

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА**

ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА ОБЛІК І АУДИТ

галузь знань 07 Управління та адміністрування
спеціальність 071 Облік і оподаткування

Форма навчання: заочна

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему

**«ОБЛІК, ОЦІНКА ТА ВИЗНАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В УМОВАХ
ЗАСТОСУВАННЯ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ»**

здобувача Більської Євгенії Миколаївни _____

Науковий керівник: д.е.н., професор Гнилицька Л. В. _____

**Робота допущена до захисту перед екзаменаційною комісією з
атестації здобувачів вищої освіти (ЕК)**

В.о. завідувача кафедри: к.е.н., доцент Цвятковська О.В. _____

Київ 2025

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна магістерська робота обсягом 85 сторінок (основний текст - 70 сторінок) присвячена дослідженню теоретико-методичних та організаційних аспектів обліку операцій з нематеріальними активами та їх оцінки в умовах застосування професійного судження, містить 13 таблиць, 9 рисунків. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел з 90 найменувань та додатків.

«Облік, оцінка та визнання нематеріальних активів в умовах застосування професійного судження»

Об'єктом дослідження виступають операції з нематеріальними активами в системі управління господарською діяльністю підприємства, а *предметом* - сукупність теоретико-методичних та організаційних аспектів обліку операцій з нематеріальними активами та їх оцінки в умовах застосування професійного судження.

Метою роботи є теоретико-правове обґрунтування операцій з нематеріальними активами, формування їх облікового забезпечення та надання рекомендацій щодо застосування професійного судження для оцінювання окремих складових нематеріальних активів.

Відповідно до поставленої мети визначено наступні *завдання*:

1. Дослідити сутність нематеріальних активів та розкрити порядок їх визнання як об'єкта бухгалтерського обліку;
2. Здійснити класифікацію нематеріальних активів з позицій обліку та управління;
3. Узагальнити нормативно-правові акти, що регулюють облік та оцінку нематеріальних активів;
4. Охарактеризувати методичні підходи до оцінювання нематеріальних активів;

5. Розкрити особливості застосування професійного судження в оцінюванні нематеріальних активів;

6. Вивчити зарубіжні практики щодо оцінювання окремих складових нематеріальних активів та застосування професійного судження;

7. Охарактеризувати складові облікової політики підприємства щодо відображення нематеріальних активів;

8. Розкрити порядок документального оформлення та обліку надходження нематеріальних активів;

Теоретичне та практичне значення отриманих результатів полягає в розробці методичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та оцінки нематеріальних активів з можливістю їх практичного використання в діяльності АТ «Укрпошта».

Основні положення та результати дослідження були апробовані на міжнародних науково-практичних конференціях «FUTURE OF SCIENCE: INNOVATIONS AND PERSPECTIVES» (Стокгольм, 2024) та «DEVELOPMENT OF SCIENCE AND EDUCATION IN UKRAINE DURING MARTIAL LAW» (Івано-Франківськ, 2024).

Рік виконання кваліфікаційної роботи: 2024 – 2025.

Рік захисту роботи – 2025.

Ключові слова: нематеріальні активи, облік нематеріальних активів, оцінка нематеріальних активів, професійне судження, міжнародні стандарти фінансової звітності, методика обліку, облікова політика.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1.ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	7
1.1 Сутність нематеріальних активів та їх визнання як об'єкта бухгалтерського обліку.....	7
1.2 Класифікація нематеріальних активів з позицій обліку, контролю та управління.....	15
1.3 Нормативно-правове регулювання обліку нематеріальних активів.....	23
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ.....	27
2.1 Підходи до оцінювання нематеріальних активів.....	27
2.2 Застосування професійного судження в оцінюванні нематеріальних активів..	35
2.3 Зарубіжний досвід оцінювання нематеріальних активів.....	43
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	49
3.1 Облікова політика підприємства щодо відображення нематеріальних активів.	49
3.2 Документальне оформлення та облік надходження нематеріальних активів..	58
3.3 Документальне оформлення та облік використання і вибуття нематеріальних активів.....	62
ВИСНОВКИ	71
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	75
ДОДАТКИ	86

ВСТУП

Актуальність дослідження. У сучасних умовах розвитку економіки України та глобалізації бізнес-процесів особливої актуальності набуває проблематика обліку, оцінки та визнання нематеріальних активів, що безпосередньо впливає на формування вартості підприємства та його конкурентоспроможність на ринку.

Важливість дослідження даної теми обумовлена тим, що в умовах інформаційної економіки саме нематеріальні активи стають ключовим фактором створення вартості та забезпечення економічного зростання підприємств. Застосування професійного судження у процесі обліку та оцінки нематеріальних активів набуває особливого значення через їх специфічну природу, складність ідентифікації та відсутність універсальних підходів до їх оцінювання. Проблематика обліку нематеріальних активів охоплює широкий спектр питань, зокрема: визначення критеріїв їх визнання, методологію оцінки, особливості амортизації, відображення в фінансовій звітності та розкриття відповідної інформації.

Особливої уваги потребує дослідження впливу професійного судження бухгалтера на процес ідентифікації, визнання та оцінки нематеріальних активів, оскільки саме від професійної компетентності та об'єктивності облікових фахівців залежить достовірність відображення інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності підприємства.

Актуальність теми підсилюється необхідністю гармонізації національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в частині регулювання операцій з нематеріальними активами, що вимагає розробки нових методичних підходів та практичних рекомендацій щодо їх обліку та оцінки. Теоретичне та практичне значення дослідження обумовлено потребою в удосконаленні методології обліку

нематеріальних активів з урахуванням специфіки їх економічної природи та сучасних тенденцій розвитку бізнес-середовища.

Теоретичні та практичні аспекти обліку, оцінки та визнання нематеріальних активів досліджували такі вітчизняні та зарубіжні вчені: Августова О.О., Банасько Т.М., Бачинський В.І., Безверхий К.В., Бенько М.М., Бондар М.І., Бородкін О.С., Бутинець Ф.Ф., Валуєв Б.І., Велш Г.А., Верига Ю.А., Височан О.С., Внукова Н.М., Волошан І.Г., Гоголь Т.А., Голов С.Ф., Гончаренко О.О., Гура Н.О., Давидюк Т.В., Диба В.М., Дорош Н.І., Дроздова О.Г., Євдокимов В.В., Жук В.М., Задорожний З.В., Зайківський О.Б., Замула І.В., Зубілевич С.Я., Івашенко В.І., Ільїн В.В., Канцуров О.О., Карпенко О.В., Кірейцев Г.Г., Корягін М.В., Костюченко В.М., Котенко Л.М., Крутова А.С., Кузьмінський Ю.А., Кулик В.А., Куцик П.О., Лаговська О.А., Легенчук С.Ф., Ленъ В.С., Ловінська Л.Г., Лоханова Н.О., Малюга Н.М., Мельник Т.Г., Нападівська Л.В. та інші.

Об'єктом дослідження є операції з нематеріальними активами в системі управління господарською діяльністю підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних та організаційних аспектів обліку операцій з нематеріальними активами та їх оцінки в умовах застосування професійного судження.

Метою дослідження є теоретико-правове обґрунтування операцій з нематеріальними активами, формування їх облікового забезпечення та надання рекомендацій щодо застосування професійного судження для оцінювання окремих складових нематеріальних активів.

Відповідно до поставленої мети визначено наступні **завдання**:

- дослідити сутність нематеріальних активів та розкрити порядок їх визнання як об'єкта бухгалтерського обліку;
- здійснити класифікацію нематеріальних активів з позицій обліку та управління;
- узагальнити нормативно-правові акти, що регулюють облік та оцінку нематеріальних активів;

- охарактеризувати методичні підходи до оцінювання нематеріальних активів;
- розкрити особливості застосування професійного судження в оцінюванні нематеріальних активів;
- вивчити зарубіжні практики щодо оцінювання окремих складових нематеріальних активів та застосування професійного судження;
- охарактеризувати складові облікової політики підприємства щодо відображення нематеріальних активів;
- розкрити порядок документального оформлення та обліку надходження нематеріальних активів;
- розкрити порядок документального оформлення та обліку наявності та вибуття нематеріальних активів.

Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання, зокрема: системний підхід, методи аналізу та синтезу, індукції та дедукції, порівняльний аналіз, статистичні методи обробки інформації, методи експертних оцінок.

Інформаційною базою дослідження слугували законодавчі та нормативно-правові акти України, міжнародні стандарти фінансової звітності, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, дані фінансової звітності підприємств, статистичні матеріали.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці методичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та оцінки нематеріальних активів, які можуть бути використані в практичній діяльності підприємства АТ «Укрпошта».

Апробація дослідження. Основні положення та результати дослідження були апробовані на міжнародних науково-практичних конференціях «FUTURE OF SCIENCE: INNOVATIONS AND PERSPECTIVES» (Стокгольм, 2024) та "DEVELOPMENT OF SCIENCE AND EDUCATION IN UKRAINE DURING MARTIAL LAW" (Івано-Франківськ, 2024).

Структура роботи. Кваліфікаційна випускна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел з 90 посиланнями. Загальна кількість сторінок – 85 сторінок, а основного тексту – 70 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1 Сутність нематеріальних активів та їх визнання як об'єкта бухгалтерського обліку

У сучасних умовах економічного розвитку нематеріальні активи набули вагомого значення для підприємств, оскільки вони відображають інтелектуальний та творчий капітал організацій. Для підвищення ефективності їхнього використання необхідно не лише здійснювати правильну оцінку цих активів, але й забезпечити їх відповідну класифікацію. Це сприяє удосконаленню бізнес-процесів і збільшенню конкурентних переваг підприємства на ринку.

Нематеріальні активи – це ресурси, які не мають фізичної форми, але мають економічну цінність та можуть приносити вигоду підприємству у майбутньому. Вони часто включають такі елементи, як права інтелектуальної власності, патенти, товарні знаки, авторські права, комерційні позначення, а також гудвіл та інші нематеріальні ресурси. Їх управління вимагає врахування правового та ринкового контексту, що дозволяє забезпечити зростання вартості підприємства і його стійкості в умовах динамічної конкуренції. Точна оцінка та управління нематеріальними активами стали ключовими факторами для стратегічного розвитку організацій у XXI столітті, оскільки вони прямо впливають на інноваційність та адаптивність бізнесу до нових викликів [1].

Згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» - це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований, строк корисного використання якого більше одного року [61]. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» трактує поняття як немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований [32]. Відповідно до

методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, 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 [59]. Податковий кодекс України дає окреме визначення нематеріальним активам і трактує його як 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 в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами [53].

Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, свідчить про наявність суттєвих відмінностей у трактуванні поняття «нематеріальні активи», що може впливати на процес обліку та звітності підприємств. Аналіз також виявляє суттєві розбіжності у визначенні поняття "нематеріальні активи" в Податковому кодексі України та стандартах бухгалтерського обліку, що свідчить про відсутність єдиного підходу. Податковий кодекс фокусується на визначенні податкової бази, тоді як бухгалтерський облік спрямований на відображення фінансового стану підприємства. Це створює значні труднощі для суб'єктів господарювання при веденні обліку та сплаті податків, оскільки унеможливлюють формування єдиного підходу до їх обліку, оцінки та управління. А відсутність консенсусу щодо визначення нематеріальних активів створює ризики, пов'язані з неправильною оцінкою та обліком цих активів, що може призводити до спорів з податковими органами. Податкове законодавство України звужує коло нематеріальних активів, відносячи до них лише майнові права, що не відображає повноти цього поняття.

Питання сутності нематеріальних активів також є предметом глибокого дослідження багатьох науковців, кожен з яких пропонує своє бачення цієї економічної категорії, що свідчить про різноманітність підходів до її трактування.

Так, на думку, Л.Г. Ловінської, Л.В. Жилкіної та О.М. Голенко, нематеріальний актив - немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, з адміністративною метою чи з метою надання в оренду іншим особам [8].

Медведь Я.Я. та Куцик В.І. [25] характеризують нематеріальні активи як ресурси, які, хоча й не мають фізичної форми, відіграють важливу роль у діяльності підприємства, сприяючи збільшенню його прибутковості.

Безкоровайна Л.В. підкреслює, що нематеріальні активи, не маючи фізичної субстанції, є цінними ресурсами підприємства, які надають певні права та можливості для отримання прибутку. Їх вплив стає очевидним лише в процесі виробництва та реалізації продукції, а також в управлінській діяльності, де вони взаємодіють з іншими ресурсами підприємства, такими як засоби праці та робоча сила. Саме в такому поєднанні вони сприяють досягненню підприємницьких цілей [4].

Атамас П.Й. визначає нематеріальні активи як інвестиції, які не мають фізичної форми, але забезпечують довготривалу економічну вигоду. Такі активи є результатом витрат, спрямованих на створення нематеріальних ресурсів, які протягом тривалого часу приносять користь підприємству та сприяють його розвитку [3].

Садовська І.Б. визначає нематеріальні активи як ресурси, які компанія використовує для виробництва продукції, надання послуг або для управління своєю діяльністю. Це можуть бути ліцензії, франшизи, права на використання програмного забезпечення та інші нематеріальні активи. Ці активи

використовуються протягом тривалого часу і є важливим елементом бізнес-моделі компанії [68].

С. Лінґ розглядає нематеріальні активи як принципово новий об'єкт бухгалтерського спостереження, що характеризується відсутністю матеріальної форми, довгостроковістю використання та здатністю приносити економічну вигоду підприємству. Вчений акцентує увагу на тому, що нематеріальні активи є результатом інтелектуальної діяльності та виступають об'єктами права інтелектуальної власності, які підприємство утримує з метою використання у господарській діяльності [26, с.82].

С. Грей, І. Бігдан, Б. Нідлз розглядають нематеріальні активи як економічні ресурси, що не мають фізичної форми, але створюють економічні вигоди для підприємства. На їх думку, ключовими характеристиками нематеріальних активів є їх здатність генерувати дохід, правовий захист та можливість передачі прав власності [5, с.155].

Узагальнюючи наведені визначення, можна констатувати, що попри певні відмінності, дослідники одностайні щодо ключових характеристик нематеріальних активів: відсутність матеріальної форми, здатність приносити економічні вигоди, можливість ідентифікації та правового захисту, довгостроковий характер використання. Разом з тим, кожен з науковців акцентує увагу на окремих аспектах цього складного економічного явища, що дозволяє глибше зрозуміти його сутність та роль у сучасній економіці.

Узагальнення наукових думок на сутність нематеріальних активів, дозволило виокремити наступні ознаки цього об'єкта господарських відносин:

- нематеріальні активи - це результат інтелектуальної діяльності;
- нематеріальні активи - це джерело ділової вигоди;
- нематеріальні активи це можливість володіння, використання та розпоряджання правами інтелектуальної власності.

В науковій літературі сформувалося три основні підходи до визначення сутності нематеріальних активів: юридичний, бухгалтерський та економічний.

Кожен із підходів мав свої особливості та переваги, детальний розгляд представлено у Додатку А, таблиця А.1 [6, с.110-245].

Економічний підхід трактує нематеріальні активи як специфічні економічні ресурси, що характеризуються здатністю генерувати майбутні економічні вигоди та створювати додаткову вартість для підприємства. У межах цього підходу особлива увага приділяється потенціалу нематеріальних активів щодо формування стійких конкурентних переваг, підвищення ринкової капіталізації та забезпечення довгострокового економічного зростання суб'єкта господарювання.

Юридичний підхід акцентує увагу на правовій природі нематеріальних активів, розглядаючи їх як об'єкти права інтелектуальної власності та інші права, що захищені відповідними охоронними документами або договорами. У рамках цього підходу визначаються правові механізми набуття, використання та захисту прав на нематеріальні активи, регламентуються відносини між правовласниками та іншими суб'єктами господарювання щодо комерційного використання таких активів, встановлюються строки правової охорони та територіальні межі чинності прав. Особлива увага приділяється документальному оформленню прав на нематеріальні активи, процедурам їх державної реєстрації та правовим способам захисту від неправомірного використання третіми особами.

Бухгалтерський підхід розглядає нематеріальні активи як специфічні облікові об'єкти, що не мають матеріально-речової форми, можуть бути ідентифіковані, контролюються підприємством у результаті минулих подій та використовуються у господарській діяльності більше одного року або операційного циклу. При цьому ключовими аспектами є можливість достовірної оцінки вартості таких активів, документальне підтвердження прав на їх використання та відображення в системі бухгалтерського обліку згідно з встановленими стандартами та принципами (рис.1.1).

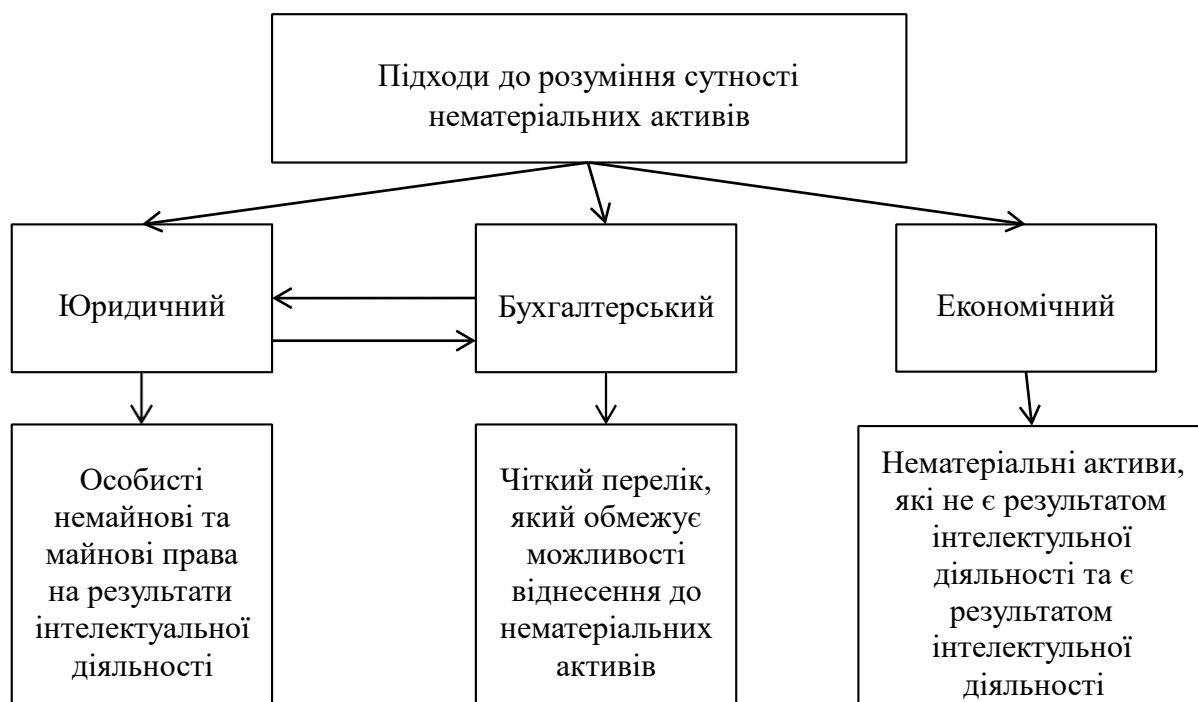


Рисунок 1.1 – Підходи до визначення сутності нематеріальних активів

Джерело: створено автором на основі [10; 66; 94]

Зрозуміло, що в контексті досліджень даної дипломної роботи пріоритетним підходом до сутності нематеріальних активів буде саме бухгалтерський підхід.

Поняття нематеріальних активів нерозривно пов'язане з правами інтелектуальної власності, детально врегульованими у Цивільному кодексі України. Згідно зі статтею 420 Цивільного кодексу України, об'єктами права інтелектуальної власності, тобто нематеріальними активами, є літературні та художні твори, комерційні таємниці, комп'ютерні програми, винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компіляції даних (бази даних), компонування напівпровідникових виробів, раціоналізаторські пропозиції, виконання, фонограми, відеограми, програми організацій мовлення, сорти рослин, породи тварин, наукові відкриття та комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення [76]. Знання переліку об'єктів права інтелектуальної власності, зазначеного в Цивільному кодексі України, є необхідною умовою для правильного застосування Наказу Міністерства фінансів України № 1580 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [62]. Цей Наказ

встановлює особливі форми первинної документації саме для об'єктів інтелектуальної власності, які відрізняються від загальних форм для інших нематеріальних активів.

Критерії визначення нематеріальних активів є основою для їхньої ідентифікації, класифікації та подальшого обліку. Унікальність, контрольованість, вартість та можливість відтворення – це ключові критерії, які дозволяють віднести той чи інший об'єкт до категорії нематеріальних активів. Застосування цих критеріїв є необхідною умовою для ефективного управління нематеріальними активами та максимізації їхньої вартості.

Рисунок 1.2 демонструє класифікацію видів нематеріальних активів в залежності від їх характеристик.

Використання нематеріальних активів не лише підвищує конкурентоспроможність підприємства, але й створює додаткову вартість, забезпечуючи стабільний розвиток у динамічному бізнес-середовищі. Різноманітність нематеріальних активів дозволяє компаніям розширювати свої можливості, залучати нових клієнтів та зміцнювати свої позиції на ринку. Однак, кожен вид нематеріального активу має свою специфіку, термін придатності та вплив на фінансовий стан підприємства, що вимагає відповідного обліку та управління [52, с. 112].

Інтелектуальна власність	<ul style="list-style-type: none"> це права на результати інтелектуальної діяльності, які не мають фізичної форми, але мають велику економічну цінність
Ліцензії	<ul style="list-style-type: none"> це юридичний документ, який надає право використовувати певні ресурси, технології або інші активи, що є інтелектуальною власністю іншої сторони. Це може стосуватися як програмного забезпечення, так і патентів або прав користування природними ресурсами
Бренди	<ul style="list-style-type: none"> це комплекс унікальних елементів (ім'я, логотип, слоган), які слугують для ідентифікації товарів та послуг підприємства та формування позитивного іміджу в свідомості споживачів
Ноу - хау	<ul style="list-style-type: none"> це сукупність унікальних знань і технологій, які є інтелектуальною власністю компанії та надають їй конкурентну перевагу на ринку
Франшизи	<ul style="list-style-type: none"> це дозвіл використовувати підприємцю відомий бренд, торгову марку, бізнес -модель та інші інтелектуальні активи, дотримуючись встановлених нею стандартів і правил
Документація	<ul style="list-style-type: none"> документація, яка має історичну або культурну цінність, така як літературні твори, архіви та інші записи, може бути захищена авторським правом або іншими видами інтелектуальної власності

Рисунок 1.2 – Види нематеріальних активів

Джерело: розроблено автором на основі інформації [13]

Бухгалтерський облік нематеріальних активів є невід'ємною частиною фінансової звітності компанії. Він забезпечує достовірне відображення вартості бізнесу та сприяє прийняттю обґрунтованих економічних рішень. Правильне визнання та оцінка нематеріальних активів дозволяють компаніям приймати обґрунтовані управлінські рішення, залучати інвестиції та досягати стійкого розвитку. Згідно МСБО 38 «Нематеріальні активи», нематеріальні активи мають відповідати таким основним вимогам до визнання [2, с.4] :

1. Ідентифікація нематеріальних активів має індивідуальні ознаки, що дозволяють відокремити їх від інших активів підприємства. Активи можна продати, передати в оренду або ліцензувати. Важливо відрізнити нематеріальні активи від гудвілу, оскільки останній не є самостійним об'єктом для продажу або передачі. (можливість чіткого відокремлення від інших активів).

2. Контроль над нематеріальним активом дозволяє підприємству отримувати економічні вигоди від його використання або передачі прав на його використання іншим особам.

3. Очікувані майбутні економічні вигоди. Внаслідок використання активу підприємство повинне бути впевненим, що використання активу забезпечить майбутні економічні вигоди і приведе до отримання доходу або зменшення витрат.

4. Оцінка вартості активу є обов'язковою процедурою перед його відображенням у балансі підприємства. Актив повинен бути оцінений на момент придбання або створення, і ця оцінка повинна бути надійною. Важливо зазначити, що витрати на дослідження та розробку не завжди визнаються як нематеріальні активи. Витрати на дослідження, як правило, списуються на витрати, оскільки на стадії дослідження неможливо гарантувати економічні вигоди. Однак витрати на розробку можуть бути визнані активом за умов, що є наявні підтвердження майбутньої вигоди.

1.2 Класифікація нематеріальних активів з позицій обліку, контролю та управління

Класифікація нематеріальних активів у сучасному економічному середовищі набуває особливого значення, оскільки вони є ключовим компонентом сучасного бізнесу та вимагають детального аналізу і систематизації. Їхня роль у забезпеченні конкурентних переваг підприємств невіддільно зростає, що обумовлює необхідність розробки ефективних систем їх класифікації та обліку.

У науковій літературі представлено множину підходів до класифікації нематеріальних активів, які відрізняються за критеріями та рівнем деталізації. Найбільш поширені класифікації ґрунтуються на таких ознаках як походження, що включає результати інтелектуальної діяльності, організаційні активи та ділову

репутацію; характер прав, що охоплює виключні права, невиключні права та ліцензії; сфера використання, яка поділяється на виробництво, маркетинг та управління; термін корисного використання, що розмежовує короткострокові та довгострокові активи [20].

У контексті управлінської діяльності класифікація нематеріальних активів представляє собою комплексну систему групування об'єктів за різними критеріями, що забезпечує ефективне управління цими активами. В першу чергу, за правовою ознакою виділяються об'єкти інтелектуальної власності, які включають винаходи, корисні моделі, промислові зразки, торговельні марки, географічні зазначення, комерційні найменування, та об'єкти авторського права, що охоплюють літературні та художні твори, комп'ютерні програми, бази даних. До цієї категорії також відносяться права користування природними ресурсами, майном та інші аналогічні права. За функціональним призначенням нематеріальні активи поділяються на маркетингові (знаки для товарів і послуг, фірмові найменування), технологічні (патенти, ноу-хау, технічна документація), художньо-творчі (авторські права), контрактні (ліцензії, франшизи, контракти) та людський капітал (знання, навички, досвід персоналу) [45].

За характером участі у виробництві виокремлюють виробничі нематеріальні активи, що безпосередньо використовуються у виробничому процесі, та невиробничі, які забезпечують адміністративні та збутові функції. За джерелами надходження розрізняють створені власними силами підприємства активи, придбані за плату від інших суб'єктів господарювання, отримані безоплатно та внесені до статутного капіталу. За строком корисного використання виділяють нематеріальні активи з визначеним терміном використання та з невизначеним терміном використання. За ступенем відчуження класифікують невідчужувані від підприємства чи індивідуума активи та відчужувані, що можуть бути передані іншим особам [22].

За ступенем правової захищеності розрізняють захищені охоронними документами (патентами, свідоцтвами) та незахищені (ноу-хау, раціоналізаторські пропозиції). За ступенем вартісної оцінки виділяють активи, що підлягають

вартісній оцінці згідно з витратним, дохідним чи ринковим підходом, та активи, що не підлягають вартісній оцінці через відсутність методик або неможливість достовірного визначення вартості. За характером впливу на фінансові результати виокремлюють прямо впливаючі активи, що безпосередньо забезпечують дохід, та опосередковано впливаючі, що створюють умови для отримання доходу. Дана класифікація забезпечує системний підхід до управління нематеріальними активами та дозволяє приймати обґрунтовані рішення щодо їх формування, використання та відтворення в господарській діяльності підприємства.

Узагальнення ознак класифікації нематеріальних активів з позицій управління представлено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1 – Класифікація нематеріальних активів позицій управління

Класифікаційна ознака	Види нематеріальних активів
1	2
За походженням	- Результати інтелектуальної діяльності - Організаційні активи - Ділова репутація (гудвіл) - Маркетингові активи
За характером прав	- Виключні права - Невиключні права - Ліцензії
За сферою використання	- Виробничі - Маркетингові - Управлінські - Науково-дослідні
За терміном використання	- Короткострокові (до 1 року) - Довгострокові (більше 1 року)
За ступенем впливу на фінансові результати	- Прямого впливу - Опосередкованого впливу
За правовою захищеністю	- Захищені патентами та ліцензіями - Захищені авторським правом - Захищені правом на комерційну таємницю
За правом власності	- Власні - Отримані в користування
За характером використання у господарській діяльності	- В основній діяльності - В інвестиційній діяльності - В інноваційній діяльності

Продовження таблиці 1.1

1	2
За правовою ознакою	1. Об'єкти інтелектуальної власності: - Винаходи - Корисні моделі - Промислові зразки - Торговельні марки - Географічні зазначення - Комерційні найменування 2. Об'єкти авторського права: - Літературні твори - Художні твори - Комп'ютерні програми - Бази даних 3. Права користування: - Природними ресурсами - Майном
За функціональним призначенням	- Маркетингові (знаки для товарів і послуг, фірмові найменування) - Технологічні (патенти, ноу-хау, технічна документація) - Художньо-творчі (авторські права) - Контрактні (ліцензії, франшизи, контракти) - Людський капітал (знання, навички, досвід персоналу)
За характером участі у виробництві	- Виробничі (використовуються у виробничому процесі) - Невиробничі (забезпечують адміністративні та збутові функції)
За джерелами надходження	- Створені власними силами підприємства - Придбані за плату від інших суб'єктів господарювання - Отримані безоплатно - Внесені до статутного капіталу
За строком корисного використання	- З визначеним терміном використання - З невизначеним терміном використання
За ступенем відчуження	- Невідчужувані від підприємства чи індивідуума - Відчужувані (можуть бути передані іншим особам)
За ступенем правової захищеності	- Захищені охоронними документами (патенти, свідоцтва) - Незахищені (ноу-хау, раціоналізаторські пропозиції)
За ступенем вартісної оцінки	- Підлягають вартісній оцінці (витратний, дохідний чи ринковий підхід) - Не підлягають вартісній оцінці (відсутність методик або неможливість достовірного визначення вартості)
За характером впливу на фінансові результати	- Прямо впливаючі (безпосередньо забезпечують дохід) - Опосередковано впливаючі (створюють умови для отримання доходу)

Джерело: створено автором на основі [20; 22; 23]

В контексті теми дослідження конкретизуємо класифікацію нематеріальних активів з позицій бухгалтерського обліку. Відповідно до НП(С)БО 8

«Нематеріальні активи» та міжнародних стандартів обліку, нематеріальні активи класифікуються за наступними групами: права користування природними ресурсами, що включають право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище; права користування майном, які охоплюють право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень; права на комерційні позначення, що містять права на торговельні марки, комерційні найменування, географічні зазначення; права на об'єкти промислової власності, які включають право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування напівпровідникових виробів, комерційні таємниці, захист від недобросовісної конкуренції; авторське право та суміжні з ним права, що охоплюють право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних, виконання, фонограми, відеограми, передачі організацій мовлення; незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи, які відображають витрати на придбання або створення нематеріальних активів; інші нематеріальні активи, що включають право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв [54].

За джерелами придбання нематеріальні активи поділяються на створені власними силами підприємства та придбані ззовні. За правом власності виокремлюють власні нематеріальні активи та отримані в користування. За строком корисного використання розрізняють нематеріальні активи з визначеним та невизначеним строком експлуатації. За характером участі у виробництві виділяють виробничі та невиробничі нематеріальні активи. За ступенем відчуження класифікують відчужувані та невідчужувані нематеріальні активи. За ступенем правової захищеності розрізняють захищені та незахищені правами власності нематеріальні активи. За функціональним призначенням виокремлюють маркетингові, технологічні, контрактні та клієнтські нематеріальні активи. За характером впливу на фінансовий результат виділяють прямі та опосередковані нематеріальні активи (табл. 1.2).

У контексті контрольної функції управління нематеріальними активами доцільно розглядати їх класифікацію через призму специфічних контрольних характеристик та особливостей здійснення контрольних процедур. За результатами теоретичного дослідження та практичного досвіду можна представити комплексну класифікацію нематеріальних активів з позицій контролю. За способом проведення контролю нематеріальні активи поділяються на такі, що підлягають документальному контролю, фактичному контролю та змішаному контролю.

Таблиця 1.2 – Класифікація нематеріальних активів згідно з НП(С)БО 8

Класифікаційна ознака	Види нематеріальних активів
1	2
Права користування природними ресурсами	- Право користування надрами - Право користування іншими ресурсами природного середовища - Право користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище
Права користування майном	- Право користування земельною ділянкою - Право користування будівлею - Право на оренду приміщень
Права на комерційні позначення	- Права на торговельні марки - Права на комерційні найменування - Права на географічні зазначення
Права на об'єкти промислової власності	- Право на винаходи - Право на корисні моделі - Право на промислові зразки - Право на сорти рослин - Право на породи тварин - Право на компонування напівпровідникових виробів - Право на комерційні таємниці - Право на захист від недобросовісної конкуренції
Авторське право та суміжні права	- Право на літературні твори - Право на художні твори - Право на музичні твори - Право на комп'ютерні програми - Право на програми для ЕОМ - Право на компіляції даних - Право на виконання - Право на фонограми - Право на відеограми - Право на передачі організацій мовлення
За джерелами придбання	- Створені власними силами підприємства - Придбані ззовні
За правом власності	- Власні

Продовження таблиці 1.2

1	2
	- Отримані в користування
За строком корисного використання	- З визначеним строком експлуатації - З невизначеним строком експлуатації
За характером участі у виробництві	- Виробничі - Невиробничі
За ступенем відчуження	- Відчужувані - Невідчужувані
За ступенем правової захищеності	- Захищені правами власності - Незахищені правами власності
За характером впливу на фінансовий результат	- Прямі - Опосередковані
За характером використання у господарській діяльності	- В основній діяльності - В інвестиційній діяльності - В інноваційній діяльності

Джерело: створено автором на основі [20; 22; 23; 54; 55]

За періодичністю здійснення контрольних процедур виокремлюють об'єкти постійного контролю, об'єкти періодичного контролю та об'єкти разового контролю. За суб'єктами здійснення контролю розрізняють нематеріальні активи, що підлягають внутрішньому контролю, зовнішньому контролю та змішаному контролю. За ступенем ризику втрати або знецінення виділяють нематеріальні активи з високим ризиком, середнім ризиком та низьким ризиком. За складністю контрольних процедур класифікують на такі, що потребують простих контрольних процедур, комплексних контрольних процедур та спеціальних контрольних процедур [55].

За можливістю виявлення порушень розрізняють нематеріальні активи з високою ймовірністю виявлення порушень, середньою ймовірністю та низькою ймовірністю. За рівнем контрольованості виділяють повністю контрольовані, частково контрольовані та умовно контрольовані нематеріальні активи. За методами контролю класифікують об'єкти, що підлягають органолептичним методам, розрахунково-аналітичним методам та документальним методам контролю [46].

За джерелами інформації для контролю розрізняють нематеріальні активи, контроль яких здійснюється на основі первинних документів, облікових реєстрів, фінансової звітності та інших джерел інформації. За характером порушень у сфері

нематеріальних активів виокремлюють об'єкти, щодо яких можливі порушення прав власності, порушення правил обліку та звітності, порушення податкового законодавства. За наслідками виявлених порушень класифікують на такі, що призводять до фінансових втрат, втрати конкурентних переваг та репутаційних втрат. За способом усунення виявлених порушень розрізняють нематеріальні активи, порушення щодо яких усуваються в адміністративному порядку, в судовому порядку та шляхом проведення коригувальних процедур (табл.1.3).

Таблиця 1.3. – Класифікація нематеріальних активів з позицій контролю

Класифікаційна ознака	Види нематеріальних активів
1	2
За способом проведення контролю	- Підлягають документальному контролю - Підлягають фактичному контролю - Підлягають змішаному контролю
За періодичністю здійснення контрольних процедур	- Об'єкти постійного контролю - Об'єкти періодичного контролю - Об'єкти разового контролю
За суб'єктами здійснення контролю	- Підлягають внутрішньому контролю - Підлягають зовнішньому контролю - Підлягають змішаному контролю
За ступенем ризику втрати або знецінення	- З високим ризиком - З середнім ризиком - З низьким ризиком
За складністю контрольних процедур	- Потребують простих контрольних процедур - Потребують комплексних контрольних процедур - Потребують спеціальних контрольних процедур
За можливістю виявлення порушень	- З високою ймовірністю виявлення порушень - З середньою ймовірністю виявлення порушень - З низькою ймовірністю виявлення порушень
За рівнем контрольованості	- Повністю контрольовані - Частково контрольовані - Умовно контрольовані
За методами контролю	- Підлягають органолептичним методам - Підлягають розрахунково-аналітичним методам - Підлягають документальним методам
За джерелами інформації для контролю	- На основі первинних документів - На основі облікових реєстрів - На основі фінансової звітності - На основі інших джерел інформації
За характером порушень	- Порушення прав власності - Порушення правил обліку та звітності - Порушення податкового законодавства
За наслідками виявлених порушень	- Призводять до фінансових втрат - Призводять до втрати конкурентних переваг - Призводять до репутаційних втрат

Продовження таблиці 1.3

1	2
За способом усунення виявлених порушень	<ul style="list-style-type: none"> - Усуваються в адміністративному порядку - Усуваються в судовому порядку - Усуваються шляхом проведення коригувальних процедур

Джерело: створено автором на основі [20; 22; 23; 54; 55]

1.3 Нормативно-правове регулювання обліку нематеріальних активів

Нормативно-правове забезпечення обліку нематеріальних активів являє собою комплекс взаємопов'язаних законодавчих актів та нормативних документів, які регулюють порядок формування, обліку та оцінки інформації про нематеріальні активи в бухгалтерській системі підприємства. Система нормативно-правового регулювання обліку нематеріальних активів в Україні має багаторівневу структуру, що включає законодавчі акти найвищої юридичної сили, національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, методичні рекомендації та внутрішні документи підприємств [42].

Визначення поняття «нематеріальний актив» згідно нормативно-правовому регулюванню розміщено у Додатку Б.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Податковий кодекс України становлять основу нормативно-правового поля обліку нематеріальних активів. Національні положення стандарти бухгалтерського обліку (НП(С)БО) та Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) визначають загальні принципи, правила та способи ведення обліку нематеріальних активів. Методичні рекомендації та внутрішні документи підприємств конкретизують загальні вимоги і адаптують їх до особливостей діяльності конкретного суб'єкта господарювання [7].

Крім того, регулювання обліку нематеріальних активів тісно пов'язане з правовою системою регулювання відносин у сфері інтелектуальної власності. Законодавство про інтелектуальну власність визначає правові засади виникнення,

зміни та припинення прав на об'єкти інтелектуальної власності, що є основою для їх обліку в якості нематеріальних активів [43].

Нормативно-правове регулювання обліку нематеріальних активів в Україні здійснюється через комплексну систему взаємопов'язаних нормативних документів різних рівнів. Фундаментальним документом виступає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV, який встановлював основні принципи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності щодо нематеріальних активів. На міжнародному рівні облік нематеріальних активів регламентувався МСБО 38 «Нематеріальні активи», який визначав порядок визнання, оцінки та розкриття інформації про нематеріальні активи.

Ключовим національним стандартом виступає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242, яке детально регламентувало методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи. Згідно з цим положенням, нематеріальний актив визначався як немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327, деталізували процедури обліку операцій з нематеріальними активами [44].

Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI регулює особливості податкового обліку нематеріальних активів, зокрема визначав порядок їх амортизації для цілей оподаткування. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, передбачав використання рахунку 12 «Нематеріальні активи» для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів.

Важливу роль відіграють також Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України

від 28.03.2013 р. № 433, які визначають порядок розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності. Наприклад, у балансі підприємства нематеріальні активи відображалися за залишковою вартістю в рядку 1000, їх первісна вартість – у рядку 1001, а накопичена амортизація – у рядку 1002 [58].

Специфічні аспекти обліку окремих видів нематеріальних активів регулюються додатковими нормативними документами. Зокрема, облік прав на об'єкти інтелектуальної власності регламентується Законом України «Про авторське право і суміжні права» від 23.12.1993 р. № 3792-ХІІ та Законом України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» від 15.12.1993 р. № 3687-ХІІ. Ці закони визначають особливості правової охорони та використання об'єктів інтелектуальної власності як нематеріальних активів підприємства [56].

Крім того згідно наказу Міністерства фінансів України від 29.10.2020 № 588 «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» було внесено суттєві корективи в методологію обліку нематеріальних активів. Зокрема, розширено критерії визнання нематеріальних активів, уточнено порядок їх оцінки та переоцінки, а також деталізовано вимоги до документального оформлення операцій з нематеріальними активами.

Важливим аспектом сучасного регулювання стало посилення ролі МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» при визначенні справедливої вартості нематеріальних активів. Це особливо актуально для підприємств, які складають фінансову звітність за міжнародними стандартами. Наприклад, при оцінці вартості торгової марки тепер враховуються не лише витрати на її створення та реєстрацію, але й потенційні економічні вигоди від її використання на основі ринкового підходу [30].

Податкове законодавство також зазнало змін через внесення поправок до Податкового кодексу України, зокрема щодо амортизації нематеріальних активів. Встановлено нові правила визначення мінімально допустимих строків амортизації для різних груп нематеріальних активів, що впливає на формування податкових

витрат підприємства. Наприклад, для прав на комерційні позначення, торгові марки встановлено строк не менше 5 років.

У сфері IT-індустрії особливого значення набули зміни, пов'язані з обліком програмного забезпечення та прав на його використання. Відповідно до оновлених норм, чітко розмежовано облік власного програмного забезпечення та програмного забезпечення, отриманого за ліцензійними угодами. При цьому витрати на розробку власного програмного забезпечення можуть капіталізуватися лише за умови відповідності критеріям визнання нематеріальних активів, включаючи технічну можливість завершення створення активу та намір його використання або продажу [19, с.191-203].

Суттєві зміни торкнулися також обліку витрат на дослідження та розробки. Відповідно до оновлених вимог, витрати на дослідження продовжують визнаватися витратами періоду, тоді як витрати на розробки можуть капіталізуватися за умови дотримання чітко визначених критеріїв. Наприклад, фармацевтична компанія може капіталізувати витрати на розробку нового лікарського засобу лише після отримання позитивних результатів клінічних досліджень та за наявності технічної можливості завершення розробки [44].

Особлива увага приділяється обліку прав інтелектуальної власності в умовах цифрової економіки. Зокрема, внесено уточнення щодо обліку доменних імен, веб-сайтів, мобільних додатків та інших цифрових активів. При цьому враховуються витрати не лише на їх створення, але й на подальшу модернізацію та підтримку функціональності [9, с. 32].

Методика обліку знецінення нематеріальних активів також зазнала змін. Підприємства зобов'язані регулярно оцінювати наявність ознак можливого знецінення та проводити тест на знецінення у разі виявлення таких ознак. Наприклад, якщо ринкова вартість патенту значно знизилася через появу нових технологій, підприємство повинно визнати збиток від знецінення на суму перевищення балансової вартості над сумою очікуваного відшкодування.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ

2.1 Підходи до оцінювання нематеріальних активів

У сучасній економічній практиці оцінювання нематеріальних активів здійснюється за допомогою комплексу взаємопов'язаних підходів, кожен з яких має свої особливості та сфери застосування [40].

Витратний підхід до оцінювання нематеріальних активів являє собою комплексну методологію, що базується на фундаментальному принципі заміщення, згідно з яким раціональний інвестор не заплатить за актив більше, ніж вартість його відтворення або заміщення. При застосуванні даного підходу здійснюється детальний аналіз та калькуляція всіх витрат, необхідних для створення аналогічного нематеріального активу в поточних ринкових умовах (табл. 2.1) [72].

Таблиця 2.1 – Аналіз витратного підходу до оцінки нематеріальних активів

Категорія витрат	Складові елементи	Приклади розрахунку	Особливості обліку
1	2	3	4
Прямі витрати на розробку	<ul style="list-style-type: none"> - Заробітна плата розробників - Відрахування на соціальні заходи - Витрати на спеціальне обладнання - Вартість матеріалів 	<p>Місячна заробітна плата програміста (50000 грн) × Кількість місяців розробки (6) = 300000 грн</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Документальне підтвердження витрат - Прямий зв'язок з створенням активу
Витрати на дослідження	<ul style="list-style-type: none"> - Маркетингові дослідження - Лабораторні випробування - Прототипування - Тестування 	<p>Вартість маркетингового дослідження (100000 грн) + Витрати на створення прототипу (150000 грн) = 250000 грн</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Необхідність обґрунтування доцільності - Можливість капіталізації

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4
Витрати на реєстрацію прав	<ul style="list-style-type: none"> - Державне мито - Послуги патентних повірених - Витрати на оформлення документації 	Послуги патентного повіреного (30000 грн) + Державне мито (5000 грн) = 35000 грн	<ul style="list-style-type: none"> - Обов'язкове документальне підтвердження - Чітка регламентація розмірів платежів
Непрямі витрати	<ul style="list-style-type: none"> - Адміністративні витрати - Комунальні послуги - Амортизація обладнання - Оренда приміщень 	(Загальні адміністративні витрати за період / Кількість проектів) × Коефіцієнт участі = Сума розподілених витрат	<ul style="list-style-type: none"> - Необхідність обґрунтування методики розподілу - Визначення бази розподілу
Витрати на підтримку	<ul style="list-style-type: none"> - Технічне обслуговування - Оновлення - Навчання персоналу 	Щорічні витрати на технічну підтримку (80000 грн) + Витрати на навчання (40000 грн) = 120000 грн	<ul style="list-style-type: none"> - Періодичний характер витрат - Необхідність планування
Фінансові витрати	<ul style="list-style-type: none"> - Відсотки за кредитами - Лізингові платежі - Страхові премії 	Сума кредиту × Відсоткова ставка × Період використання коштів = Фінансові витрати	<ul style="list-style-type: none"> - Можливість капіталізації - Необхідність обґрунтування джерел фінансування

Джерело: створено автором на основі [40; 49; 50]

У процесі оцінки враховується повний спектр витрат від розробки до впровадження активу в експлуатацію. Особлива увага приділяється прямим витратам, які безпосередньо пов'язані зі створенням нематеріального активу. До них відносяться витрати на оплату праці розробників, включаючи заробітну плату, премії, соціальні виплати та інші форми винагороди. Також враховуються матеріальні витрати на спеціальне обладнання, програмне забезпечення та інші ресурси, необхідні для розробки.

Істотну частку складають витрати на дослідження та розробку, які включають проведення маркетингових досліджень, створення та тестування прототипів, проведення експериментів та випробувань. Окремо виділяються витрати на правову охорону об'єкта інтелектуальної власності, включаючи оплату послуг патентних повірених, державного мита за подання заявок та реєстрацію прав [49].

Непрямі витрати, пов'язані з управлінням проектом та загальновиробничими потребами, розподіляються пропорційно до обраної бази розподілу. Це можуть бути витрати на утримання адміністративного персоналу, оренду приміщень, комунальні послуги, амортизацію загальновиробничого обладнання. При цьому важливо обґрунтувати методику розподілу таких витрат та забезпечити їх документальне підтвердження [73].

Особливу увагу при застосуванні витратного підходу слід приділяти визначенню та обліку різних видів зносу нематеріального активу. Функціональний знос відображає зниження корисності активу внаслідок появи нових технологій або зміни ринкових вимог. Економічний знос виникає через зовнішні фактори, такі як зміни в законодавстві або ринковій кон'юнктурі. Фізичний знос, хоча й менш характерний для нематеріальних активів, може проявлятися у старінні носіїв інформації або технічної документації.

На практиці витратний підхід найчастіше застосовується для оцінки таких нематеріальних активів як програмне забезпечення, бази даних, технічна документація, а також об'єктів промислової власності на стадії розробки. Наприклад, при оцінці вартості спеціалізованого програмного забезпечення враховуються витрати на заробітну плату програмістів, вартість використаних ліцензій та програмних інструментів, витрати на тестування та впровадження, а також відповідна частка накладних витрат [17, с.108-117].

Важливим аспектом є також врахування фактору часу та зміни вартості грошей. Історичні витрати на створення активу повинні бути приведені до поточного рівня цін з використанням відповідних індексів або шляхом прямого перерахунку за поточними ставками. Крім того, необхідно враховувати альтернативні витрати та вартість капіталу, залученого для фінансування розробки нематеріального активу [50].

Дохідний підхід до оцінки нематеріальних активів є фундаментальним методом, що базується на принципі економічної корисності та спрямований на визначення поточної вартості майбутніх економічних вигод від використання об'єкта оцінки. Даний підхід особливо ефективний для оцінки комерційно

успішних нематеріальних активів, що генерують стабільний грошовий потік або створюють вимірювані конкурентні переваги (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – Аналіз дохідного підходу до оцінки нематеріальних активів

Елемент оцінки 1	Характеристика 2	Методи розрахунку 3	Приклад застосування 4
Прогнозований період	- Економічний термін служби - Юридичний термін дії прав - Технологічний цикл	- Аналіз патентного захисту - Оцінка життєвого циклу технології - Аналіз ринкових тенденцій	Патент на винахід - 20 років Торговельна марка - необмежений термін при підтримці
Прогнозовані доходи	- Прямі доходи від використання - Роялті - Преміальна ціна - Економія витрат	- Метод звільнення від роялті - Метод переваги в прибутку - Метод виграшу в собівартості	Роялті 5% від обсягу продажів Преміальна ціна 15% до базової ціни
Ставка дисконтування	- Безризикова ставка - Премія за ризик - Галузеві фактори - Специфічні ризики	- Кумулятивний метод - CAPM - WACC - Експертна оцінка	Безризикова ставка 10% Премія за ризик 5-15% Ставка дисконтування 15-25%
Грошові потоки	- Операційний дохід - Ліцензійні платежі - Економія витрат - Синергетичний ефект	- Пряма капіталізація - Дисконтування грошових потоків - Метод надлишкового прибутку	Щорічний грошовий потік × Множник капіталізації
Термінальна вартість	- Ліквідаційна вартість - Вартість перепродажу - Вартість продовження	- Модель Гордона - Метод ліквідаційної вартості - Мультиплікатори	Термінальна вартість = $CF \times (1 + g) / (r - g)$
Фактори ризику	- Технологічне старіння - Ринкова конкуренція - Зміни регулювання - Залежність від персоналу	- Аналіз чутливості - Сценарний аналіз - Метод Монте-Карло	Коригування ставки дисконтування Зміна прогнозного періоду

Джерело: створено автором на основі [40; 49; 50]

Методологія дохідного підходу передбачає детальний аналіз та прогнозування майбутніх грошових потоків, пов'язаних з використанням нематеріального активу. При цьому враховуються різні форми економічних вигод: прямі доходи від комерціалізації, ліцензійні платежі, економія на витратах,

додатковий прибуток від використання технології, преміальна ціна за рахунок бренду. Особлива увага приділяється обґрунтуванню прогнозного періоду, який визначається з урахуванням юридичного терміну дії прав, економічного терміну служби та технологічного циклу активу [51].

Ключовим елементом оцінки є визначення ставки дисконтування, яка відображає часову вартість грошей та ризики, пов'язані з отриманням прогнозованих доходів. Ставка дисконтування розраховується з урахуванням безризикової ставки доходності, премії за ризик інвестування в даний вид активів, галузевих факторів та специфічних ризиків проекту. При цьому враховуються такі фактори ризику як можливість технологічного старіння, посилення конкуренції, зміни в регуляторному середовищі [63, с.85].

Практичне застосування дохідного підходу передбачає використання різних методів розрахунку вартості. Метод прямої капіталізації доходу застосовується для активів, що генерують стабільний дохід. Метод дисконтування грошових потоків використовується для активів з нерівномірними доходами або на стадії розвитку. Метод звільнення від роялті базується на розрахунку економії на ліцензійних платежах, які довелося б сплачувати за використання аналогічного активу [29].

Особливу увагу при застосуванні дохідного підходу слід приділяти аналізу факторів, що впливають на розмір та стабільність грошових потоків. Це включає аналіз ринкової позиції, конкурентних переваг, технологічних трендів, змін у споживчих перевагах. Важливим є також врахування взаємозв'язку між різними активами підприємства та можливого синергетичного ефекту.

При оцінці торгових марок та брендів ключовим фактором є визначення преміальної ціни - додаткової вартості, яку споживачі готові платити за брендований продукт порівняно з аналогічним небрендovаним товаром. Це вимагає проведення маркетингових досліджень та аналізу цінової еластичності попиту. Для патентів та технологій важливим є розрахунок економічного ефекту від їх використання, який може проявлятися у формі додаткового прибутку або економії витрат [12].

Суттєвим аспектом є також визначення термінальної вартості активу - його вартості в постпрогнозний період. Для деяких видів нематеріальних активів, таких як торгові марки, термінальна вартість може складати значну частину загальної вартості. При цьому враховуються можливості продовження використання активу, його модернізації або перепродажу.

Порівняльний (ринковий) підхід до оцінки нематеріальних активів представляє собою методологію визначення вартості на основі аналізу ринкових даних про угоди з аналогічними об'єктами. Даний підхід базується на принципі заміщення, згідно з яким раціональний покупець не заплатить за актив більше, ніж вартість придбання аналогічного об'єкта з подібною корисністю (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 – Аналіз порівняльного підходу до оцінки нематеріальних активів

Елемент аналізу	Критерії оцінки	Методи коригування	Приклади застосування
1	2	3	4
Відбір аналогів	<ul style="list-style-type: none"> - Галузева належність - Функціональне призначення - Масштаб застосування - Правовий захист - Технологічний рівень 	<ul style="list-style-type: none"> - Експертний аналіз - Кластерний аналіз - Рейтингова оцінка 	Патент у фармацевтиці: <ul style="list-style-type: none"> - Терапевтична область - Стадія розробки - Територія дії
Коригування цін	<ul style="list-style-type: none"> - Умови продажу - Час продажу - Обсяг прав - Територія дії - Термін дії 	<ul style="list-style-type: none"> - Парні порівняння - Статистичний аналіз - Індексація цін 	Торгова марка: <ul style="list-style-type: none"> +20% за міжнародну реєстрацію -15% за обмежену територію
Ринкові умови	<ul style="list-style-type: none"> - Активність ринку - Конкуренція - Регуляторне середовище - Економічні умови 	<ul style="list-style-type: none"> - Аналіз трендів - Галузевий аналіз - PEST-аналіз 	Франшиза: <ul style="list-style-type: none"> Коригування на стан ринку Вплив COVID-19
Економічні характеристики	<ul style="list-style-type: none"> - Прибутковість - Ринкова частка - Стадія життєвого циклу - Потенціал зростання 	<ul style="list-style-type: none"> -Мультиплікатори - Регресійний аналіз - Порівняльні коефіцієнти 	Програмне забезпечення: <ul style="list-style-type: none"> Мультиплікатор виручки Коефіцієнт масштабованості
Технічні параметри	<ul style="list-style-type: none"> - Функціональність - Технологічний рівень - Сумісність - Надійність 	<ul style="list-style-type: none"> - Бальна оцінка - Експертна оцінка -Функціональний аналіз 	База даних: <ul style="list-style-type: none"> Обсяг даних Актуальність Повнота

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4
Правові аспекти	<ul style="list-style-type: none"> - Обсяг правової охорони - Термін дії прав - Територія дії - Обмеження 	<ul style="list-style-type: none"> - Юридичний аналіз - Порівняння умов ліцензій - Аналіз обмежень 	<ul style="list-style-type: none"> Ліцензія: Виключні/невиключні права Можливість субліцензування

Джерело: створено автором на основі [40; 49; 50]

Фундаментальною основою застосування порівняльного підходу є наявність розвиненого ринку відповідних нематеріальних активів та доступність інформації про угоди з ними. При цьому особлива увага приділяється забезпеченню співставності порівнюваних об'єктів та обґрунтованості внесених коригувань. Процес оцінки включає детальний аналіз характеристик об'єкта оцінки та відбір максимально подібних об'єктів-аналогів [50].

Критерії відбору аналогів формуються з урахуванням специфіки конкретного виду нематеріальних активів. Для об'єктів промислової власності ключовими факторами є технологічна сфера застосування, інноваційний рівень, правовий статус та територія дії охоронних документів. При оцінці засобів індивідуалізації враховуються галузева належність, цільова аудиторія, географія використання та сила бренду.

Процес внесення коригувань до цін аналогів вимагає глибокого розуміння ринкових факторів та їх впливу на вартість нематеріальних активів. Коригування можуть стосуватися умов здійснення угод, часу продажу, обсягу переданих прав, територіальних обмежень та інших параметрів. Важливим аспектом є також врахування зміни ринкових умов та економічного середовища між датами укладення порівнюваних угод [60].

Особлива увага приділяється аналізу економічних характеристик порівнюваних об'єктів, включаючи їх прибутковість, ринкову позицію, потенціал зростання та стадію життєвого циклу. Для деяких видів нематеріальних активів можуть застосовуватися галузеві мультиплікатори, що відображають взаємозв'язок між ціною продажу та ключовими економічними показниками [29].

При оцінці технологічних нематеріальних активів важливим є порівняння технічних параметрів та функціональних можливостей. Це може включати аналіз

продуктивності, надійності, сумісності з іншими технологіями, можливостей масштабування та модернізації. Для програмного забезпечення та баз даних враховуються такі характеристики як обсяг та актуальність даних, функціональність, зручність використання [16, с.25-29].

Правові аспекти відіграють ключову роль при порівняльному аналізі нематеріальних активів. Детально вивчаються умови передачі прав, обмеження щодо використання, можливості субліцензування, терміни дії охоронних документів. При оцінці франшиз аналізуються умови франчайзингових договорів, включаючи розмір роялті, вступних внесків, територіальні права та обов'язки сторін.

Результати порівняльного аналізу часто використовуються для перевірки та підтвердження вартості, отриманої іншими методами оцінки. При цьому важливо враховувати обмеження порівняльного підходу, пов'язані з унікальністю багатьох нематеріальних активів та складністю отримання достовірної інформації про угоди з ними [40].

Практичне застосування порівняльного підходу вимагає створення та підтримки баз даних про угоди з нематеріальними активами, розробки методик коригування цін та забезпечення обґрунтованості внесених поправок. Важливим є також документальне підтвердження використаної інформації та прозорість процедури оцінки [12].

У практичній діяльності часто застосовується комбінований підхід, який передбачає використання кількох методів оцінки з подальшим узгодженням отриманих результатів. Це дозволяє підвищити достовірність оцінки шляхом врахування різних аспектів формування вартості нематеріального активу. Важливим елементом оцінки є також аналіз факторів знецінення активу, включаючи функціональний, технологічний та економічний знос. При цьому враховуються такі аспекти як моральне старіння технології, поява більш ефективних рішень, зміни ринкової кон'юнктури та споживчих преференцій. В сучасних умовах особлива увага приділяється також оцінці синергетичного ефекту від використання нематеріальних активів у комплексі з іншими активами

підприємства, що дозволяє більш точно визначити їх реальну економічну цінність.

2.2 Застосування професійного судження в оцінюванні нематеріальних активів

Облікова оцінка нематеріальних активів включає первинну та подальшу оцінку. При первинному визнанні нематеріальні активи оцінюються за первісною вартістю, що включає суму витрат на створення чи придбання нематеріальних активів.

Первісна вартість формується з урахуванням всіх витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням або створенням активу та доведенням його до стану, придатного для використання. У випадку безоплатного отримання нематеріального активу його оцінка здійснюється за справедливою вартістю з залученням незалежного оцінювача.

Подальша оцінка нематеріальних активів може здійснюватися за однією з двох моделей оцінки, представлених на рис. 2.1.

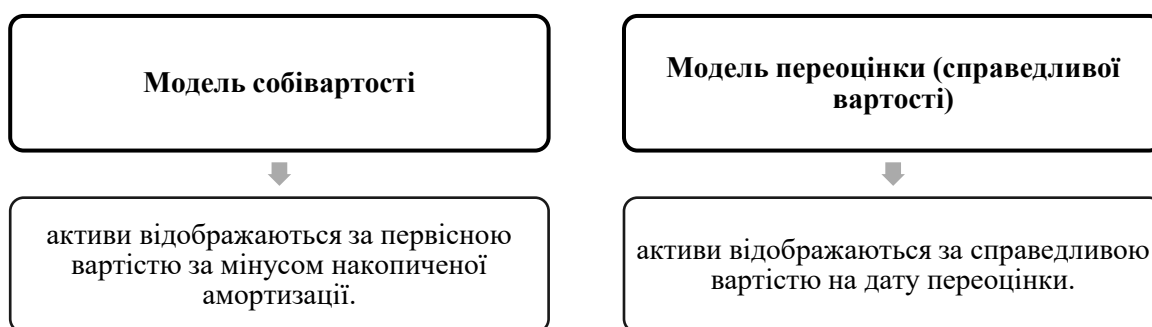


Рисунок 2.1 – Моделі подальшої оцінки нематеріальних активів

Джерело: згруповано автором на основі інформації [32]

Хоча модель справедливої вартості дозволяє більш точно відобразити поточну вартість активу, її застосування обмежене вимогами МСФЗ 38, які

вимагають наявності активного ринку. Оскільки багато нематеріальних активів, таких як патенти та товарні знаки, є унікальними і не мають аналогів на ринку, їхня переоцінка за цією моделлю є складною. У таких випадках підприємства зазвичай використовують модель собівартості, яка хоча і не відображає поточну ринкову вартість, але забезпечує більшу об'єктивність і порівнянність даних.

МСБО 36 «Зменшення корисності активів» та НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» встановлюють особливий механізм оцінки зменшення корисності активів, який передбачає використання справедливої вартості з елементами дисконтування [31, 57]. Збиток від зменшення корисності визначається як різниця між балансовою вартістю активу та сумою його очікуваного відшкодування. Сума очікуваного відшкодування розраховується як максимальне значення між чистою вартістю реалізації активу (справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж) та теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових потоків, які можуть бути отримані від використання цього активу [15, с.119-127].

Згідно з вимогами НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», підприємство зобов'язане проводити регулярний тест на наявність ознак зменшення корисності активів. Для цього бухгалтер повинен оцінити та порівняти балансову вартість активу, його чисту вартість реалізації та теперішню вартість майбутніх чистих грошових потоків. Наявність ознак, що вказують на погіршення ефективності використання активу, є підставою для визнання збитків від зменшення корисності.

Процедура тестування на предмет зменшення корисності нематеріальних активів представлена на рис. 2.2. [14].

Подальша оцінка нематеріальних активів особливо з застосуванням моделі справедливої вартості передбачає застосування професійного судження. У контексті сучасних економічних реалій професійне судження виступає інструментом, що дозволяє фахівцям приймати обґрунтовані рішення щодо визнання, оцінки та відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності підприємства [24].

Завдання професійного судження в контексті оцінювання та обліку нематеріальних активів представлено на рис. 2.3.

Як вказано на рис. 2.3 система цілей застосування професійного судження в оцінюванні нематеріальних активів структурується за трьома основними напрямками: методологічні, практичні та контрольні цілі. Методологічні цілі спрямовані на формування теоретичного підґрунтя та розробку методичних підходів до оцінювання. Вони включають розробку методики оцінки, що враховує специфіку різних видів нематеріальних активів, встановлення чітких критеріїв визнання активів та визначення адекватних підходів до їх оцінки [24].

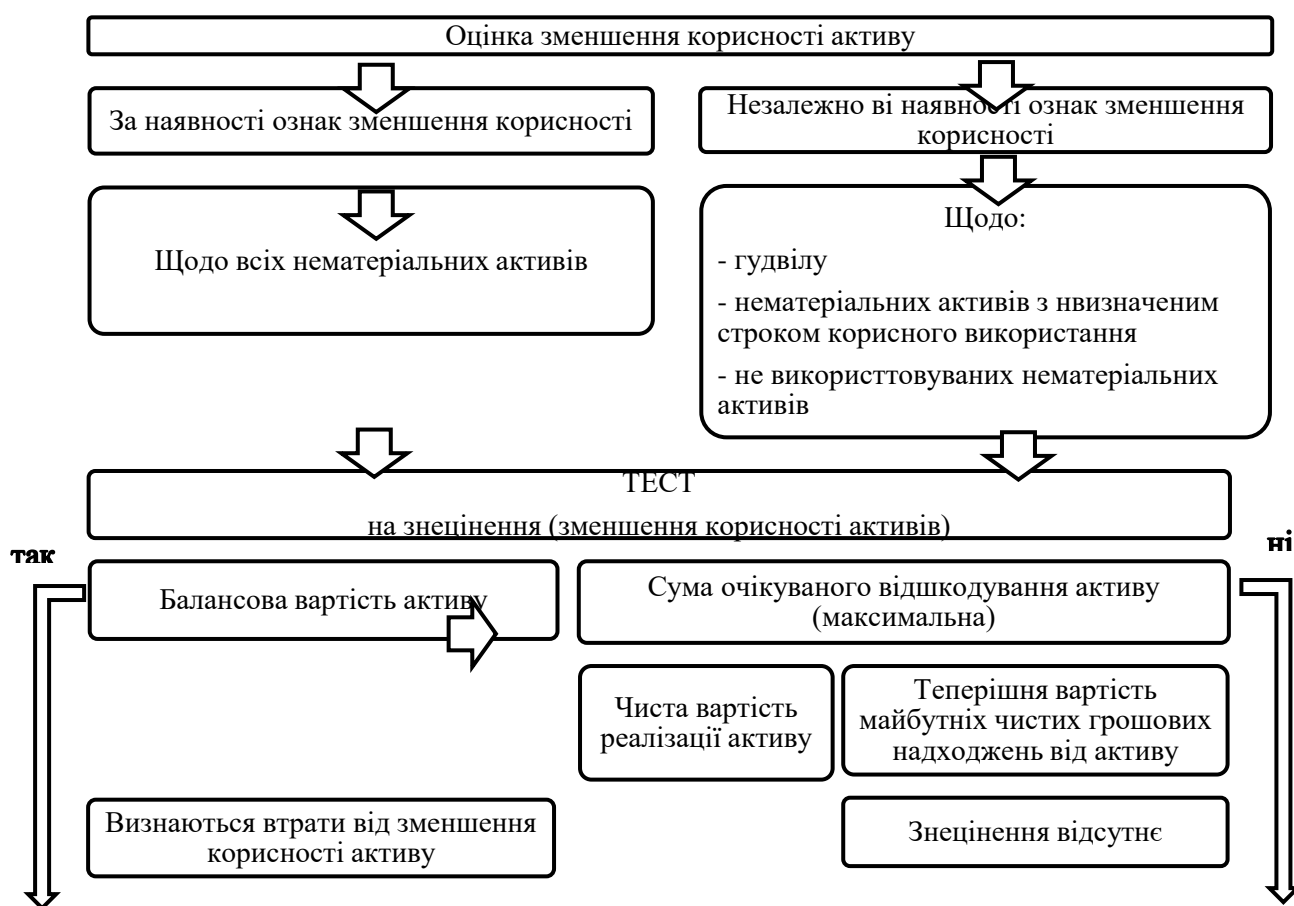


Рисунок 2.2 - Тестування на предмет зменшення корисності

Джерело: складено автором на основі інформації [57]

Практичні цілі зосереджені на безпосередньому застосуванні професійного судження в процесі оцінювання. Ключовим аспектом є вибір найбільш доречних

методів оцінки з урахуванням особливостей конкретного активу та умов його використання. Важливим елементом є визначення очікуваних термінів використання нематеріальних активів, що впливає на розрахунок їх амортизації та оцінку економічного потенціалу. Оцінка потенціалу комерціалізації передбачає аналіз можливостей генерування майбутніх економічних вигод від використання активу.



Рисунок 2.3 – Цілі та завдання професійного судження при оцінці нематеріальних активів

Джерело: створено автором на основі [24; 34; 64; 65]

Контрольні цілі забезпечують моніторинг ефективності застосування професійного судження та достовірності отриманих результатів. Це включає систематичний моніторинг ефективності обраних методів оцінки, перевірку достовірності зроблених припущень та оцінок, а також контроль відповідності застосованих підходів вимогам міжнародних та національних стандартів обліку.

В процесі застосування професійного судження особлива увага приділяється врахуванню факторів невизначеності та ризику. При оцінці нематеріальних активів фахівець має враховувати технологічні зміни, ринкову кон'юнктуру, правові аспекти захисту інтелектуальної власності та інші фактори,

що можуть вплинути на вартість активу. Наприклад, при оцінці патенту необхідно враховувати не лише витрати на його розробку та реєстрацію, але й потенціал його комерційного використання, ризики можливого оскарження патенту та появи альтернативних технологій [34].

Важливим аспектом є документування процесу застосування професійного судження, що включає обґрунтування вибору методів оцінки, опис використаних припущень та розрахунків, аналіз факторів впливу та потенційних ризиків. Належне документування забезпечує можливість подальшої перевірки та підтвердження правильності прийнятих рішень.

Реалізація системи цілей потребує комплексного підходу та постійного вдосконалення методології оцінювання нематеріальних активів. Це передбачає регулярний перегляд застосованих методів та процедур, врахування змін у нормативному регулюванні та розвиток професійних компетенцій фахівців, залучених до процесу оцінювання [24].

Процес достовірної оцінки вартості нематеріального активу та визначення перспектив отримання економічних вигод від його використання є комплексним аналітичним процесом, що вимагає врахування численних факторів та застосування професійного судження. В сучасних умовах динамічного розвитку технологій та трансформації ринкових відносин, цей процес набуває особливої значущості для забезпечення ефективного управління нематеріальними активами підприємства [65].

До прикладу, при первісній оцінці патенту на інноваційну технологію очищення промислових відходів у АТ «Укрпошта» було враховано прямі витрати на розробку технології, які включають вартість науково-дослідних робіт (500 000 гривень), витрати на лабораторні випробування (150 000 гривень), витрати на підготовку та подання патентної заявки (75 000 гривень). Однак, ключовим аспектом є оцінка потенційного економічного ефекту від комерціалізації патенту. При цьому аналізується ринок промислових підприємств, які потребують вдосконалення систем очищення відходів, оцінюється потенційний попит на ліцензії (прогнозований обсяг ринку складає 50 підприємств протягом перших

трьох років), розраховується економія від впровадження технології (в середньому 200 000 гривень на рік для одного підприємства) [74].

При визначенні строку корисного використання нематеріальних активів необхідно враховувати комплекс взаємопов'язаних факторів. Наприклад, для спеціалізованого програмного забезпечення для автоматизації складського обліку аналізуються наступні аспекти: технологічний цикл розвитку подібних систем (в середньому 3-5 років до суттєвого оновлення), тенденції розвитку технологій складської логістики (впровадження технологій штучного інтелекту, робототехніки), зміни в законодавстві щодо ведення складського обліку та звітності. На основі цього аналізу може бути встановлений оптимальний строк корисного використання 4 роки з можливістю його перегляду при суттєвих змінах технологій чи вимог користувачів.

При оцінці програмного забезпечення для управління взаємовідносинами з клієнтами (CRM-система) необхідно враховувати швидкість впровадження нових технологій. Наприклад, поява нових каналів комунікації з клієнтами (месенджери, соціальні мережі) вимагає постійної адаптації системи. Аналіз показує, що в середньому кожні 18-24 місяці відбуваються суттєві зміни в технологіях обробки клієнтських даних, що вимагає значного оновлення функціоналу. При цьому необхідно враховувати витрати на технічну підтримку та оновлення (приблизно 20-25% від первісної вартості щорічно), а також потенційні витрати на міграцію даних при переході на нові версії системи.

Важливим аспектом є також оцінка ринкових ризиків та їх впливу на вартість нематеріального активу. Наприклад, для торгової марки фармацевтичного препарату необхідно враховувати можливість появи генеричних аналогів після закінчення патентного захисту, зміни в регуляторній політиці щодо фармацевтичного ринку, тенденції в медичній практиці та зміни споживчих переваг. Всі ці фактори можуть суттєво вплинути на економічні вигоди від використання торгової марки та, відповідно, на її вартість.

Отже, процес оцінки вартості нематеріального активу та визначення строку його корисного використання вимагає системного підходу, глибокого аналізу

різноманітних факторів та постійного моніторингу змін у технологічному та ринковому середовищі. Професійне судження при цьому має базуватися на комплексному розумінні галузевої специфіки, тенденцій розвитку технологій та динаміки ринкових процесів.

В основу професійного судження може бути покладено декілька методологічних підходів, характеристика яких надана в табл. 2.4.

Зокрема експертний метод застосування професійного судження передбачає залучення кваліфікованих фахівців для аналізу правильності та обґрунтованості прийнятих рішень. Наприклад, при оцінці методу нарахування резерву сумнівних боргів експерти аналізують адекватність застосованих припущень, повноту врахування факторів впливу та відповідність обраного методу специфіці діяльності підприємства. Важливим аспектом є формування збалансованої експертної групи, яка включає фахівців з різних сфер: бухгалтерського обліку, аудиту, фінансового аналізу.

Таблиця 2.4 – Методичні підходи до застосування професійного судження

Методичний підхід	Сутність підходу	Переваги	Недоліки	Сфера застосування	Особливості застосування
1	2	3	4	5	6
Експертний метод	Базується на оцінках кваліфікованих експертів щодо правильності застосування професійного судження	- Висока достовірність оцінки - Врахування специфіки галузі - Можливість отримання комплексної оцінки	- Суб'єктивність думок експертів - Висока вартість процедури - Складність організації експертизи	- Складні облікові оцінки - Нестандартні господарські операції - Оцінка ризиків	- Формування експертної групи - Розробка критеріїв оцінювання - Статистична обробка результатів
Нормативний метод	Оцінка відповідності професійного судження вимогам нормативних документів та професійних стандартів	- Об'єктивність оцінки - Чіткість критеріїв Документальна обґрунтованість	- Обмеженість нормативної бази - Неможливість охоплення всіх ситуацій - Ризик формального підходу	- Типові облікові операції - Регламентовані процедури - Стандартні ситуації	- Аналіз нормативної бази - Встановлення відповідності - Документування відхилень

Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4	5	6
Аналітичний метод	Ґрунтується на аналізі факторів впливу та наслідків прийнятих професійних суджень	- Комплексність оцінки - Можливість кількісного вимірювання- Врахування причинно-наслідкових зв'язків	- Складність збору даних - Трудомісткість аналізу - Потреба в спеціальному програмному забезпеченні	- Оцінка ефективності рішень - Аналіз впливу на фінансову звітність - Прогнозування наслідків	- Збір та обробка даних - Застосування аналітичних процедур - Формування висновків

Джерело: створено автором на основі [24; 34; 65]

Нормативний метод базується на порівнянні прийнятих професійних суджень з вимогами законодавства, міжнародних стандартів фінансової звітності та професійних стандартів. При цьому оцінюється не лише формальна відповідність нормативним вимогам, але й правильність їх інтерпретації та застосування в конкретних умовах. Наприклад, при застосування професійного судження щодо класифікації нематеріальних активів як складових активів підприємства аналізується правильність застосування критеріїв, визначених у відповідному стандарті бухгалтерського обліку [79, с.131-137].

Аналітичний метод передбачає глибокий аналіз факторів, що впливають на формування професійного судження, та оцінку його наслідків для фінансової звітності та діяльності підприємства в цілому. Цей метод особливо ефективний при оцінці складних професійних суджень, наприклад, при визначенні справедливої вартості фінансових інструментів або оцінці знецінення активів. Важливим елементом є застосування кількісних методів аналізу, які дозволяють оцінити вплив прийнятих рішень на фінансові показники.

На практиці часто застосовується комбінований підхід, який передбачає використання елементів різних методів у професійному судженні. Це дозволяє забезпечити більш повну та об'єктивну оцінку професійного судження. При цьому важливо враховувати специфіку діяльності підприємства, галузеві особливості та рівень суттєвості прийнятих рішень [24].

Результати оцінки нематеріальних активів мають важливе значення для прийняття управлінських рішень, визначення стратегії розвитку підприємства та формування його інвестиційної привабливості. Тому вибір методу оцінки та якість застосування професійного судження безпосередньо впливають на ефективність управління нематеріальними активами та досягнення стратегічних цілей підприємства.

Професійне судження також відіграє ключову роль при визначенні наявності ознак зменшення корисності нематеріальних активів та розрахунку відповідних коригувань. Фахівець має проаналізувати зовнішні та внутрішні індикатори, які можуть свідчити про знецінення активу, такі як технологічні зміни, ринкова кон'юнктура, зміни в законодавстві тощо [77].

Варто зазначити, що документальне обґрунтування професійного судження є невід'ємною частиною процесу оцінювання нематеріальних активів. Кожне прийняте рішення має бути належним чином задокументоване із наведенням використаних припущень, методології та розрахунків. Це забезпечує прозорість процесу оцінки та можливість його подальшої верифікації [64].

Отже, застосування професійного судження при оцінюванні нематеріальних активів є складним багатоетапним процесом, що вимагає від фахівця глибоких знань, досвіду та розуміння специфіки діяльності підприємства. Правильність та обґрунтованість професійних суджень безпосередньо впливає на достовірність фінансової звітності та ефективність управлінських рішень.

2.3 Зарубіжний досвід оцінювання нематеріальних активів

Перш ніж приступити до дослідження зарубіжних практик оцінювання нематеріальних активів, здійснимо порівняльний аналіз показників нематеріальних активів в Україні, Німеччині, Великобританії, США та Франції.

Це дозволить виявити відмінності у розвитку та використанні нематеріальних ресурсів між цими країнами (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 – Порівняння показників нематеріальних активів між Україною та провідними країнами

Показник	Україна	Німеччина	Великобританія	США	Франція
1	2	3	4	5	6
Витрати на НДДКР (% ВВП)	0,47%	3,19%	1,74%	2,84%	2,19%
Кількість патентних заявок (на 1 млн населення)	17,5	622,5	429,8	825,9	438,1
Кількість заявок на торгові марки (на 1 млн населення)	456,9	6426,9	7400,9	7822,1	5382,3
Частка високотехнологічного експорту (% від загального обсягу експорту)	6,4%	15,3%	22,6%	18,9%	23,7%
Частка зайнятості у наукоємних послугах (% від загальної зайнятості)	51,1%	56,0%	49,1%	61,0%	55,3%

Джерело: створено автором на основі [11; 91; 92; 93;]

Згідно з даними табл. 2.5 за показником витрат на дослідження та розробки як частки ВВП, Німеччина лідирує з 3,19%, за нею йдуть США з 2,84% та Франція з 2,19%. Великобританія відстає з 1,74%, а Україна значно відстає з лише 0,47% ВВП. Така різка контрастність в інвестиціях в НДДКР свідчить, що Німеччина, США та Франція мають сильнішу спрямованість на стимулювання інновацій та технологічний розвиток, порівняно з Україною та Великобританією.

Показник кількості патентних заявок також демонструє схожу картину, де США домінують з 825,9 заявками на мільйон населення, за ними йдуть Німеччина (622,5) та Великобританія (429,8). Франція також показує хороші результати з 438,1 заявкою на мільйон. Україна ж має лише 17,5 патентних заявок на мільйон, що вказує на значний розрив у створенні та захисті інтелектуальної власності.

Що стосується заявок на торгові марки, Великобританія лідирує з 7400,9 на мільйон населення, тісно за нею йдуть США (7822,1) та Франція (5382,3). Німеччина має 6426,9 заявок на мільйон, а Україна відстає з 456,9 заявками на мільйон. Ця відмінність свідчить, що бізнес у Великобританії, США та Франції має сильніший фокус на брендингу та диференціації на ринку порівняно з їхніми українськими аналогами.

Частка високотехнологічного експорту в загальному обсязі експорту показує, що Франція лідирує з 23,7%, за нею йдуть Великобританія з 22,6% та США з 18,9%. Німеччина має 15,3%, тоді як Україна відстає з лише 6,4%. Цей показник підкреслює технологічну складність та експортну конкурентоспроможність більш розвинених економік [89].

Нарешті, аналіз частки зайнятості у наукоємних послугах показує, що США лідирують з 61%, за ними йдуть Німеччина з 56% та Франція з 55,3%. Великобританія та Україна відстають з 49,1% та 51,1% відповідно. Цей показник підкреслює відносну важливість знаннєвої економіки в цих країнах, де США, Німеччина та Франція позиціонують себе як центри високотехнологічних, наукоємних послуг.

Загалом, порівняльний аналіз свідчить, що Німеччина, США та Франція мають міцнішу екосистему для використання нематеріальних активів, із значними інвестиціями в НДДКР, вищими рівнями генерації патентів і торгових марок, більшою спеціалізацією у високотехнологічному експорті та більш помітним сектором наукоємних послуг. Натомість Україна відстає від своїх європейських та північноамериканських партнерів за всіма розглянутими показниками, що вказує на необхідність пріоритизації розвитку та використання нематеріальних активів для підвищення її економічної конкурентоспроможності та інноваційного потенціалу.

Оцінювання нематеріальних активів є важливою та комплексною задачею, що потребує глибокого розуміння специфіки різних видів нематеріальних ресурсів, а також застосування спеціалізованих методик. У цьому контексті

вивчення зарубіжного досвіду є цінним, оскільки надає можливість ознайомитися з передовою практикою та адаптувати ефективні підходи до національних умов.

Розглянемо більш детально приклади практики оцінки в окремих державах [88]:

У Сполучених Штатах Америки оцінка нематеріальних активів здійснюється відповідно до Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP) та стандартів Ради з фінансового обліку (FASB). Наприклад, при оцінці торгової марки компанії Nike, оцінювачі можуть застосувати дохідний підхід, розрахувавши теперішню вартість роялті, які Nike отримує від ліцензування своєї відомої «галочки». Для оцінки гудвілу при придбанні спортивного бренду, різницю між ціною угоди та сумою чистих активів віднесуть до гудвілу.

У Великій Британії оцінка нематеріальних активів регулюється Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) та національними стандартами. Так, при оцінці ліцензії на мобільний зв'язок, придбаної компанією Vodafone, застосовується дохідний підхід - оцінюється теперішня вартість майбутніх грошових потоків від використання ліцензії. При придбанні бренду The Body Shop, різниця між ціною угоди та вартістю чистих активів буде відображена як гудвіл [75, с. 55-72].

Аналогічні підходи використовуються і в інших розвинених країнах, наприклад, у Німеччині, Франції, Японії. Зокрема, при оцінці патенту німецької хімічної компанії BASF враховується вартість розробки, правова охорона, очікувані майбутні доходи. При придбанні французького косметичного бренду L'Oreal різниця між ціною угоди та балансовою вартістю компанії також відображається як гудвіл [11].

Нормативно-правове підґрунтя оцінки нематеріальних активів у зарубіжній практиці формується на основі міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), національних стандартів бухгалтерського обліку, галузевих рекомендацій. Основними вимогами до оцінки, як правило, є: наявність підтвердження прав власності, можливість ідентифікації активу як відокремленого об'єкта, достовірність

оцінки справедливої вартості, а також очікування отримання майбутніх економічних вигід.

Процес оцінки зазвичай включає кілька етапів: ідентифікація та інвентаризація нематеріальних активів, вибір методу оцінки (дохідний, порівняльний, витратний підхід), розрахунок справедливої вартості та документальне оформлення результатів. Наприклад, при оцінці торгової марки компанії Nike застосовується дохідний підхід, де розраховується теперішня вартість роялті від ліцензування цього бренду, а вартість гудвілу при придбанні компанії визначається як різниця між ціною угоди та сумою чистих активів [11].

Аналогічні підходи використовуються й в інших розвинених країнах, таких як Сполучені Штати Америки, Велика Британія, Німеччина, Франція, Японія. Так, при оцінці ліцензії на мобільний зв'язок британської компанії Vodafone застосовується дохідний підхід, а при придбанні французького бренду L'Oreal різниця між ціною та балансовою вартістю компанії відображається як гудвіл. Ключовим є дотримання вимог національних та міжнародних стандартів, які забезпечують достовірність та прозорість оцінки нематеріальних активів.

Загалом, зарубіжний досвід свідчить про важливість комплексного підходу до оцінки, врахування специфіки оцінюваних об'єктів, використання різноманітних методів та дотримання численних нормативних вимог. Це дозволяє забезпечити достовірність фінансової звітності та прозорість корпоративних операцій.

У процесі оцінки нематеріальних активів у розвинених зарубіжних країнах широко використовується спеціалізоване програмне забезпечення, яке відіграє важливу роль на різних етапах цієї комплексної процедури. Такі програмні інструменти дозволяють підвищити ефективність, точність та прозорість оцінки нематеріальних активів відповідно до вимог національних і міжнародних стандартів.

Наприклад, у Сполучених Штатах Америки оцінювачі часто застосовують такі програми, як BVR (Business Valuation Resources) та IPEV (International Private Equity and Venture Capital Valuation Guidelines). BVR пропонує спеціалізовані

модулі для оцінки торгових марок, патентів, авторських прав та інших типів нематеріальних активів, використовуючи дохідний, порівняльний та витратний підходи. Своєю чергою, IPEV містить рекомендації щодо оцінки венчурних інвестицій, де важливу роль відіграють нематеріальні складові [78, с. 136-143].

У Великій Британії серед популярних програм для оцінки нематеріальних активів можна виділити PwC Valuation Suite та Duff & Phelps Cost of Capital Navigator. Перше рішення дозволяє оцінювати вартість брендів, ліцензій, програмного забезпечення та інших нематеріальних активів, використовуючи прогностичні фінансові моделі. Друге - спеціалізується на розрахунку ставки дисконтування та визначенні вартості капіталу, що є важливим при застосуванні дохідного підходу [106].

Подібні програмні продукти широко використовуються й в інших розвинених країнах, наприклад, у Німеччині (DATEV), Франції (Gécalibrage) та Японії (JISF Valuation). Вони дозволяють автоматизувати рутинні розрахунки, забезпечують доступ до галузевих баз даних, надають можливість проводити чутливий аналіз та генерувати звітність відповідно до регуляторних вимог.

Отже, оцінка нематеріальних активів в зарубіжних країнах ґрунтується на застосуванні міжнародних та національних стандартів, використанні різноманітних підходів (дохідного, порівняльного, витратного) та врахуванні специфіки оцінюваних об'єктів. При цьому ключову роль в оцінці нематеріальних активів відіграє спеціалізоване програмне забезпечення. Воно сприяє підвищенню ефективності, точності та прозорості оцінювання, а також дозволяє дотримуватись усіх необхідних нормативних стандартів.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

3.1 Облікова політика підприємства щодо відображення нематеріальних активів

Під обліковою політикою розуміють сукупність принципів і методів, якими користується підприємство, коли веде бухгалтерський облік, складає та подає фінансову звітність [37, с. 62-75].

Складові облікової політики щодо відображення нематеріальних активів представлено на рис.3.1.

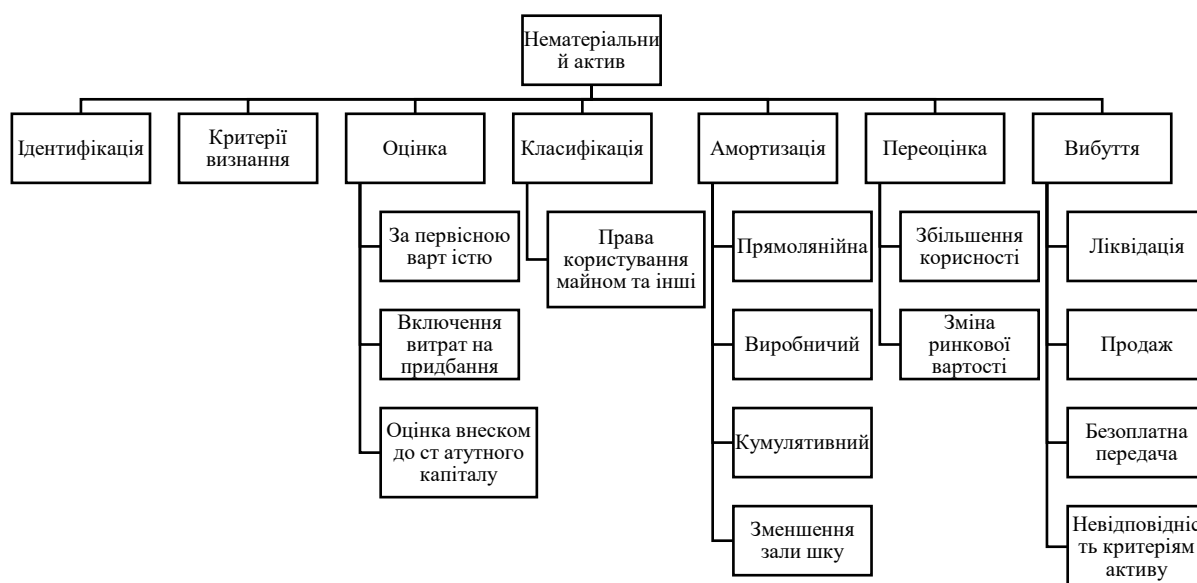


Рисунок 3.1 – Складові облікової політики щодо нематеріальних активів

Джерело: створено автором на основі [14; 40; 47; 48]

Перш ніж перейти до конкретизації складових облікової політики у АТ «Укрпошта», ознайомимося зі складом його нематеріальних активів за 2019-2023 роки (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Аналіз складу нематеріальних активів у АТ «Укрпошта» за 2019-2023 роки

Категорія НМА	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	2023 рік	Абсолютне відхилення 2023/2019	Відносне відхилення 2023/2019, %
1	2	3	4	5	6	7	8
Програмне забезпечення	42,324	45,895	60,031	57,435	61,450	+19,126	+45.2
Ліцензії та патенти	28,215	28,778	37,519	35,897	38,406	+10,191	+36.1
Брендові активи	21,704	23,022	30,015	28,717	30,725	+9,021	+41.6
Бази даних клієнтів	10,852	11,511	15,007	14,358	15,362	+4,510	+41.6
Інші НМА	5,428	5,908	7,506	7,182	7,682	+2,254	+41.5
Первісна вартість НМА	108,523	115,114	150,078	143,589	153,625	+45,102	+41.6
Накопичена амортизація	93,276	96,419	94,560	27,694	30,003	-63,273	-67.8
Залишкова вартість	15,247	18,695	55,518	115,895	123,622	+108,375	+710.8

Джерело: створено автором на основі даних АТ «Укрпошта»

Аналіз структури та динаміки нематеріальних активів АТ «Укрпошти» за період 2019-2023 років демонструє суттєві зміни в складі та вартості нематеріальних активів підприємства. Первісна вартість нематеріальних активів зросла з 108 523 тис. грн у 2019 році до 153 625 тис. грн у 2023 році, показавши загальне зростання на 41,6%.

Найбільшу частку в структурі НМА займає програмне забезпечення, вартість якого збільшилась на 45,2% з 42 324 тис. грн до 61 450 тис. грн, що відображає активну цифровізацію підприємства. Ліцензії та патенти показали зростання на 36,1%, досягнувши 38 406 тис. грн у 2023 році. Брендіві активи та бази даних клієнтів продемонстрували однаково відносне зростання на 41,6%.

Особливу увагу привертає значне зменшення накопиченої амортизації на 67,8% - з 93 276 тис. грн до 30 003 тис. грн, що свідчить про оновлення нематеріальних активів та списання застарілих об'єктів. Це призвело до суттєвого збільшення залишкової вартості НМА на 710,8% - з 15 247 тис. грн до 123 622 тис. грн. Така динаміка відображає масштабну модернізацію нематеріальних активів

підприємства, особливо в напрямку програмного забезпечення та технологічних рішень, що відповідає загальній стратегії цифрової трансформації АТ «Укрпошти» та підвищення ефективності її діяльності.

Проаналізуємо структуру нематеріальних активів АТ «Укрпошта» за їх видами (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – Структура нематеріальних активів у АТ «Укрпошта» за 2019-2023 роки, тис. грн.

Вид нематеріальних активів	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	2023 рік	Абсолютне відхилення 2023/2019	Відносне відхилення 2023/2019 (%)
1	2	3	4	5	6	7	8
Авторські права та суміжні права	32 415	38 695	47 520	47 650	47 793	+15 378	+47,4
Права на комерційні позначення	18 890	21 450	23 980	24 350	24 520	+5 630	+29,8
Права постійного користування майном	6 128 450	7 245 680	7 856 430	8 125 890	8 272 670	+2 144 220	+35,0
Комп'ютерне програмне забезпечення	28456780	30125460	31856780	32986450	33686166	+5229386	+18,4
Інші нематеріальні активи	45678900	52345670	58678900	61456780	64609770	+18930870	+41,4
Загальна вартість НМА	80315435	89776955	98463610	102641120	106640919	+26325484	+32,8

Джерело: створено автором на основі даних АТ «Укрпошта»

Аналіз структури та динаміки нематеріальних активів АТ «Укрпошта» за період 2019-2023 роки демонструє стабільне зростання вартості всіх категорій нематеріальних активів. Загальна вартість нематеріальних активів зросла на 32,8%, досягнувши 106,6 млн. грн у 2023 році порівняно з 80,3 млн. грн у 2019 році, що свідчить про значні інвестиції компанії в розвиток інтелектуального капіталу та цифрову трансформацію.

Найбільше зростання спостерігається у категорії авторських прав та суміжних прав, які збільшились на 47,4% за п'ять років, що пов'язано з

розширенням портфеля інтелектуальної власності компанії та створенням нових брендovаних продуктів. Значне зростання також демонструє категорія інших нематеріальних активів - на 41,4%, що включає різноманітні системи безпеки, прикладне програмне забезпечення та операційні системи.

Права постійного користування майном, переважно земельними ділянками, зросли на 35%, що відображає розширення матеріально-технічної бази компанії. Комп'ютерне програмне забезпечення показало найменший приріст – 18,4%, але при цьому залишається однією з найбільших за вартістю категорій, що підкреслює важливість цифрової інфраструктури для діяльності підприємства.

Така динаміка свідчить про послідовну стратегію компанії щодо модернізації та цифровізації своєї діяльності, розвитку брендів та розширення портфеля інтелектуальної власності. Особливу увагу приділено розвитку ІТ-інфраструктури та програмного забезпечення, що є критичним для підвищення ефективності операційної діяльності та якості послуг, що надаються клієнтам.

Облікова політика АТ «Укрпошта» щодо відображення нематеріальних активів ґрунтується за МСФЗ на вимогах МСБО 38 «Нематеріальні активи» та внутрішніх нормативних документах підприємства. Конкретизація окремих елементів облікової політики АТ «Укрпошта» представлена в табл. 3.3.

Таблиця 3.3. – Характеристика елементів облікової політики АТ «Укрпошта»

Елемент облікової політики	Характеристика
1	2
Визнання та оцінка	- Визнання при ймовірності отримання економічних вигод - Первісна оцінка за собівартістю придбання - Включення витрат на придбання, доставку, налаштування
Амортизація	- Прямолінійний метод - Строк корисного використання: програмне забезпечення 2-5 років, торгові марки 5-10 років - Ліквідаційна вартість дорівнює нулю
Переоцінка	- Проводиться при суттєвій різниці між залишковою та справедливою вартістю - Поріг суттєвості 10% від залишкової вартості
Зменшення корисності	- Щорічне тестування - Визначення суми очікуваного відшкодування

Продовження таблиці 3.3

1	2
	- Визнання збитків при виявленні зменшення корисності
Облікові рахунки	- Основний рахунок 12 «Нематеріальні активи» - Субрахунки за видами активів - Аналітичний облік за об'єктами
Документальне оформлення	- Акти введення в експлуатацію - Інвентарні картки обліку - Акти списання

Джерело: створено автором згідно наказу про облікову політику АТ «Укрпошта»

Згідно з Наказом про облікову політику АТ «Укрпошта» до складу нематеріальних активів підприємства включаються програмне забезпечення для автоматизації поштових операцій, ліцензії на здійснення поштової діяльності, торгові марки та патенти на власні розробки у сфері поштової логістики, бази даних клієнтів та система електронного документообігу.

Первісна вартість нематеріальних активів формується з урахуванням витрат на придбання, доставку, налаштування та введення в експлуатацію. Наприклад, при впровадженні автоматизованої системи відстеження поштових відправлень до первісної вартості включаються витрати на придбання програмного забезпечення, послуги з його встановлення та налаштування, навчання персоналу.

Амортизація нематеріальних активів здійснюється прямолінійним методом протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством самостійно, але не може перевищувати 20 років. Для різних груп нематеріальних активів встановлено різні строки корисного використання: для програмного забезпечення - від 2 до 5 років, для торгових марок - від 5 до 10 років, для ліцензій - відповідно до терміну їх дії. Ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля [38].

Переоцінка нематеріальних активів здійснюється у разі, якщо їх залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Поріг суттєвості встановлено на рівні 10% від залишкової вартості об'єкта.

Підприємство проводить тестування нематеріальних активів на зменшення корисності щорічно та за наявності ознак можливого зменшення корисності. При виявленні ознак зменшення корисності визначається сума очікуваного

відшкодування активу та порівнюється з його балансовою вартістю. Якщо сума очікуваного відшкодування менша за балансову вартість, визнається збиток від зменшення корисності.

В системі бухгалтерського обліку для відображення операцій з нематеріальними активами використовується рахунок 12 «Нематеріальні активи» з відповідними субрахунками за видами активів.

Важливим елементом облікової політики є оцінка нематеріальних активів. Аналіз підходів до оцінювання окремих груп нематеріальних активів у АТ «Укрпошта» надано в табл. 3.4.

Таблиця 3.4 – Аналіз підходів до оцінювання нематеріальних активів станом на 2023 рік у АТ «Укрпошта»

Група нематеріальних активів, аналітичний рахунок	Балансова вартість (грн.)	Специфіка оцінки
1	2	3
Авторські права, 125100	47 792,52	Оцінка на основі витратного підходу з урахуванням унікальності контенту
Права на комерційні позначення, 123100	24 520,00	Комбінований підхід з акцентом на ринкову вартість брендів
Права користування землею, 122100	8 272 670,30	Нормативна грошова оцінка з урахуванням локації та призначення
Програмне забезпечення, 127100	106 640 919,48	Витратний підхід з урахуванням функціональності та терміну використання

Джерело: створено автором за даними обліку АТ «Укрпошта»

Аналіз структури та методики оцінювання нематеріальних активів АТ «Укрпошта» демонструє комплексний підхід до формування вартості різних категорій нематеріальних активів. Загальна вартість проаналізованих нематеріальних активів становить 114 985 902,30 гривень, що свідчить про значний інтелектуальний потенціал підприємства.

У структурі нематеріальних активів найбільшу частку займає програмне забезпечення (92,7% від загальної вартості), що включає корпоративні ліцензії, ERP-системи та спеціалізоване програмне забезпечення для поштових операцій. Оцінка даної категорії активів базується переважно на витратному підході,

враховуючи вартість придбання ліцензій, впровадження систем та їх подальшої підтримки. Особлива увага приділяється оцінці функціональної корисності та терміну економічного використання програмного забезпечення.

Права постійного користування земельними ділянками (7,2% від загальної вартості) оцінюються за методикою нормативної грошової оцінки земель з урахуванням місця розташування, цільового призначення та коефіцієнтів, що враховують регіональні особливості. Наявність 2690 прав користування свідчить про розгалужену мережу об'єктів поштового зв'язку.

Авторські права та права на комерційні позначення, хоча й становлять менше 1% від загальної вартості, мають стратегічне значення для бренду компанії. Оцінка даних активів враховує унікальність об'єктів інтелектуальної власності, їх роль у формуванні корпоративної ідентичності та потенціал генерування додаткових доходів. Зокрема, оцінка торгових марок «Укрпошта», «Власна Марка», «Є доставка» базується на комбінації витратного та ринкового підходів.

Методологія оцінки нематеріальних активів підприємства враховує специфіку кожної категорії активів та базується на таких ключових принципах: об'єктивність оцінки (використання документально підтверджених даних про вартість придбання та впровадження), релевантність (відповідність методів оцінки характеру активу), комплексність (врахування всіх суттєвих факторів, що впливають на вартість) та перспективність (оцінка потенціалу майбутньої економічної вигоди від використання активу).

Особлива увага приділяється оцінці програмного забезпечення, враховуючи його критичну роль у забезпеченні операційної діяльності підприємства. Вартість формується з урахуванням функціональності систем, масштабу впровадження (кількості ліцензій), витрат на інтеграцію та налаштування, а також очікуваного терміну корисного використання. Наприклад, корпоративна ліцензія на ERP-систему оцінюється з урахуванням масштабу автоматизації бізнес-процесів та потенціалу підвищення операційної ефективності.

При оцінці права постійного користування земельною ділянкою застосовується диференційований підхід, який базується на декількох ключових критеріях. Акт на право постійного користування земельною ділянкою визнається нематеріальним активом і підлягає відповідній оцінці з урахуванням первісної вартості оформлення такого права. Особливістю такого підходу є те, що вартість права формується на основі всіх витрат, пов'язаних з його отриманням та оформленням.

Стосовно договорів оренди земельної ділянки спостерігається особливий підхід до оцінки. Такі договори повинні обліковуватись за МСФЗ 16 «Оренда», що передбачає специфічну методологію оцінки операційної оренди. При цьому витрати на укладання договору оренди земельної ділянки класифікуються як витрати періоду, що впливає на методологію їх оцінки та відображення в обліку.

Суттєвим аспектом методології оцінки є підхід до документів державної реєстрації прав. Виписки з ДРПП про реєстрацію речового права на земельні ділянки потребують диференційованого підходу до оцінки залежно від конкретної ситуації. Зокрема, виділяються два випадки: коли йдеться про одну й ту саму земельну ділянку, необхідно об'єднати акти в один актив; коли ділянка не має відповідного акту, але зареєстрована в ДРПП після 01.01.2013 року, вона визнається нематеріальним активом [87].

Особливу увагу в методології оцінки приділено технічній документації. Витрати на виготовлення технічної документації для земельних ділянок, які потребують оформлення в ДЗК, включаються до вартості нематеріального активу до введення його в експлуатацію. Після введення в експлуатацію такі витрати відображаються як витрати періоду [33, с.6].

Реєстрація земельної ділянки в Державному земельному кадастрі також має специфічний підхід до оцінки. При наявності достатньої кількості зареєстрованих земельних ділянок, але відсутності актів чи договорів, інформація в ДЗК вноситься на підставі технічної документації, що впливає на формування вартості відповідного нематеріального активу.

Щодо оцінки прав власності на будівлі, методологія передбачає, що у випадку, коли будівля обліковується на балансі, створення окремого нематеріального активу на свідоцтво права власності ОНМ не є доцільним, що свідчить про комплексний підхід до оцінки майнових прав.

На основі аналізу облікової політики та структури нематеріальних активів АТ «Укрпошта» можна запропонувати наступні напрямки покращення управління нематеріальними активами.

По-перше, доцільно впровадити більш деталізовану систему оцінки ефективності використання нематеріальних активів, яка б включала не лише фінансові показники, але й якісні критерії, такі як вплив на операційну ефективність, інноваційність та стратегічний розвиток компанії.

По-друге, розширити практику регулярного аналізу портфеля нематеріальних активів з метою виявлення активів, які втратили актуальність або потребують модернізації, особливо в контексті швидкоплинного технологічного середовища.

По-третє, розробка більш гнучкої амортизаційної політики, яка б враховувала реальні темпи морального старіння нематеріальних активів, особливо у сфері програмного забезпечення.

По-четверте, диверсифікація інвестицій у нематеріальні активи, зокрема збільшення витрат на дослідження та розробки, створення власних унікальних технологічних рішень, що дозволить підвищити конкурентоспроможність компанії [35, с.35-45].

Крім того, рекомендується розвивати практику міжнародного бенчмаркінгу в сфері обліку нематеріальними активами, вивчаючи кращий світовий досвід поштових операторів та адаптуючи найефективніші практики до умов АТ «Укрпошта».

3.2 Документальне оформлення та облік надходження нематеріальних активів

Документальне оформлення та облік надходження нематеріальних активів у АТ «УКРПОШТА» здійснюється відповідно до національних положень бухгалтерського обліку та внутрішніх регламентів підприємства.

Для реєстрації надходження нематеріальних активів на АТ «Укрпошта» формується комплексна система документального супроводження, що включає низку взаємопов'язаних документів та процедур, які забезпечують повноту, достовірність та юридичну коректність відображення операцій з нематеріальними активами.

Процес документування надходження нематеріальних активів розпочинається з ретельної підготовчої роботи, що передбачає попередній аналіз та ідентифікацію об'єкта нематеріальних активів. На первинному етапі формується пакет документів, який включає договори придбання, акти приймання-передачі, експертні висновки щодо оцінки вартості та корисності активу.

Процес надходження нематеріальних активів до АТ «УКРПОШТА» може відбуватися різними шляхами, включаючи придбання за грошові кошти, створення власними силами, безоплатне отримання або внесення до статутного капіталу.

При придбанні нематеріального активу за грошові кошти документальне оформлення включає договір купівлі-продажу, рахунок-фактуру, платіжне доручення та акт приймання-передачі. Наприклад, при придбанні ліцензійного програмного забезпечення для автоматизації поштових відділень оформлюється ліцензійний договір, який встановлює умови використання програмного продукту [69, с. 93-108].

Особлива увага у АТ «УКРПОШТА» приділяється документальному оформленню прав на об'єкти інтелектуальної власності, такі як торговельні марки.

При реєстрації торговельної марки оформлюється свідоцтво про реєстрацію, яке підтверджує майнові права підприємства [27, с. 65-93].

У разі створення нематеріальних активів власними силами підприємства додатково формується «Калькуляція собівартості створення нематеріальних активів», яка деталізує витрачені ресурси: заробітну плату розробників, вартість матеріалів, накладні витрати тощо.

Крім вказаних документів важливого значення при оприбуткуванні нематеріальних активів має супровідна документація, яка включає технічні завдання, специфікації, патенти, свідоцтва про реєстрацію прав інтелектуальної власності, що підтверджують легітимність придбання або створення нематеріальних активів.

Бухгалтерія АТ «Укрпошта» здійснює реєстрацію нематеріальних активів у «Книзі обліку нематеріальних активів», яка є накопичувальним документом управлінського обліку. Книга містить хронологічний та систематичний запис усіх операцій з надходження нематеріальних активів, забезпечуючи подальшого можливість моніторингу та контролю за їх рухом та в системі ЕРП [39].

Важливим елементом документообігу є наказ керівника про введення нематеріальних активів в експлуатацію, який визначає момент початку нарахування амортизації та закріплює відповідальних осіб за збереження та використання активу.

Процедура введення в експлуатацію оформлюється Актом введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-1), який складається комісією підприємства та містить детальну інформацію про характеристики активу, його первісну вартість, джерела надходження, очікуваний термін корисного використання [21].

Цей документ має розпорядчий характер, він підписується керівником підприємства, головним бухгалтером, членами комісії та затверджується наказом керівника. У даному документі фіксуються основні характеристики об'єкта, його первісна вартість, термін корисного використання та метод амортизації.

Для контролю за збереженням нематеріальних активів на підприємстві ведеться інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-2). Щорічно проводиться інвентаризація наявності та стану нематеріальних активів з оформленням відповідних документів та відображенням результатів в обліку, оцінка зменшення корисності та переоцінка вартості [86].

Схема документообігу надходження нематеріальних активів на АТ «Укрпошта» представлена на рис. 3.2.

Для відображення в бухгалтерському обліку операцій з надходження нематеріальних активів використовується рахунок 12 «Нематеріальні активи» з відповідними субрахунками залежно від виду нематеріального активу.

Аналітичний облік ведеться в розрізі кожного об'єкта за інвентарними картками обліку нематеріальних активів (форма № НА-2), яка є реєстром аналітичного обліку і містить розгорнуту інформацію про кожний окремий об'єкт: технічні характеристики, первісну вартість, норми амортизації, дату введення в експлуатацію, відомості про проведені модернізації чи поліпшення [36].



Рисунок 3.2 - Схема документообігу надходження нематеріальних активів на АТ «Укрпошта»

Джерело: створено автором

При придбанні нематеріального активу до моменту введення його в експлуатацію витрати, що формують його первісну вартість капіталізуються на субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» з подальшим переведенням на відповідний субрахунок рахунку 12 після введення об'єкта в

експлуатацію. При створенні нематеріального активу власними силами всі витрати на розробку також капіталізуються на субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» [47].

Узагальнення операцій з придбання нематеріальних активів в системі бухгалтерського обліку представлено в табл. 3.5.

Таблиця 3.5 – Відображення в обліку операцій з надходження нематеріальних активів в АТ «Укрпошта»

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Документальне оформлення
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	<i>Придбання нематеріального активу за плату</i>			
	Відображено вартість придбаного нематеріального активу	154	631	Договір, рахунок-фактура
	Відображено ПДВ у вартості придбаного нематеріального активу	641	631	Податкова накладна
	Введено в експлуатацію НМА	12	154	Акт введення в господарський оборот (ф. НА-1)
2	<i>Створення нематеріального активу власними силами</i>			
	Відображено витрати на створення нематеріального активу:			
	- списано матеріали	154	20	Вимога на відпуск, акт списання
	- нараховано заробітну плату	154	661	Розрахункова відомість
	- нараховано ЄСВ на заробітну плату	154	651	Розрахункова відомість
	- нараховано амортизацію обладнання	154	13	Відомість нарахування амортизації
	Введено в експлуатацію створений об'єкт нематеріальних активів	12	154	Акт введення в господарський оборот (ф. НА-1)
3	<i>Безоплатне отримання нематеріального активу</i>			
	Відображено справедливу вартість отриманого нематеріального активу	12	424	Акт приймання-передачі, експертна оцінка

Продовження таблиці 3.5

1	2	3	4	5
4	<i>Внесення нематеріального активу до статутного капіталу</i>			
	Відображено вартість нематеріального активу внесеного до статутного капіталу	12	46	Установчі документи, акт оцінки
5	<i>Придбання нематеріального активу за рахунок кредиту банку</i>			
	Отримано кредит банку під придбання нематеріального активу	311	501	Кредитний договір
	Відображено вартість оприбуткованого нематеріального активу	154	631	Накладна постачальника
	Відображено ПДВ у вартості придбаного нематеріального активу	641	631	Податкова накладна
	Оплачено постачальнику за придбаний необоротний актив	631	311	Платіжна інструкція

Джерело: створено автором за даними обліку АТ «Укрпошта»

3.3 Документальне оформлення та облік використання і вибуття нематеріальних активів

Документальне оформлення операцій з вибуття нематеріальних активів являє собою комплексний процес, який залежить від конкретного способу їх вибуття.

Документальне оформлення розпочинається з ідентифікації нематеріального активу, що підлягає вибуттю, шляхом складання акту інвентаризації об'єкта, де зазначаються його інвентарний номер, первісна вартість, накопичена амортизація та залишкова вартість. Цей документ готується матеріально відповідальною особою та перевіряється бухгалтером відділу обліку необоротних активів.

При ліквідації нематеріальних активів процес розпочинається з видання наказу керівника підприємства про ліквідацію відповідного активу. На підставі цього наказу формується Акт списання нематеріальних активів, який є основним документом, що підтверджує факт ліквідації за формою НА-3, який є підставою для здійснення подальших облікових записів. На основі цього акту інформація відображається в аналітично-синтетичному обліку через Журнал 4 за кредитним рахунком або відповідний електронний реєстр, а також у Відомості обліку нематеріальних активів за формою ВНА-1. Додатково оформлюється бухгалтерська довідка, в якій відображається списання залишкової вартості активу та накопиченої амортизації [28, 35-40].

Підготовлений акт на ліквідацію нематеріальних активів, який складається на підставі висновку про непридатність активу для подальшого використання або економічну недоцільність його відновлення, має детальний опис причини ліквідації (моральне старіння, фізичний знос, закінчення терміну використання прав, відсутність економічних вигод), технічний стан об'єкта та обґрунтування необхідності списання. Акт підписується членами постійно діючої комісії з питань вибуття активів, до складу якої входять технічний директор, головний бухгалтер, керівник підрозділу-користувача активу та профільні спеціалісти [18].

Процес узгодження документів передбачає їх послідовне візування керівниками відповідних структурних підрозділів. Спочатку документи розглядаються керівником підрозділу, що експлуатував актив, потім направляються до юридичного департаменту для перевірки правових аспектів вибуття, особливо якщо йдеться про об'єкти інтелектуальної власності. Далі пакет документів перевіряється фінансовим департаментом на предмет коректності відображення вартісних показників та економічної доцільності списання.

Остаточне рішення про вибуття нематеріального активу приймається генеральним директором АТ «Укрпошта» шляхом підписання наказу про списання, на підставі якого бухгалтерська служба здійснює відповідні записи в реєстрах бухгалтерського обліку. При цьому оформлюється бухгалтерська довідка із зазначенням кореспонденції рахунків щодо списання первісної вартості активу

та накопиченої амортизації. У разі реалізації нематеріального активу додатково оформлюється договір купівлі-продажу, акт приймання-передачі та податкова накладна.

У випадку продажу нематеріального активу першим кроком є укладання договору купівлі-продажу між продавцем та покупцем. Після підписання договору складається акт приймання-передачі нематеріального активу, який документально підтверджує факт передачі об'єкта від продавця до покупця. Обов'язковим є оформлення податкової накладної для відображення податкових зобов'язань з ПДВ. Списання залишкової вартості проданого нематеріального активу оформлюється окремою бухгалтерською довідкою.

При безоплатній передачі нематеріальних активів документальне оформлення починається з видання наказу керівника про передачу активу. На його підставі оформлюється акт приймання-передачі, який служить документальним підтвердженням списання як накопиченої амортизації, так і залишкової вартості активу. Також оформлюється податкова накладна для нарахування податкових зобов'язань з ПДВ, оскільки безоплатна передача прирівнюється до продажу з точки зору податкового обліку.

Внесення нематеріального активу до статутного капіталу іншого підприємства потребує насамперед укладання установчого договору. Важливим етапом є проведення оцінки майна та складання відповідного акту оцінки для визначення справедливої вартості внеску. Фактична передача активу оформлюється актом приймання-передачі, який підтверджує перехід права власності до іншого підприємства [70, с.23].

Відповідальність за підготовку цих документів покладається на юридичний департамент та відділ бухгалтерського обліку. Всі документи, що супроводжують процес вибуття, реєструються в спеціальному журналі та зберігаються в архіві підприємства протягом встановленого законодавством терміну [67].

У разі виявлення нестачі нематеріальних активів під час проведення інвентаризації оформлюється комплект документів, який включає інвентаризаційний опис за формою НА-2, що фіксує фактичну наявність активів,

акт інвентаризації для відображення виявлених розбіжностей та протокол інвентаризаційної комісії з висновками щодо виявленої нестачі. Якщо встановлено винну особу, додатково складається акт інвентаризації для визначення суми, яка підлягає відшкодуванню.

Важливо підкреслити, що всі операції з вибуття нематеріальних активів повинні бути належним чином задокументовані та відображені в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності підприємства, зокрема в Балансі (форма №1 "Звіт про фінансовий стан") та Примітках до річної фінансової звітності (форма №5).

Кожен первинний документ має бути правильно оформлений, містити всі необхідні реквізити та підписи відповідальних осіб. Це забезпечує достовірність обліку та дозволяє простежити всі зміни у складі нематеріальних активів підприємства. Повнота та правильність документального оформлення операцій з вибуття нематеріальних активів є важливою умовою для забезпечення достовірності бухгалтерського обліку та формування якісної фінансової звітності.

Усі первинні документи з вибуття нематеріальних активів АТ «Укрпошта» складаються у двох примірниках, підписуються уповноваженими особами та скріплюються печаткою підприємства. Один примірник передається до бухгалтерії для відображення операцій в регістрах бухгалтерського обліку, другий – залишається у відповідального за операцію підрозділу [80, с.2-16].

Контроль за дотриманням процедури документального оформлення вибуття нематеріальних активів здійснює департамент внутрішнього аудиту АТ «Укрпошта», який періодично проводить перевірки правильності оформлення та наявності всіх необхідних документів, їх відповідності вимогам законодавства та внутрішнім положенням підприємства.

Процес документального оформлення вибуття нематеріальних активів у АТ «Укрпошта» представлено на рис. 3.3.

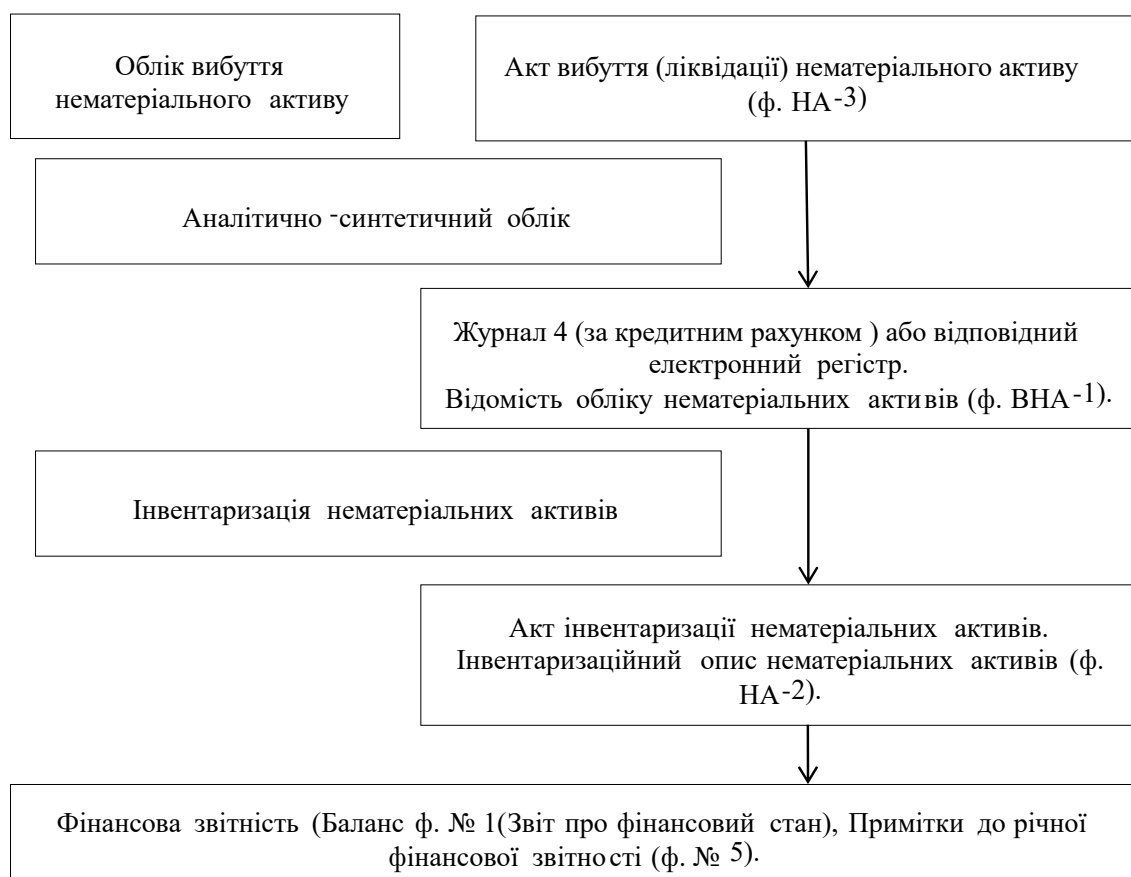


Рисунок 3.4 - Схема документообігу вибуття нематеріальних активів на АТ «Укрпошта»

Джерело: створено автором

Оформлені належним чином первинні документи є підставою для відображення операцій щодо вибуття нематеріальних активів у системі бухгалтерських рахунків.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з вибуття нематеріальних активів надано в табл. 3.6. [71, с. 2-6].

Таблиця 3.6 – Відображення в обліку операцій з вибуття нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Документальне оформлення
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	<i>Ліквідація нематеріальних активів</i>			
	Списано залишкову вартість НМА	976	12	Акт списання НМА, Бухгалтерська довідка
	Списано накопичену амортизацію	133	12	Акт списання НМА
2	<i>Продаж нематеріальних активів</i>			
	Відображено дохід від реалізації НМА	377	742	Договір купівлі-продажу, Акт приймання-передачі
	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	742	641	Податкова накладна
	Списано накопичену амортизацію	133	12	Акт приймання-передачі
	Списано залишкову вартість НМА	972	12	Бухгалтерська довідка
3	<i>Безоплатна передача нематеріальних активів</i>			
	Списано накопичену амортизацію	133	12	Акт приймання-передачі, Наказ керівника
	Списано залишкову вартість НМА	972	12	Акт приймання-передачі
	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	972	641	Податкова накладна
4	<i>Внесок до статутного капіталу іншого підприємства</i>			
	Списано накопичену амортизацію	133	12	Установчий договір, Акт оцінки майна, Акт приймання-передачі
	Списано залишкову вартість НМА	14	12	Установчий договір
5	<i>Виявлення нестачі при інвентаризації</i>			
	Відображено суму нестачі на позабалансовому рахунку	072		Протокол інвентаризаційної комісії

Продовження таблиці 3.5

1	2	3	4	5
	При встановленні винної особи - відображено суму до відшкодування	375	716	Акт інвентаризації
	Списано накопичену амортизацію	133	12	Інвентаризаційний опис, Акт інвентаризації, Протокол інвентаризаційної комісії
	Списано залишкову вартість НМА	972	12	Акт інвентаризації

Джерело: створено автором за даними обліку АТ «Укрпошта»

Використання нематеріальних активів у господарському процесі АТ «Укрпошта» передбачає нарахування амортизації на ці активи.

Визначення строку корисного використання нематеріальних активів в АТ "Укрпошта" регулюється затвердженим Класифікатором необоротних активів, в якому встановлені відповідні терміни для різних груп/підгруп активів і здійснюється з урахуванням таких чинників [82- 85] :

- очікувані обсяги та способи використання активу, а також потенціал його застосування в інших функціональних підрозділах компанії;
- середній строк служби аналогічних активів та очікуваний строк служби цього активу;
- очікуваний вплив та дії конкурентів на ринок та на компанію;
- строковий знос (Завершення строку дії договору або іншого юридичного документу);
- комерційний знос (моральний знос та знецінення активу внаслідок зовнішніх факторів);
- правові або аналогічні обмеження щодо використання об'єкта;
- залежність терміну корисного використання нематеріального активу від загального життєвого циклу інших активів компанії.

Нематеріальний актив з визначеним терміном корисної експлуатації амортизується протягом періоду, вказаного в документах, що підтверджують право на цей актив. Первісний строк, протягом якого підприємство планує використовувати нематеріальний актив для отримання економічних вигод, встановлюється індивідуально для кожного такого активу або групи однорідних активів. Цей строк не може бути меншим за той, що вказаний у документах, які підтверджують право на цей актив (наприклад, патент, ліцензія), але й не може перевищувати максимальний строк, визначений у Класифікаторі необоротних активів. Якщо в документах, що підтверджують право на використання нематеріального активу, не зазначено конкретний строк, то для прав на об'єкти промислової власності (патенти) встановлюється мінімальний строк корисного використання 5 років, а для авторських прав та суміжних з ними прав – 2 роки [41].

Нематеріальні активи амортизуються прямолінійним методом нарахування амортизації.

Сума, що підлягає амортизації, визначається як різниця між початковою вартістю нематеріального активу та його ліквідаційною вартістю. Ліквідаційна вартість – це сума, яку підприємство очікує отримати від реалізації активу в кінці його строку корисного використання. Для більшості нематеріальних активів з визначеним строком корисного використання ліквідаційна вартість дорівнює нулю. Однак, якщо існує юридично обов'язкове зобов'язання іншої сторони придбати цей актив після закінчення його строку корисного використання, то ліквідаційна вартість буде дорівнювати сумі, яку підприємство очікує отримати від цієї сторони.

Нарахування амортизації починається з місяця, що є наступним після введення в експлуатацію.

Нематеріальні активи з невизначеним терміном корисної експлуатації (наприклад, придбані торгові марки) не амортизуються, але оцінюються раз на рік на зменшення корисності та на можливий перехід до активів, які амортизуються [81, с. 70-80].

Термін "невизначений термін корисного використання" не означає, що актив буде приносити користь нескінченно довго. Висновок про невизначеність строку робиться на підставі професійного судження, яке враховує складність прогнозування майбутніх економічних вигод від використання активу. При цьому фахівці прагнуть бути обережними, але уникають встановлення занадто коротких строків. Компанія зобов'язана щорічно переоцінювати нематеріальні активи з невизначеним терміном

корисного використання, щоб виявити будь-які ознаки зменшення їхньої корисності.

На основі аналізу документального оформлення надходження та вибуття нематеріальних активів в АТ «Укрпошта» пропонується впровадити комплекс заходів з удосконалення процесів документообігу. Зокрема рекомендується створити автоматизовану інтегровану інформаційну систему управління нематеріальними активами, яка б забезпечувала електронний документообіг, миттєве відстеження життєвого циклу активів, формування аналітичних звітів та прогнозування їх ефективності.

ВИСНОВКИ

На основі наданого тексту можна зробити наступні короткі висновки.

1. За результатами проведеного комплексного дослідження встановлено, що нематеріальні активи являють собою особливий вид немонетарних активів, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам. При цьому ключовими характеристиками нематеріальних активів визначено відсутність фізичної субстанції, довгостроковий характер використання та здатність генерувати економічні вигоди для підприємства.

Доведено, що визнання нематеріальних активів як об'єкта бухгалтерського обліку відбувається за умови відповідності критеріям визнання активів згідно з МСБО 38 "Нематеріальні активи" та НП(С)БО 8 "Нематеріальні активи", а саме: можливості достовірної оцінки вартості активу, ймовірності отримання майбутніх економічних вигод від його використання, здійснення контролю над активом та можливості його ідентифікації. Важливим аспектом визнання нематеріальних активів є також дотримання принципу відповідності доходів і витрат та принципу обачності.

2. З'ясовано, що класифікація нематеріальних активів здійснюється за комплексом взаємопов'язаних ознак: за видами прав (права користування природними ресурсами, майном, права на комерційні позначення, об'єкти промислової власності, авторські та суміжні права, інші нематеріальні активи); за строком корисного використання (з визначеним та невизначеним строком); за способом надходження (створені власними силами та придбані ззовні); за ступенем відчуження (відчужувані та невідчужувані); за характером участі у виробництві (прямі та непрямі); за впливом на фінансовий результат (що забезпечують дохід прямо чи опосередковано).

3. Досліджено нормативно-правове забезпечення обліку та оцінки нематеріальних активів, яке формує ієрархічну систему регулювання, що включає: міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу", МСБО 38 "Нематеріальні активи", МСФЗ 13 "Оцінка справедливої вартості"); національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО 8 "Нематеріальні активи", НП(С)БО 19 "Об'єднання підприємств"); методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів; національні стандарти оцінки майна; податкове законодавство та інші нормативні документи, що визначають методологічні засади формування інформації про нематеріальні активи.

4. Встановлено, що оцінювання нематеріальних активів здійснюється з використанням трьох основних підходів: витратного (ґрунтується на визначенні вартості витрат, необхідних для відтворення або заміщення об'єкта оцінки), дохідного (базується на визначенні теперішньої вартості майбутніх грошових потоків від використання нематеріального активу) та ринкового (передбачає визначення вартості на основі аналізу цін продажу подібних об'єктів). Вибір конкретного підходу залежить від особливостей об'єкта оцінки, наявності необхідної ринкової інформації, мети оцінювання та інших факторів.

5. Обґрунтовано, що застосування професійного судження в оцінюванні нематеріальних активів є необхідним елементом обліково-аналітичного забезпечення, оскільки дозволяє врахувати специфічні характеристики об'єктів нематеріальних активів, динаміку ринкових умов та фактори впливу на їх вартість при виборі методів оцінки та формуванні вхідних параметрів для розрахунків. Професійне судження має базуватися на глибокому розумінні економічної сутності операцій, релевантній інформації про об'єкт оцінки та ринкове середовище, а також враховувати принципи обачності та превалювання сутності над формою.

Виявлено, що особливої уваги при оцінюванні нематеріальних активів потребують питання визначення строку корисного використання, вибору методу амортизації, оцінки зменшення корисності та встановлення справедливої вартості

в умовах відсутності активного ринку. При цьому важливим є документальне обґрунтування прийнятих облікових рішень та розкриття інформації про застосовані судження в примітках до фінансової звітності.

6. За результатами дослідження зарубіжного досвіду щодо оцінювання нематеріальних активів встановлено, що міжнародна практика характеризується значною варіативністю підходів та методів, що зумовлено специфікою національних систем обліку та особливостями економічного середовища різних країн. Виявлено, що у США та країнах ЄС широко застосовуються методи оцінки на основі справедливої вартості з використанням ринкових даних, при цьому значна увага приділяється розкриттю інформації про застосовані припущення та судження. З'ясовано, що в японській практиці переважає консервативний підхід з орієнтацією на історичну собівартість, тоді як в країнах BRICS спостерігається тенденція до гармонізації національних підходів з міжнародними стандартами.

7. Досліджено, що ключовими складовими облікової політики підприємства щодо нематеріальних активів є: визначення критеріїв визнання та одиниці обліку нематеріальних активів; вибір методів оцінки при надходженні та на дату балансу; встановлення порядку визначення строку корисного використання; вибір методу амортизації; визначення порядку переоцінки та зменшення корисності; встановлення процедур проведення інвентаризації; розробка робочого плану рахунків аналітичного обліку; затвердження форм первинних документів та графіку документообігу. При цьому обґрунтовано, що формування облікової політики має базуватися на врахуванні специфіки діяльності підприємства, особливостей його організаційної структури та інформаційних потреб користувачів фінансової звітності.

8. З'ясовано, що документальне оформлення надходження нематеріальних активів здійснюється з використанням типових форм первинної документації, зокрема: акта введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма НА-1); інвентарної картки обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма НА-2). Встановлено, що синтетичний облік надходження

нематеріальних активів ведеться на рахунку 12 "Нематеріальні активи" з відповідною деталізацією за субрахунками залежно від виду нематеріальних активів. При цьому виявлено особливості відображення в обліку різних шляхів надходження нематеріальних активів: придбання за плату, створення власними силами, безоплатне отримання, внесення до статутного капіталу, отримання в результаті об'єднання підприємств.

9. Доведено, що документальне оформлення наявності та вибуття нематеріальних активів потребує належної організації аналітичного обліку та використання відповідних первинних документів. Встановлено, що для обліку наявності використовується інвентарна картка (форма НА-2), яка містить детальну характеристику об'єкта та історію його руху на підприємстві. Виявлено, що вибуття нематеріальних активів оформлюється актом вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма НА-3). При цьому обґрунтовано необхідність документального підтвердження причин вибуття (закінчення строку використання, моральний знос, відчуження прав, втрата корисності тощо) та належного оформлення результатів їх ліквідації чи реалізації.

Визначено, що застосування професійного судження при оцінці нематеріальних активів у міжнародній практиці базується на принципах суттєвості, послідовності та обґрунтованості. Встановлено, що особливого значення набуває професійне судження при визначенні справедливої вартості нематеріальних активів в умовах відсутності активного ринку, оцінці очікуваних грошових потоків від використання активу та виборі ставки дисконтування. З'ясовано, що в різних країнах існують відмінності у підходах до розкриття інформації про застосовані професійні судження, що зумовлює необхідність подальшої гармонізації облікових практик на міжнародному рівні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Актуальні проблеми обліку та оцінки нематеріальних активів. *Облік і фінанси АПК: освітній портал* URL: <https://magazine.faaf.org.ua/aktualni-problemi-obliku-ta-ocinki-nematerialnih-aktiviv.html> (дата звернення: 20.10.2024).
2. Артеменко Н. В. Нематеріальні активи: теоретичні аспекти сутності і обліку. *Дослідження та оптимізація економічних процесів "Оптимум–2015" : тр. 11-ї Міжнар. наук.-практ. конф.* (м. Харків 7-9 грудня 2015 р.). 2015. С. 12-14. URL: <http://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/26033> (дата звернення: 20.10.2024).
3. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: навч. посіб. К.: Центр навч. л-ри, 2003. 284 с
4. Безкоровайна Л.В. Проблема ідентифікації та оцінки нематеріальних активів. *Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова*. 2018. Т.24, 1 (74), С. 109-113.
5. Бігдан І. А. Облік і аудит нематеріальних активів : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Харків, 2003. 287 с.
6. Бойчик І. М. Економіка підприємства : навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів. Київ : Атіка, 2004. 480 с.
7. Бухгалтер 911 - Сайт для бухгалтерів, аудиторів, податкових консультантів в Україні. URL: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologheniya-standart-buhgaltersykogo-1021473.html>
8. Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л.Г.Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Галенко, О.В. Небильцова та ін. К.: КНЕУ, 2002.- 370 с.
9. Бухгалтерський облік: підручник / О. В. Фоміна, С. Я. Король, О. М. Ромашко, О. О. Августова. 2023 р.
10. Вақун О. В. Нова сутність нематеріальних активів в бухгалтерському обліку. *Сталий розвиток економіки*. 2011. № 3. С. 211-215.
11. Бондаренко О.С. Визнання нематеріальних активів у вітчизняній та зарубіжній практиці господарювання. *Ефективна економіка* №7

2010. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=255> (дата звернення: 19.11.2024).

12. Всі методи оцінки нематеріальних активів. URL: <https://helpiks.org/8-64490.html>

13. Гамова О.В., Козачок І.А., Данько Е.С. Шляхи вдосконалення обліку та аудиту нематеріальних активів на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2019. № 1. С. 16-21. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/1_2019/39.pdf (дата звернення: 17.10.2024).

14. Облік нематеріальних активів. URL: <https://factor.academy/blog/glava-7-oblik-nematerialnix-aktiviv/>

15. Гороховець Ю. А. Нематеріальні активи в українському законодавстві: нормативно-правовий огляд. *Науковий вісник Академії муніципального управління. Серія «Економіка»*. 2019. Вип. 1/2. С. 119–127. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=Vzhdtu_econ_2017_2_3 (дата звернення: 02.12.2024).

16. Даценко Г. В., Гладій І. О., Майстер Л. А. Необоротні активи підприємства: проблеми організації обліку. *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*. 2024. № 10. С. 25–29. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2024.10.25> (дата звернення: 17.11.2024).

17. Добровольська Е. В., Корженівська Н. Л., Коваль Н. В. Нематеріальні активи: рух, відтворення, та ефективність використання. *Podilian Bulletin Agriculture Engineering Economics*. 2023. № 34. С. 108–117. URL: <https://doi.org/10.37406/2706-9052-2021-1-12> (дата звернення: 17.11.2024).

18. Документальне оформлення нематеріальних активів. URL: <https://www.slideshare.net/slideshow/pptx-258738263/258738263>

19. Задорожний З.М. Еволюція обліку нематеріальних активів і його трансформація до міжнародних вимог. *Financial and credit activity problems of*

theory and practice. 2021. Т. 5, № 40. С. 191–203.
URL: <https://doi.org/10.18371/fcaptr.v5i40.244984> (дата звернення: 03.10.2024).

20. Ясишена В.В. Економічний зміст та класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка* №8 2013. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2227> (дата звернення: 24.11.2024).

21. ІПС ЛІГА:ЗАКОН - система пошуку, аналізу та моніторингу нормативно-правової бази. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/DG011037>

22. Класифікація нематеріальних активів. *Бібліотека економіста*. URL: <https://library.if.ua/book/55/3981.html> (дата звернення: 03.10.2024).

23. Класифікація нематеріальних активів. Посібники ВНТУ. URL: https://web.posibnyku.vntu.edu.ua/fmib/16chalyuk_buhgalterskyj_oblik_2_chastynu/buhg_1/32.htm (дата звернення: 03.10.2024).

24. Коли важливе професійне судження бухгалтера. *Моя професія*. 2020. URL: <https://community.uteka.ua/ua/publication/profession-20-moya-profesiya-62-kogda-vazhno-professionalnoe-suzhdenie-buhgaltera> (дата звернення: 17.11.2024).

25. Куцик В. І., Медвідь Я. Я. Особливості формування активів торговельного підприємства в сучасних умовах. *Вісник НЛТУ*. 2008. Вип. 18. С. 169–172.

26. Лінь С. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2001. 176 с.

27. Мельничук Л. Ю. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу : дис. канд. екон. наук : 08.06.04. Одеса, 2010. 224 с.

28. Мервенецька В. Ф. Вплив вимог національного рахівництва на формування інформації про нематеріальні активи в обліку і звітності. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2020. № 10 (113). С. 35–40. URL: https://library.wunu.edu.ua/libsearch/TopicDescription?topic_id=29696&page=2 (дата звернення: 07.11.2024).

29. Методи оцінки нематеріальних активів. Pidru4niki.
URL: https://pidru4niki.com/1259060547511/ekonomika/metodi_otsinki_nematerialnih_aktiviv

30. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 13 «Оцінка справедливої вартості»: виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2013 р. № 929_068. Дата оновлення: 01.01.2013.
URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068#Text (дата звернення: 20.10.2024)

31. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів»: виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012 р. № 929_047. Дата оновлення: 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text (дата звернення: 20.10.2024)

32. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи»: виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012 р. № 929_050. Дата оновлення: 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text (дата звернення: 25.09.2024)

33. Москвін Б. Цифрові активи як об'єкт наукового дослідження. *Наукові інновації та передові технології*. 2024. № 6(34).
URL: [https://doi.org/10.52058/2786-5274-2024-6\(34\)-606-614](https://doi.org/10.52058/2786-5274-2024-6(34)-606-614) (дата звернення: 07.11.2024).

34. Н.В Гуріна К.К Приходько. Професійне судження бухгалтера як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. С. 9–11.

35. Нагорняк Г. С. Дослідження впливу інтелектуального капіталу на соціально-економічний розвиток вітчизняних машинобудівних підприємств у контексті його створення та використання. *Review of transport economics and management*. 2021. № 5 (21). С. 45–58.
URL: <https://doi.org/10.15802/rtem2021/242087> (дата звернення: 28.09.2024).

36. Нематеріальні активи. «Дебет-Кредит» Український бухгалтерський портал. URL: <https://dtkr.ua/dictionary/n/32613-nematerialni-aktiv> (дата звернення: 28.09.2024).
37. Легенчук С.Ф. Нематеріальні активи в системі управління логістичними компаніями: облікові перспективи. *Економіка, управління та адміністрування*. 2020. № 4(94). С. 62–68. URL: [https://doi.org/10.26642/ema-2020-4\(94\)-62-68](https://doi.org/10.26642/ema-2020-4(94)-62-68) (дата звернення: 13.11.2024).
38. Нематеріальні активи та їх вартість для відображення в бухгалтерському обліку. Незалежна судова експертиза URL: <https://sudexpert.vn.ua/ua/a411644-nematerialni-aktiv-yih.html>
39. Нематеріальні активи. Головбух. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7365-oblk-nematerialnih-aktivv>
40. Нематеріальні активи. Освітній проект «На Урок» для вчителів. URL: <https://naurok.com.ua/nematerialni-aktiv-252583.html>
41. Нематеріальні активи: оцінка вартості та амортизація. Реферат. Освіта.UA. URL: <https://ru.osvita.ua/vnz/reports/accountant/16625/>
42. Нормативна база обліку нематеріальних активів. Pidru4niki. URL: https://pidru4niki.com/1615032253259/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/normativna_baza_obliku_nematerialnih_aktivv
43. Нормативно-правове регулювання обліку нематеріальних активів підприємств. «Вісник ЖДТУ»: *Економіка, управління та адміністрування*. №4(86). 2018. с. 76–83. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/154006> (дата звернення: 23.10.2024).
44. Нормативно-правове регулювання обліку нематеріальних активів підприємств: проблеми та перспективи. Дядюн О.А. КНЕУ: Кафедра аудиту. Випуск №1(31). URL: <https://ir.kneu.edu.ua/items/7945a18c-d079-46c7-8957-e21d15a1e6af> (дата звернення: 13.11.2024).
45. Облік нематеріальних активів. Бухгалтерія для бюджету та ОМС. URL: <https://oblikbudget.com.ua/article/384-oblk-nematerialnih-aktivv> (дата звернення: 23.10.2024).

46. Облік нематеріальних активів: важливі аспекти та практичні поради. *АМСФЗ*. URL: https://amsfo.com.ua/oblik-nematerialnykh-aktyviv/?utm_source=google&utm_medium=cpc&utm_campaign=21802417917&utm_term=&utm_content=717133067416&utm_position=&utm_matchtype=&utm_placement=&utm_network=g&utm_gad_source=1&utm_gclid=Cj0KCQjw1Yy5BhD-ARIsAI0RbXZpP2p2kgwwS-kkGa4VM8-R36b3vD7Z85be7DZXY7NjTH92PLloFAgaAgzIEALw_wcB (дата звернення: 11.10.2024).
47. Облікова політика підприємств щодо нематеріальних активів: засадничі принципи та особливості формування. *БІЗНЕС ІНФОРМ*. URL: https://www.businessinform.net/article/?year=2020&abstract=2020_12_0_3_02_309 (дата звернення: 13.12.2024).
48. Гуріна Н.В. Основні аспекти організації обліку нематеріальних активів у сучасних умовах господарювання. *Ефективна економіка* №12 2016. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5339> (дата звернення: 29.09.2024).
49. Оцінка вартості нематеріальних активів. *Головна – Бібліотека*. URL: <https://buklib.net/books/33223/> (дата звернення: 17.11.2024).
50. Оцінка вартості та амортизація нематеріальних активів. Електронна бібліотека.онлайн..URL: http://megalib.com.ua/content/2220_73_Ocinka_vartosti_ta_amortizaciya_nematerialnih_aktiviv.html (дата звернення: 17.11.2024).
51. Оцінка нематеріальних активів. Студопедія. URL: https://studopedia.com.ua/1_318965_tema--otsinka-nematerialnih-aktiviv.html (дата звернення: 17.11.2024).
52. Плаксієнко В.Я., Верига Ю.А., Кулик В.А., Карпенко Є.А. Облік, оподаткування та аудит : навч. посіб. [для студ. Вищих навч. закл.]. Київ : ЦУЛ. 2019. 509 с
53. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення 01.01.2025. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.01.2025).

54. Побережець О.В. Іванова К.В. Ідентифікація та класифікація нематеріальних активів та проблеми їх визначення. *Економіка: реалії часу. Науковий журнал.* – С. 98-104 №2 (3). 2012.

55. Поняття та класифікація нематеріальних активів підприємства. *Pidru4niki*. URL: https://pidru4niki.com/12210605/ekonomika/ponyatty_a_klasifikatsiya_nematerialnih_aktiviv_pidpriyemstva (дата звернення: 27.09.2024).

56. Про затвердження Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 11.07.2024 р. № 338. Дата оновлення: 11.07.2024 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1115-24> (дата звернення: 20.10.2024).

57. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817. Дата оновлення: 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05#Text> (дата звернення: 20.10.2024).

58. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України. Постанова Національного банку України від 20.12.2005 р. № 480. Дата оновлення: 01.03.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0040-06> (дата звернення: 03.10.2024).

59. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. №1327. Дата оновлення: 06.11.2023 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1327201-09#Text> (дата звернення: 03.10.2024).

60. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: затв. наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11. Дата оновлення: 01.01.2025. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/v0011201-15> (дата звернення: 10.01.2025).

61. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: затв. наказом Міністерства

фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. Дата оновлення: 17.02.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> (дата звернення: 25.09.2024).

62. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: затв. наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. №732. Дата оновлення: 23.02.2024 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04#Text> (дата звернення: 19.10.2024)

63. Прокопченко С. В. Урахування особливостей обліку витрат створення нематеріальних активів у бюджетній науково-дослідній установі. *Підприємництво та інновації*. 2021. № 21. С. 61–64.

64. Професійне судження або Прийняття рішень у сфері бухгалтерського обліку. *Журнал бухгалтеріяUA*, №3. 2018. URL: <http://yefimov.com.ua/?p=3555> (дата звернення: 01.11.2024).

65. Професійне судження бухгалтера та його місце в організації обліку. *Облік і фінанси АПК: освітній портал*. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/profesiynne-sudzhennya-buhgaltera-ta-yogo-misce-v-organizacii-obliku-na-silskogospodarskomu-pidpriemstvi.html> (дата звернення: 01.11.2024).

66. Реслер М. Нематеріальні активи у структурі прокатного майна: облікові аспекти. *Економіка та суспільство*. 2024. № 65. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-65-17> (дата звернення: 15.12.2024).

67. Рух нематеріальних активів: документальне оформлення. *Електронне видання*. 2019. URL: <https://balance.ua/news/post/dvizhenie-nematerialnyh-aktivov-dokumentalnoe-oformlenie> (дата звернення: 29.09.2024).

68. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік: конспект лекцій. Луцьк : ВежаДрук, 2023. 258 с.

69. Семенова С., Шаповалова А. Професійні організації у сфері обліку і аудиту в Європі. *Науковий журнал «Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право»*. К.: КНТЕУ. 2021. № 5. С.93-108.

70. Сизоненко О. В. Облік, контроль і аналіз операцій з нематеріальними активами : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2010. 23 с.
71. Солошенко, Л. Зайва П. Податки та бухгалтерський облік. Харків : «Фактор-друк». 2020. № 76. С. 2-6.
72. Нематеріальні активи підприємства та методи їх оцінки. StudFiles. URL: <https://studfile.net/preview/9130431/>
73. Диба В.М. Фінансовий облік нематеріальних активів підприємства. *Ефективна економіка* №11. 2015. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5371> (дата звернення: 27.11.2024).
74. Фоміна О. , Ромашко О., Шаповалова А., Державне регулювання операцій з імпорту в умовах воєнного стану. *Зовнішня торгівлі: економіка, фінанси, право*. 2022. № 6. с 55-72 . URL: [https://doi.org/10.31617/3.2022\(125\)04](https://doi.org/10.31617/3.2022(125)04) (дата звернення: 10.11.2024).
75. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. №435-IV. Дата оновлення: 10.01.2025. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 10.01.2025).
76. Шаповалова А., Черевань А. Особливості облікової політики щодо основної діяльності ІТ-підприємств. *Scientific Collection, «InterConf+»*, № 183. 2023. С. 136-143.
77. Шаповалова А.П., Дяденко М.С. Практика корпоративно-соціальної відповідальності в угодах концесії. *Інвестиції: практика та досвід*, 18. 2023. С. 131-137.
78. Шаповалова А.П. Податкова звітність в умовах цифровізації: новації та проблеми. Державне управління та адміністрування, сфера обслуговування, економіка та міжнародні відносини як рушійні сили економічного зростання держав ХХІ століття: монографія. Європейська наукова платформа. 2022, с. 2-16.
79. Шаповалова А.П. Фінансова звітність малих і середніх підприємств. *Scientific Collection «InterConf», (77): with the Proceedings of the 4th International*

Scientific and Practical Conference «Science, Education, Innovation: Topical Issues and Modern Aspects» (October 4-5, 2021). Tallinn, Estonia. 2021

80. 21560045 - АТ «УКРПОШТА»- Clarity Project. Clarity Project. URL: <https://clarity-project.info/tenderer/21560045>

81. Alla Shapovalova, Olena Kuzmenko, oth. National accounting and reporting standards in the era of digitalization of the economy. *Financial and Credit activity: problems of theory and practice*. 2023. No 4 (51), 33-52 p.

82. Alla Shapovalova, Olena Kuzmenko, Olena Prokopova. Taxation and Economic Growth in Transition Economies. *Review of Economics and Finance*. 2023. No. 21, 776-782 p.

83. Alla Shapovalova, Olesia Demianyshyna, Nataliia Kudlaieva. The value-added tax (VAT) administration benchmarking: a case study of Western European countries. *Jornal of Eastern Evropean and Central Asian Research*. Vol.10 No. 5. 855-870 p.

84. Creators' Income Situation in the Digital Age. *Economic research Working paper No. 49*. 2018. URL: <https://www.wipo.int/publications/en/details.jsp?id=4372> (дата звернення: 28.10.2024).

85. Digitizing Intangible Asset Value for Business Success. *Reinvent DAO*. 2023. URL: <https://medium.com/@reinventdao/digitizing-intangible-asset-value-for-business-success-a6627f6a1379> (дата звернення: 17.11.2024).

86. Drobyazko S., Shapovalova A.,ot. Evaluation of effectiveness of responsibility centers in the management accounting system. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal (SCOPUS)*, 2019, Vol: 23 Issue № 6.

87. Edvinsson L. Intellectual Capital. Realizing your Company's Frue Value by Finding Its hidden Brainpower. NewYork : *Harper Business*. 1997. 357 p.

88. Intangibles make up the top 9 value drivers in the digital age. Samantha White. *Financial management*. 2015. URL: <https://www.fm-magazine.com/news/2015/dec/value-drivers-in-digital-age-201513504.html> (дата звернення: 28.10.2024).

89. Markus O. The scientific reasoning of the valuation methods of intangible assets considering the their effects on economic security of the enterprise. *Economic journal of Lesia Ukrainka Eastern European National University*. 2020. Т. 2, № 22. С. 186–192. URL: <https://doi.org/10.29038/2411-4014-2020-02-186-192> (дата звернення: 28.10.2024).

90. Markus O. The accounting identification of instangible assets in formation of economic security of the enterprise. *Economic journal of Lesia Ukrainka Eastern European National University*. 2019. Т. 2, № 18. С. 121–128. URL: <https://doi.org/10.29038/2411-4014-2019-02-121-128> (дата звернення: 28.10.2024).

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1 – Особливості, переваги та недоліки підходів до розуміння економічної сутності нематеріальних активів

№	Критерій	Перший підхід	Другий підхід	Третій підхід
1	2	3	4	5
1	Особливості	Сутність нематеріальних активів розкривається через властиві їм атрибути.	Економічна сутність пов'язана з безтілесністю нематеріальних активів та можливістю суб'єкта господарювання використовувати їх у своїй підприємницькій діяльності.	Нематеріальні активи розглядаються як можливість підприємства володіти, користуватися та розпоряджатися ними.
2	Переваги	Акцент на ознаках нематеріального активу, які дозволяють ідентифікувати його.	Акцент на процесах виробництва, реалізації та збуту, а також ефективному менеджменті за допомогою якого контролюються ці процеси.	Акцент на праві власності на нематеріальні активи, а також його складових: праві володіти нематеріальним активом, праві користуватися нематеріальним активом та праві розпоряджатися ним.
3	Недоліки	Не враховує положення щодо того, яким чином необхідно здійснювати ідентифікацію нових видів нематеріальних активів, які виникають у сучасному світі.	Нівелює важливість нематеріального чинника.	Відкидаються можливості обертання у підприємницькій діяльності нематеріальних активів отриманих за допомогою договорів оренди, найму, ліцензійних договорів тощо.

Таблиця Б.1 – Визначення категорії «нематеріальні активи» у нормативно-правових актах

Нормативно-правовий документ	Визначення	Характерні риси
1	2	3
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікованим.	Немонетарний актив, тобто не належить до грошових коштів, їх еквівалентів і дебіторської заборгованості у фіксованій (або певній) сумі грошей. Не має матеріальної форми. Може бути ідентифікований.
Податковий кодекс України	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.	Об'єкт інтелектуальної власності.
Інструкція з обліку необоротних активів бюджетних установ	Нематеріальні активи – активи, що не мають фізичної та/ або матеріальної форми незалежно від вартості й використовуються установою в процесі виконання основних функцій більше одного року.	Не має фізичної та/ або матеріальної форми. Застосовується в процесі використання основних функцій. Використовуються більше одного року.
МСБО 38 «Нематеріальні активи»	Немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.	Не має фізичної субстанції. Може бути ідентифікований.
Методичні рекомендації з обліку нематеріальних активів	Нематеріальними активами вважаються немонетарні активи, що не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації)).	Немонетарний актив. Не має матеріальної форми. Може бути ідентифікований.

Таблиця В.1 – Оцінка нематеріальних активів в обліку та звітності за
НПС(Б)О 8

Оцінка	Нематеріальний актив						
	Створений власними силами	Отриманий іншим шляхом					
		з оплатою	в обмін на подібний актив	в обмін на неподібний актив	безоплатно	внесок до статутного капіталу	при об'єднанні підприємства
1	2	3	4	5	6	7	8
В обліку							
Під час первісно го визнання	Первісна вартість						
	Прямі витрати на оплату праці+ прямі витрати	Ціна придбання – отримані торговельні знижки	Залишкова вартість нематеріального активу	Справедлива вартість переданого НМА	Справедлива вартість НМА	Справедлива вартість НМА	Справедлива вартість НМА
	інші витрати	+ мито + непрямі податки + інші витрати					
В обліку							
Подальші витрати	Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних з удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та терміну корисної експлуатації, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигід. Інші витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до витрат звітного періоду.						
У фінансовій звітності (балансі)							
На дату балансу	Балансова вартість = первісна (переоцінена) вартість – знос (переоцінений знос).						

Фінансова звітність АТ «УКРПОШТА»

Таблиця Д1 - Баланс (Звіт про фінансовий стан) за 2022- 2023 р.р.

Назва рядка	Код рядка	2022 рік, тис. грн	2023 рік, тис. грн
I. Необоротні активи Нематеріальні активи	1000	115 895.00	123 622.00
первісна вартість	1001	143 589.00	153 625.00
накопичена амортизація	1002	27 694.00	30 003.00
Незавершені капітальні інвестиції	1005	295 454.00	324 447.00
Основні засоби	1010	3 870 901.00	4 041 107.00
первісна вартість	1011	6 847 341.00	7 521 947.00
знос	1012	2 976 440.00	3 480 840.00
Інвестиційна нерухомість	1015	68 961.00	65 522.00
первісна вартість	1016	79 104.00	78 166.00
знос	1017	10 143.00	12 644.00
Довгострокові біологічні активи	1020	0.00	
первісна вартість	1021	0.00	
накопичена амортизація	1022	0.00	
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	0.00	
інші фінансові інвестиції	1035	12 579.00	13 418.00
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	180.00	166.00
Відстрочені податкові активи	1045	87 652.00	255 571.00
Гудвіл	1050	0.00	
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	0.00	
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	0.00	
Інші необоротні активи	1090	0.00	
Усього за розділом I	1095	4 451 622.00	4 823 853.00
II. Оборотні активи Запаси	1100	564 624.00	455 388.00
Виробничі запаси	1101	348 417.00	331 631.00
Незавершене виробництво	1102	0.00	
Готова продукція	1103	0.00	
Товари	1104	216 207.00	123 757.00
Поточні біологічні активи	1110	0.00	
Депозити перестраховування	1115	0.00	
Векселі одержані	1120	0.00	
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	325 063.00	555 585.00
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	74 177.00	150 544.00
з бюджетом	1135	9 193.00	8 481.00
у тому числі з податку на прибуток	1136	20.00	20.00
з нарахованих доходів	1140	19 958.00	7 802.00
із внутрішніх розрахунків	1145	0.00	
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	114 114.00	130 809.00
Поточні фінансові інвестиції	1160	585 098.00	
Гроші та їх еквіваленти	1165	3 132 038.00	5 233 842.00
Готівка	1166	339 238.00	118 937.00
Рахунки в банках	1167	2 792 800.00	5 114 905.00
Витрати майбутніх періодів	1170	0.00	

Продовження таблиці Д1

Частка перестраховика у страхових резервах	1180	0.00	
у тому числі в: резервах довгострокових зобов'язань	1181	0.00	
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	0.00	
резервах незароблених премій	1183	0.00	
інших страхових резервах	1184	0.00	
Інші оборотні активи	1190	68 977.00	76 110.00
Усього за розділом II	1195	4 893 242.00	6 618 561.00
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	73 819.00	60 539.00
Баланс	1300	9 418 683.00	11 502 953.00

Пасив

Назва рядка	Код рядка	2022 рік, тис. грн	2023 рік, тис. грн
I. Власний капітал Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	6 518 597.00	6 518 597.00
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	0.00	
Капітал у дооцінках	1405	0.00	
Додатковий капітал	1410	0.00	
Емісійний дохід	1411	0.00	
Накопичені курсові різниці	1412	0.00	
Резервний капітал	1415	0.00	
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	155 241.00	-641 120.00
Неоплачений капітал	1425	5 254 038.00	5 254 038.00
Вилучений капітал	1430	0.00	
Інші резерви	1435	0.00	
Усього за розділом I	1495	1 419 800.00	623 439.00
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення Відстрочені податкові зобов'язання	1500	0.00	
Пенсійні зобов'язання	1505	0.00	
Довгострокові кредити банків	1510	863 115.00	795 276.00
Інші довгострокові зобов'язання	1515	266 211.00	451 034.00
Довгострокові забезпечення	1520	0.00	
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	0.00	
Цільове фінансування	1525	0.00	
Благодійна допомога	1526	0.00	
Страхові резерви	1530	0.00	
у тому числі: резерв довгострокових зобов'язань	1531	0.00	
резерв збитків або резерв належних виплат	1532	0.00	
резерв незароблених премій	1533	0.00	
інші страхові резерви	1534	0.00	
Інвестиційні контракти	1535	0.00	
Призовий фонд	1540	0.00	
Резерв на виплату джек-поту	1545	0.00	
Усього за розділом II	1595	1 129 326.00	1 246 310.00
III. Поточні зобов'язання і забезпечення Короткострокові кредити банків	1600	3 381.00	
Векселі видані	1605	0.00	
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	431 583.00	485 913.00
товари, роботи, послуги	1615	2 778 229.00	3 498 755.00
розрахунками з бюджетом	1620	72 700.00	96 248.00
у тому числі з податку на прибуток	1621	0.00	
розрахунками зі страхування	1625	55 209.00	47 310.00

Продовження таблиці Д1

розрахунками з оплати праці	1630	202 725.00	185 917.00
за одержаними авансами	1635	213 236.00	172 698.00
за розрахунками з учасниками	1640	0.00	
із внутрішніх розрахунків	1645	0.00	
за страховою діяльністю	1650	0.00	
Поточні забезпечення	1660	619 143.00	919 501.00
Доходи майбутніх періодів	1665	319 253.00	344 135.00
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	0.00	
Інші поточні зобов'язання	1690	2 174 098.00	3 882 727.00
Усього за розділом III	1695	6 869 557.00	9 633 204.00
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	0.00	
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	0.00	
Баланс	1900	9 418 683.00	11 502 953.00

Таблиця Д2 - Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
Фінансові результати

Назва рядка	Код рядка	За звітний період, тис. грн	За аналогічний період попереднього року, тис. грн
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	11 581 111.00	10 323 419.00
Чисті зароблені страхові премії	2010		0.00
Премії підписані, валова сума	2011		0.00
Премії, передані у перестраховання	2012		0.00
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013		0.00
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014		0.00
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	10 656 528.00	9 926 858.00
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070		0.00
Валовий: прибуток	2090	924 583.00	396 561.00
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105		0.00
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110		0.00
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111		0.00
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112		0.00
Інші операційні доходи	2120	305 082.00	179 762.00
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121		0.00
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122		0.00
Дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123		0.00
Адміністративні витрати	2130	1 429 681.00	1 148 387.00
Витрати на збут	2150	281 252.00	207 900.00

Продовження таблиці Д2

Інші операційні витрати	2180	379 726.00	411 903.00
Витрат від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181		0.00
Витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182		0.00
збиток	2195	860 994.00	1 191 867.00
Дохід від участі в капіталі	2200		0.00
Інші фінансові доходи	2220	127 299.00	140 419.00
Інші доходи	2240	99 216.00	126 412.00
Дохід від благодійної допомоги	2241		0.00
Фінансові витрати	2250	177 920.00	115 054.00
Втрати від участі в капіталі	2255		0.00
Інші витрати	2270	151 881.00	493 072.00
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275		0.00
збиток	2295	964 280.00	1 533 162.00
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	167 919.00	275 073.00
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		0.00
збиток	2355	796 361.00	1 258 089.00

Таблиця Д3 - Баланс (Звіт про фінансовий стан) за 2021 рік

Назва рядка	Код рядка	На початок звітного періоду, тис. грн	На кінець звітного періоду, тис. грн
I. Необоротні активи Нематеріальні активи	1000	18 695.00	55 518.00
первісна вартість	1001	115 114.00	150 078.00
накопичена амортизація	1002	96 419.00	94 560.00
Незавершені капітальні інвестиції	1005	65 889.00	321 083.00
Основні засоби	1010	3 410 581.00	3 739 247.00
первісна вартість	1011	5 401 367.00	6 065 153.00
знос	1012	1 990 786.00	2 325 906.00
Інвестиційна нерухомість	1015	117 377.00	100 693.00
первісна вартість	1016	120 829.00	107 386.00
знос	1017	3 452.00	6 693.00
Довгострокові біологічні активи	1020	0.00	
первісна вартість	1021	0.00	
накопичена амортизація	1022	0.00	
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	0.00	
інші фінансові інвестиції	1035	17 925.00	19 078.00
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	209.00	196.00
Відстрочені податкові активи	1045	0.00	
Гудвіл	1050	0.00	
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	0.00	
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	0.00	
Інші необоротні активи	1090	0.00	
Усього за розділом I	1095	3 630 676.00	4 235 815.00
II. Оборотні активи Запаси	1100	225 554.00	295 537.00

Продовження таблиці ДЗ

Виробничі запаси	1101	161 138.00	231 786.00
Незавершене виробництво	1102	4 170.00	11.00
Готова продукція	1103	11 518.00	0.00
Товари	1104	48 728.00	63 740.00
Поточні біологічні активи	1110	0.00	
Депозити перестраховування	1115	0.00	
Векселі одержані	1120	0.00	
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	335 516.00	641 323.00
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	24 818.00	36 556.00
з бюджетом	1135	17 207.00	12 178.00
у тому числі з податку на прибуток	1136	13 270.00	3 236.00
з нарахованих доходів	1140	8 785.00	8 686.00
із внутрішніх розрахунків	1145	0.00	
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	97 356.00	230 199.00
Поточні фінансові інвестиції	1160	195 095.00	572 782.00
Гроші та їх еквіваленти	1165	5 246 112.00	4 829 846.00
Готівка	1166	493 831.00	119 307.00
Рахунки в банках	1167	4 752 281.00	4 710 539.00
Витрати майбутніх періодів	1170	0.00	
Частка перестраховика у страхових резервах	1180	0.00	
у тому числі в: резервах довгострокових зобов'язань	1181	0.00	
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	0.00	
резервах незароблених премій	1183	0.00	
інших страхових резервах	1184	0.00	
Інші оборотні активи	1190	29 695.00	57 720.00
Усього за розділом II	1195	6 180 138.00	6 684 827.00
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	98 659.00	75 643.00
Баланс	1300	9 909 473.00	10 996 285.00
Назва рядка	Код рядка	На початок звітного періоду, тис. грн	На кінець звітного періоду, тис. грн
I. Власний капітал Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	6 518 597.00	6 518 597.00
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	0.00	
Капітал у дооцінках	1405	0.00	
Додатковий капітал	1410	0.00	
Емісійний дохід	1411	0.00	
Накопичені курсові різниці	1412	0.00	
Резервний капітал	1415	0.00	
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	1 317 817.00	1 398 260.00
Неоплачений капітал	1425	5 254 038.00	5 254 038.00
Вилучений капітал	1430	0.00	
Інші резерви	1435	0.00	
Усього за розділом I	1495	2 582 376.00	2 662 819.00

Продовження таблиці ДЗ

II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення Відстрочені податкові зобов'язання	1500	201 646.00	201 646.00
Пенсійні зобов'язання	1505	0.00	
Довгострокові кредити банків	1510	65 878.00	664 876.00
Інші довгострокові зобов'язання	1515	361 220.00	272 658.00
Довгострокові забезпечення	1520	0.00	
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	0.00	
Цільове фінансування	1525	0.00	
Благодійна допомога	1526	0.00	
Страхові резерви	1530	0.00	
у тому числі: резерв довгострокових зобов'язань	1531	0.00	
резерв збитків або резерв належних виплат	1532	0.00	
резерв незароблених премій	1533	0.00	
інші страхові резерви	1534	0.00	
Інвестиційні контракти	1535	0.00	
Призовий фонд	1540	0.00	
Резерв на виплату джек-поту	1545	0.00	
Усього за розділом II	1595	628 744.00	1 139 180.00
III. Поточні зобов'язання і забезпечення Короткострокові кредити банків	1600	250 758.00	73 390.00
Векселі видані	1605	0.00	
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	168 707.00	172 269.00
товари, роботи, послуги	1615	1 103 112.00	2 010 912.00
розрахунками з бюджетом	1620	99 315.00	115 525.00
у тому числі з податку на прибуток	1621	0.00	
розрахунками зі страхування	1625	55 484.00	84 806.00
розрахунками з оплати праці	1630	205 345.00	247 376.00
за одержаними авансами	1635	259 671.00	194 036.00
за розрахунками з учасниками	1640	49 477.00	48 612.00
із внутрішніх розрахунків	1645	0.00	
за страховою діяльністю	1650	0.00	
Поточні забезпечення	1660	502 007.00	614 309.00
Доходи майбутніх періодів	1665	413 663.00	506 225.00
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	0.00	
Інші поточні зобов'язання	1690	3 590 814.00	3 126 826.00
Усього за розділом III	1695	6 698 353.00	7 194 286.00
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	0.00	
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	0.00	

Таблиця Д4 – Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
Фінансові результати

Назва рядка	Код рядка	За звітний період, тис. грн	За аналогічний період попереднього року, тис. грн
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	11 145 990.00	9 182 437.00
Чисті зароблені страхові премії	2010		0.00
Премії підписані, валова сума	2011		0.00
Премії, передані у перестраховання	2012		0.00
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013		0.00
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014		0.00
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	9 528 011.00	7 774 565.00
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070		0.00
Валовий: прибуток	2090	1 617 979.00	1 407 872.00
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105		0.00
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110		0.00
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111		0.00
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112		0.00
Інші операційні доходи	2120	298 005.00	259 383.00
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121		0.00
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122		0.00
Дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123		0.00
Адміністративні витрати	2130	1 323 961.00	1 136 999.00
Витрати на збут	2150	259 329.00	211 367.00
Інші операційні витрати	2180	179 532.00	147 237.00
Витрат від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181		0.00
Витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182		0.00
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	153 162.00	171 652.00
Дохід від участі в капіталі	2200		0.00
Інші фінансові доходи	2220	112 543.00	94 517.00
Інші доходи	2240	91 705.00	68 959.00
Дохід від благодійної допомоги	2241		0.00
Фінансові витрати	2250	110 622.00	86 028.00
Втрати від участі в капіталі	2255		0.00
Інші витрати	2270	43 099.00	45 477.00
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275		0.00
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	203 689.00	203 623.00
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-41 650.00	-42 373.00

Продовження таблиці Д4

Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		0.00
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	162 039.00	161 250.00

Таблиця Д5 - Баланс (Звіт про фінансовий стан) за 2020 рік
Актив

Назва рядка	Код рядка	На початок звітного періоду, тис. грн	На кінець звітного періоду, тис. грн
I. Необоротні активи Нематеріальні активи	1000	25 037.00	18 695.00
первісна вартість	1001	119 590.00	115 114.00
накопичена амортизація	1002	94 553.00	96 419.00
Незавершені капітальні інвестиції	1005	38 416.00	65 889.00
Основні засоби	1010	3 305 771.00	3 410 581.00
первісна вартість	1011	5 066 378.00	5 401 367.00
знос	1012	1 760 607.00	1 990 786.00
Інвестиційна нерухомість	1015	187 724.00	117 377.00
первісна вартість	1016	187 724.00	120 829.00
знос	1017	0.00	3 452.00
Довгострокові біологічні активи	1020	0.00	0.00
первісна вартість	1021	0.00	0.00
накопичена амортизація	1022	0.00	0.00
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	0.00	0.00
інші фінансові інвестиції	1035	13 816.00	17 925.00
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	288.00	209.00
Відстрочені податкові активи	1045	0.00	0.00
Гудвіл	1050	0.00	0.00
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	0.00	0.00
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	0.00	0.00
Інші необоротні активи	1090	0.00	0.00
Усього за розділом I	1095	3 571 052.00	3 630 676.00
II. Оборотні активи Запаси	1100	195 381.00	225 554.00
Виробничі запаси	1101	123 546.00	161 138.00
Незавершене виробництво	1102	2 606.00	4 170.00
Готова продукція	1103	8 422.00	11 518.00
Товари	1104	60 807.00	48 728.00
Поточні біологічні активи	1110	0.00	0.00
Депозити перестраховування	1115	0.00	0.00
Векселі одержані	1120	0.00	0.00
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	275 050.00	335 516.00
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	19 097.00	24 818.00
з бюджетом	1135	10 143.00	17 207.00
у тому числі з податку на прибуток	1136	0.00	13 270.00
з нарахованих доходів	1140	8 335.00	8 785.00
із внутрішніх розрахунків	1145	0.00	0.00
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	126 678.00	97 356.00

Продовження таблиці Д5

Поточні фінансові інвестиції	1160	0.00	195 095.00
Гроші та їх еквіваленти	1165	3 675 137.00	5 246 112.00
Готівка	1166	210 346.00	493 831.00
Рахунки в банках	1167	3 464 791.00	4 752 281.00
Витрати майбутніх періодів	1170	0.00	0.00
Частка перестраховика у страхових резервах	1180	0.00	0.00
у тому числі в: резервах довгострокових зобов'язань	1181	0.00	0.00
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	0.00	0.00
резервах незароблених премій	1183	0.00	0.00
інших страхових резервах	1184	0.00	0.00
Інші оборотні активи	1190	26 482.00	29 695.00
Усього за розділом II	1195	4 336 303.00	6 180 138.00
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	0.00	98 659.00
Баланс	1300	7 907 355.00	9 909 473.00

Пасив

Назва рядка	Код рядка	На початок звітної періоду, тис. грн	На кінець звітної періоду, тис. грн
I. Власний капітал Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	6 518 597.00	6 518 597.00
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	0.00	0.00
Капітал у дооцінках	1405	0.00	0.00
Додатковий капітал	1410	0.00	0.00
Емісійний дохід	1411	0.00	0.00
Накопичені курсові різниці	1412	0.00	0.00
Резервний капітал	1415	0.00	0.00
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	1 287 116.00	1 321 490.00
Неоплачений капітал	1425	5 254 038.00	5 254 038.00
Вилучений капітал	1430	0.00	0.00
Інші резерви	1435	0.00	0.00
Усього за розділом I	1495	2 551 675.00	2 586 049.00
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення Відстрочені податкові зобов'язання	1500	208 119.00	201 646.00
Пенсійні зобов'язання	1505	0.00	0.00
Довгострокові кредити банків	1510	0.00	65 878.00
Інші довгострокові зобов'язання	1515	196 745.00	343 910.00
Довгострокові забезпечення	1520	0.00	0.00
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	0.00	0.00
Цільове фінансування	1525	0.00	0.00
Благодійна допомога	1526	0.00	0.00
Страхові резерви	1530	0.00	0.00
у тому числі: резерв довгострокових зобов'язань	1531	0.00	0.00
резерв збитків або резерв належних виплат	1532	0.00	0.00
резерв незароблених премій	1533	0.00	0.00

Продовження таблиці Д5

інші страхові резерви	1534	0.00	0.00
Інвестиційні контракти	1535	0.00	0.00
Призовий фонд	1540	0.00	0.00
Резерв на виплату джек-поту	1545	0.00	0.00
Усього за розділом II	1595	404 864.00	611 434.00
III. Поточні зобов'язання і забезпечення	1600	41 939.00	264 395.00
Короткострокові кредити банків			
Векселі видані	1605	0.00	0.00
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	98 902.00	168 707.00
товари, роботи, послуги	1615	541 110.00	1 103 112.00
розрахунками з бюджетом	1620	94 574.00	99 315.00
у тому числі з податку на прибуток	1621	124.00	0.00
розрахунками зі страхування	1625	49 526.00	55 484.00
розрахунками з оплати праці	1630	179 259.00	205 345.00
за одержаними авансами	1635	50 972.00	259 671.00
за розрахунками з учасниками	1640	121 607.00	49 477.00
із внутрішніх розрахунків	1645	0.00	0.00
за страховою діяльністю	1650	0.00	0.00
Поточні забезпечення	1660	424 173.00	502 007.00
Доходи майбутніх періодів	1665	401 630.00	413 663.00
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	0.00	0.00
Інші поточні зобов'язання	1690	2 947 124.00	3 590 814.00
Усього за розділом III	1695	4 950 816.00	6 711 990.00
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	0.00	0.00
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	0.00	0.00
Баланс	1900	7 907 355.00	9 909 473.00

**Таблиця Д 6 - Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
Фінансові результати**

Назва рядка	Код рядка	За звітний період, тис. грн	За аналогічний період попереднього року, тис. грн
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	9 182 437.00	7 777 843.00
Чисті зароблені страхові премії	2010	0.00	0.00
Премії підписані, валова сума	2011	0.00	0.00
Премії, передані у перестраховання	2012	0.00	0.00
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	0.00	0.00
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014	0.00	0.00
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	7 774 565.00	6 596 957.00
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	0.00	0.00

Продовження таблиці Д6

Валовий: прибуток	2090	1 407 872.00	1 180 886.00
збиток	2095	0.00	0.00
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	0.00	0.00
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	0.00	0.00
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	0.00	0.00
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	0.00	0.00
Інші операційні доходи	2120	261 678.00	747 012.00
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121	0.00	0.00
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	0.00	0.00
Дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123	0.00	0.00
Адміністративні витрати	2130	1 136 999.00	1 014 143.00
Витрати на збут	2150	211 367.00	188 026.00
Інші операційні витрати	2180	135 574.00	200 796.00
Витрат від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181	0.00	0.00
Витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	0.00	0.00
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	185 610.00	524 933.00
збиток	2195	0.00	0.00
Дохід від участі в капіталі	2200	0.00	0.00
Інші фінансові доходи	2220	94 517.00	91 419.00
Інші доходи	2240	68 959.00	2 579.00
Дохід від благодійної допомоги	2241	0.00	0.00
Фінансові витрати	2250	96 313.00	74 048.00
Втрати від участі в капіталі	2255	0.00	0.00
Інші витрати	2270	45 477.00	45 670.00
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	0.00	0.00
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	207 296.00	499 213.00
збиток	2295	0.00	0.00
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-42 373.00	-93 856.00
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	0.00	0.00
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	164 923.00	405 357.00
збиток	2355	0.00	0.00

Витяг із наказу про облікову політику АТ «Укрпошта» № 4279 від 03.06.2024 року (зі змінами).

<...>

3. Методи Визнання, Оцінки та відображення активів та пасивів, визначення фінансових результатів в звітності, складеній згідно МСФЗ

3.1 Нематеріальні активи

Товариство здійснює визнання та відображення у фінансовій звітності за МСФЗ нематеріальних активів відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи» та МСБО 1 «Подання фінансової звітності»

3.1.1. Визначення та класифікація нематеріальних активів

Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований. Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в Балансі (Звіті про фінансовий стан), якщо одночасно виконуються наступні умови:

- існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням;
- його вартість може бути достовірно визначена.

Об'єкт нематеріальних активів відповідає першому критерію визнання за наявності підтвердження, що всі ризики та винагороди, пов'язані з його використанням, перейшли до Товариства і Товариство має відповідні юридичні права на цей актив. Момент переходу ризиків та винагород, пов'язаних з використанням об'єкта, визначається діючим законодавством з урахуванням умов укладених договорів на його придбання (створення).

Відповідальність за оформлення первинного документа, яким підтверджується факт переходу ризиків та винагород, пов'язаних з використанням об'єкта, покладається на підрозділ, що супроводжує договір з постачальником. Другий критерій передбачає наявність первинних документів про витрати на придбання або створення об'єкта.

Актив є ідентифікованим, якщо він:

- може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від Товариства і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має Товариство намір зробити це, або
- виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від Товариства або ж від інших прав та зобов'язань. Товариство визнає нематеріальними активами об'єкти, які використовуватимуться більше року та собівартість яких більша або дорівнює 20 000 тисяч гривень на дату оприбуткування.

Для внутрішньо генерованих активів та оформлення прав постійного користування земельними ділянками вартісний критерій для їх визнання як нематеріальних активів не застосовується. Кожному об'єкту нематеріальних активів в ЕРП системі присвоюється інвентарний номер. За

кожним об'єктом нематеріальних активів ведеться Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів типової форми НА-2. Нематеріальні активи класифікують за групами. Група нематеріальних активів – сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

Для цілей МСФЗ нематеріальні активи розподіляються за наступними групами:

- права користування природними ресурсами;
- права користування майном;
- права на комерційні позначення;
- права на об'єкти промислової власності;
- авторські права та суміжні з ними права;
- програмне забезпечення (комп'ютерне програмне забезпечення, в тому числі і право використання комп'ютерних програм);
- інші нематеріальні активи.

Не визнаються нематеріальним активом:

- дослідження, які виконуються з метою отримання нових наукових або технічних знань;
- дослідження або розробки проведені за внутрішніми проектами;
- торгові марки, назви друкованих видань, створені власними силами;
- витрати, понесені на створення та підтримку веб-сайтів, якщо не можливо довести, що зазначені витрати відповідають критеріям визнання в якості нематеріального активу (наприклад сайти, які виконують тільки рекламну функцію);
- витрати на навчання працівників;
- витрати на рекламу та просування товарів на ринку. Для цілей бухгалтерського, податкового та управлінського обліку нематеріальні активи розподіляються за групами відповідно до Класифікатора необоротних активів «Укрпошта», затвердженого окремим наказом Товариства (далі – Класифікатор необоротних активів). Комп'ютерні програми визнаються об'єктами нематеріальних активів, якщо права на їх використання отримані згідно із Законом України «Про авторське право і суміжні права». Якщо договір, за яким придбано право на використання комп'ютерної програми, передбачає її технічну підтримку (обслуговування) як невід'ємну частину вартості права на використання, до первісної вартості такого об'єкта нематеріальних активів включається повна контрактна вартість придбаних прав.

<...>

Також Товариство визнає нематеріальним активом право на постійне користування земельними ділянками у сумі витрат на підготовку та оформлення правостановлюючих документів. Витрати, понесені після первісного визнання такого об'єкта нематеріального активу

(переоформлення документації після отримання витягу з Державного реєстру прав про проведену державну реєстрацію прав, тощо) визнаються як витрати періоду

<...>

Щоб оцінити, чи відповідає внутрішньо генерований нематеріальний актив критеріям визнання, Товариство розподіляє процес генерування активу на:

- етап дослідження;
- етап розробки.

Нематеріальні активи, які виникають в результаті дослідження (чи в результаті етапу дослідження внутрішнього проекту) не визнаються в звітності, підготовленій відповідно до МСФЗ. Видатки на дослідження (чи на етап дослідження внутрішнього проекту) слід визнавати як витрати у періоді їхнього понесення. На етапі досліджень витрати завжди визнаються Товариством витратами періоду, в якому вони були понесені, і не відносяться до вартості нематеріального активу.

<...>

3.1.3. Модель оцінки нематеріальних активів після первинного визнання

МСБО 38 «Нематеріальні активи» передбачає дві моделі оцінки нематеріальних активів, які застосовуються до всієї групи активів:

- модель собівартості;
- модель переоцінки.

Своєю Обліковою політикою Товариство обирає модель обліку нематеріальних активів за собівартістю. Така модель обліку передбачає, що після первісного визнання активом об'єкт нематеріальних активів обліковується за його собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності.

3.1.3.1 Строк корисного використання, ліквідаційна вартість та амортизація

Строк корисного використання нематеріального активу визначається з позиції передбачуваної корисності об'єкту для Товариства та відповідно терміну, встановленому для груп/підгруп нематеріальних активів у затвердженому Класифікаторі необоротних активів. При визначенні строку корисного використання активу враховують такі чинники:

- очікуване використання активу і можливості ефективного управління ним іншою групою провідного управлінського персоналу;
- типовий життєвий цикл цього активу та типова інформація про строки корисного використання активів, подібних за типом та способом використання;
- очікувані дії конкурентів;
- строковий знос (термін дії договору чи іншого документу);

- моральний знос унаслідок технічного прогресу або зміни попиту на продукцію, які є результатом використання активу (комерційний знос);
- правові або аналогічні обмеження щодо використання об'єкта (період оренди тощо);
- залежність періоду корисного використання нематеріального активу від періоду корисного використання інших активів Товариства.

<..>

Нематеріальний актив з визначеним терміном корисної експлуатації підлягає амортизації на період, вказаний у договорі, патенті, ліцензії, свідоцтві та ін.

<...>

У разі відсутності строку дії права на використання об'єкта нематеріальних активів у правовстановлюючому документі, строк корисного використання не може бути встановлений менше ніж:

- п'ять років для прав на об'єкти промислової власності;
- два роки для авторських та суміжних з ними прав.

Нематеріальні активи амортизуються прямолінійним методом нарахування амортизації. Сума, що амортизується - це собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість нематеріального активу з визначеним строком корисного використання прирівнюється до нуля, крім випадку, коли існує невідомне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання. Якщо існує невідомне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання, ліквідаційна вартість встановлюється на рівні ціни можливої реалізації такого активу. При переведенні нематеріального активу до активів, що утримуються для продажу, його ліквідаційна вартість визнається обліковою вартістю активу, що утримується для продажу.

<...>

Амортизація нараховується на об'єкти, які є наявними для використання, тобто коли вони перебувають у тому місці і стані, які необхідні для їх використання у спосіб, визначений управлінським персоналом. Первинним документом, що підтверджує факт введення в експлуатацію об'єкта нематеріального активу є Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-1). Акт формується та реєструється в ЕРП системі згідно вимог, встановлених у товаристві, особою, на яку покладено відповідні функції. Нарахування амортизації починається з місяця, що є наступним після введення в експлуатацію. Нарахування амортизації необхідно припинити на одну з наведених далі дат, залежно від того, яка з них наступає раніше:

- на дату, коли цей актив класифікується як такий, що утримується для продажу; або
- на дату, коли припиняється визнання цього активу;

- на дату, коли балансова вартість дорівнює ліквідаційній вартості.

<...>

Нематеріальні активи з невизначеним терміном корисної експлуатації. Активи з невизначеним строком корисного використання (наприклад, придбані торгові марки) не амортизуються, але оцінюються раз на рік на зменшення корисності та на можливий перехід до активів, які амортизуються. Відносно об'єктів із невизначеним строком експлуатації, термін «невизначений» не означає «безкінечний». Висновок про те, що строк корисної служби нематеріального активу є невизначеним робиться фахівцями відповідних напрямків з обґрунтуванням наявності невизначеності, яка виправдовує обачність, що проявляється при оцінці строку корисної служби нематеріального активу, але не вибір нереалістично короткого строку. Товариство щорічно аналізує нематеріальний актив з невизначеним терміном корисного використання на зменшення корисності, навіть якщо немає жодних ознак її зменшення.

<...>

3.1.3.2 Зменшення корисності, індексація нематеріальних активів

Під час проведення щорічної інвентаризації та за оперативної необхідності інвентаризаційна комісія або підрозділ, на який покладено відповідні функції, визначає, чи існують ознаки того, що корисність активу може зменшитися. Відповідно до МСБО 36 «Зменшення корисності активів» аналіз здійснюється за такими ознаками:

- зменшення ринкової вартості такого активу;
- суттєві зміни технологічних, ринкових, економічних чи юридичних умов, які мають вплинути на становище товариства;
- збільшення ринкової відсоткової ставки чи зміна інших ринкових показників, що впливають на прибутковість товариства;
- інші (стратегія і плани розвитку Товариства).

<...>

Індексація нематеріальних активів проводиться пропорційно збільшенню собівартості і накопиченого зносу нематеріальних активів. Проіндексована балансова вартість нематеріальних активів на дату виходу з періоду гіперінфляції береться за основу при визначенні відповідних балансових вартостей для фінансової звітності станом на таку звітну дату і на наступні звітні дати. Проведення індексації нематеріальних активів здійснюється на підставі наказу керівника Товариства.

<...>

3.1.4. Припинення визнання

Визнання нематеріального активу припиняється у разі його вибуття або якщо від його використання або вибуття не очікується майбутньої економічної вигоди. Вибуття об'єкта нематеріальних активів може здійснюватися:

- шляхом ліквідації;

- шляхом продажу;
- шляхом безоплатного передавання.

Визначення непридатності нематеріальних активів до використання та оформлення відповідних первинних документів здійснюється відповідно до вимог регламенту бізнес-процесу щодо списання необоротних активів в АТ «Укрпошта», затвердженого відповідним наказом Товариства. Операція з ліквідації нематеріального активу, який визнаний непридатним до подальшого використання, відображається в ЕРП системі на підставі Акту вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-3). Прибуток або збиток від припинення визнання нематеріального активу в результаті його ліквідації відображають у Звіті про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) у складі інших доходів або витрат.

<...>

3.1.6 Розкриття інформації у фінансовій звітності

У фінансовій звітності для кожної групи нематеріальних активів слід розкривати таку інформацію: розмежування на внутрішньо генеровані та інші нематеріальні активи; про нематеріальні активи з невизначеним та визначеним строками амортизації; методи амортизації, що застосовуються для нематеріальних активів, з визначеними строками корисної експлуатації; щодо знецінення нематеріальних активів; опис балансової вартості та період амортизації, що залишився, будь-якого індивідуального нематеріального активу, суттєвого для фінансової звітності товариства; про сукупну суму видатків на дослідження та розробки; іншу суттєву інформацію про нематеріальні активи.

<...>

Додаток И

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказом Міністерства фінансів України
від 22.11.04 р. № 732

АТ «УКРПОШТА»
Підприємство, установа, організація
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 21560045

Типова форма № НА-1
ЗАТВЕРДЖУЮ
Начальник управління
адміністративного забезпечення

(підпис, ім'я, по батькові, прізвище)

«___» _____ 20__ р.

Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів № 27

«28» червня 2024 р.

№ з / п	Об'єкт права інтелектуальної власності			Власник об'єкта права інтелектуальної власності	Строк корисного використання	Дебет		Кредит		Дата введення об'єкта інтелектуальної власності в господарський оборот	Первісна вартість, грн.	Річна сума амортизації, грн.	Ліквідаційна вартість, грн.
	Назва	Найменування та номер документа, що підтверджує майнові права на об'єкт	Дата виникнення права			Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Право пост.корист.земельною ділянкою смт.Красне, вул.Привокзальна, 21,Золочівський район,Львів.обл.	Рішення № 1237, 29.02.2024	06.2024	АТ «Укрпошта»	120	122100		154200		06.2024	5555.00	0.00	0.00
X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	5555.00	0.00	0.00

Комісія, яка створена на підставі наказу (розпорядження) від 14.11.2023 № 735, розглянула документи, які підтверджують ідентифікацію об'єкта права інтелектуальної власності, для введення в господарський оборот Право постійного користування земельною ділянкою за адресою смт. Красне, вул. Привокзальна, 21, Золочівський район, Львівська область

(повна назва об'єкта права інтелектуальної власності)

Правові умови введення об'єкта права інтелектуальної власності в господарський оборот рішення органу місцевого самоврядування щодо об'єкта речового права, серія та номер: 1237, виданий 29.02.2024, видавник: КРАСНЕНСЬКА СЕЛИЩНА РАДА Золочівського району львівської області

(назва документації)

Характеристика об'єкта права інтелектуальної власності за призначенням _____

Місце використання об'єкта права інтелектуальної власності _____

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

Вартість придбання 5555.00 гривень

документ, який підтверджує вартість об'єкта права інтелектуальної власності _____

Об'єкт права інтелектуальної власності придатний/непридатний для реалізації або використання

(зазначити, чому непридатний)

Потрібне/не потрібне доведення до стану, придатного для використання
(зазначити, що саме потрібно)

Існує/не існує можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання об'єкта права інтелектуальної власності _____

(зазначити, чому саме не існує)

Висновок комісії ввести об'єкт в експлуатацію

(щодо придатності об'єкта права інтелектуальної власності, доведення до стану, придатного для використання, прийняття на облік тощо)

Голова комісії _____	_____	_____
(посада)	(підпис)	(ім'я, по батькові, прізвище)

Члени комісії _____	_____	_____
(посада)	(підпис)	(ім'я, по батькові, прізвище)

_____	_____	_____
(посада)	(підпис)	(ім'я, по батькові, прізвище)

_____	_____	_____
(посада)	(підпис)	(ім'я, по батькові, прізвище)

Особа, відповідальна за прийняття об'єкта права інтелектуальної власності _____	_____	_____
	(підпис)	(ім'я, по батькові, прізвище)

Відмітка бухгалтерії про
відкриття інвентарної
картки
"28" червня 2024р. №

(інвентарної картки)

Головний бухгалтер (бухгалтер)	_____	_____
	(підпис)	(ім'я, по батькові, прізвище)

				обороту			
А	14	15	16	17	18	19	20
				неможливість отримання в подальшому економічних вигод	об'єкт неможливо реалізувати в морального зносу	економічна вигода не існує	з списати балансу підприємства

Додаток. Перелік документів, що додаються _____

Голова комісії _____
 (посада) _____ (підпис) _____ (ім'я, по батькові, прізвище)

Члени комісії _____
 (посада) _____ (підпис) _____ (ім'я, по батькові, прізвище)

_____ (посада) _____ (підпис) _____ (ім'я, по батькові, прізвище)

_____ (посада) _____ (підпис) _____ (ім'я, по батькові, прізвище)

Відповідальна особа _____
 _____ (підпис) _____ (ім'я, по батькові, прізвище)

Результати списання _____ Залишків придатних до подальшого використання або таких, що підлягають утилізації не виявлено _____

Прийняв Директор з маркетингу _____ (підпис) _____ (ім'я, по батькові, прізвище)
 (посада)

Відмітка бухгалтерії
 про вибуття об'єктів
 "___" _____ 2024р.

CERTIFICATE

is awarded to

Biliska Yevheniia

for being an active participant in
II International Scientific and Practical Conference

“FUTURE OF SCIENCE: INNOVATIONS AND PERSPECTIVES”

24 Hours of Participation

(0,8 ECTS credits)

STOCKHOLM

23-25 December 2024

sci-conf.com.ua



SCI-CONF.COM.UA

FUTURE OF SCIENCE: INNOVATIONS AND PERSPECTIVES



**PROCEEDINGS OF II INTERNATIONAL
SCIENTIFIC AND PRACTICAL CONFERENCE
DECEMBER 23-25, 2024**

**STOCKHOLM
2024**

FUTURE OF SCIENCE: INNOVATIONS AND PERSPECTIVES

Proceedings of II International Scientific and Practical Conference

Stockholm, Sweden

23-25 December 2024

Stockholm, Sweden

2024

UDC 001.1

The 2nd International scientific and practical conference “Future of science: innovations and perspectives” (December 23-25, 2024) SSPG Publish, Stockholm, Sweden. 2024. 558 p.

ISBN 978-91-87224-03-4

The recommended citation for this publication is:

Ivanov I. Analysis of the phaunistic composition of Ukraine // Future of science: innovations and perspectives. Proceedings of the 2nd International scientific and practical conference. SSPG Publish. Stockholm, Sweden. 2024. Pp. 21-27. URL: <https://sci-conf.com.ua/ii-mizhnarodna-naukovo-praktichna-konferentsiya-future-of-science-innovations-and-perspectives-23-25-12-2024-stokholm-shvetsiya-arhiv/>.

Editor

Komarytskyy M.L.

Ph.D. in Economics, Associate Professor

Collection of scientific articles published is the scientific and practical publication, which contains scientific articles of students, graduate students, Candidates and Doctors of Sciences, research workers and practitioners from Europe, Ukraine and from neighbouring countries and beyond. The articles contain the study, reflecting the processes and changes in the structure of modern science. The collection of scientific articles is for students, postgraduate students, doctoral candidates, teachers, researchers, practitioners and people interested in the trends of modern science development.

e-mail: sweden@sci-conf.com.ua

homepage: <https://sci-conf.com.ua>

©2024 Scientific Publishing Center “Sci-conf.com.ua” ®

©2024 SSPG Publish ®

©2024 Authors of the articles

85.	Більська Є. М. ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРА ТА ФАКТОРИ, ЩО ЙОГО ФОРМУЮТЬ, У КОНТЕКСТІ ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	449
86.	Ватульов А. В. БЮДЖЕТНИЙ МЕХАНІЗМ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЕКОНОМІКИ	454
87.	Гемба М. М., Сігетій М. В., Петенько О. М., Савко І. М., Вереш Е. В. ВПЛИВ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА ПІДПРИЄМНИЦЬКУ ДІЯЛЬНІСТЬ	459
88.	Гинда О. М., Курилович В. М. ІНФОРМАЦІЯ В СИСТЕМІ ДІЯЛЬНОСТІ КЕРІВНИКА	464
89.	Гончар Л. О., Козельська А. А. КЛЮЧОВІ АСПЕКТИ ТА ВЕКТОРИ УПРАВЛІННЯ ЗАКЛАДОМ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА	467
90.	Дехтяр Н. А. ФЕНОМЕН ОНЛАЙН-НАСЕЛЕННЯ НА РИНКУ ТУРИСТИЧНИХ ПОСЛУГ	472
91.	Дроздова В. А., Сердюк О. О. УПРАВЛІННЯ ЗМІНАМИ У СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ	480
92.	Замковий О. С. ФІНАНСОВИЙ МЕХАНІЗМ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ	484
93.	Корж М. А., Мицик В. С. ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ РИНКУ ЖИТЛОВОЇ НЕРУХОМОСТІ	489
94.	Крикун Т. І. ФІНАНСОВА ПОЛІТИКА СУСПІЛЬНОГО РОЗВИТКУ	494
95.	Миرونчук В. М. ОСНОВНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ ГРОШОВИМИ ПОТОКАМИ ПІДПРИЄМСТВА	499
96.	Папп В. В., Бошота Н. В., Паук Ю. І. ВПЛИВ ПОДІЄВОГО ТУРИЗМУ НА ТУРИСТИЧНИЙ ІМІДЖ РЕГІОНУ	502
97.	Такаджі В., Рудаков О., Деркаченко Ю. В. ПІДВИЩЕННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ НА ЗАСАДАХ МАРКЕТИНГУ	507
98.	Тітарчук М. І. ІНСТИТУЦІЙНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ БЮДЖЕТУ	512
99.	Хоменко О. Б. РОЛЬ ПРОЄКТНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ДЛЯ УСПІШНОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ РОЗПОДІЛЕНОЇ ІТ-КОМАНДИ	517

ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРА ТА ФАКТОРИ, ЩО ЙОГО ФОРМУЮТЬ, У КОНТЕКСТІ ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Більська Євгенія Миколаївна,

Студентка факультету обліку та податкового менеджменту
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана
м. Київ, Україна

Вступ. Визнання та оцінка нематеріальних активів є одним з найбільш складних завдань сучасного бухгалтерського обліку. Особливо гострою ця проблема є в умовах невизначеності щодо їхньої вартості та тривалості використання, а також постійних змін законодавчого поля. Саме тому професійне судження бухгалтера відіграє вирішальну роль у процесі визнання та оцінки нематеріальних активів, дозволяючи приймати обґрунтовані рішення в ситуаціях, коли відсутні однозначні відповіді. Саме від якості цього судження залежить достовірність фінансової звітності та здатність користувачів приймати більш обґрунтовані управлінські рішення, залучати інвестиції та підвищити свою ринкову вартість. Аналіз факторів, що впливають на формування професійного судження бухгалтера в контексті нематеріальних активів, є актуальним завданням для подальших досліджень.

Мета роботи. Дослідження спрямоване на виявлення та аналіз викликів, з якими стикаються бухгалтери при визнанні та оцінці нематеріальних активів. Особлива увага буде приділена ролі професійного судження в цих процесах, а також факторам, що формують це судження, включаючи особистісні, організаційні та зовнішні чинники.

Матеріали та методи. Для досягнення поставленої мети дослідження базується на:

- Аналізі нормативно-правової бази України НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

- Порівнянні положень міжнародних стандартів бухгалтерського обліку МСБО 38 «Нематеріальні активи».

- Вивченні наукових праць вітчизняних і зарубіжних дослідників щодо використання професійного судження у бухгалтерському обліку.

Методи дослідження:

- Аналіз і синтез. Вивчення та узагальнення підходів до визначення нематеріальних активів та професійного судження.

- Систематизація. Узагальнення практичних рекомендацій для вдосконалення суджень бухгалтерів.

Результати та обговорення. У процесі дослідження було встановлено, що професійне судження бухгалтера має значний вплив на визнання та оцінку нематеріальних активів. Складність таких активів полягає в їх нематеріальній природі, що ускладнює їх оцінку та відображення в бухгалтерському обліку. Професійне судження бухгалтера дозволяє враховувати такі суб'єктивні фактори, як очікувані економічні вигоди від використання активів, їх корисність у процесі діяльності підприємства, а також рівень невизначеності щодо їх оцінки.

Згідно з міжнародними стандартами, для визнання нематеріального активу необхідно, щоб він мав певні характеристики, зокрема ідентифікованість, наявність контролю та очікувані економічні вигоди. Професійне судження бухгалтера також необхідне для оцінки амортизації нематеріальних активів, а також при визначенні їх вартості в разі покупок чи обміну. Важливим моментом є відсутність прямої кореляції між витратами на придбання і фактичною ринковою вартістю, що вимагає уважного підходу до оцінки активів.

Специфіка застосування професійного судження при обліку нематеріальних активів полягає в необхідності: ідентифікації, а саме точного визначення нематеріальних активів на основі критеріїв немонетарності та ідентифікованості, що потребує глибокого розуміння сутності цих активів; оцінки та прогнозування майбутніх економічних вигод, пов'язаних з

використанням нематеріального активу, що передбачає аналіз ринкових умов, внутрішніх факторів підприємства та інших впливових чинників; обґрунтованого вибору методу амортизації, який найбільш точно відображає характер використання активу та забезпечує адекватне розподілення його вартості протягом строку корисного використання. Кожен з цих етапів вимагає від бухгалтера глибокого аналізу та прийняття обґрунтованих рішень.

Проблематика обліку нематеріальних активів виявляється у: відсутності детальних інструкцій щодо багатьох аспектів визнання і оцінки в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», що ускладнює процес визнання та оцінки нематеріальних активів; відсутність законодавчого закріплення в Україні поняття «професійного судження» створює підґрунтя для суб'єктивних оцінок та ускладнює процес прийняття рішень щодо визнання об'єктів обліку; складності оцінки майбутніх економічних вигод, пов'язаних з нематеріальними активами, яка вимагає від бухгалтера застосування спеціальних знань та досвіду.

Одним із основних факторів, що формують професійне судження бухгалтера, є етика професії та норми, встановлені регуляторами обліку, як на міжнародному, так і на національному рівнях. Практичні кейси показують, що у разі наявності сумнівів щодо оцінки нематеріальних активів бухгалтери часто звертаються до експертів або використовують методи дисконтованих грошових потоків для оцінки вартості. Однак, навіть за наявності методологічних підходів, оцінка таких активів залишається суб'єктивною і залежить від професіоналізму та досвіду бухгалтера.

Формування професійного судження бухгалтера – це багатогранний процес, який залежить від кількох ключових факторів. Вища освіта є базовим елементом, що закладає фундамент знань і навичок бухгалтера. Сертифікаційні програми, наприклад, АССА (Chartered Certified Accountant/ Присяжний сертифікований бухгалтер), СРА (Certified Public Accountant / Сертифікований бухгалтер), СМА (Certified Management Accountant/ Сертифікований управлінський бухгалтер), СІА (Chartered Accountant/ Дипломований

бухгалтер), тощо, сприяють удосконаленню компетенцій та адаптації до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Постійне професійне навчання дозволяє бухгалтерам оновлювати знання у зв'язку зі змінами законодавства та технологій. Практичний досвід, особливо в конкретній галузі, сприяє розвитку аналітичного мислення та здатності застосовувати теоретичні знання на практиці. Етичні принципи є важливим орієнтиром для бухгалтера, забезпечуючи дотримання принципів чесності, об'єктивності та конфіденційності, а також достовірності прийнятих рішень. Недотримання етичних норм може призводити до маніпуляцій із фінансовою звітністю та втрати довіри до професії. Відповідно до Кодексу етики для бухгалтерів, важливо, щоб рішення бухгалтера було обґрунтованим, об'єктивним і неупередженим, що особливо важливо при роботі з нематеріальними активами.

Корпоративна культура також впливає на формування судження, створюючи певні рамки та очікування щодо поведінки бухгалтера. Корпоративні цінності, стиль управління та система внутрішнього контролю створюють середовище для прийняття обґрунтованих рішень, а наявність прозорості політики обліку сприяє зменшенню впливу суб'єктивних факторів на судження бухгалтера. Взаємодія цих факторів формує в бухгалтера здатність аналізувати нестандартні ситуації та приймати відповідальні рішення в неоднозначних облікових випадках.

Висновки. Професійне судження бухгалтера є багатофакторним процесом, що формується під впливом взаємодії освіти, досвіду, етичних принципів та корпоративної культури. Поєднання цих факторів дозволяє забезпечити якість фінансової інформації, підвищити довіру до професії та сприяти прийняттю обґрунтованих управлінських рішень. Професійне судження бухгалтера має важливе значення для правильного визнання та оцінки нематеріальних активів, оскільки такі активи є важливою частиною фінансових звітів підприємств. Оцінка нематеріальних активів потребує високої кваліфікації, врахування багатьох факторів, включаючи фінансові прогнози, методи оцінки та етичні принципи професії.

Фактори, які формують професійне судження бухгалтера, включають як нормативно-правову базу, так і індивідуальний досвід, етичні стандарти та здатність працювати в умовах невизначеності. Подальше вдосконалення професійної підготовки бухгалтерів і розвиток нормативних стандартів дозволить підвищити точність і надійність визнання та оцінки нематеріальних активів, що є важливим для забезпечення стабільності фінансових звітів і розвитку підприємств.

Недостатня деталізація національних стандартів та відсутність чіткого визначення «професійного судження» призводять до того, що нематеріальні активи часто залишаються поза обліком. Це, в свою чергу, спотворює фінансову звітність підприємства та ускладнює прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Міністерство фінансів України має створити детальні керівництва для застосування професійного судження у складних облікових ситуаціях та адаптувати національні стандарти до міжнародних, що допоможе унормувати використання судження в контексті нематеріальних активів.

International Internet Conference

CERTIFICATE OF PARTICIPATION

_____ is awarded to _____

Bilka Yevhenia

for being an active participant in CLII International Scientific and Practical Conference

**"DEVELOPMENT OF SCIENCE AND EDUCATION IN UKRAINE
DURING MARTIAL LAW"**

December 20, 2024 Ivano-Frankivsk, Ukraine

el-conf.com.ua

