеріальних активів, нарахованої амортизації (ВНА-1), податкова накладна.
Продаж іншій фізичній чи юридичній особі	Відомість обліку нематеріальних активів, нарахованої амортизації (форма ВНА-1), акт приймання передачі нематеріальних активів, банківська виписка, податкова накладна, бухгалтерська довідка
Безоплатна передача іншій фізичній чи юридичній особі	Відомість обліку нематеріальних активів, нарахованої амортизації (форма ВНА-1), типова форма № НА-3, акт приймання передачі нематеріальних активів, податкова накладна
Нарахування амортизації	Відомість обліку нематеріальних активів, нарахованої амортизації (форма ВНА-1), бухгалтерська довідка
Переоцінка	Бухгалтерська довідка
Списання (ліквідація)	Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма НА-3), Відомість обліку нематеріальних активів, нарахованої амортизації (форма ВНА-1), податкова накладна

Таким чином, первинні документи відіграють критичну роль у правильному і повному обліку нематеріальних активів, забезпечуючи їх прозорість, законність та адекватність відображення в бухгалтерському обліку підприємства

Аналітичний облік НМА в АМКР важливий для забезпечення деталізованої інформації про кожен нематеріальний актив, його стан, амортизацію, знецінення, та інші зміни, що стосуються цих активів. Для кожного НМА створюється індивідуальна картка, яка містить всю важливу інформацію, таку як дата придбання або створення, первісна вартість, строк корисного використання, метод амортизації, сума нарахованої амортизації, залишкова вартість та інші дані. Кожен НМА реєструється під унікальним номером, який використовується для його ідентифікації в обліку. Це може бути серійний номер, код за внутрішньою системою класифікації або за міжнародними стандартами. Аналітичний облік включає деталі нарахування амортизації, що дозволяє відстежувати зменшення вартості активів з часом.

Періодично на АМКР проводиться перевірка на знецінення нематеріальних активів. Якщо ринкова або корисна вартість активу впала нижче його балансової вартості, необхідно нарахувати знецінення. Цей процес також документується в аналітичному обліку. Коли НМА вибуває з використання, його необхідно списати. Для цього оформляється відповідний документ, який включає інформацію про дату вибуття, причину, суму залишкової вартості та нарахованої амортизації.

Синтетичний облік НАМ ведеться за рахунком 12 «Нематеріальні активи». Який має субрахунки, табл.2.6

Таблиця 2.6. Субрахунки рахунка 12 «Нематеріальні активи»

Субрахунки	Види нематеріальних активів
121 «Права користування природними ресурсами»	Право користування надрами, іншими природними ресурсами, геологічні та інші відомості про природне середовище
122 «Право користування майном»	Право користування землею, забудовою, право оренди приміщення тощо.
123 «Права на торговельну марку»	Права на товарні знаки (знаки для товарів і послуг), права на комерційні (фірмові) найменування тощо
124 «Права на об'єкти промислової власності»	Права на винаходи, корисні моделі, промислові конструкції, сорти рослин, породи тварин, макет інтегральних мікросхем, комерційна таємниця, ноу-хау тощо.
125 «Авторське право та суміжні права»	Права на літературні та музичні твори, комп'ютерні програми, бази даних тощо.
127 «Інші нематеріальні активи»	Права на провадження діяльності, користування господарськими та іншими привілеями тощо

Нижче розглянемо на приклади НМА АМКР відображення в обліку різних господарських операцій.

1. АМКР створило ПП. Вартість програмного продукту склала 50000 грн.

Пізніше програмний продукт реалізовано. (табл.2.7)

2. АМКР придбало програмне забезпечення вартістю 123135 грн з ПДВ. Підприємство сплатила аванс. Також АМКР понесло витрати пов'язаних з придбанням і введенням в експлуатацію НМА. (табл.2.8)

3. Вибуття нематеріальних активів на АМКР може бути або реалізація або ліквідація (табл.2.9).

4. Поліпшення НМА на ПАТ АМКР.(табл.2.10)

Таблиця 2.7 – Відображення в обліку створення бази даних та її продаж

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Відображення витрат, пов'язаних із створенням бази даних	154	20, 22, 661, 65, 63	50000
2	Визнано в обліку витрати із виробництва бази даних в склад нематеріальних активів	125	154	50000
3	Заклучено договір про продаж даного об'єкта нематеріальних активів	286	125	50000
4	Визнано заборгованість покупця	361	712	72000
5	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	712	641/ПДВ	12000
6	Отримано гроші від покупця на поточний рахунок	311	361	72000

Таблиця 2.8 – Відображення в обліку операцій із придбання нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Здійснено передоплату за програмне забезпечення	371	311	123135
2	Нараховано податковий кредит з ПДВ	641	644	20522,50
3	Отриманий нематеріальний актив від постачальника	154	631	102612,50
4	Відображено витрати, пов'язані з придбанням і введенням в експлуатацію	154	66,65	10261
5	Визнано програмне забезпечення у складі нематеріальних активів	125	154	112873,50
6	Здійснено взаємозалік заборгованостей	631	371	123135

Таблиця 2.9 – Відображення в обліку ліквідації нематеріального активу

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Списано знос комп'ютерної програми	133	125	24600
2	Списано залишкову вартість комп'ютерної програми	976	125	400

Первісна вартість нематеріальних активів може збільшуватися, якщо після первісного визнання НМА на балансі компанії, витрачаються додаткові кошти

на його поліпшення або розширення, то ці витрати можуть бути капіталізовані і додані до первісної вартості активу. Наприклад, розширення функціональності програмного забезпечення або модернізація ліцензійних прав. Якщо ринкова вартість нематеріального активу зростає, то після проведення незалежної оцінки можлива переоцінка активу вгору, що призводить до збільшення його балансової вартості. Якщо після придбання нематеріального активу виникають додаткові витрати, які безпосередньо пов'язані з приведенням активу в стан, у якому він може бути використаний за призначенням, ці витрати можуть бути додані до первісної вартості. Це можуть бути юридичні витрати на реєстрацію права власності, витрати на патентування тощо.

Порядок відображення витрат, пов'язаних з поліпшенням НАМ активів, наведено у табл. 2.10.

Таблиця 2.10 – Відображення в обліку витрат з поліпшення нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Відображення витрат, пов'язаних модернізацією програмного продукту	154	20, 22, 661, 65	7000
2	Визнано в обліку витрати, пов'язані модернізацією програмного продукту	125	154	7000

Амортизація НМА— це процес систематичного розподілу вартості нематеріального активу протягом його корисного терміну використання. АВ використовується для відображення зменшення вартості НМА з часом внаслідок факторів, таких як знос, моральне застарівання, або зменшення потенційної користі, яку ці активи можуть надати компанії

Порядок застосування методів амортизації НМА визначається згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби» [12]. Амортизація нараховується щомісяця та відображається в облікових записах як витрата. Схема нарахування амортизації зображена на рис. 2.8.

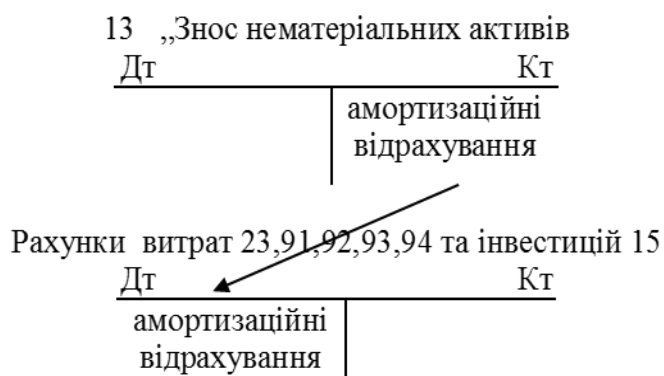


Рисунок 2.8 – Схема нарахування амортизації нематеріальних активах

На АМКР використовують прямолінійний метод нарахування амортизації НМА.

При застосуванні прямолінійного методу амортизація нараховується виходячи з терміну корисного використання НМА.

Загальна схема проводок по нарахуванню амортизації зображена на рис. 2.9.

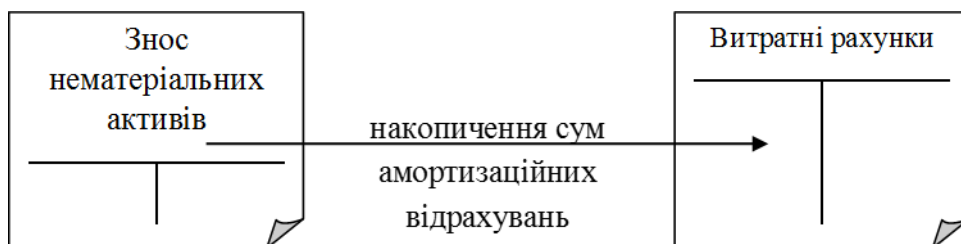


Рисунок 2.9 – Загальна схема обліку амортизаційних відрахувань по НМА

Порядок відображення НМА в регістрах обліку та звітності розглянемо за допомогою рис.2.10.

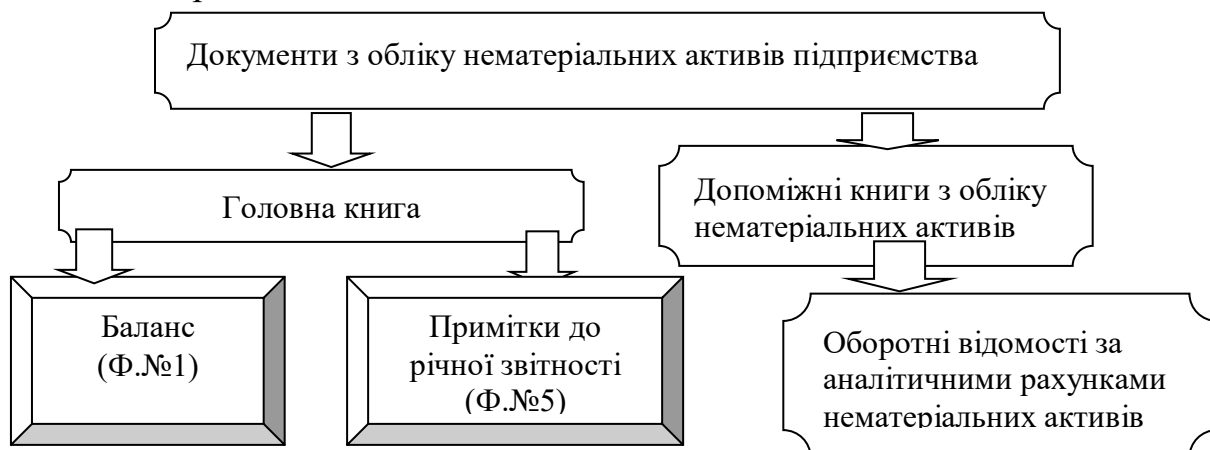


Рисунок 2.10. Порядок відображення НМА в регістрах обліку та звітності

Таблиця 2.11 наведено узагальнення інформації по залишкам на рахунках БО та статей балансу, за якими відображаються НМА

Таблиця 2.11. Витяг з звіту «Фінансовий стан» АМКР за 2023 р.

Назва рядка	Код рядка	На початок звітного періоду, тис. грн	На кінець звітного періоду, тис. грн
I. Необоротні активи Нематеріальні активи	1000	105 935.00	95 807.00
первісна вартість	1001	742 072.00	715 693.00
накопичена амортизація	1002	636 137.00	619 886.00

У результаті амортизації НМА можуть виникати податкові різниці, що формуються на основі ст. 138 ПКУ [1].

Податкові різниці виникають, коли існує розбіжність між бухгалтерським і податковим обліком активів, зокрема в контексті амортизації нематеріальних активів (НМА). Ці різниці можуть бути тимчасовими або постійними, в залежності від природи розбіжності.

Тимчасові податкові різниці виникають, коли певні доходи та витрати визнаються в різні періоди для цілей фінансового і податкового обліку. Наприклад АВ НМА. Якщо для БО використовується прямолінійний, а для оподаткування прискорений, то це призводить до того, що амортизаційні відрахування за рік можуть відрізнятись в залежності від обраного методу.

Постійні податкові різниці виникають, коли певна витрата є відраховуваною для бухгалтерського обліку, але не відраховуваною для податкових цілей або навпаки. Ці різниці не вирівнюються у майбутніх періодах.

На рис. 2.11 відображено вплив амортизації НМА фін/ результат до оподаткування п.138.1 ст138.ПКУ[1].

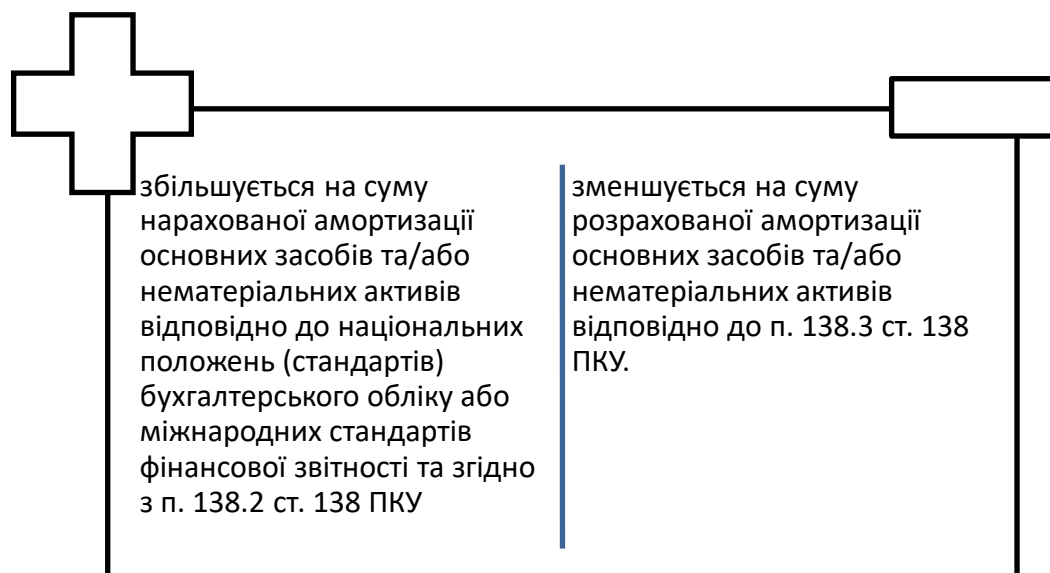


Рисунок 2.11 –Вплив амортизації НМА на фін/результат до оподаткування

Тимчасові податкові різниці можуть призвести до виникнення відстрочених податкових активів або зобов'язань. Відстрочені податкові активи виникають, коли підприємство сплачує більше податку в податковому обліку, ніж у бухгалтерському на даний момент, але очікується, що ці витрати будуть компенсовані в майбутньому. Відстрочені податкові зобов'язання виникають, коли підприємство показує менші витрати в податковому обліку порівняно з бухгалтерським. Компанії потребують точних розрахунків для визначення відстрочених податкових активів та зобов'язань, щоб правильно відобразити свою податкову позицію у фінансовій звітності.

Управління тимчасовими податковими різницями є важливою частиною податкового планування та фінансового управління компанії, оскільки це впливає на її податкові виплати та загальну фінансову ефективність.

Провивши дослідження методології та ведення обліку НМА на підприємстві можемо заключити, що належне документування та ведення обліку нематеріальних активів є необхідністю для виконання нормативних вимог, забезпечення прозорості фінансової звітності та управління загальним фінансовим плануванням компанії.

2.3 Сучасні проблеми обліку нематеріальних активів на підприємствах

Суттєві проблеми, що впливають на облік НМА в Україні це законодавство, яке звужує склад даних активів, за рахунок цього приводить до недооцінки справжньої вартості компанії. Це не лише ускладнює оцінку фінансового стану підприємства, але й може негативно вплинути на його здатність залучати інвестиції. Облікова вартість НМА часто нижче їхньої ринкової вартості, що призводить до заниження майнового стану підприємства в звітності. Тому, це є фактором впливу на здатність підприємства залучати фінансування та інвестиції.

Вартість НМА, як патенти, торгові марки або програмне забезпечення, з часом значно зростає. Облік цих активів за історичною вартістю не відображає їхнього справжнього економічного значення. Унікальні активи, такі як гудвіл, не враховуються в балансі до моменту здійснення купівлі-продажу підприємства. Це не дозволяє повною мірою оцінити реальну вартість компанії та її нематеріальні переваги.

Визначення строку корисного використання та методів амортизації нематеріальних активів впливає на фінансові результати підприємств.

Оцінка нематеріальних активів є складним і багатогранним процесом, який супроводжується численними проблемами. В Україні немає єдиного методу, який би підходив для всіх типів нематеріальних активів. Кожен вид активів вимагає індивідуального підходу, що ускладнює стандартизацію процесу оцінки.

Правильна оцінка нематеріальних активів, що вносяться до статутного капіталу, є критично важливою для забезпечення точності відображення капіталу компанії. Це сприяє справедливому розподілу часток серед засновників та інвесторів. При злитті або поділі підприємств необхідно визначити вартість нематеріальних активів для правильного розподілу майнових часток. Це впливає на обсяг і структуру активів, які передаються новим суб'єктам. Оцінка нематеріальних активів часто базується на припущеннях і прогнозах, що може призводити до суб'єктивних висновків. Це

створює ризик неточностей та недостовірності оцінок. Для багатьох нематеріальних активів, таких як патенти або торгові марки, важко знайти аналогічні активи на ринку для порівняння. Це ускладнює застосування ринкових методів оцінки. Визначення строку корисного використання нематеріальних активів є складним завданням, оскільки цей строк може залежати від багатьох факторів, таких як технологічні зміни або зміни в попиті на ринку. Швидкий розвиток технологій може впливати на вартість нематеріальних активів. Активи, що є цінними сьогодні, можуть швидко втратити свою цінність через появу нових технологій або продуктів.

Оцінка повинна враховувати різні методи та підходи, включаючи дохідний, ринковий та витратний методи, що дозволить отримати найбільш об'єктивну вартість активу.

Вивчення досвіду зарубіжних країн свідчить про використання трьох підходів – затратного, порівняльного та доходного. Кожний з цих підходів має свою методологію, тому при одночасному їх використанні отримують різні значення вартості оцінюваного об'єкта, що в кінцевому результаті відображається на величині фінансового результату підприємства та ускладнює аналіз стану та використання нематеріальних активів як всередині конкретного підприємства, так і при порівнянні фінансового стану двох і більше суб'єктів господарювання.

Це дійсно є важливою проблемою в оцінці нематеріальних активів. Наявність різних підходів до оцінки може призводити до значної варіативності у визначенні вартості одного і того ж активу. Така розбіжність створює труднощі в порівнянні фінансових показників між компаніями та навіть між різними періодами для однієї компанії. З метою узгодження результатів оцінки варто застосовувати порівняльний аналіз оцінки вартості нематеріальних активів на основі різних підходів і, таким чином, більш достовірно визначається вартість об'єкта оцінки.

Зокрема, варто виділити наступні аспекти кожного з підходів:

1. Затратний підхід:

Затратний підхід заснований на визначенні вартості нематеріального активу шляхом оцінки витрат на його створення або заміну. Це може бути корисним для активів, які мають чітко визначені витрати на розробку.

Однак цей підхід не завжди відображає ринкову цінність активу, особливо якщо він створює значну додану вартість, яка не відображається у витратах.

2. Порівняльний підхід:

Базується на аналізі ринкових транзакцій з подібними активами. Це може бути ефективним для оцінки активів, для яких є достатньо ринкових даних.

Проблема виникає, коли аналогічні активи рідко продаються або мають унікальні характеристики, що ускладнює їх порівняння.

3. Доходний підхід:

Оцінює вартість активу на основі майбутніх доходів, які він може генерувати. Це особливо корисно для активів, які безпосередньо впливають на доходи компанії.

Однак, цей підхід потребує точних прогнозів майбутніх доходів та врахування дисконтування, що може бути складним і суб'єктивним процесом.

Окрім того, такі методи перш за все стосуються оцінки об'єктів, які можна ідентифікувати, а щодо не ідентифікованих об'єктів (наприклад, складові гудвілу) – виникає проблема їх оцінки. Як стверджує С. Шульга, з чим не можливо не погодитись, причиною списання багатьох унікальних об'єктів на витрати підприємства під час їх створення власними силами є відсутність методики оцінки нематеріальних активів.

Досить поширеною на практиці є ситуація, коли вартість нематеріального активу визначається безпосередньо покупцем та продавцем. Однак постає питання, наскільки обґрунтованою та достовірною є така оцінка, та чи повною мірою відображає інтереси обох сторін: продавця – отримати максимально-можливий розмір прибутку, а покупця – у подальшому після придбання та використання об'єкту нематеріального активу – зайняти сильну

позицію у справах зі своїми інвесторами, партнерами, кредиторами шляхом відображення реального стану нематеріальних активів підприємства.

На практиці поширена є ситуація, коли вартість НМА визначається безпосередньо покупцем. Нематеріальні активи, такі як патенти, торгові марки або програмне забезпечення, часто є унікальними. Через відсутність подібних активів на ринку складно знайти відповідні ринкові дані для порівняльної оцінки.

Оцінка нематеріальних активів є складним процесом, що вимагає спеціалізованих знань і методики. Не завжди доступні необхідні ресурси та експерти для проведення детальної оцінки за витратним, порівняльним або доходним підходами.

Вартість нематеріальних активів може суттєво залежати від специфічних потреб та перспектив використання активу конкретним покупцем. Те, що для одного покупця може мати велику цінність, для іншого може бути менш важливим. Таким чином, угода між покупцем і продавцем відображає їхні індивідуальні оцінки вартості активу. Угода між покупцем і продавцем включає переговори, де кожна сторона має свої цілі та стратегії. Продавець прагне отримати максимальну ціну, тоді як покупець хоче мінімізувати витрати. Остаточна вартість часто є результатом компромісу між цими інтересами. В деяких випадках юридичні або комерційні обставини можуть вимагати швидкої оцінки та завершення угоди. Наприклад, під час злиття або поглинання компаній, коли потрібна оперативна оцінка нематеріальних активів.

Хоча існують загальні підходи до оцінки нематеріальних активів, відсутність стандартизованих методики для певних типів активів може призводити до необхідності індивідуальних угод між покупцем і продавцем.

Вартість нематеріальних активів часто пов'язана з високим рівнем ризику та невизначеності щодо майбутніх доходів або вигоди, які можуть бути отримані від їх використання. Це змушує сторони самостійно оцінювати ці ризики і визначати ціну.

Таким чином, визначення вартості нематеріального активу безпосередньо покупцем і продавцем є результатом комбінації об'єктивних труднощів в оцінці таких активів та суб'єктивних переговорних процесів між сторонами. Це підкреслює важливість вдосконалення методики оцінки та підвищення прозорості в процесі оцінки нематеріальних активів.

Під час проведення їх інвентаризації НМА та виявленні таких, що не відображені на балансі підприємства, є дуже поширеною проблемою практика обліку. Підприємства можуть не мати чіткої методики для ідентифікації та класифікації нематеріальних активів, що призводить до їх невідображення на балансі. Це може бути пов'язано з браком розуміння важливості таких активів або недостатньою кваліфікацією персоналу. Для багатьох нематеріальних активів, таких як патенти, авторські права або програмне забезпечення, потрібна відповідна документація для підтвердження їхньої вартості та правомірності володіння. Відсутність такої документації ускладнює процес їх інвентаризації та оцінки. Оцінка нематеріальних активів є складним завданням через відсутність ринкових аналогів і необхідність застосування спеціалізованих методики. Це призводить до того, що підприємства можуть уникати включення таких активів у баланс, щоб не мати проблем із їх оцінкою.

Нематеріальні активи, створені власними силами, часто не відображаються на балансі через відсутність належної методики оцінки. Це може включати витрати на дослідження та розробки, брендинг, маркетингові кампанії тощо. Відсутність ефективного управління нематеріальними активами може призводити до їх втрати або недообліку. Це включає відсутність системи моніторингу та оцінки вартості таких активів протягом їхнього життєвого циклу.

Для вирішення цієї проблеми необхідно встановлення стандартних процедур для визначення, класифікації та документування всіх нематеріальних активів, що належать підприємству. Ведення повної та актуальної документації щодо всіх нематеріальних активів, включаючи правовстановлюючі документи та оцінки.

Створення та впровадження методик оцінки нематеріальних активів, що враховують специфіку різних типів активів і можуть бути застосовані у практиці.

Ці заходи сприятимуть покращенню обліку нематеріальних активів, підвищенню точності та прозорості фінансової звітності, а також забезпечать більш ефективне управління нематеріальними активами на підприємствах.

Питання класифікації нематеріальних активів та вивчення їх впливу на отримання майбутніх економічних вигід потребують подальшого дослідження. Нематеріальні активи мають широкий спектр форм і типів (патенти, торгові марки, авторські права, програмне забезпечення, гудвіл тощо). Їх правильна класифікація є складною задачею через різноманітність та специфіку кожного виду активів. Існують різні підходи до класифікації нематеріальних активів, які можуть відрізнятися в залежності від нормативної бази, галузевих стандартів та практики конкретних компаній.

Тому можемо запропонувати дві групи НМА

- нематеріальні активи, які прямо пов'язані з обсягом виробництва;
- нематеріальні активи, які прямо не пов'язані з обсягом виробництва.

До першої групи відносимо

1. Патенти

Патенти на виробничі технології та процеси є важливими нематеріальними активами, що безпосередньо впливають на обсяг виробництва. Вони надають підприємству право на використання унікальних технологічних рішень, які можуть збільшити продуктивність, зменшити витрати або покращити якість продукції.

2. Ліцензії

Ліцензії на виробництво дозволяють підприємствам використовувати певні технології або знання, які захищені правом інтелектуальної власності. Це може включати ліцензії на використання обладнання, програмного забезпечення або технологічних процесів, що сприяють збільшенню обсягів виробництва.

3. Програмне забезпечення для виробничих процесів

Програмне забезпечення для автоматизації виробничих процесів, управління виробничими лініями, планування ресурсів підприємства (ERP-системи) безпосередньо впливає на ефективність виробництва. Такі системи допомагають оптимізувати виробничі потоки, зменшити простої та підвищити продуктивність.

4. Технологічні ноу-хау

Ноу-хау – це специфічні знання, досвід та навички, пов'язані з виробничими процесами, які можуть бути унікальними для конкретного підприємства. Вони включають методи виробництва, рецептури, технічні прийоми що забезпечують конкурентні переваги і збільшують обсяг виробництва.

5. Торгові марки (бренди)

Відомі торгові марки можуть впливати на обсяг виробництва опосередковано через збільшення попиту на продукцію підприємства. Сильний бренд сприяє зростанню продажів і, відповідно, потребі у збільшенні виробництва для задоволення попиту.

6. Технічна документація та креслення

Технічна документація, креслення та інші інженерні документи, що містять детальну інформацію про виробничі процеси та обладнання, є критично важливими для виробництва. Вони забезпечують точність і якість виготовлення продукції, що впливає на обсяг виробництва.

7. Автономні виробничі системи

Сучасні автономні системи, такі як роботизовані виробничі лінії, також є нематеріальними активами. Вони підвищують ефективність і продуктивність виробництва, забезпечуючи високу якість продукції та зменшуючи витрати на ручну працю.

До другої групи НМА, які прямо не пов'язані з обсягом виробництва, але забезпечуючи його довгостроковий розвиток, репутацію та конкурентоспроможність належать:

1. Торгові марки та бренди

Торгові марки та бренди представляють унікальну ідентичність продуктів або послуг підприємства на ринку. Вони допомагають формувати довіру та лояльність клієнтів, що в довгостроковій перспективі може призвести до збільшення продажів, але прямо не впливають на обсяг виробництва.

2. Гудвіл

Гудвіл відображає нематеріальну вартість підприємства, яка виникає в результаті його репутації, клієнтської бази, відносин з постачальниками та іншими нематеріальними факторами. Це актив, що з'являється на балансі під час придбання іншого підприємства за ціною, що перевищує чисту вартість його активів.

3. Авторські права

Авторські права забезпечують юридичний захист творів літератури, музики, мистецтва, програмного забезпечення та інших творчих продуктів. Ці права не пов'язані безпосередньо з виробництвом, але можуть приносити дохід через ліцензування та продаж.

4. Ліцензії та дозволи

Ліцензії та дозволи дозволяють підприємству здійснювати певну діяльність або використовувати певні технології. Вони є важливими для легальної діяльності підприємства, але не впливають безпосередньо на обсяг виробництва.

5. Договірні відносини

Довгострокові контракти та угоди з клієнтами, постачальниками або партнерами можуть бути важливими нематеріальними активами, оскільки забезпечують стабільність бізнесу та можливості для майбутнього зростання. Ці активи мають вплив на фінансову стабільність, але не прямо на виробництво.

6. Програмне забезпечення для управління бізнесом

Програмне забезпечення, яке використовується для управління бізнес-процесами (CRM, ERP системи), допомагає оптимізувати управління ресурсами, продажами, обслуговуванням клієнтів та іншими аспектами бізнесу. Хоча це непрямо впливає на ефективність виробництва, основна функція таких систем полягає у покращенні управління та контролю.

7. Інтернет-домени

Інтернет-домени є важливими для онлайн-присутності підприємства, маркетингу та комунікацій. Вони допомагають залучати клієнтів та підтримувати бренд, але не мають прямого впливу на обсяг виробництва.

8. Тренінгові програми та інтелектуальний капітал

Знання, досвід та компетенції працівників, а також внутрішні тренінгові програми, є важливими для розвитку та інновацій, але не впливають безпосередньо на обсяг виробництва. Вони сприяють підвищенню кваліфікації та продуктивності працівників.

У сучасних умовах ведення бізнесу нематеріальні активи відіграють ключову роль у створенні доданої вартості та забезпеченні конкурентоспроможності підприємств. Проте, облік нематеріальних активів стикається з рядом суттєвих проблем, які потребують вирішення для підвищення ефективності управління та прозорості фінансової звітності.

ВИСНОВКИ

Облік нематеріальних активів вимагає глибокого розуміння як бухгалтерських, так і податкових норм. Нематеріальні активи, як правило, включають патенти, авторські права, торговельні марки, програмне

забезпечення, гудвіл та інші активи, що не мають фізичної форми, але володіють економічною цінністю. Відповідно до облікових принципів, такі активи повинні бути адекватно визначені, оцінені та амортизовані.

Визнання нематеріальних активів залежить від того, чи можуть вони принести майбутні економічні вигоди та чи можна надійно оцінити їх вартість. Правильне визнання дозволяє уникнути недооцінки або переоцінки активів.

Концептуальний підхід до класифікації, визнання та оцінки нематеріальних активів є критично важливим для забезпечення точності та узгодженості облікових практик. Він забезпечує основу для правильного відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності. Розробка чіткої класифікації нематеріальних активів дозволяє відокремити їх за різними категоріями, такими як патенти, авторські права, торгові марки, гудвіл тощо. Це сприяє точнішому обліку та оцінці кожного типу активів.

Оцінка нематеріальних активів є складним процесом, що включає використання різних методики, таких як витратний, порівняльний та доходний підходи. Вибір методики залежить від специфіки активу та доступної інформації. Правильна оцінка сприяє точному відображенню вартості активів у фінансовій звітності.

Розбіжності між бухгалтерським та податковим обліком нематеріальних активів часто призводять до виникнення тимчасових або постійних податкових різниць. Такі різниці виникають через відмінності у критеріях визнання активів, методах їх амортизації та оцінки. Важливо розуміти ці відмінності для точного розрахунку податкових зобов'язань та уникнення податкових ризиків.

Нематеріальні активи можуть істотно впливати на фінансовий результат підприємства, зокрема через амортизацію, що зменшує прибуток до оподаткування, або через реалізацію прав, пов'язаних з цими активами. Однак, неправильне визначення або оцінка таких активів може спотворити реальний фінансовий стан компанії.

В умовах швидкого технологічного розвитку важливо постійно оновлювати методи оцінки та обліку нематеріальних активів, щоб адекватно відобразити їхню реальну вартість і вплив на економічний потенціал підприємства.

Дослідження показали, що необхідно на ПАТ АМКР стандартизувати процеси обліку нематеріальних активів до відповідності МСБО для забезпечення їхньої універсальності та порівнянності в усіх підрозділах компанії. Це сприятиме поліпшенню управління активами і підвищенню ефективності фінансового звітування. Гармонізація національних стандартів з міжнародними може сприяти збільшенню прозорості та порівняльності фінансової звітності, що особливо важливо для компаній, що працюють на глобальному ринку.

СПИСКИ ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755- VI.
URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>

2. Про авторське право і суміжні права: Закон України від 23 грудня 1993 року № 3792-XII / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996- XIV / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
4. Про затвердження форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, інтегральних мікросхем) та Інструкції щодо їх застосування: наказ Міністерства фінансів України від 10 серпня 2004 року № 469.
5. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: наказ Міністерства фінансів України від 22 листопада 2004 року № 732.
6. Нематеріальні активи: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 від 01.01. 2012 р. № 959-050. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_050
7. Про затвердження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”: наказ Міністерства фінансів від 18.10.1999р. № 242. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
8. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів»: наказ Міністерства фінансів від 24.12.2004 р. № 817). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>
9. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 від 23.07.2019. z0336-13 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

10. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 09.12.2011. z11557-11 /
11. Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z11557->
12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 29.10.2019 z0893-99 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
13. Андрощук Г.Р. Економічна значимість авторського права. Теорія і практика інтелектуальної власності. 2014. №1, с. 8 – 28.
14. Андрушків Б. М. Формування адаптивної моделі управління процесом відтворення господарського капіталу на засадах підвищення капіталізації підприємства – 2015. – № 5. – С. 71–78. – URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2012_5/71.pdf.
15. Анохіна К. О. Оцінка ефективності використання нематеріальних ресурсів підприємств. Вісник соціально-економічних досліджень. 2016. № 2 (61). С.72-79.
16. Артеменко Н.В. Нематеріальні активи: Основи бухгалтерського обліку та методичні засади проведення аудиту. Інфраструктура ринку: бухгалтерський облік, аналіз та аудит. 2017. № 8, С. 185-190.
17. Белова І.М., Спільник І.В. Бухгалтерський облік в Україні у ХІХ-ХХ столітті. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. №14, 2017.
18. Бриль І.В. Забезпечення капіталізації підприємств шляхом оптимізації нематеріальних активів: збірник НАН України. Донецьк: НАН України. 2014. С. 113- 124.

19. Булат Г.В., Камінська А.М. Сутність нематеріальних активів та особливості організації їх обліку. Молодий вчений. 2014. Випуск № 5. С.67–69.
20. Бурлан С.А., Каткова Н.В. Бухгалтерський облік (загальна теорія): навч. посіб. Миколаїв: Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2018. 272 с.
21. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський словник. Житомир: ПП «Рута», 2014. 224 с.
22. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / Н.С. Акімова та ін. Харків: Видавництво «Форт», 2016. 447с.
23. Бухгалтерський облік: загальна теорія: навчальний посібник/ Серпенінова Ю.С. та ін. Суми: Університетська книга, 2015. С. 366.
24. Вакун О.В. Концептуальна модель економічного аналізу нематеріальних активів. Інноваційна економіка. 2012. №6. С. 7-12.
25. Гороховець Ю.А. Методика економічного аналізу нематеріальних активів: стан та пропозиції щодо вдосконалення. Бізнес Інформ. 2018. Вип. №3. С. 236–241
26. Гороховець Ю.А. Нематеріальні активи в українському законодавстві: нормативно-правовий огляд. Науковий вісник Академії муніципального управління. 2015. № 1-2. С. 5-6.
27. Гороховець Ю.А. Нематеріальні активи в цивільному законодавстві. Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин: матер. XII міжнар. наук.-практ. конф. (Умань, 24-25 травня 2018 р.). Умань: видавець “Сочінський М.М.”, 2018. С. 27–29.
28. Гороховець Ю.А. Облікове відображення нематеріальних активів в системі вартісно-орієнтованого управління корпорацій: сучасний стан та підходи до удосконалення. Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства: зб. праць III міжнар. наук.-практ. конф. Львів: Львівська політехніка, 2017. С. 71–73.

- 29.Гудзь Н.В., Романів Р.В., Денчук П.Н. Бухгалтерський облік: навч. посібник для ВНЗ: навчальний посібник. Київ: Центр учб.літ., 2015. 510 с.
- 30.Диба В. М. Критерії облікової ідентифікації нематеріальних активів. Економіст : наук.-практ. журнал (RePec). 2016. № 7. С. 12-15.
- 31.Диба В. М. Методологічні основи оцінки нематеріальних активів корпорації. Інвестиції: практика та досвід : наук. журнал (Index Copernicus) Чорноморського й державного університету імені Петра Могили. 2016. № 13. С. 23- 28.
- 32.Диба В. М. Фінансовий облік нематеріальних активів підприємства. Ефективна економіка : електронне наукове фахове видання (Index Copernicus) Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету. 2015. №11. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5371>
- 33.Диба В.М. Гармонізація обліку і оцінки нематеріальних активів з міжнародними стандартами. Фінанси, облік і аудит: збірник наукових праць. 2014. № 21. С. 22-25.
- 34.Диба В.М. Інтелектуалізація, соціальна відповідальність та обліково-аналітичний вимір нематеріальних активів . Економіст : наук.-практ. журнал (RePec). 2016. №1. С. 39-41.
- 35.Диба В.М. Управління вартістю нематеріальних активів: теорія та облік. Економіст : наук.-практ. журнал (RePec). 2016. №5. С. 62-67.
- 36.Загроцька Л. Методичні рекомендації щодо перевірки операцій з необоротними активами / Л. Загроцька, С. Кулинич // Фінансовий контроль. - 2012. - №1. - С. 56-61.
- 37.Звітність підприємства: підручник./ М.І. Бондар та ін. Київ: ЦУЛ, 2015. 570 с.
- 38.Касич А.О. Химич І.Г. Теоретичні основи оцінки та обліку нематеріальних активів. Вісник НТУ «ХП». Серія: «Актуальні

- проблеми 43 управління та фінансово-господарської діяльності підприємства». 2013. № 49. С. 61 – 67.
39. Кім Ю.Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення. Київ: Центр учбової літератури, 2014. 600 с. 57.
40. Коба О.В. Визнання, ідентифікація та класифікація нематеріальних активів. Економіка і регіон: бухгалтерський облік, аналіз та аудит, 3 листопада 2015 р. Полтава: ПолтНТУ, 2015. С. 136-142. 136
41. Крупка Я.Д. Фінансовий облік : [підручник] / Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Микитюк Н.Я. та ін. – Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 451 с.
42. Куцик П.О. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства: [монографія] / П.О.Куцик, І.М.Дрогобицький, З.П.Плиса, Х.І.Скоп. Львів: Растр-7, 2016. –268 с.
43. Кушина О. Необоротні активи: класифікаційний алгоритм / О. Кушина // Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. 2012. 2 листопада (№44). С. 11-17.
44. Лепетан І. М. Нематеріальні активи та інтелектуальний капітал/ І.М.Лепетан // Економіка АПК. 2016. № 19. с. 83 – 87.
45. Лилишенко О.В. Бухгалтерський облік: Підручник. Київ: Центр учбової літератури, 2015. 670 с.
46. Напрями розвитку облікової оцінки та звітності щодо нематеріальних активів підприємства в контексті теорії вартісно-орієнтованого управління: Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу: монографія / Ю. А. Гороховець та ін.; Житомир: ЖДТУ, 2017. 340с.
47. Нищенко Л. П. Порівняльний аналіз міжнародних стандартів фінансової звітності та положень (стандартів) бухгалтерського обліку України. Формування ринкових відносин в Україні. 2006. № 4 (59). С. 90-94.
48. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства: монографія / П.О. Куцик та ін. Львів: Растр-7, 2016. 268 с.

49. Організація бухгалтерського обліку / Ю.Д. Чацкіс та ін. Київ.: Центр учбової літератури. 2014. 564 с.
50. Орлова В.К., Орлів С.В., Хома С.В. Фінансовий облік: навчальний посібник. Київ: Центр учб.літ., 2015. 510 с. 71.
51. Папінова О. Облік операцій з необоротними активами / О. Папінова // Бібліотека «Баланс». - 2012. - №9. - С. 16-23.
52. Плекан М. В. Нематеріальні активи як об'єкт обліку і звітності. Вісник Національного університету "Львівська політехніка". 2014. № 794. С. 221–225.
53. Проскуріна Н.М., Гороховець Ю.А. Диференціація підходів трактування нематеріальних активів як економічної категорії. Вісник Запорізького національного університету, зб. наук. праць. Економічні науки. 2016. №2. С.14-23.
54. Проскуріна Н.М., Гороховець Ю.А. Методичні підходи до класифікації нематеріальних активів. Науковий вісник Одеського національного економічного університету. 2016. №8 (240). С. 115–128.
55. Пуцентейло, П.Р. Особливості функціонування аналітичного забезпечення підприємств. Інноваційна економіка. 2015. № 1 (56). С. 194–198.
56. Романів, Р. В. Оцінка компонентів бізнесу: бухгалтерський підхід / Р. В. Романів // Глобальні та національні проблеми економіки. – М. : Миколаївський національний університет ім. В. О. Сухомлинського. 2015. № 7. С. 876-879.
57. Судин Ю.А. Облік гудвілу підприємств: теорія і практика. Науковий вісник Ужгородського університету. 2015 р. №2. С.368-371.
58. Судин Ю.А. Парадигма поняття «Гудвіл» : Бухгалтерський, юридичний та економічний аспект. Вісник ТНЕУ. 2015 р. №1. С.98-106.
59. Сук Л.К. Фінансовий облік: навчальний посібник 3-тє вид. Київ: Знання, 2016. 663 с.

60. Сучасні тенденції розвитку обліку, контролю й аналізу нематеріальних активів: монографія / за ред. Ф. О. Журавки. Суми: Ярославна, 2015. 208с.
61. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність: Підручник. Київ: Алерта, 2016. 928 с.
62. Фінансовий облік: конспект лекцій / М.Ю. Абрамчук та ін. Суми: Сумський державний університет, 2018. 395 с.
63. Фінансовий облік: підруч./ Крупка Я.Д. та ін. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 451 с.
64. Цал-Цалко Ю.С., Мороз Ю.Ю. Управлінський облік: підручник. Житомир: ПП «Рута», 2015. 632 с.
65. Чуб Ю. В. Аналіз наявності та використання нематеріальних активів. Економічний аналіз : зб. наук. праць. 2014. Том 15. № 3. С.225-229.
66. Шара Є.Ю. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік: навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2016. 428 с.
67. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київ: Знання, 2015. 572 с.
68. Шелест В. С. Методичні положення аналізу використання нематеріальних активів інноваційно-орієнтованих підприємств. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2015. № 27. С.255–268.
69. Ясишена В.В. Економічний зміст та класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського. Ефективна економіка. 2013. №8. URL: <http://www.eco№my.nayka.com.ua>