МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Облік нематеріальних активів та аналіз ефективності їх використання на ПАТ «Запоріжсталь»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0713-оа
спеціальності 071 Облік і оподаткування
освітньої програми Облік і аудит
М.В. Саєнко
Керівник: д.е.н., доцент Варламова І.С.
Рецензент: к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.

ЗАПОРІЖЖЯ – 2024

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ:
Зав. кафедрою _____ Н.М. Проскуріна
«___»_____ 2024 р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Саєнко Максим Владиславович

1. Тема роботи: Облік нематеріальних активів та аналіз ефективності їх використання на ПАТ «Запоріжсталь»
керівник роботи Варламова Ірина Сергіївна, д.е.н., доцент,
затверджені наказом ЗНУ від 29 грудня 2023 року № 2252-с.

2. Строк подання студентом роботи 25 листопада 2024 року

3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані обліку та фінансової звітності установи.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): розкрити документальне забезпечення аналітичного обліку нематеріальних активів; дослідити значення і завдання обліку та аналізу нематеріальних активів ПАТ «Запоріжсталь»; надати характеристику діяльності ПАТ «Запоріжсталь»; вивчити організацію синтетичного та аналітичного обліку розрахунків із нематеріальних активів, проаналізувати структуру та динаміку нематеріальних на підприємстві та запропонувати напрямки удосконалення обліку і аналізу її використання.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить: 7 рис., 22 табл. і 6 формул.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	Варламова І.С. доцент	05.08.2024 р.	05.08.2024 р.
2	Варламова І.С. доцент	09.09.2024 р.	09.09.2024 р.
3	Варламова І.С. доцент	03.10.2024 р.	03.10.2024 р.

7. Дата видачі завдання: 01 червня 2024 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2024	виконано
2.	Написання вступу	липень 2024	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2024	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2024	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2024	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2024	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2024	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	листопад 2024	виконано

Студент _____ М.В. Саєнко
(підпис)

Керівник роботи _____ І.С. Варламова
(підпис)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 115 с., 7 рис., 22 табл., 78 літературних джерел, 7 додатків.

НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ, КЛАСИФІКАЦІЯ, ОБЛІК, ОЦІНКА, АМОРТИЗАЦІЯ, МЕТОДИКА АНАЛІЗУ, ПРОПОЗИЦІЇ, УДОСКОНАЛЕННЯ, РЕЗУЛЬТАТИ, ДОКУМЕНТАЛЬНА ПЕРЕВІРКА, КОНТРОЛЬ

Об’єктом дослідження є процес обліку та аналіз нематеріальних активів і ефективності їх використання на ПАТ «Запоріжсталь».

Мета роботи –’ вивчити діючу систему обліку та аналіз ефективності нематеріальних активів, розробити пропозиції щодо їх вдосконалення на ПАТ «Запоріжсталь».

У роботі були використані наступні методи дослідження –’ історичний метод; методи пізнання : аналіз, синтез, групування, систематизації, порівняння; абстрактно-логічний метод; методи економічного та статистичного аналізу.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних та методичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення якості бухгалтерського обліку та методики аналізу ефективності використання нематеріальних активів.

Основні результати, що відображають наукову новизну дослідження, полягають у такому:

удосконалено:

– документальне забезпечення аналітичного обліку нематеріальних активів за відповідними рахунками бухгалтерського обліку, що формує підґрунтя для розширеної інформаційної місткості даних, що

використовуються у системі управління підприємством з посиленням його ролі в процесі прийняття управлінських рішень;

– структурно-логічну модель факторного аналізу використання нематеріальних активів, яка дає змогу визначити міру впливу факторів, вплив яких на ефективність не підлягає кількісному вимірюванню («Важливість / Ймовірність»);

набуло подальшого розвитку:

– тлумачення сутності поняття нематеріальних активів з урахуванням довгострокових прав, відображених в балансі суб'єкта господарювання як витрат на їх придбання і доведення до стану, придатного для використання за своїм призначенням з метою отримання прибутку.

Результати досліджень дозволяють раціонально організовувати документооборот на підприємстві, що дає змогу підвищити якість контролю їх наявності і руху.

SUMMARY

Qualifying work contains: 115 p, 7 fig., 22 tabl., 78 references, 7 additions.

INTANGIBLE ASSETS, CLASSIFICATION, ACCOUNTING, VALUATION, AMORTIZATION, ANALYSIS METHODOLOGY, SUGGESTIONS, IMPROVEMENT, RESULTS, DOCUMENTARY VERIFICATION, CONTROL

The object of the study is the process of accounting and analysis of intangible assets and the effectiveness of their use at PJSC «Zaporizhstal». The aim of the work is to study the current system of accounting and the analysis of the effectiveness of intangible assets, and to develop proposals for their improvement at PJSC «Zaporizhstal».

The following research methods were used: historical method; methods of cognition: analysis, synthesis, grouping, systematization, comparison; abstract-logical method; methods of economic and statistical analysis.

The scientific novelty of the results obtained lies in the substantiation of theoretical and methodological provisions and the development of practical recommendations for improving the quality of accounting and the methodology for analyzing the effectiveness of the use of intangible assets.

The main results reflecting the scientific novelty of the study are as follows:

improved:

– documentary support for analytical accounting of intangible assets under the relevant accounting accounts, which forms the basis for an expanded information capacity of data used in the enterprise management system with an increase in its role in the process of making managerial decisions;

– a structural-logical model of factor analysis of the use of intangible assets, which allows determining the degree of influence of factors whose impact on

efficiency is not subject to quantitative measurement ("Importance / Probability");

has been further developed:

– interpretation of the essence of the concept of intangible assets, taking into account long-term rights reflected in the balance sheet of a business entity as costs for their acquisition and bringing to a state suitable for use for its intended purpose in order to make a profit.

The results of the research allow rational organization of document flow at the enterprise, which makes it possible to improve the quality of control over their availability and movement.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
РЕФЕРАТ
SUMMARY
ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ
ВСТУП…… 11
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ
1.1 Економічна сутність та класифікація нематеріальних активів…..…. 17
1.2 Оцінка нематеріальних активів……..... 26
1.3 Концептуальні основи обліку та аналізу нематеріальних активів..... 37
РОЗДІЛ 2 ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ НА ПАТ «ЗАПОРІЖСТАЛЬ»
2.1 Організаційно-економічні характеристики підприємства……..... 51
2.2 Синтетичний та аналітичний облік нематеріальних активів на підприємстві……... 68
2.3 Напрямки вдосконалення обліку нематеріальних активів…… 80
РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПАТ «ЗАПОРІЖСТАЛЬ»
3.1 Динаміка ефективності використання нематеріальних активів підприємства……... 91
3.2 Факторний аналіз використання нематеріальних активів……..…… 95
3.3 Шляхи ефективного використання нематеріальних активів на підприємстві……..……..…... 98
ВИСНОВКИ……..……. 105
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ……..…….…….. 109
ДОДАТОК А Порівняння НП(С)БО та МСФЗ з обліку нематеріальних

активів……. 116
ДОДАТОК Б Основні бухгалтерські проводки по обліку нематеріальних активів……. 120
ДОДАТОК В Баланс (Звіт про фінансовий стан) на 31 грудня 2021 р. …... 123
ДОДАТОК Д Баланс (Звіт про фінансовий стан) на 31 грудня 2022 р…..... 126
ДОДАТОК Е Баланс (Звіт про фінансовий стан) на 31 грудня 2023 р……. 129
ДОДАТОК Ж Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 31 грудня 2023 р…….....…..... 133
ДОДАТОК З Організаційна структура ПАТ «Запоріжсталь»…….. 136

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ

грн. – гривні

ДПА – Державна податкова адміністрація

Д-т – дебет

КМУ – Кабінет міністрів України

К-т – кредит

МФУ – Міністерство фінансів України

МШП – малоцінні та швидкозношувані предмети

НБУ – Національний банк України

ПАТ – публічне акціонерне товариство

ПрАТ – приватне акціонерне товариство

НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку

ст. – стаття

тис. – тисяча

ТОВ – товариство з обмеженою відповідальністю

р. – рік

% – відсотки

ВСТУП

Підвищення конкурентоспроможності підприємств значною мірою залежить від раціонального та ефективного використання природних, матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, які є основою їхньої діяльності. Водночас у сучасних умовах економічного розвитку дедалі важливішу роль відіграють нематеріальні активи, значення яких у структурі активів суб'єктів господарювання постійно зростає. Нематеріальні активи охоплюють широкий спектр елементів, таких як інтелектуальна власність, бренди, програмне забезпечення, патенти, ліцензії, ноу-хау та інші ресурси, які не мають матеріальної форми, але суттєво впливають на результати діяльності підприємства. Їхня присутність у структурі ресурсів підприємства не лише підвищує його ринкову вартість і робить бізнес привабливішим для інвесторів, але й забезпечує підприємству конкурентні переваги на ринку. Крім того, володіння нематеріальними активами надає додатковий захист прав підприємств, посилюючи їхню стабільність і сприяючи створенню умов для довгострокового розвитку. Саме тому управління нематеріальними активами стає одним із ключових чинників підвищення ефективності та стійкості сучасного бізнесу.

Нематеріальні активи створюють більше 75% ринкової вартості середньої фірми й при цьому не враховуються традиційними системами фінансових показників.

Розширення сфери використання нематеріальних активів, недосконаліть законодавчої бази та класифікації об'єктів, недостатня розробка методики обліку, зумовлює потребу в удосконаленні їх обліку та аналізі.

Унікальні об'єкти нематеріальних активів часто не враховуються і у балансі, або їхня облікова вартість набагато нижче ринкової вартості, що приводить до заниження майнового стану підприємств. Причиною такої

ситуації є, насамперед, відсутність стандартів оцінки вартості нематеріальних активів. Досить слабке висвітлення знаходять ці питання і в літературі.

На сьогоднішній день методика та принципи організації обліку й аудиту нематеріальних активів залишаються одним із ключових напрямів дослідження світової економічної науки та практики. Ця сфера привертає дедалі більшу увагу через важливість нематеріальних активів у сучасній економіці, де їхня частка у створенні доданої вартості та конкурентних переваг підприємств стрімко зростає. Питання вдосконалення методів обліку та аудиту нематеріальних активів неодноразово обговорювалися на сесіях Міжнародної групи експертів ООН з міжнародних стандартів обліку та звітності, підкреслюючи їхню актуальність для глобальної економічної спільноти. Систематична робота над цими питаннями триває, і до неї активно долучаються економісти та аналітики розвинених країн світу, які шукають ефективні підходи для відображення таких активів у звітності підприємств. Процес уніфікації правил і вдосконалення методик обліку та аудиту нематеріальних активів є природною відповіддю на глобальні виклики сучасної економіки, зокрема на зростаючу інтеграцію міжнародних фінансових ринків, поширення процесів злиття та поглинання компаній, а також посилення конкуренції за лідерство у світовій економіці. Також варто відзначити значний вплив науково-технічного прогресу, який прискорює розвиток нових технологій, і розширення сектора послуг, що створює нові вимоги до обліку нематеріальних активів. Усі ці фактори формують нові виклики та завдання для сучасної економіки, що потребують відповідної адаптації системи обліку й аудиту з метою адекватного відображення процесів, які визначають тенденції розвитку глобального ринку.

Необхідність удосконалення обліку нематеріальних активів з урахуванням вітчизняної та світової практики зумовила актуальність проблеми і визначила тему дослідження.

Мета кваліфікаційної роботи полягає в обґрунтування теоретичних і

методологічних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку нематеріальних активів підприємства.

Для досягнення зазначеної мети були визначені такі завдання:

– проаналізувати еволюцію обліку нематеріальних активів з метою виявлення основних тенденцій їх розвитку на глобальному рівні;

– розкрити сутність, дослідити складові елементи нематеріальних активів та визначити їх економічну природу;

– вивчити та уточнити класифікацію нематеріальних активів, визначивши їх основні характеристики та ознаки;

– розробити рекомендації щодо вдосконалення організації обліку та аудиту нематеріальних активів з метою підвищення їх ефективності;

– дослідити економічну природу амортизації та зносу нематеріальних активів, запропонувавши методичні підходи до вдосконалення обліку цих процесів;

– визначити ключові напрями оптимізації та підвищення ефективності використання нематеріальних активів у діяльності підприємств.

Об’єктом дослідження є процес обліку та аналіз нематеріальних активів і ефективності їх використання на ПАТ «Запоріжсталь».

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методологічних і практичних аспектів бухгалтерського обліку, а також аналізу використання нематеріальних активів на підприємствах.

Теоретичною основою дослідження є методологія і загальнонаукові принципи, які базуються на системному і комплексному підході до досліджуваних явищ з виокремленням ключових елементів системи. В дослідженні використані методи логічного аналізу при систематизації факторів, які впливають на якість процесу обліку та аналізу. У межах загального методу використано наукові підходи: історичний метод, заснований для дослідження нематеріальних активів як обліково-економічної категорії у ході історичного розвитку суспільства; суперечності – для визначення їх сутності; системно-структурний підхід – для розкриття

сукупності їх ознак та уточнення класифікації. У роботі використано такі загальнонаукові та спеціальні методи пізнання: аналіз, синтез, групування, систематизації, порівняння – для визначення інформаційних джерел; абстрактно-логічний метод – для виявлення недоліків ведення бухгалтерського обліку та аналізу нематеріальних активів; методи економічного та статистичного аналізу – під час проведення факторного аналізу використання нематеріальних активів та виявлення шляхів їх використання.

Основу дослідження становлять фундаментальні концепції та теоретичні гіпотези сучасної бухгалтерської науки і аудиту, нормативно-правова база України, праці вітчизняних і зарубіжних економістів, присвячені теорії та організації бухгалтерського обліку й аналізу. Додатковими джерелами виступають монографії, статті у фахових періодичних виданнях, матеріали всеукраїнських і міжнародних наукових та науково-практичних конференцій, а також інформація, отримана з інтернет-ресурсів.

У роботі використані результати проведеного автором обстеження підприємства ПАТ «Запоріжсталь».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних та методичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення якості бухгалтерського обліку та методики аналізу ефективності використання нематеріальних активів.

Основні результати, що відображають наукову новизну дослідження, полягають у такому:

удосконалено:

– документальне забезпечення аналітичного обліку нематеріальних активів за відповідними рахунками бухгалтерського обліку, що формує підґрунтя для розширеної інформаційної місткості даних, що використовуються у системі управління підприємством з посиленням його ролі в процесі прийняття управлінських рішень;

– структурно-логічну модель факторного аналізу використання нематеріальних активів, яка дає змогу визначити міру впливу факторів, вплив яких на ефективність не підлягає кількісному вимірюванню («Важливість / Ймовірність»);

– методику проведення контролю за ефективністю використання нематеріальних активів, яка поряд з відповідними аналітичними процедурами передбачає вживання також ряду розроблених контрольних заходів;

набуло подальшого розвитку:

– тлумачення сутності поняття нематеріальних активів з урахуванням довгострокових прав, відображених в балансі суб'єкта господарювання як витрат на їх придбання і доведення до стану, придатного для використання за своїм призначенням з метою отримання прибутку;

– основні ознаки нематеріальних активів, які допоможуть його правильно ідентифікувати;

– класифікація нематеріальних активів, яка дає можливість більш правильно відображувати в бухгалтерському обліку об'єкти інтелектуальної власності.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці рекомендацій, спрямованих на вдосконалення обліку і методики аналізу нематеріальних активів. Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить забезпечити ефективність використання нематеріальних активів. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності та оперативності обліку нематеріальних активів і можуть використовуватися при розробці нормативних матеріалів з бухгалтерського обліку та аналізу.

Наукові положення результатів дослідження та їх практичне застосування обговорювались на:

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних

літературних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи становить 136 сторінок, на яких розміщено 7 рисунків, 22 таблиці, 7 додатків, 78 пунктів списку використаних джерел.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНО-МЕТОДИЧНА ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1 Економічна сутність та класифікація нематеріальних активів

Трансформація постіндустріального суспільства в суспільство знань передбачає створення інноваційної моделі, основною складовою якої є інтелектуальний капітал як сукупність нематеріальних ресурсів.

Нематеріальні активи є відносно новим об’єктом фінансового обліку в Україні. Вони об’єднують специфічні види капіталу підприємства, водночас відображаючи його економічний потенціал та рівень фінансової стабільності.

У сучасних умовах нематеріальні фактори, завдяки своїй унікальній природі, відіграють ключову роль у визначенні ринкової вартості підприємства та забезпеченні його високої конкурентоспроможності на ринку.

Попри значну кількість публікацій і матеріалів, присвячених темі комерційного використання таких активів, низка проблем у цій сфері залишається актуальною та потребує подальшого вивчення і вирішення.

Цю думку підтримує одна з авторок журналу «Інтелектуальна власність» Галина Уманців, зазначаючи: «В умовах постіндустріальної економіки, що базується на використанні інтелектуального капіталу, питання сутності, оцінки та визнання в обліку невідчутних активів є актуальним. Незважаючи на всебічне підвищення ролі інтелектуальної власності, до цього часу по-справжньому невирішене питання оцінки та обліку її об’єктів у цілісному майновому комплексі господарюючих суб’єктів».

Проблема полягає в тому, що більшість інтелектуальних активів не ідентифікуються, а тому не відображаються в обліку [1].

На наш погляд, найголовнішим є те, що на сьогодні відсутнє однозначне визначення поняття терміна «нематеріальні активи» у бухгалтерському і податковому обліку.

Нематеріальні активи являють собою специфічний вид довгострокових капіталовкладень, які не мають фізичної форми, але надають підприємству певні права чи переваги. Підходи до визнання, оцінки та обліку таких активів визначені НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», згідно з яким нематеріальний актив – це ідентифікований об’єкт, який не має матеріальної сутності та призначений для використання впродовж більше ніж одного року чи операційного циклу. Ці активи можуть використовуватися в процесі виробництва, торгівлі, для адміністративних потреб або здаватися в оренду [2].

Як немає у всіх наведених визначеннях однозначного тлумачення поняття, так немає і чіткого визначення самої суті нематеріальних активів – що це право (матеріальне) на використання об’єктів, у тому числі об’єктів права інтелектуальної власності, а не самі об’єкти.

Г. Красноступ, аналізуючи дослідження Кембел Р., Макконел та Стенлі Л. Брю стосовно ресурсів, доходить висновку, що «до нематеріальних активів належать тільки об’єкти інтелектуальної власності» [3, С. 18].

Американські дослідники Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда у своїх працях підкреслюють важливість правильної класифікації нематеріальних активів, зазначаючи: «Нематеріальні активи представляють собою об’єкти, котрі не мають речового втілення. Щоб об’єкт визнавався нематеріальним активом, необхідно, щоб він відповідав визначенню активу, щоб його можна було вимірювати, був значущим та достовірним».

Велш Глен А., Шорт Деніел Г. зокрема, зазначали, що нематеріальні довгострокові активи – це активи, які фізично не існують. Такі активи надають власнику право їх використання.

Б. Нідлз, Х. Андерсон і Д. Колдуел визначають нематеріальні активи як довгострокові ресурси, що не мають фізичної субстанції, але володіють

вартістю, яка базується на правах або привілеях, що належать їх власникові. До типових прикладів таких активів належать торгові знаки, авторські права, гудвіл та інші. Водночас, більшість нематеріальних активів мають певний матеріальний носій. Наприклад, угоди про авторські права чи дозволи на розвідку корисних копалин зазвичай фіксуються на папері, а програмне забезпечення зберігається на дискетах чи інших носіях. Однак у цих випадках фізична субстанція носія відіграє допоміжну роль, оскільки основну цінність становить нематеріальний компонент – інформація або права.

Схожу точку зору висловлюють Джон Доунс і Джордан Елліот Гудман, які описують нематеріальні активи як нематеріальні права або ресурси, що забезпечують підприємству конкурентні переваги на ринку. До таких активів вони відносять, зокрема, дозволи на розвідку корисних копалин, ліцензії на імпорт, авторські права, витрати на рекламу та організаційні витрати. Подібні активи не мають фізичної форми, проте їхній вплив на економічну діяльність підприємств є надзвичайно вагомим.

У своїх дослідженнях Л.З. Шнейдман, Н.М Ткаченко дають визначення нематеріальних активів як умовної вартості об’єктів промислової та інтелектуальної власності, а також інших майнових прав. Це суперечить визначенню активу, тому що умовна вартість передбачає те, що об’єкт неможливо оцінити.

Визначення нематеріальних активів як довгострокових вкладень підприємства у вартісній оцінці, але вони не є речовою цінністю, що викладено в працях І.К. Бірюкової, А.В. Кодрянського, містить критерії визнання об’єктів активом, але не розкриває економічного змісту нематеріальних активів.

Нематеріальні активи описуються як «знання організації, яке створює диференційовану перевагу» або «здібності співробітників компанії задовольняти запити клієнтів» [4, С. 285-286].

В економічній літературі представлено кілька підходів до

трактування поняття «нематеріальні активи». Зокрема, І.Т. Балабанов пропонує розглядати їх як інвестиції підприємства в нематеріальні об’єкти, які використовуються у господарській діяльності протягом тривалого періоду та забезпечують отримання економічної вигоди. Таким чином, увага акцентується на функціональному аспекті використання цих активів у діяльності підприємства.

І.А. Бланк визначає нематеріальні активи як необоротні ресурси, що позбавлені матеріальної форми, але є необхідними для забезпечення виконання всіх основних видів господарської діяльності. Цей підхід підкреслює роль нематеріальних активів у забезпеченні виробничих, комерційних або інших процесів, що створюють додаткову вартість для підприємства.

На нашу думку, вищезазначені визначення є занадто вузькими та спрощеними, оскільки вони не розкривають усю багатогранність цієї категорії активів, а зосереджуються лише на окремих процедурних або функціональних аспектах. Водночас ці підходи включають базові критерії, необхідні для визнання нематеріальних активів: довгостроковий характер використання, можливість вартісної оцінки та економічна доцільність застосування.

Додаткове трактування сутності нематеріальних активів було запропоноване В.Ф. Палієм і В.В. Палієм, які характеризують їх як об’єкти власності, позбавлені матеріально-речового змісту, або такі, де матеріальна складова не має вирішального значення для продуктивного використання, а також як об’єкти, чий матеріально-речовий компонент не враховується через юридичні обмеження. Такий підхід підкреслює специфічний статус нематеріальних активів, який відрізняє їх від традиційних матеріальних ресурсів та обумовлює особливості їх визнання, оцінки та обліку.

Найбільш точно відповідає економічній та бухгалтерській сутності наступне визначення : «Нематеріальні активи – це немонетарні активи що не

мають матеріальної форми, суть яких полягає в праві власності на об’єкти інтелектуальної власності, а також інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством, об’єктом права власності особи, можуть бути ідентифіковані (ототожнені) та утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам» [5 С. 9-12].

Проте, незважаючи на зазначені недоліки, з існуючих визначень нематеріального активу можна виділити такі ознаки, які допомагають правильно його ідентифікувати:

– немонетарний актив;

– не має матеріальної форми.

Надалі варто визначитися, що саме є активами. Активи – це ресурси, які контролює підприємство з огляду на минулі події, використання яких, як очікується, призведе до отримання майбутніх економічних вигід [6, С. 18-19].

Матеріальні активи мають фізичну форму, що дозволяє їх побачити, потримати в руках і навіть відчути їх температуру. Вони є об’єктами, до яких можна доторкнутися, що робить їх матеріальними і сприйнятними через органи чуття. Натомість нематеріальні активи не мають фізичної форми. Вони базуються на юридичних правах або контрактах, і, як наслідок, не можна їх побачити чи відчути безпосередньо. Нематеріальні активи є невидимими і безтілесними, тому їхня цінність і значення не залежать від фізичної присутності, а визначаються правами на інтелектуальну власність, ліцензіями, брендами або іншими абстрактними аспектами, які можуть бути використані для отримання економічних вигод.

Відміні ознаки нематеріальних активів дуже добре сформульовані у книзі Цибульова П.М. «Основи інтелектуальної власності»[7], а саме:

– відсутність матеріальної основи і при цьому володіння такою цінною якістю, як здатність давати дохід власнику, виходячи з довгострокових прав і переваг, що вони надають йому так довго, як це

можливо;

– відсутність наміру продажу нематеріальних активів у нормальних умовах діяльності підприємства;

– тривалість експлуатації, що дозволяє враховувати їх у складі довгострокових інвестицій як оборотні активи і через обраний варіант обліку встановлювати більш розумний термін погашення їхньої первісної вартості при загальній невизначеності термінів функціонування (гудвілу, товарних знаків тощо);

– відсутність відходів;

– багатоцільовий характер експлуатації, що дозволяє використовувати об’єкт на різ них ділянках діяльності підприємства;

– підвищений ступінь ризику в прагненні отримати дохід від застосування подібних активів.

Відмічені особливості характеризують нематеріальні активи (об’єкт обліку) як узагальнене поняття результатів творчої діяльності і засобів індивідуалізації юридичної особи, що не має фізичної основи і реалізується у формі прав, які приносять їх власнику дохід, розмір якого залежить від обсягу цих прав.

В Україні одночасно використовують два різних підходи до визначення і класифікації нематеріальних активів: вітчизняні положення бухгалтерського обліку та міжнародні стандарти фінансової звітності.

Згідно з п.5 НП(С)БО 8 нематеріальні активи поділяють на групи – однотипні за призначенням та використанням активи (рис. 1.1).

Кожна категорія нематеріальних активів включає підгрупи, що об’єднують активи з подібною природою та характеристиками. Відповідно, поняття «нематеріальні активи» можна визначити як довгострокові права або переваги, що надаються власнику, які відображаються в бухгалтерському обліку як витрати на їх придбання та приведення до стану, що дозволяє ефективно їх використовувати з метою отримання прибутку.

Щоб конкретний об’єкт міг бути визнаний нематеріальним активом з

точки зору бухгалтерського і податкового обліку, підприємство повинно мати підтвердження права на використання цього активу, наприклад, патент або свідоцтво. Без наявності таких документів навіть безтілесний об'єкт не може бути визнаний нематеріальним активом, оскільки немає законних підстав для його визнання. Як зазначає Брукингська спеціальна комісія з нематеріальних активів: «Багато нематеріальних активів не існували б, якби вони не спиралися на право власності, яке визначається і гарантується урядом».



Рисунок 1.1 – Класифікація нематеріальних активів

Згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності НМА поділяються на п'ять основних видів (рис. 1.2).

Міжнародні та вітчизняні стандарти мають деякі відмінності у класифікації нематеріальних активів, що можна легко помітити. За українськими стандартами, до нематеріальних активів не відносяться об'єкти, такі як клієнтські контракти та трудові договори, що вважаються важливими для визначення вартості підприємства, але не підпадають під класифікацію нематеріальних активів. З іншого боку, українські

підприємства мають можливість включати до цієї категорії незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи. Це означає, що кошти, витрачені на придбання, створення чи модернізацію нематеріальних активів, можуть бути враховані як інвестиції. Однак є й певні виключення з цього правила: витрати на створення торгової марки, наприклад, не вважаються інвестиціями в нематеріальні активи. Водночас кошти, витрачені на розробку бази даних, навіть якщо вона ще не завершена, можуть бути класифіковані як капітальні інвестиції в нематеріальний актив і відображатися окремим рядком у бухгалтерському обліку підприємства [8].

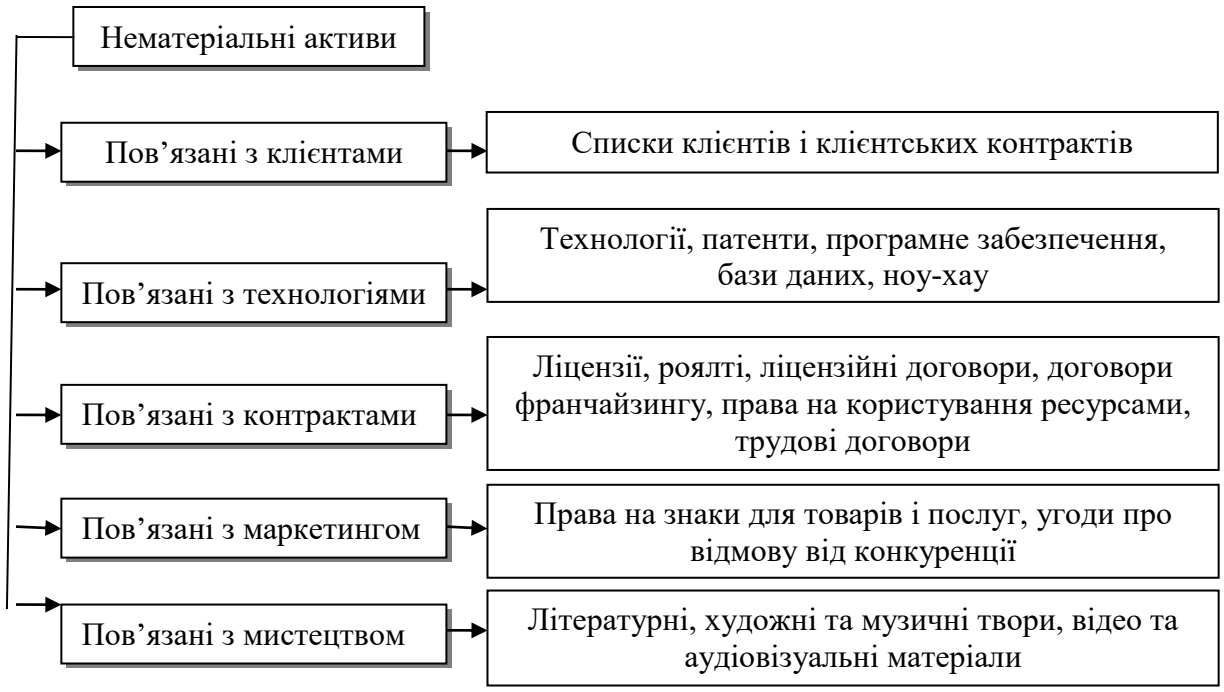


Рисунок 1.2 – Класифікація нематеріальних активів за Міжнародними стандартами

Крім того, українські бізнесмени, на відміну від західних колег (табл. 1.1), мають право ставити на баланс і амортизувати самостійно створений нематеріальні активи. Але в такому разі балансова вартість активу визначатиметься витратним методом, тобто витратами, фактично понесеними підприємством для створення такого активу.

Порівняльний аналіз національних і міжнародних стандартів фінансової звітності вказує на те, що міжнародні стандарти з бухгалтерського обліку нематеріальних активів охоплюють лише основні принципи та аспекти цієї теми.

Таблиця 1.1 – Обсяг нематеріальних активів в закордонних компаніях, млн. $

Нематеріальні активи в закордонних компаніях					
Компанія	Галузь	Капіталізація	Інвестований капітал	Ринкова вартість НМА	НМА у % від інвестованого капіталу
Disney	Розваги	58 380	67 775	44 713	66
Microsoft	ПЗ	290 714	290 714	244 417	84
Yahoo!	Інтернет	52 375	53 125	48 160	91
Nike	Взуття	23 948	24 654	18 635	76
3M	Промисловість	63 393	66 214	52 415	79
За даними компанії Ernst&Young					

Порівняльний аналіз національних і міжнародних стандартів фінансової звітності вказує на те, що міжнародні стандарти з бухгалтерського обліку нематеріальних активів охоплюють лише основні принципи та аспекти цієї теми. Такий підхід зумовлений необхідністю збереження універсальності стандартів для їх застосування в різних країнах, що унеможливлює детальне регулювання кожного аспекту обліку нематеріальних активів.

Водночас ці базові принципи стали основою для розробки національного стандарту НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Порівняльний аналіз зазначених стандартів наведено в Додатку А.

Дослідження економічного змісту нематеріальних активів є першим етапом у розв’язанні проблем їх ефективного використання та відображення в обліку. Разом з тим специфічність даного виду активів викликає ряд інших питань, що потребують відповіді: класифікація, оцінка, переоцінка, знос, відображення в бухгалтерському обліку та звітності тощо.

1.2 Оцінка нематеріальних активів

На сьогоднішній день економіка України перебуває в фінансовій кризі. Щоб збільшити вартість бізнесу в кілька разів, інколи достатньо взяти на баланс уже існуючі нематеріальні активи.

В звіті PricewaterhouseCoopers «Про ЗМІ: Виживання в умовах кредитної кризи – ключова роль нематеріальних активів. інтернет-реклама за часів економічного спаду: як пережити бурю» (On Media: Managing through the credit crunch – intangibles must play their part. Online advertising through a downturn – weathering the storm) мовиться, що не дивлячись на непросту економічну ситуацію компанії індустрії розваг і ЗМІ зовсім не бідують. Більш того, у них є золота жила у вигляді нематеріальних активів вартістю 40 млрд доларів США [9].

Крім того, в звіті наголошується, що на ринку інтернет-реклами домінуватимуть пошукові системи.

«Ці активи можуть стати останньою надією на порятунок в складній ситуації, що склалася на кредитних ринках. нематеріальні активи можна використовувати для надання гарантій банкам-кредиторам і опікунам пенсійних фондів принаймні до тих пір, поки не прийдуть в рівновагу фондові біржі і не буде відновлена повною мірою економічна цінність індустрії розваг і ЗМІ, а також активи їх пенсійних фондів» [10, С. 58-59].

Світова кредитна криза вимусила фінансовий сектор обмежити видачу кредитів саме в той момент, коли нові бізнес-моделі компаній індустрії розваг і ЗМІ потребують додаткового фінансування, щоб залишатися конкурентоспроможним. В звіті мовиться, що нематеріальні активи, такі як роялті, авторські права і торгові марки, можуть складати до 25% від вартості компанії цього сектора.

Адам Саттон, директор, PricewaterhouseCoopers LLP, так коментує ситуацію: «ці активи можуть стати останньою надією на порятунок в

складній ситуації, що склалася на кредитних ринках. нематеріальні активи можна використовувати для надання гарантій банкам-кредиторам і опікунам пенсійних фондів принаймні до тих пір, поки не прийдуть в рівновагу фондові біржі і не буде відновлена повною мірою економічна цінність індустрії розваг і ЗМІ, а також активи їх пенсійних фондів» [11, С. 15-16].

Навіть в період нестабільності індустрія розваг і ЗМІ найімовірніше залишиться однією з найдинамічніших і швидко розвиваються галузей. Темпи зросту виручки в 2014 році прогнозуються на рівні 6,7%. Однак фактор зросту сильно залежить від спроможності залучати фінансування, а секьюритизация нематеріальних активів могла б сприяти цьому процесу.

Адам Саттон додає: «Секьюрітізация нематеріальних активів – явище не нове. У минулому музичний бізнес заставляв нематеріальні активи «працювати» щосили, але і компанії інших секторів індустрії розваг мають в своєму розпорядженні цінні нематеріальні активи. Коли кредит отримати було не так складно, про нематеріальні активи і не згадували» [12, С. 266-267].

Компаніям потрібно уважно проаналізувати свої нематеріальні активи, щоб зрозуміти, чи відповідають вони вимогам кредиторів, що особливо актуальне в економічній ситуації, що склалася.

Практика оцінки нематеріальних активів стала більш ефективною і кваліфікованою. Зрештою, і компанії індустрії розваг, і кредитори, що видають забезпечені активами кредити, повинні переглянути спільну роботу, щоб ефективно використовувати всі спроможності в рамках угод із нематеріальними активами.

Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П запропонували революційний метод оцінки і свою модель оцінки нематеріальних активів. «На перший погляд здається неможливим оцінити такі активи, як здібності співробітників, стратегічна відповідність, інформаційні технології, організаційний клімат і культура, які характеризуються своєю невідчутністю. Однак деякі принципи такої оцінки досить ясні. Нематеріальні активи не можуть і не повинні

вимірюватися таким показником, як сума грошей, що затрачують на їх розвиток, рівно як і незалежними параметрами, що описують їх цінність (людські ресурси або інформаційні технології). Цінність нематеріальних активів визначається їх відповідністю стратегічним пріоритетам підприємства, але не об'ємами грошових коштів, що затрачують на їх створення, або тим. скільки вони коштують самих по собі. Якщо нематеріальні активи цілком відповідають стратегії, то їх цінність для організації суттєво зростає. І навпаки, якщо нематеріальні активи не відповідають стратегії компанії, то навіть нехай на їх розвиток затрачувала велика сума грошових коштів, цінність їх незрівнянно мала» [13, С. 112-113].

Об'єкти нематеріальних активів підприємств повинні бути ліквідним товаром, реалізація якого забезпечує значні надходження до економіки країни та суттєвий прибуток їх власникам

Під час оцінювання українських підприємств інвестори та партнери все частіше звертають увагу не на матеріальні активи, такі як обладнання чи будівлі, а на вартість нематеріальних активів. Такий підхід відповідає глобальним тенденціям, адже у сучасному бізнес-середовищі нематеріальні активи відіграють ключову роль у створенні доданої вартості та формуванні конкурентних переваг. Згідно з даними компанії Ernst & Young, понад 50% загальної вартості провідних світових корпорацій складають саме нематеріальні активи, незалежно від сфери їхньої діяльності. Це може включати патенти, авторські права, торговельні марки, ліцензії, інтелектуальний капітал, ділову репутацію та навіть відносини з клієнтами й партнерами. Такі ресурси не мають фізичної форми, проте вони здатні суттєво впливати на фінансові результати компанії та її ринкову позицію. Ефективне управління нематеріальними активами підвищує інвестиційну привабливість бізнесу, полегшує доступ до фінансування та сприяє його довгостроковій стійкості. Крім того, правильна оцінка таких активів допомагає не лише збільшити капіталізацію підприємства, а й визначити його потенційні точки росту та зони для інноваційного розвитку. Таким

чином, підприємства, що приділяють увагу розвитку своїх нематеріальних активів та інтегрують їх у стратегію управління, отримують значні переваги на глобальному ринку й стають більш привабливими для інвесторів [14].

Використати нематеріальні активи можна по-різному. Наприклад, у господарській діяльності, продаючи продукцію під розкрученою торговою маркою або впроваджуючи в компанії нові технології та управлінські ноу-хау.

Таким чином, відомі компанії в рази підвищують ефективність ведення бізнесу та отримують додаткові прибутки за рахунок нематеріальних активів. Крім того, можна надавати право використання, наприклад, своєї торгової марки або технологічних рішень іншій компанії за певну плату за ліцензійним договором або договором франчайзингу (рис. 1.3).



Рисунок. 1.3 – Модель оцінки нематеріальних активів

Нематеріальні активи можуть виступати об'єктом застави при оформленні банківського кредиту, що додає їм стратегічної значущості в

управлінні фінансами підприємства. Хоча така практика поки не є широко поширеною в Україні, оскільки банки зазвичай віддають перевагу більш матеріальним і відчутним активам, наприклад, нерухомості або обладнанню, проте наявність високовартісних нематеріальних активів, таких як популярна торгова марка, може стати вагомим аргументом для отримання кредиту. Крім того, бездоганна кредитна історія підприємства сприяє покращенню умов надання фінансування, що робить такі активи важливим елементом фінансової стратегії.

Особливу увагу на стратегічну цінність брендів звертає Карлтон Куртис, колишній віце-президент з корпоративних комунікацій компанії Coca-Cola. Він зазначив: «Якщо б наші активи були б знищені за одну ніч, володілець бренда зміг би наступного дня взяти у банку кредит, щоб усе відновити». Це висловлювання підкреслює не лише довіру до бренду як нематеріального активу, але й його здатність виступати гарантом фінансової стабільності навіть у найкритичніших умовах. Таким чином, нематеріальні активи, хоча й мають специфічну природу, можуть відігравати ключову роль у забезпеченні доступу до фінансових ресурсів [15].

Ще один шлях отримання прибутку з цієї нематеріальної субстанції – внесення таких активів до статутного фонду підприємства замість грошей або основних фондів. Велика перевага в тому, що при внесенні до статутного фонду ціна нематеріального активу визначається за домовленістю сторін. Тобто ніхто не завадить засновникам вирішити, що, наприклад, внесена до статутного фонду база даних, ноу-хау або право оренди коштує мільйон гривень. Щоправда, у такому разі можливі проблеми з контролюючими органами, які можуть назвати це роздуванням активів і вимагати провести переоцінку нематеріальних активів.

Нарешті, можна здійснити оцінку належних компанії нематеріальних цінностей і поставити на баланс, амортизуючи їх у встановленому законом порядку та зменшуючи загальний оподатковуваний прибуток за кожен звітний період протягом 20 років.

У західній практиці існують приклади, коли включення товарних знаків до бухгалтерського балансу відігравало вирішальну роль у стратегії захисту від спроб недружнього поглинання. Один з таких випадків мав місце в 1988 році, коли британська компанія Rank Hovis McDougall (RHM) використала свої товарні знаки як частину захисної стратегії проти спроби поглинання. Для цього компанія внесла в баланс вартість усього свого портфеля брендів у вигляді нематеріальних активів. Це стало першим випадком, коли на баланс було поставлено не лише куплені товарні знаки, але й ті, що були створені в межах самої компанії. У 1989 році Лондонська біржа офіційно підтвердила концепцію оцінки бренда, застосовану RHM, що стало важливим кроком у розвитку практики оцінки нематеріальних активів у міжнародній фінансовій практиці.

Користування результатів проведеної оцінки нематеріальних активів і інтелектуальної власності в статутному капіталі дозволяє підприємству отримати наступні практичні переваги [16, С. 81]:

– по-перше, забезпечити можливість участі авторів та підприємств, що володіють правами на інтелектуальну власність, у створенні дочірніх підприємств чи самостійних компаній без потреби виведення фінансових ресурсів із основного капіталу. Це дозволяє значно знизити фінансові ризики та зберегти контроль за розвитком нових бізнес-напрямів, одночасно оптимізуючи структуру активів і фінансів;

– по-друге, сформувати значний статутний капітал без виведення грошових коштів, що сприятиме доступу до інвестиційних ресурсів і зміцненню фінансової стабільності підприємства. Використання інтелектуальної власності як частини капіталу дозволяє залучати інвесторів, не вдаючись до традиційних методів залучення фінансування, таких як емісія нових акцій або кредитні зобов’язання;

– по-третє, амортизувати інтелектуальну власність і замістити її реальними грошовими коштами (капіталізувати інтелектуальну власність), при цьому амортизаційні відрахування залишаються в розпорядженні

підприємства, включаються в собівартість продукції та не оподатковуються. Це дозволяє не тільки підтримувати фінансову стабільність компанії, але й мінімізувати податкові зобов'язання, оскільки кошти, витрачені на підтримку інтелектуальної власності, сприяють зменшенню оподатковуваного прибутку.

– по-четверте, використовувати інтелектуальну власність як заставу при отриманні кредитів, що вже стало можливим в Україні, де існують прецеденти такої практики. Це дозволяє підприємствам не тільки ефективно використовувати нематеріальні активи для залучення фінансування, але й зміцнювати довіру з боку фінансових установ, що оцінюють такі активи як перспективні і стабільні інвестиції.

В той же час користування результатів проведеної оцінки об'єктів інтелектуальної власності і нематеріальних активів в господарській діяльності дозволить:

– по-перше, документально підтвердити права власності і поставити її об'єкти на баланс в якості активів підприємства. Це дає можливість проводити амортизацію інтелектуальної власності і утворювати відповідні фонди амортизаційних відрахувань за рахунок собівартості продукції;

– по-друге, визначитися самому з вартістю нематеріального активу або підтвердити цю вартість для інших осіб у разі здійснення угоди купівлі-продажу;

– по-третє, отримати додаткові доходи за передачу прав на користування об'єктів інтелектуальної власності, а також забезпечити обґрунтоване регулювання розцінок на продукцію інноваційної діяльності підприємства залежно від об'єму переданих прав на її користування.

Крім цього, документальне підтвердження право власності і прав на користування інтелектуальної власності, а також отримання офіційних охоронних документів дозволяє забезпечити реальний контроль над долею ринку і можливість законного переслідування недобросовісного конкурентів і «піратів» (порушників виняткових прав на об'єкти інтелектуальної

власності).

Оцінка вартості об’єктів інтелектуальної власності та нематеріальних активів загалом, як і інших видів майна підприємства, базується на використанні основних підходів, що визначені міжнародними стандартами оцінки. До них належать витратний, прибутковий та ринковий підходи. Кожен із цих підходів має свої методологічні особливості та сферу застосування залежно від характеру активу, цілей оцінки та доступної інформації.

У межах кожного зазначеного підходу виділяють декілька конкретних методів, що дозволяють здійснити оцінку вартості нематеріальних активів з урахуванням їхніх унікальних характеристик. Наприклад, витратний підхід орієнтується на визначення витрат, необхідних для створення чи відтворення активу, прибутковий – на аналіз доходів, які може приносити актив у майбутньому, а ринковий – на зіставлення вартості аналогічних об’єктів на ринку. Такий підхід до оцінки дозволяє обрати оптимальний метод, що найбільше відповідає об’єктивним умовам діяльності підприємства.

Дуже поширеним на практиці є витратний підхід, сутність якого полягає в розрахунку витрат на відтворювання нематеріальних активів.

Відповідно до методу початкових витрат вартість нематеріальних активів визначається за даними бухгалтерської звітності підприємства за декілька останніх років. При цьому увага звертається на величину таких витрат і термін створення активів. Реалізація методу початкових витрат передбачає такий порядок розрахунку:

– виявляються всі фактичні витрати, пов’язані із створенням, придбанням або впровадженням об’єкту інтелектуальної власності;

– витрати коректуються (уточнюються) відповідно до величини індексу цін на день оцінки;

– визначається нарахована величина амортизації об’єкту інтелектуальної власності;

– вартість об’єкту інтелектуальної власності визначається як різниця

між величиною уточнених витрат і нарахованою амортизацією.

Ідея методу вартості заміщення полягає в тому, що максимальна вартість нематеріального активу визначається мінімальною ціною, яку необхідно заплатити за придбання активу аналогічної корисності або споживної вартості.

Одним із найоптимальніших підходів до визначення вартості унікальних нематеріальних активів є використання методу відновної вартості. Цей метод передбачає розрахунок суми витрат, необхідних для створення ідентичної копії оцінюваного активу. При цьому розрахунки мають базуватися на актуальних ринкових цінах на сировину, матеріали та комплектуючі, а також на середній вартості праці кваліфікованих фахівців у відповідній галузі. Застосування методу відновної вартості дозволяє враховувати реальні витрати, що необхідні для відтворення активу в сучасних економічних умовах.

Прибутковий підхід ґрунтується на припущенні, що економічна вартість певного нематеріального активу визначається обсягом доходів, які можна отримати від його використання у майбутньому. Іншими словами, оцінка вартості активу базується на його потенціалі генерувати прибуток у перспективі. У межах цього підходу реалізується кілька методів, зокрема метод капіталізації прибутку, метод дисконтування майбутніх грошових потоків і метод залишкового прибутку. Кожен із цих методів дозволяє більш точно оцінити економічну доцільність використання активу, зважаючи на його здатність забезпечувати стабільний фінансовий результат.

Процедура визначення вартості нематеріального активу за методом капіталізації прибутку включає кілька послідовних етапів, які є важливими для досягнення точності оцінки:

– ідентифікація джерел та розмірів чистого прибутку, генерованого нематеріальним активом. На цьому етапі аналізуються джерела доходів, що прямо пов’язані з використанням активу, а також обчислюється розмір чистого прибутку, який він забезпечує;

– визначення ставки капіталізації чистого прибутку. Цей етап передбачає встановлення коефіцієнта, який відображає ризики, пов’язані з використанням активу, а також очікувану норму доходності на інвестований капітал.

– розрахунок вартості активу. Обчислення здійснюється шляхом поділу розміру чистого прибутку, що генерується активом, на ставку капіталізації. Таким чином отримується оціночна вартість активу.

Реалізація методу дисконтування майбутніх грошових потоків також складається з кількох ключових кроків:

– оцінка майбутніх грошових потоків. Вона включає визначення прогнозованих надходжень, що складаються з чистого прибутку, отриманого внаслідок використання об’єкта інтелектуальної власності, та суми амортизації, яка також генерується об’єктом.

– визначення ставки дисконтування. Цей етап передбачає встановлення ставки, яка відображає часову вартість грошей та ризики, пов’язані з отриманням прогнозованих грошових потоків.

– розрахунок сукупної поточної вартості майбутніх доходів. Вартість визначається через дисконтування прогнозованих грошових потоків, приводячи їх до поточного періоду.

– агрегування отриманих результатів. Останнім етапом є складання дисконтової вартості майбутніх грошових потоків і вартості об’єкта інтелектуальної власності, приведеної до поточного моменту [17].

Ринковий підхід до оцінки вартості нематеріальних активів реалізується за допомогою методу порівняльного аналізу продажу і методу звільнення від роялті.

Метод порівняльного аналізу продажу передбачає порівняння оцінюваного об’єкту інтелектуальної власності з вартістю аналогічних об’єктів, реалізованих на ринку. При використовуванні методу порівняльного аналізу продажу:

– збирають інформацію відносно угод по реалізації аналогічних

об’єктів інтелектуальної власності;

– визначають перелік показників, по яких порівнюють об’єкти інтелектуальної власності;

– коректують фактичні ціни угод відносно об’єктів інтелектуальної власності з урахуванням значень показників порівняння;

– визначають вартість об’єкту інтелектуальної власності на основі з коректованих фактичних даних за реальними угодами.

Метод звільнення від роялті базується на гіпотетичному припущенні, що підприємство не є власником інтелектуальної власності, яку воно використовує у своїй діяльності. У такому випадку підприємство мало б сплачувати певний відсоток своєї виручки у формі роялті на користь власників цих прав. Однак, оскільки підприємство володіє відповідною інтелектуальною власністю, воно не здійснює таких виплат, а, відповідно, залишає цю частку виручки у своєму розпорядженні. Ця частина виручки розглядається як додатковий прибуток, що генерується конкретним нематеріальним активом.

Відповідно, ринкову вартість такого активу визначають шляхом оцінки дисконтованої вартості майбутніх грошових потоків, сформованих на основі цього додаткового прибутку. Такий підхід дозволяє врахувати економічний ефект від використання нематеріального активу та відобразити його ринкову вартість через фінансові результати діяльності підприємства.

Оцінка нематеріальних активів особливо важлива для підприємств високотехнологічних галузей. Однак в українській практиці нематеріальні активи, як правило, недооцінюються. Високотехнологічні підприємства, як правило, володіють значним об’ємом нематеріальних активів. Знання їх реальної вартості і уміле їх використовування здатні значно зміцнити позиції компанії на ринку.

Любі об’єкти інтелектуальної власності, створені і використовувані на підприємстві – це скриті економічні резерви.

1.3 Концептуальні основи обліку та аналізу нематеріальних активів

Віднесення об’єкта до нематеріальних активів є досить відповідальним моментом в реалізації загальної схеми обліку необоротних активів зокрема та процесу бухгалтерського обліку в цілому, оскільки факт ідентифікації визначає подальші процедурні кроки щодо технології облікового процесу, а ступінь переконливості економічного обґрунтування такого віднесення виступає гарантією відображення реального фінансового стану підприємства.

Для бухгалтерського обліку визначення нематеріального активу міститься в НП(С)БО 8, норми якого застосовуються підприємствами, організаціями і іншими юридичними особами всіх форм власності, окрім бюджетних установ. Головна мета обліку нематеріальних активів підприємства – найповніше визначення розміру виробничих фондів суб’єкта господарювання. Характерною особливістю є те, що об’єктом обліку є права на використання інтелектуальної власності.

Нематеріальні активи підприємства можна класифікувати за способом їх набуття, розподіляючи на активи, що були отримані шляхом купівлі, безоплатно, через дарування або на підставі прав відчуження. Важливо зазначити, що господарська корисність об’єкта інтелектуальної власності стає очевидною лише в момент його інтеграції в господарський оборот підприємства. До цього часу нематеріальний актив може вважатися пасивним і характеризується прихованими потенційними можливостями. Іншими словами, поза виробничим процесом нематеріальні активи не приносять власнику вигоди і не мають своєї повної вартості.

Споживча вартість нематеріального активу є динамічною характеристикою його корисності в умовах конкретного господарства. Як тільки актив залучається до господарської діяльності, його споживча вартість починає проявлятися. За умов розвитку ринкових відносин, значення і частка

нематеріальних активів в активах підприємства зростають, оскільки це обумовлено швидкими та масштабними технологічними змінами в різних галузях, розповсюдженням інформаційних технологій, удосконаленням фінансових відносин, а також зростанням конкуренції.

Отже, при залученні того чи іншого об’єкта інтелектуальної власності до господарського обороту підприємство повинно враховувати такі фактори:

– якісні характеристики об’єкта з точки зору його корисності. Це включає оцінку того, наскільки об’єкт інтелектуальної власності може бути корисним для підприємства в процесі його діяльності.

– вартість нематеріального активу, з урахуванням оцінки незалежного оцінювача і власного уявлення про його цінність. При цьому необхідно враховувати вплив активу на вартість кінцевої продукції.

– строк корисного використання нематеріального активу. Це враховує споживчі якості товару, який буде отриманий завдяки використанню цього активу, зокрема його позитивний вплив на кінцевий продукт.

– ефекти використання нематеріального активу. Оцінка ефективності його використання здійснюється через призму дохідності та конкурентоспроможності, що визначає його вплив на загальні результати підприємства

– капіталізація об’єкта нематеріальних активів. Це означає, що актив стає товаром на ринку, який може бути об’єктом купівлі-продажу, що важливо для підприємства при вирішенні питань стратегії розвитку.

Нематеріальні активи відображаються в балансі підприємства, якщо є ймовірність отримання майбутніх економічних вигод від їх використання, і якщо їх вартість може бути достовірно визначена.

Нематеріальні активи, що були придбані або створені власними силами, відображаються на балансі підприємства за початковою (первісною) вартістю. Вона охоплює не лише вартість самого придбання, але й додаткові витрати, пов’язані з його введенням в експлуатацію. Зокрема, до початкової вартості включають митні збори, невідшкодовувані податки, транспортні

витрати, оплату послуг з установки та налаштування, а також інші витрати, які безпосередньо впливають на доведення активу до стану, придатного для використання. Це можуть бути витрати на консультаційні послуги, технічну підтримку, реєстрацію прав або ліцензій, а також тестування чи сертифікацію. Такий підхід дозволяє об'єктивно оцінити вартість нематеріальних активів та забезпечити їх коректне відображення у фінансовій звітності, що має важливе значення для аналізу економічного стану підприємства, його інвестиційної привабливості та прозорості фінансової діяльності. Коректна оцінка та облік нематеріальних активів сприяють ефективному управлінню ресурсами компанії та визначенню їхнього реального внеску у розвиток бізнесу [18].

Первісну вартість нематеріальних активів збільшують на суму витрат, пов'язаних з удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їхніх можливостей і терміну використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод.

Облік нематеріальних активів відображається на рахунку 12 «Нематеріальні активи». По дебету даного рахунку відображається первинна вартість прийнятих на баланс нематеріальних активів, а по кредиту списується вартість реалізованих або списаних активів. Рахунок 12 має шість субрахунків, які відповідають окремим групам нематеріальних активів:

- 121 «Права користування природними ресурсами»;
- 122 «Права користування майном»;
- 123 «Права на знаки для товарів та послуг»;
- 124 «Права на об'єкти промислової власності»;
- 125 «Авторські та суміжні з ними права»;
- 127 «Інші нематеріальні активи».

У балансі суму нематеріальних активів відображають у складі необоротних активів за залишковою вартістю, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється

протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством в разі визнання цього об’єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не більше ніж 20 років.

При визначенні строку корисного використання об’єкта нематеріальних активів слід ураховувати:

– строки корисного використання подібних активів;

– моральний знос, що передбачається;

– правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання та інші чинники.

Підприємство обирає метод амортизації нематеріального активу самостійно, зважаючи на характер і умови отримання майбутніх економічних вигід від його використання. У разі, якщо визначити такі умови неможливо, застосовується прямолінійний метод амортизації, який забезпечує рівномірний розподіл вартості активу протягом усього терміну його корисного використання.

Розрахунок амортизаційних відрахувань при застосуванні обраних методів здійснюється відповідно до вимог, встановлених НП(С)БО 7 «Основні засоби». Цей нормативний документ регулює порядок обліку, оцінки та амортизації активів, забезпечуючи їх коректне відображення у фінансовій звітності підприємства.

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків, коли:

– існує не відмовне зобов’язання іншої особи щодо придбання цього об’єкта наприкінці строку його корисного використання;

– ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об’єкта.

Строк корисного використання нематеріального активу та метод його амортизації переглядають у кінці звітного року, якщо з наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов

отримання майбутніх економічних вигід.

Амортизацію нематеріального активу нараховують, виходячи з обраного методу нарахування амортизації та строку використання, починаючи з місяця, що настає за місяцем змін.

Під час проведення інвентаризації нематеріальних активів їх наявність встановлюється на основі документів, що слугували підставою для оприбуткування, або додаткових документів, які підтверджують права власності. При здійсненні цієї процедури необхідно дотримуватися положень НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», що регламентує порядок обліку та оцінки таких активів.

До інвентаризаційного опису нематеріальних активів включаються такі дані: назва активу, дата його придбання, первісна вартість, сума зносу, термін корисного використання та коротка характеристика. Результати інвентаризації заносяться до відповідних інвентаризаційних описів, які охоплюють як основні засоби, так і нематеріальні активи. Такий підхід забезпечує систематизоване відображення інформації та створює підґрунтя для подальшого аналізу.

Особливу увагу при інвентаризації нематеріальних активів слід приділяти їхній оцінці. Необхідно аналізувати первісну вартість активів та надавати обґрунтовані висновки щодо доцільності їхньої переоцінки. У разі потреби підприємство може здійснювати переоцінку нематеріальних активів за справедливою вартістю на дату балансу або проведення інвентаризації, якщо існує відповідний ринковий попит на такі активи.

Порядок відображення нематеріальних активів в облікових регістрах та фінансовій звітності приведений на рисунку 1.4.

Результати проведеної в процесі інвентаризації переоцінки комісія оформляє відповідним актом, який додається до інвентаризаційного опису нематеріальних активів.

У разі виявлення лишків об’єктів нематеріальних активів, інвентаризаційна комісія заносить їх до інвентаризаційного опису разом з

усіма необхідними даними. Оцінка таких об’єктів проводиться відповідно до дійсної відновлюваної вартості і оформляється відповідними актами.

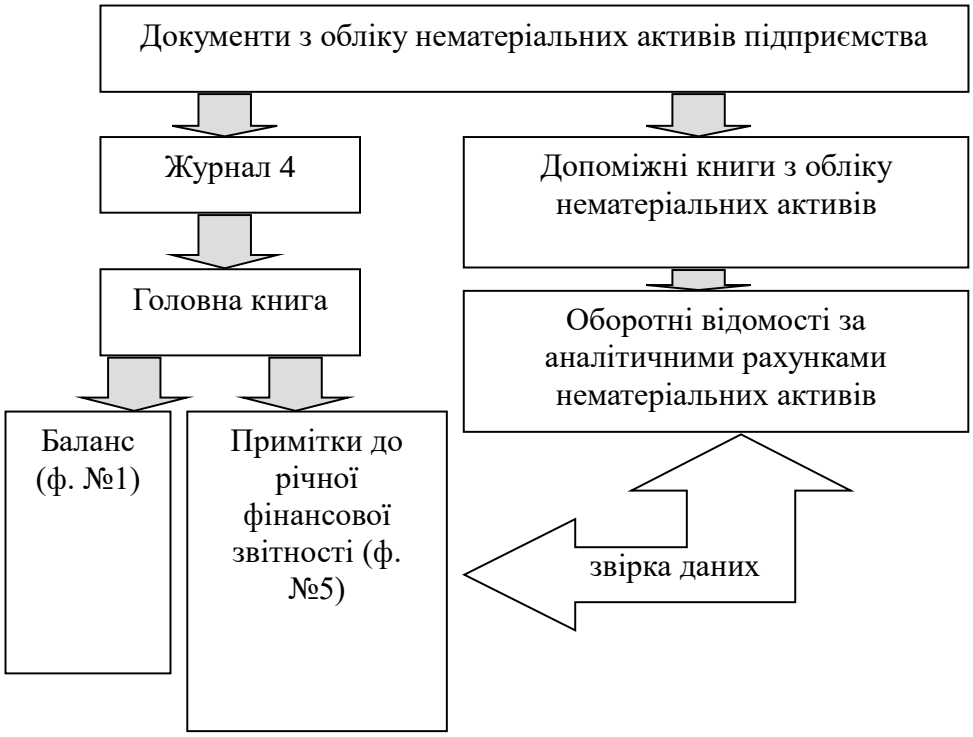


Рисунок 1.4 – Порядок відображення в обліку нематеріальних активів

Згідно з нормами НП(С)БО 8 нематеріальний актив списують з балансу в разі його вибуття або внаслідок продажу, безоплатного передавання або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання.

Фінансовий результат від вибуття об’єктів нематеріальних активів визначається як різниця між доходом, отриманим від їх вибуття (за вирахуванням непрямих податків та витрат, пов’язаних із вибуттям), та їх залишковою вартістю. Це дозволяє оцінити ефективність продажу або іншого способу вибуття нематеріальних активів і вплив цього процесу на фінансовий

стан підприємства.

Господарюючі суб’єкти, інвестуючи в нематеріальні активи, ставлять перед собою мету отримання додаткового прибутку від їх використання в процесі діяльності. Однак розрахунок ефективності такого використання нематеріальних активів має низку складнощів і потребує застосування комплексного підходу. Це дозволяє точніше визначити реальний вплив нематеріальних активів на результати господарської діяльності та фінансові показники підприємства.

Аналіз і оцінка структури нематеріальних активів здійснюється за кількома напрямами:

– види нематеріальних активів, що дозволяє визначити їх характер та можливості для використання в різних аспектах господарської діяльності;

– джерела надходжень, що включають різні шляхи набуття активів, таких як придбання, створення або інші форми здобуття;

– терміни корисного використання, що дає уявлення про тривалість використання активу для отримання економічних вигод;

– ступінь правової захищеності, важливий аспект для забезпечення прав на використання активу і можливості захисту від незаконного використання;

– рівень ліквідності та ризик вкладень, що дозволяє оцінити фінансові ризики, пов’язані з інвестуванням у нематеріальні активи, а також можливість їх швидкого перетворення на грошові кошти;

– напрями вибуття, що стосуються стратегій і можливостей вибуття активів, таких як продаж або ліквідація, і їхнього впливу на фінансові результати підприємства.

Для аналізу та оцінки нематеріальних об’єктів використовується система економічних показників, що характеризують стан і динаміку досліджуваного об’єкта. Вони дозволяють оцінити зміну вартості нематеріальних активів, а також їх ефективність у процесі використання.

Особливе значення для управління господарюючим суб’єктом мають

показники ефективності використання нематеріальних активів. Вони відображають ступінь впливу активів на фінансові результати підприємства та його загальний фінансовий стан. Це дозволяє керівництву приймати обґрунтовані рішення щодо подальшого використання або інвестицій у нематеріальні активи.

Аналіз нематеріальних активів зазвичай починається з оцінки їх динаміки в межах різних класифікаційних груп. Це обумовлено тим, що нематеріальні активи не є однорідними за своїм складом, характером використання в процесі виробництва та ступенем впливу на фінансові результати.

Аналіз структури вибуття нематеріальних активів здійснюється за наступними напрямами (причинами):

- списання після закінчення строку служби;
- списання раніше встановленого строку служби;
- продаж (уступка) виняткових прав;
- безкоштовна передача нематеріальних активів.

Аналіз за ступенем ліквідності та ризику інвестицій в нематеріальні активи здійснюється наступним чином:

- нематеріальні активи розбиваються на три групи: високоліквідні, середньоліквідні, низько ліквідні;
- визначається питома вага кожної групи в загальній величині нематеріальних активів;
- дається оцінка нематеріальних активів за ступенем ліквідності та ризику.

Метою економічного аналізу ефективності використання основних засобів є визначення рівня забезпеченості підприємства цими активами при максимальній інтенсивності їх використання.

Важливою складовою цього процесу є оцінка того, наскільки ефективно підприємство застосовує свої основні засоби для досягнення високих результатів. Завдання, об’єкти та етапи аналізу використання

основних засобів та нематеріальних активів детально представлені на рисунку 1.5.



Рисунок 1.5 – Завдання, об’єкти та етапи аналізу ефективності використання нематеріальних активів

Економічний ефект від придбання підприємством права на використання запатентованого виробничого досвіду та знань, а також «ноу-хау» (незапатентованого досвіду), можна оцінити лише на основі результатів реалізації продукції, що виготовляється з використанням ліцензії або «ноу-хау». Однак, варто зазначити, що обсяг продажу залежить від багатьох інших факторів, таких як ціна, попит, якість товару тощо. Кожен з цих факторів впливає на кінцевий результат, але визначити окремо дію кожного з них є складним завданням через їх взаємозв’язок і множинність впливів на кінцевий результат [19].

Ефективність придбання ліцензій та «ноу-хау» значною мірою залежить від кількості та розмірів платежів, які необхідно здійснити за їх придбання. Крім того, важливими чинниками є строки фінансування, що надаються для цього процесу, а також обсяг капітальних вкладень, які підприємство здійснює у виробничі й інші засоби. Не менш важливими є поточні витрати, пов’язані з виготовленням і реалізацією продукції, виготовленої на основі ліцензії чи «ноу-хау». Ці фактори суттєво впливають на загальну економічну доцільність та ефективність процесу впровадження нових технологій чи методів у виробництво та продаж товарів.

Розрахунок економічного ефекту (Е) використання ліцензій і «ноу-хау» за період *i* може бути проведений за формулою 1.1:

$$E_r = \sum_{t=0}^{1} \frac{(P_t - S_t)}{(1+r)}, \quad (1.1)$$

де P_t – вартісна оцінка результату використання ліцензійної технології за рік t;

S_t – витрати, пов’язані з використанням ліцензійної технології за рік t;

r – ставка дисконтування (приведення різноманітних витрат до

порівняного за часом виду) [20, С. 315-317].

В якості r для розрахунків використовуються: середня річна ставка банківського відсотку; середньорічна норма прибутку; середній норматив ефективності капітальних вкладень.

До найпростіших методів, що застосовуються здебільшого для оперативного та наближеного визначення доцільності використання конкретного об’єкта нематеріальних активів, відносяться статичні методи оцінки ефективності. В економічній практиці аналізу найбільш часто застосовуються такі методи, як розрахунок сумарного або середньорічного чистого прибутку, що отримується внаслідок використання нематеріальних активів, визначення рентабельності інвестицій, спрямованих на придбання таких активів, а також визначення терміну окупності інвестицій. Ці методи дають змогу в короткий термін оцінити економічну вигоду від використання нематеріальних активів і прийняти обґрунтовані рішення щодо їх подальшого використання в господарській діяльності підприємства.

Сумарний чистий прибуток визначають як різницю сукупних вартісних результатів і витрат, зумовлених використанням об’єкта нематеріальних активів (формула 1.2):

$$П_ч = \sum_{t-1}^{n}(P_t - Bt), \quad (1.2)$$

де P_t – вартісна оцінка результатів (доходу), отриманих підприємством від використання об’єкта нематеріальних активів протягом t-го інтервалу часу;

B_t – сукупні витрати (включаючи податок на прибуток), пов’язані з використанням підприємством об’єкта нематеріальних активів протягом t-го інтервалу часу;

n – кількість часових інтервалів протягом періоду використання (експлуатації) об’єкта нематеріальних активів [21, С. 129].

Середньорічний чистий прибуток є розрахунковим показником, що визначає величину чистого прибутку, отриманого підприємством протягом року (формула 1.3):

$$П_{ч}^{р} = \frac{1}{T}\sum_{t-1}^{n}(P_t - Bt), \quad (1.3)$$

де T – тривалість періоду корисного використання об'єкта нематеріальних активів [21, С. 130].

Використання об'єкта нематеріальних активів вважається економічно обґрунтованим за умови, що відповідні показники ефективності мають додатне значення. Одним із ключових індикаторів є рентабельність інвестицій у нематеріальні активи ($k_{pi}^{НМА}$), яка дозволяє не лише встановити факт прибутковості використання такого активу, а й оцінити рівень цієї прибутковості, що має вирішальне значення для аналізу економічної доцільності інвестицій.

Розрахунок показника рентабельності інвестицій у нематеріальні активи здійснюється шляхом визначення співвідношення між отриманим прибутком від використання відповідного об'єкта нематеріальних активів і вартістю здійснених інвестицій у цей об'єкт. Такий підхід забезпечує кількісну оцінку ефективності вкладень, формалізовану через відповідну математичну модель (формула 1.4), що сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень:

$$k_{pi}^{НМА} = \frac{П_{ч}^{НМА}}{I_{n}^{НМА}}, \quad (1.4)$$

де $П_{ч}^{НМА}$ – чистий прибуток від використання об'єкта нематеріальних активів

$I_{n}^{НМА}$ – початкові інвестиції в об'єкт нематеріальних активів (первісна вартість об'єкта нематеріальних активів) [22, С. 40].

Для аналізу ефективності використання нематеріальних активів можуть застосовуватися й динамічні методи оцінки економічної ефективності, що базуються на процесі дисконтування майбутніх грошових потоків. Один із найбільш простих та поширених серед таких методів – це метод чистої теперішньої вартості. Цей метод полягає у визначенні чистого приведеного доходу від використання об'єкта нематеріальних активів. Чистий приведений дохід є різницею між приведеними до теперішньої вартості сумами чистих грошових потоків, що генеруються протягом періоду використання об'єкта нематеріальних активів, та сумою інвестиційних витрат, необхідних для його придбання. Цей показник дозволяє оцінити, наскільки вигідним є вкладення в конкретний нематеріальний актив з огляду на час та цінність грошей у часі. Розрахунок здійснюється за допомогою спеціальної формули, яка враховує всі ці фактори. Цей показник розраховують за формулою 1.5:

$$ЧПД = \sum_{t-1}^{T} \frac{ЧГП_t}{(1+r)^t} - \sum_{t-1}^{T} \frac{I_t}{(1+r)^t}, \quad (1.5)$$

де *ЧПД* – сума чистого приведеного доходу від використання об'єкта нематеріальних активів;

$ЧГП_t$ – чистий грошовий потік (чистий прибуток плюс річні амортизаційні відрахування) в t-му році;

I_t – інвестиційні витрати на придбання об'єкта нематеріальних активів в t-му році;

r – дисконтна ставка (ставка приведення різночасових витрат до теперішнього часу) [23, С. 122-123].

Ефект від використання нематеріальних активів досягається тоді, коли темпи зростання виручки від реалізації чи прибутку випереджають у динаміці темпи зростання нематеріальних активів. Одним із найінформативніших показників ефективності використання нематеріальних

активів є рівень їхньої дохідності (формула 1.6):

$$R = \frac{\text{П}}{\text{НА}}, \tag{1.6}$$

де П – прибуток від реалізації ліцензованої продукції;

НА – вартість нематеріальних активів.

РОЗДІЛ 2
ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ НА ПАТ «ЗАПОРІЖСТАЛЬ»

2.1 Організаційно-економічні характеристики підприємства

Повне найменування підприємства: Публічне акціонерне товариство «Запоріжсталь».

Скорочене найменування: ПАТ «Запоріжсталь».

Організаційно-правова форма: публічне акціонерне товариство.

Адреса: 69008, Україна, м. Запоріжжя, вул. Південне шосе, 72

Структуру та штати затверджує директор ПАТ «Запоріжсталь» на підставі статутної компетенції, з урахуванням обсягу її господарської діяльності зображена в Додатоку З.

Облікова політика визначає основи, стандарти, правила та процедури ведення бухгалтерського обліку, які застосовуються всіма структурними підрозділами ПАТ «Запоріжсталь» для належного обліку та складання фінансової звітності відповідно до чинного законодавства та міжнародних стандартів. Вона встановлює принципи визнання та оцінки об’єктів обліку, регламентує методи класифікації активів, зобов’язань, доходів і витрат, а також формує підходи до розкриття та деталізації окремих статей фінансової звітності підприємства. Особлива увага приділяється забезпеченню прозорості та точності даних, щоб звітність могла слугувати ефективним інструментом для управлінських рішень і інвестиційного аналізу. Керівництво підприємства розробляє та затверджує цю політику, орієнтуючись на те, щоб фінансова звітність відповідала вимогам користувачів, була доречною для прийняття рішень, достовірно відображала результати діяльності та фінансовий стан компанії, а також враховувала

економічну сутність господарських операцій і подій, а не лише їх юридичну форму. Це сприяє підвищенню довіри з боку інвесторів і кредиторів, а також забезпечує стабільність і розвиток підприємства в умовах мінливого ринкового середовища. Важливо також, що політика визначає порядок внесення змін до облікових процедур у разі змін нормативної бази або бізнес-процесів, що гарантує постійну актуальність обліку та відповідність сучасним вимогам ведення бізнесу [24].

Амортизація основних засобів на ПАТ «Запоріжсталь» розраховується за допомогою прямолінійного методу, що базується на встановлених строках корисної служби, визначених технічним персоналом підприємства. Цей метод передбачає рівномірний розподіл економічних вигод, які отримуються від використання основного засобу, на кожний період нарахування амортизації. Важливою характеристикою є те, що при цьому ліквідаційна вартість основних засобів вважається нульовою. Процес нарахування амортизації на новопридбаний актив розпочинається з наступного місяця після введення активу в експлуатацію. Зазначимо, що амортизація не застосовується до земельних ділянок. У випадку з об’єктами, які класифікуються як малоцінні необоротні активи, амортизація нараховується в розмірі 100% від вартості активу одразу після його введення в експлуатацію. Такий підхід дозволяє підприємству оперативно відобразити витрати на ці активи у фінансовій звітності, що сприяє ефективному управлінню основними засобами та точному відображенню їхнього реального внеску у господарську діяльність підприємства [24].

Запаси оцінюються за меншу з двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації. Собівартість запасів повинна відображати всі витрати, що пов’язані з їх придбанням, переробкою та доставкою до місця їхнього теперішнього знаходження, а також приведенням до стану, в якому вони можуть бути використані за призначенням. У разі визначення собівартості придбання запасів враховуються такі витрати:

− суми, що виплачуються постачальникові відповідно до умов договору,

за винятком непрямих податків; суми митних зборів, що сплачуються при ввезенні;

− суми непрямих податків, які не підлягають відшкодуванню підприємству у зв’язку з придбанням запасів;

− транспортно-заготівельні витрати, що включають витрати на заготівлю запасів, оплату тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи та транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, а також витрати на страхування ризиків транспортування;

− інші витрати, безпосередньо пов’язані з придбанням запасів і їх приведенням до стану, придатного для подальшого використання в запланованих цілях (наприклад, ризикова маржа або винагорода банку за акредитиви, відкриті відповідно до умов договорів постачання запасів, за умови можливості зіставлення цієї маржі з конкретною партією запасів).

При визначенні собівартості придбаних запасів необхідно враховувати знижки, включаючи торговельні й інші знижки, які вираховуються з вартості. Однак витрати, пов’язані з проведенням ринкових досліджень, пошуком постачальників або залученням консультантів, не включаються в собівартість запасів, а відносяться на адміністративні або витрати на збут.

Собівартість запасів, вироблених підприємством, включає витрати, безпосередньо пов’язані з конкретними одиницями запасів, а саме:

− прямі матеріальні витрати (вартість сировини, покупних напівфабрикатів, комплектуючих виробів та інших виробничих матеріалів);

− прямі витрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати працівникам, що безпосередньо зайняті на виробництві продукції);

− інші прямі витрати, що можуть бути віднесені на конкретний об’єкт витрат, такі як амортизація обладнання, призначеного для виготовлення конкретного виробу, оренда землі для розміщення виробничих приміщень тощо;

− змінні загальновиробничі витрати, що змінюються пропорційно до змін обсягів виробництва, такі як витрати на допоміжні матеріали, зарплата

обслуговуючого персоналу (наладчики, кранівники, такелажники);

− постійні загальновиробничі витрати, що залишаються незмінними при зміні обсягів виробництва, до яких відносяться знос та обслуговування загальновиробничих приміщень і обладнання, амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення, розподілена на витрати виробництва.

Нерозподілена частина постійних загальновиробничих витрат повинна бути віднесена на собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) в періоді, в якому виникли ці витрати.

При обліку запасів ПАТ «Запоріжсталь» включає в їх вартість також інші витрати, що безпосередньо пов’язані із приведенням цих запасів до стану, придатного для використання в планованих цілях. Наприклад, витрати на розробку специфічного продукту для конкретного покупця або витрати на доопрацювання продукції відповідно до вимог конкретного споживача.

До витрат, які не включаються до собівартості запасів і визнаються витратами періоду, в якому вони понесені, належать:

− понаднормативні відходи матеріалів, зайві витрати на оплату праці або інші виробничі витрати;

− витрати на зберігання, за винятком витрат, що виникають внаслідок виробничого процесу та необхідні для підготовки до наступного етапу виробництва;

− адміністративні накладні витрати, не пов’язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у відповідний стан;

− витрати на продаж продукції [24].

ПАТ «Запоріжсталь» при вибутті запасів застосовує метод середньозваженої вартості. У рамках цього методу вартість одиниці запасів розраховується як середньозважена з вартості аналогічних взаємозамінних запасів на початок періоду та вартості придбання або виробництва цих запасів, що були отримані протягом звітного періоду. Це дозволяє підприємству забезпечити рівномірний підрахунок вартості запасів, що

виходять із обігу, та уникнути значних коливань у фінансових показниках, які можуть виникнути внаслідок використання різних методів оцінки. ПАТ «Запоріжсталь» дотримується єдиного підходу до оцінки запасів, використовуючи цей метод для всіх одиниць, які мають однакове призначення та умови використання, що сприяє підвищенню точності обліку та консистентності у фінансовій звітності. Це також дозволяє більш ефективно планувати витрати та оптимізувати управління запасами в умовах змінних ринкових умов.

ПАТ «Запоріжсталь» здійснює первісну оцінку фінансових активів і зобов’язань за справедливою вартістю, що забезпечує максимально точне відображення їхньої ринкової вартості на момент визнання. Якщо фінансовий актив або зобов’язання не обліковується за справедливою вартістю з урахуванням змін у звіті про фінансові результати, у його первісну оцінку додаються витрати, пов’язані з укладенням угод, такі як комісії, збори чи інші безпосередні витрати. Прикладами фінансових інструментів, що оцінюються за справедливою вартістю без врахування витрат на угоди, є цінні папери, иакі як акції, облігації та векселі, де зміни їхньої вартості відображаються у звіті про фінансові результати підприємства. Водночас до інструментів, оцінюваних з додаванням витрат на угоди, належать облігації, утримувані до погашення, видані кредити, дебіторська заборгованість та зобов’язання, які не обертаються на активному ринку. У випадках, коли для фінансового інструмента існує активний ринок із доступними котируваннями, його справедлива вартість визначається на основі цих котирувань. Якщо ринок є недостатньо активним або ціни не є публічно доступними, ПАТ «Запоріжсталь» використовує альтернативні методи оцінки. До них належать аналіз подібних угод, що відбулися нещодавно між незалежними сторонами, порівняння з поточними ринковими цінами на аналогічні інструменти або розрахунок шляхом дисконтування майбутніх грошових потоків. Такий підхід дозволяє забезпечити максимально точне і надійне відображення фінансового стану підприємства.

Фінансові зобов’язання, які враховуються за справедливою вартістю, після первісного визнання ПАТ «Запоріжсталь» продовжує облік цих зобов’язань за справедливою вартістю. Інші фінансові зобов’язання обліковуються за амортизованою вартістю, що визначається з використанням методу ефективної ставки відсотка. Первісна вартість позик, що були отримані, визначається сумою фактично отриманих коштів, яка враховує витрати, пов’язані з безпосереднім отриманням такої позики. У подальшому позики підлягають обліку на кожну наступну звітну дату за амортизованою вартістю, що є поточною вартістю очікуваних майбутніх грошових потоків, дисконтованих з використанням ефективної ставки відсотка.

Різниця між номінальною сумою заборгованості та її дисконтованою вартістю являє собою суму амортизації. Ця сума амортизації повинна бути списана на рахунки обліку фінансових доходів і витрат протягом усього періоду погашення заборгованості. На кожну дату звітності ПАТ «Запоріжсталь» визначає поточну частину фінансових зобов’язань (суму, яка підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати звітності) з кожного довгострокового фінансового інструмента і враховує цю частину в складі поточних зобов’язань.

Комбінат має обов’язок списати фінансове зобов’язання (або його частину) з балансу тільки тоді, коли воно буде повністю погашене, тобто коли зобов’язання, зазначене в договорі, буде виконано, анульовано або коли закінчиться термін його дії і воно більше не підлягає відновленню [24].

Податковий облік на ПАТ «Запоріжсталь» включає в себе обов’язкове нарахування, облік та сплату різних видів податків і зборів відповідно до законодавства України. Основні податки, які підприємство зобов’язане сплачувати, включають:

Податок на прибуток підприємств: Загальна ставка податку на прибуток українських підприємств становить 18%. Деякі спеціальні режими оподаткування можуть застосовуватися з іншими ставками або пільгами в залежності від діяльності та обставин підприємства.

Податок на додану вартість (ПДВ): Звичайна ставка ПДВ в Україні становить 20%. Цей податок сплачується при купівлі-продажу товарів і послуг в рамках внутрішнього ринку.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Включає обов'язкові внески від операцій заробітної плати і становить 22% (загальна ставка) з фіксованої бази.

Акцизний збір: Застосовується до окремих видів товарів, таких як паливо, алкогольні напої та інші продукти, відповідно до специфічних акцизних ставок.

Місцеві податки і збори: Включають податок на землю, комунальні платежі, місцеві збори та інші місцеві обов'язкові платежі, які залежать від місця знаходження підприємства та його діяльності.

Отже, облікова політика ПАТ «Запоріжсталь» є не лише набором правил і процедур, але і важливим інструментом для забезпечення фінансової стабільності і прозорості підприємства. Вона дозволяє ефективно відображати фінансові результати і здійснювати стратегічне фінансове планування, що є важливим для його подальшого розвитку та успіху на ринку [24].

Всі записи на рахунках бухгалтерського обліку виконуються лише на основі первинних документів, рух яких проходить наступні стадії:

– виписка документів;

– перевірка документів та їх приймання;

– обробка;

– відображення операцій згідно документу;

– здача документів до архіву.

Для обліку ПАТ «Запоріжсталь» використовує програму «Дебет Плюс», яка дає можливість:

– ведення синтетичного і аналітичного обліку стосовно до потреб підприємства;

– отримання всіх необхідних звітів і різних документів по

синтетичному і аналітичному обліку;

– змінювати і доповнювати план рахунків, систему проводок, наладки аналітичного обліку, форми первинних документів, форми звітності;

– автоматичного друку вихідних (первинних) документів.

Вихідними даними для роботи програми є проводки, які вносяться в журнал господарських операцій.

На основі введених проводок програмне забезпечення автоматично формує звітність та низку допоміжних документів, які забезпечують детальний облік і контроль фінансових операцій. До основних формованих документів належать:

− оборотно-сальдова відомість за рахунками та/або субрахунками, що відображає залишки та обороти для проведення аналізу руху коштів.

− шахматна відомість, яка подає кореспонденції рахунків у вигляді зведеної таблиці для систематизації даних.

− Аналіз рахунку, що містить підсумки за всіма кореспонденціями цього рахунку з іншими рахунками, дозволяючи оцінити взаємозв’язки.

− обороти рахунку, які включають інформацію про сальдо, обороти за дебетом і кредитом, а також рухи коштів між рахунками за визначені періоди (місяці або квартали).

− зведені проводки – агреговані підсумки всіх використаних кореспонденцій для комплексного аналізу фінансових даних.

− аналіз рахунку за датами, що надає дані про залишки, обороти та кореспонденції за кожну дату звітного періоду.

− журнальний ордер – вибірка проводок з журналу операцій за визначеними параметрами, зокрема рахунками, кореспонденціями чи іншими ознаками.

− картка рахунку, яка включає всі проводки, пов’язані з певним рахунком, і може бути використана для отримання таких документів, як касова книга, банківські виписки тощо.

Протягом 2023 року Товариство, відповідно до вимог чинного

законодавства, суворо дотримувалося низки основних принципів обліку, зокрема:

– принципу автономності підприємства, згідно з яким підприємство вважається самостійною юридичною особою, відокремленою від своїх власників. Тому особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства, що забезпечує чітке розмежування між особистими фінансами власників і підприємницькою діяльністю компанії;

– принципу безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів та зобов'язань підприємства, виходячи з припущення про продовження його діяльності в майбутньому. Це означає, що підприємство оцінюється як організація, яка не має наміру припиняти свою діяльність у найближчому майбутньому, що впливає на спосіб оцінки його активів і зобов'язань;

– принципу періодичності, що передбачає розподіл діяльності підприємства на певні періоди для складання фінансової звітності. Це дає змогу чітко і вчасно оцінити фінансовий стан підприємства на кінець кожного звітного періоду, зокрема за місяць, квартал чи рік;

– принципу історичної (фактичної) собівартості, який визначає, що оцінка активів повинна ґрунтуватися на витратах, понесених підприємством при їх виробництві або придбанні. Тобто активи фіксуються за їх первісною вартістю, що є найбільш об'єктивним і перевіреним способом оцінки в обліку;

– принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким фінансовий результат звітного періоду визначається шляхом зіставлення доходів з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Це передбачає, що доходи і витрати визнаються в обліку в момент їх виникнення, а не в момент надходження чи сплати грошей, що дозволяє більш точно відображати економічну сутність операцій;

– принципу повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна надавати всю необхідну інформацію щодо фактичних і потенційних

наслідків операцій та подій, що можуть мати значення для прийняття обґрунтованих рішень користувачами фінансової звітності. Це забезпечує прозорість і достовірність фінансової інформації;

– принципу послідовності, що передбачає стабільне і неперервне застосування підприємством обраної облікової політики з року в рік. Така послідовність дозволяє забезпечити порівнянність фінансової інформації за різні періоди;

– принципу обачності, що полягає в застосуванні методів оцінки, які не призводять до заниження зобов'язань і витрат чи завищення оцінки активів і доходів підприємства. Це забезпечує достовірність фінансової звітності і запобігає ризикам, пов'язаним з ненадійними оцінками;

– принципу єдиного грошового вимірника, відповідно до якого всі операції підприємства узагальнюються і вимірюються в єдиній грошовій одиниці в рамках фінансової звітності. Цей принцип дозволяє забезпечити єдність і зручність у вимірюванні та порівнянні фінансових результатів на всіх етапах діяльності підприємства.

Головний бухгалтер виконує низку важливих функцій та задач, які сприяють ефективній організації бухгалтерського обліку на підприємстві, а саме:

– забезпечує організацію та підтримку раціональної системи документообігу, застосовуючи прогресивні форми та методи ведення бухгалтерського обліку, що дозволяють здійснювати жорсткий контроль за ефективним і економним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів підприємства, що є основою для оптимізації діяльності;

– забезпечує повний та всебічний облік усіх грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей та основних засобів, а також здійснює своєчасне відображення в бухгалтерському обліку всіх операцій, що стосуються їхнього руху, що гарантує достовірність фінансової інформації;

– організовує точний облік результатів господарсько-фінансової діяльності підприємства, дотримуючись вимог чинних нормативно-правових

актів та встановлених правил, що забезпечує коректність звітних даних;

– забезпечує правильне нарахування обов’язкових платежів і податків, а також їх своєчасне перерахування, що дозволяє підприємству виконувати свої зобов’язання перед державою та іншими контрагентами вчасно;

– контролює організацію бухгалтерського обліку і звітності на підприємстві, проводить своєчасний інструктаж працівників з питань бухгалтерського обліку, контролю, складання звітності та економічного аналізу, що сприяє підвищенню кваліфікації персоналу і правильному виконанню облікових процедур;

– забезпечує складання бухгалтерської звітності на основі даних бухгалтерського обліку, первинних документів, а також надання її у встановленому порядку та в належні терміни відповідним державним органам, що забезпечує легітимність і правильність фінансової інформації;

– організовує економічний аналіз господарсько-фінансової діяльності підприємства на основі бухгалтерських даних з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів, попередження втрат та непродуктивних витрат, що дозволяє оптимізувати процеси і підвищити ефективність підприємства;

– забезпечує своєчасне проведення документальних перевірок, що є необхідною умовою для підтримки порядку в облікових документах і запобігання можливим порушенням у бухгалтерії;

– організовує зберігання бухгалтерських документів, забезпечує їх правильне оформлення та передачу до архіву у встановленому порядку, що сприяє дотриманню вимог щодо збереження документів і належного контролю за ними;

– контролює дотримання встановлених правил при оформленні приймання та відпустки товарно-матеріальних цінностей, що гарантує точність і відповідність даних обліку;

– здійснює контроль за правильністю витрат товарно-матеріальних цінностей, дотриманням установлених посадових окладів, суворим

дотриманням фінансової та касової дисципліни, що забезпечує порядок в управлінні фінансами підприємства;

– контролює правильність проведення інвентаризацій коштів, товарно-матеріальних цінностей, основних фондів, розрахунків та платіжних зобов'язань, що дає змогу своєчасно виявляти відхилення і коригувати облікові дані;

– забезпечує стягнення дебіторської заборгованості в установлений термін та погашення кредиторської заборгованості, дотримання платіжної дисципліни, що забезпечує стабільність фінансових потоків підприємства;

– гарантує законність списання з бухгалтерських балансів нестач, дебіторської заборгованості та інших втрат, що дозволяє підприємству уникнути неправомірних фінансових операцій та забезпечити достовірність облікових даних;

– організовує підготовку заходів, спрямованих на попередження утворення нестач, незаконне витрачання коштів і товарно-матеріальних цінностей, а також порушень фінансового та господарського законодавства. У разі виявлення незаконних дій посадових осіб, таких як приписки, нецільове використання засобів чи інші зловживання, головний бухгалтер негайно інформує керівництво для вжиття відповідних заходів;

– дотримується вимог щодо охорони праці, визначених колективним договором і правилами внутрішнього трудового розпорядку підприємства, що сприяє безпечним умовам праці для всіх співробітників;

– визначає службові обов'язки для підпорядкованих працівників та вживає необхідних заходів для забезпечення їх виконання, що гарантує ефективну організацію роботи бухгалтерії;

– проводить інструктаж матеріально відповідальних осіб з питань обліку та зберігання цінностей, що знаходяться на їх відповідальному зберіганні, що забезпечує належне управління та контроль за товарно-матеріальними цінностями підприємства.

При прийомі на роботу кожен новий працівник проходить

обов’язковий інструктаж з техніки безпеки та цивільної оборони, що є необхідним етапом для забезпечення безпеки на робочому місці. Крім того, при укладенні трудового договору, працівник має бути проінформований власником про умови праці на підприємстві, зокрема щодо наявності на робочому місці небезпечних і шкідливих виробничих факторів, які ще не були усунуті. Таку інформацію працівник отримує під розписку, що є важливим елементом для забезпечення його права на отримання відповідної компенсації та пільг за роботу в таких умовах, що можуть негативно впливати на здоров’я. Згідно з вимогами ст. 6 Закону України «Про охорону праці», зазначені умови повинні бути доведені до відома працівника, а також йому має бути чітко пояснено, які наслідки можуть виникнути в результаті впливу небезпечних і шкідливих факторів на його здоров’я. Підписавши трудовий договір, працівник підтверджує своє ознайомлення з усіма зазначеними умовами та правами, що йому належать відповідно до законодавства та колективного договору.

Посадові обов’язки робітників товариства обумовлені їх посадовими інструкціями, які затверджуються директором товариства. На кожного працівника передбачена відповідна посадова інструкція.

Організаційна структура підприємства представлена такими документами: організаційна схема підприємства; посадові інструкції; штатний розпис.

Фінансовий стан підприємства у 2023 році в порівнянні з попереднім значно погіршився.

Аналіз джерел капіталу підприємства дає можливість оцінити фінансову стабільність, ефективність управління ресурсами та перспективи розвитку компанії. Структура капіталу є відображенням балансу між власними та позиковими коштами, що використовуються для фінансування діяльності підприємства. На основі даних за 2023 рік можна визначити ключові зміни в розподілі джерел капіталу та зробити висновки про їхній вплив на фінансовий стан підприємства.

Таблиця 2.1 – Аналіз джерел капіталу підприємства 2023

Джерело капіталу	Начаток періоду		На кінець періоду		Відхилення	
	Сума, тис.грн	Питома вага, %	Сума, тис.грн	Питома вага, %	Сума, тис.грн	Питома вага, %
1	2	3	4	5	6	7
Усього джерел	70038922,00	100,00	77617483,00	100,00	7578561,00	10,82
1. Власний капітал	40371787,00	57,64	36721228,00	47,31	-3650559,00	-9,04
1.1. Статутний фонд	660920,00	0,94	660920,00	0,85	0,00	0,00
1.2. Капітал в дооцінках	10732785,00	15,32	9759341,00	12,57	-973444,00	-9,07
1.3. Резервний капітал	506200,00	0,72	506200,00	0,65	0,00	0,00
1.4. Додатковий, інший додатковий капітал, нерозподілений прибуток, каптал в дооцінках	28471882,00	40,65	25794767,00	33,23	-2677115,00	-9,40
2. Позиковий капітал	29667135,00	42,36	40896255,00	52,69	11229120,00	37,85
2.1. Довгострокові кредити	1990578,00	2,84	1780289,00	2,29	-210289,00	-10,56
2.2. Короткострокові кредити	1959213,00	2,80	2193195,00	2,83	233982,00	11,94
2.3. Кредиторська заборгованість	25717334,00	36,72	36922761,00	47,57	11205427,00	43,57
2.4 Зобов’язання, пов’язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	10,00	0,00	10,00	0,00	0,00	0,00

На початок 2023 року власний капітал складав 40 371 787 грн, або 57,64% від загальних джерел фінансування. До кінця року він зменшився до 36 721 228 грн, що становить 47,31%. Абсолютне зменшення власного капіталу склало -3 650 559 грн (-9,04%). Такий спад може вказувати на низьку рентабельність або збитковість діяльності. У свою чергу для інвесторів та кредиторів ця ситуація може бути причиною негативної реакції та відмови до співпраці. Також для інвесторів ситуація з скороченням власного капіталу сигналізує про можливі труднощі з формуванням внутрішніх резервів для розвитку, що може вплинути на здатність підприємства генерувати прибуток у довгостроковій перспективі. Зниження частки власного капіталу в структурі фінансування зменшує рівень

фінансової незалежності підприємства, підвищуючи його залежність від зовнішніх джерел.

Таблиця 2.2 – Аналіз майна підприємства

Склад майна підприємства	Початок періоду		На кінець періоду		Відхилення		Зміна структури,%
	Сума, тис.грн	Питома вага, %	Сума, тис.грн	Питома вага, %	Сума, тис.грн	Питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
Власний капітал	70038922	100	77617483	100	7578561	10,82	
1. Основні засоби	23 241 912	33,18	21 769 461	28,05	-1472451	-6,34	-5,14
2. Оборотний капітал	46796743	66,82	55 847 755	71,95	9051012	19,34	5,14
2.1. Матеріальні оборотні кошти	8387562	17,92	10295592	18,44	1908030	22,75	0,51
2.2. Кошти й короткострокові папери	121 209	0,26	557 750	1,00	436541	360,16	0,74
2.3. Дебіторська заборгованість та інші активи	38287972	81,82	44994413	80,57	6706441	17,52	-1,25

Протягом 2023 року підприємство продемонструвало приріст загальної вартості активів на 10,82% – із 70 038 922 тис. грн до 77 617 483 тис. грн. Ці зміни вплинули на структуру майна, зокрема на частки основних засобів і оборотного капіталу. Зсуви в структурі активів можуть мати суттєві наслідки для операційної та фінансової стійкості підприємства. На початок періоду вартість основних засобів становила 23 241 912 тис. грн, або 33,18% загального майна підприємства. Проте до кінця року цей показник зменшився до 21 769 461 тис. грн, або 28,05%. Абсолютне скорочення основних засобів склало 1 472 451 тис. грн, що відповідає зниженню на 6,34%.

Зменшення частки основних засобів у загальних активах на 5,14% сигналізує про поступове скорочення довгострокових інвестицій. Це може бути наслідком амортизації, продажу або недостатнього поповнення активів новими капітальними інвестиціями. Такі тенденції створюють ризик зниження виробничого потенціалу підприємства в довгостроковій

перспективі. Для уникнення негативних наслідків підприємству варто збільшити інвестиції в модернізацію та оновлення основних засобів.

На противагу основним засобам, оборотний капітал зріс як у грошовому вираженні, так і в структурній частці активів. На початок року його обсяг становив 46 796 743 тис. грн (або 66,82% загальних активів), а до кінця року досягнув 55 847 755 тис. грн (або 71,95%). Абсолютне зростання оборотного капіталу склало 9 051 012 тис. грн, або 19,34%.

Збільшення частки оборотного капіталу на 5,14% свідчить про покращення фінансової гнучкості підприємства, що дозволяє більш ефективно управляти короткостроковими зобов'язаннями. Зростання запасів, дебіторської заборгованості та інших оборотних активів покращує ліквідність. Однак збільшення оборотного капіталу потребує уважного моніторингу, щоб уникнути надмірних запасів або зростання неповерненої дебіторської заборгованості, що може призвести до заморожування коштів.

Таблиця 2.3 – Показники фінансового стану

№	Показники	2021	2022	2023
Аналіз ліквідності підприємства				
1	Коефіцієнт покриття	1,794	1,691	1,427
2	Коефіцієнт швидкої ліквідності	1,526	1,539	1,296
3	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,005	0,004	0,014
4	Чистий оборотний капітал, млн. грн.	47977,548	42 362,375	38501,527
Аналіз платоспроможності підприємства				
1	Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	0,577	0,576	0,473
2	Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	0,369	0,366	0,267
Аналіз рентабельності підприємства				
1	Коефіцієнт рентабельності активів	0,061	-0,013	-0,012
2	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,477	-22,717	-23,676

Отже, підприємство, порівняно з минулим звітнім періодом, має досить прийнятні показники фінансового стану але зважаючи на 2023 рік це питання стає більш гострим кутом, що суперечить його роботу у стандартному режимі.

Таблиця 2.4 – Показники фінансової стійкості підприємства

Показник	На початок періоду	На кінець періоду	Відхилення
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,423	0,526	0,103
Коефіцієнт фінансової залежності	0,366	0,267	-0,099
Коефіцієнт заборгованості	0,423	0,526	0,103
Відношення довгострокових кредитів до капіталізації	0,047	0,046	-0,001
Відношення довгострокових кредитів до власного капіталу	0,049	0,048	-0,001
Відношення заборгованості до власного капіталу	0,685	1,065	0,380

Фінансові показники ПАТ «Запоріжсталь» за 2021–2023 роки демонструють певну нестабільність, однак підприємству вдається зберігати помірний рівень заборгованості та підтримувати оптимальну структуру фінансування. Незважаючи на негативні коливання рентабельності та зменшення ліквідності, частка власного капіталу залишається відносно високою, що є важливим фактором для фінансової стійкості в довгостроковій перспективі. Однак, зростання показника відношення заборгованості до власного капіталу свідчить про збільшення залежності від позикових коштів, що потребує особливої уваги для уникнення ризику надмірної заборгованості в майбутньому.

Підприємству варто сфокусуватися на підтримці здорового балансу між власними та позиковими ресурсами, а також на підвищенні ефективності використання активів.

Збільшення ліквідних активів та збереження контролю над борговими зобов’язаннями сприятиме поліпшенню фінансової гнучкості. Для забезпечення стійкого розвитку важливо реалізувати заходи, спрямовані на підвищення рентабельності, що дозволить покращити фінансові результати в наступні періоди.

При цьому ми також спостерігаємо зростання показників рентабельності (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 – Розрахунок та динамічний аналіз показників рентабельності

№	Показники	2022р.	2023р.	Абс.відхил., тис.грн.
1	Коефіцієнт рентабельності активів	-0,013	-0,012	0,001
2	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	-22,717	-23,676	0,959
3	Коефіцієнт рентабельності реалізованої продукції	-0,081	-0,064	0,017

Аналіз показників рентабельності ПАТ «Запоріжсталь» демонструє наявність збитків за 2022-2023 роки, що негативно впливає на фінансовий стан підприємства. Від'ємні значення рентабельності активів та власного капіталу вказують на проблеми з ефективним використанням ресурсів і потребу у фінансовій реструктуризації. Незважаючи на те, що показник рентабельності реалізованої продукції покращується, підприємство все ще потребує комплексних заходів для виходу зі збитків.

2.2 Синтетичний та аналітичний облік нематеріальних активів на підприємстві

Найбільш значимими для успішної економічної діяльності й отриманню доходу активами на підприємствах являються основні засоби і така їх різновидність, як нематеріальні активи. В зв'язку з цим, на наш погляд, ефективна організація бухгалтерського обліку об'єктів на підприємствах в даний час має велике значення для успішного їх функціонування.

В бухгалтерському обліку на підприємстві ПАТ «Запоріжсталь» для відображення наявності і руху об'єктів нематеріальних активів використовуються субрахунки 123-127 (табл. 2.6).

Таблиця 2.6 – Складові облікової політики нематеріальних активів на ПАТ «Запоріжсталь»

Основні складові облікової політики	Положення облікової політики
Первісна вартість	При зарахуванні на баланс нематеріальний актив оцінюється за собівартістю його придбання або створення. Витрати, що включаються до собівартості нематеріального активу, визначені НП(С)БО 8
Групи нематеріальних активів	Визначаються групи, за якими ведеться бухгалтерський облік нематеріальних активів. Орієнтований перелік груп наведений у НП(С)БО
Методи амортизації	Метод амортизації нематеріального активу (груп нематеріальних активів), нараховується із застосуванням методу прямолінійного списання, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на очікуваний період часу корисного використання об'єкта нематеріальних активів
Перегляд методу амортизації і терміну корисного використання	Можуть переглядатись наприкінці звітного року відповідно до вимог НП(С)БО 8
Переоцінка нематеріальних активів	Переоцінка може здійснюватись за справедливою вартістю нематеріального активу на дату балансу тих нематеріальних активів, на які існує активний ринок. Якщо здійснена переоцінка окремого об'єкта нематеріального активу, слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, на які не існує активного ринку). Якщо підприємством здійснена переоцінка об'єктів групи нематеріальних активів, то надалі вони підлягають щорічній переоцінці відповідно до вимог НП(С)БО 8

По дебету субрахунків 123-127 відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, що враховуються за первинною вартістю, і сума дооцінки таких (табл. 2.7).

А по кредиту – вибуття унаслідок продажу або безвідплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від їх використовування і сума зниження ціни нематеріальних активів.

Придбаний або одержаний нематеріальний актив (як і кожний інший актив) відображають у балансі, якщо існує вірогідність одержання майбутніх економічних вигод від його використання і вартість цього активу може бути достовірно визначена.

Таблиця 2.7 – Облік нематеріальних активів на ПАТ «Запоріжсталь»

№ з/п	Групи нематеріальних активів	Примітки	Субрахунок бухгалтерського обліку
1	2	3	4
1	Науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи: –витрати на розробки	Витрати, понесені підприємством на стадії розробки, при дотриманні умов л. 7 НП(С)БО8 можуть враховуватися при формуванні вартості НМА (лист Мінфіну від 11.04.2006 р. № 31-34000-10-10/7377). В згаданому листі, зокрема, вказуватися, що «розробки (вживання підприємством результатів досліджень і інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва або використовування) як об'єкти права інтелектуальної власності є складовими нематеріальних активів»	124001; 124002; 124003; 124004; 124005...
2	Комп'ютерні програми, бази даних і інші об'єкти авторського права	При дотриманні всіх критеріїв, передбачених НП(С)БО 8, комп'ютерні програми, бази даних і інші об'єкти авторського права можуть бути визнані окремими об'єктами НМА. При рішенні питання про визнання НМА комп'ютерної програми і бази даних першорядне значення має їх здатність приносити економічну вигоду в майбутньому	125101; 125102; 125103; 125104; 125105...
3	Веб-сайти	Якщо веб-сайт використовується для отримання доходу (наприклад, за допомогою інтернет-магазина, організованого на сайті підприємства) і, крім того, підприємство-замовник має виняткові права на його користування, то витрати на створіння такого сайту можуть бути визнані НМА	125201; 125202; 125203; 125204 125205...
4	Гудвіл		126001
5	Інші нематеріальні активи	Ліцензія на певний вид діяльності, що підлягає ліцензуванню відповідно до Закону України від 01.06.2000 р. № 1775-III «Про ліцензування видів господарської діяльності» або іншим законом.	127001; 127002; 127003; 127004; 127005...

Нематеріальні активи надходять на підприємство в результаті:

- придбання: за грошові кошти, або за бартером;
- одержання як внеску засновника до статутного фонду підприємства;
- самостійного виготовлення об'єкта нематеріальних активів;

– безоплатного одержання об’єкта нематеріальних активів.

Нематеріальний актив, що виникає внаслідок розробки, може бути визнаний у фінансовому балансі підприємства за умови виконання наступних критеріїв:

підприємство має чіткий намір, а також відповідну технічну спроможність і ресурси для того, щоб довести нематеріальний актив до такого стану, який дозволяє його подальше використання або реалізацію на практиці, це включає наявність належної інфраструктури та необхідних умов для завершення процесу розробки і підготовки до використання активу;

є реальна ймовірність, що підприємство зможе отримати майбутні економічні вигоди від подальшої експлуатації або продажу нематеріального активу. Це передбачає можливість для підприємства отримувати доходи або інші вигоди внаслідок використання цього активу в процесі діяльності або його реалізації на ринку;

– підприємство має можливість отримати майбутні економічні вигоди від використання чи продажу цього активу, що підтверджує його економічну доцільність та потенційну здатність приносити прибуток;

– наявність достатньої і достовірної інформації, яка дає можливість точно визначити витрати, понесені підприємством у процесі розробки цього нематеріального активу, включаючи усі витрати, пов’язані з його створенням та доведенням до стану готовності для використання або реалізації.

Якщо нематеріальний актив не відповідає зазначеним критеріям визнання, витрати, пов’язані з його придбанням або створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони здійснювалися, без визнання таких витрат у майбутнього нематеріальним активом.

У січні 2021 року підприємство ПАТ «Запоріжсталь» здійснило придбання програмного забезпечення «Crystal Finance Millennium». Оплата за цей нематеріальний актив була проведена грошовими коштами, а загальна вартість склала 195 300 грн, з урахуванням податку на додану вартість (ПДВ). Очікуваний термін корисного використання даного програмного

забезпечення встановлено на рівні двох років. Для облікового відображення операції придбання нематеріального активу були сформовані відповідні бухгалтерські проводки, наведені у таблиці 2.7.

У рамках подальшого управління нематеріальними активами, підприємство може здійснювати їх переоцінку за справедливою вартістю, яка визначається на дату балансу. Важливим критерієм для проведення переоцінки є наявність активного ринку для конкретного нематеріального активу. Активний ринок характеризується регулярними операціями купівлі-продажу подібних активів, що дозволяє об’єктивно оцінити їхню справедливу вартість.

У випадку прийняття рішення про переоцінку окремого нематеріального активу підприємство зобов’язане переоцінити всі інші активи, які входять до тієї ж групи, до якої належить переоцінюваний актив. Виняток становлять лише ті активи, для яких відсутній активний ринок, оскільки для них неможливо достовірно встановити справедливу вартість. Такий підхід забезпечує послідовність і системність оцінки, що сприяє підвищенню якості фінансової звітності.

Таблиця 2.8 – Бухгалтерські проводки придбання нематеріального активу

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Оприбуткування отриманих нематеріальних активів	154007	6850026	195 300
2	Відображена сума податкового кредиту	641027	685026	32 550
3	Ведення в господарчій облік програмного забезпечення	125107	154007	162 750
4	Перераховано ТОВ «БАС» оплату за програмне забезпечення	685026	311001	195 300

Проведення переоцінки нематеріальних активів має суттєве значення для відображення їхньої реальної вартості у звітності підприємства. Це сприяє формуванню достовірної фінансової інформації, яка є корисною для внутрішніх і зовнішніх користувачів, зокрема для інвесторів, кредиторів та

інших зацікавлених сторін. Крім того, переоцінка дозволяє оцінити ефективність управління активами та визначити реальну ринкову вартість ресурсів, що використовуються підприємством. У січні 2023 підприємство ПАТ «Запоріжсталь» в січні придбало програмне забезпечення «Ліга і Закон» з оплатою грошовими коштами вартістю 144075 грн. (в т.ч. ПДВ). Очікуваний термін корисного використання програмного забезпечення складає 2 роки. Для відображення придбання нематеріальних активів в обліку були зроблені наступні бухгалтерські проводки (табл. 2.9).

Таблиця 2.9 – Бухгалтерські проводки придбання нематеріального активу

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Оприбуткування отриманих нематеріальних активів	154007	685026	144075
2	Відображена сума податкового кредиту	641027	685026	28815
3	Ведення в господарчій облік програмного забезпечення	125104	154007	144075
4	Перераховано ТОВ «Парус» оплату за програмне забезпечення	685026	311001	172890

Активний ринок є таким ринком, який відрізняється тим, що предмети, що продаються і купуються на ньому, є однорідними, тобто мають однакові характеристики та параметри, що дозволяє порівнювати їх без складнощів. На такому ринку завжди можна знайти зацікавлених продавців і покупців, що забезпечує стабільність і динамічність торгів. Крім того, інформація про ціни на товари та послуги, що обертаються на ринку, є відкритою і доступною для всіх учасників, що сприяє прозорості ринкових процесів.

У разі, якщо підприємство вирішить здійснити переоцінку об’єктів певної групи нематеріальних активів, такі активи повинні підлягати щорічній переоцінці в майбутньому. Переоцінені об’єкти нематеріальних активів повинні бути враховані з урахуванням нової справедливої вартості, що забезпечує актуальність даних у бухгалтерському обліку.

Первісна вартість і сума зносу об’єкта нематеріального активу після

переоцінки визначаються як добутки відповідно на індекс переоцінки, що є коефіцієнтом, який обчислюється шляхом ділення справедливої вартості об’єкта на його залишкову вартість на момент переоцінки (детальніше – у табл. 2.10). Індекс переоцінки дозволяє коригувати ці показники, зберігаючи їх вірогідність і відповідність до актуального ринкового стану.

Таблиця 2.10 – Розрахунок уцінки нематеріального активу та суми нарахування зносу 2023

№ з/п	Показники	Вартість нематеріального активу, грн.
1	Первісна вартість нематеріального активу	172890
2	Сума нарахованого зносу на первісну вартість	28815
3	Справедлива вартість нематеріального активу	147251
4	Індекс переоцінки (ряд. 3: (ряд. 1 - ряд. 2))	1,022
5	Переоцінена первісна вартість (рад. 1 х ряд. 4)	176 693,58
6	Знос з врахуванням переоцінки (ряд. 2 х ряд. 4)	29 448,93
7	Сума переоцінки залишкової вартості ((ряд. 5 - ряд. 6) - (ряд. 1	32 618,58

Сума, на яку відбулося збільшення залишкової вартості об’єкта нематеріального активу в результаті переоцінки, повинна бути відображена в обліку підприємства як частина додаткового капіталу. У випадку зменшення вартості об’єкта, сума уцінки повинна бути врахована в складі витрат звітного періоду. Втрати, що виникають через зменшення корисності нематеріальних активів, включаються до витрат поточного звітного періоду з відповідним коригуванням суми зносу в балансі підприємства. Для активів, що відображаються в бухгалтерії за переоціненою вартістю, ці втрати повинні бути відображені шляхом зменшення переоціненої вартості, що дозволяє зберегти правильність оцінки активів у балансі підприємства.

Протягом відповідного періоду на ПАТ «Запоріжсталь» на комп’ютерне програмне забезпечення вартістю 172890 грн. нараховувався знос в розмірі 28815 грн. В 2022 році здійснили уцінку нематеріального активу, так як відомо, що справедлива вартість цього нематеріального активу становить 147251 грн.

Послідовність здійснення уцінки первісної вартості об’єкта нематеріального активу та суми нарахування зносу наведені в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Бухгалтерський облік уцінки нематеріального активу 2023

№ з/п	Зміст бухгалтерського проведення	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума, грн.
1	Відображення зменшення суми зносу нематеріального активу	1330001	120001	60
2	Сума дооцінки залишкової вартості нематеріального активу, яка списана па витрати звітного періоду	9750003	120001	32 618,58

Результати переоцінки (уцінки) відобразимо в бухгалтерському обліку з додержанням вимоги, що сума уцінки залишкової вартості нематеріального активу списується на витрати звітного періоду .

Вході переоцінки даної групи нематеріальних активів було дооцінено нематеріальний актив – веб-сайт. На об’єкт нематеріального активу вартістю 27200 грн. нараховувався знос в розмірі 7605 грн. Здійснена уцінку нематеріального активу, так як відомо, що справедлива вартість цього нематеріального активу становить 30230 грн.

Послідовність здійснення уцінки первісної вартості об’єкта нематеріального активу та суми нарахування зносу наведені в таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Розрахунок уцінки нематеріального активу та суми нарахування зносу 2023

№ з/п	Показники	Вартість нематеріального активу, грн.
1	Первісна вартість нематеріального активу	27200
2	Сума нарахованого зносу на первісну вартість	7605
3	Справедлива вартість нематеріального активу	30230
4	Індекс переоцінки (ряд. 3: (ряд. 1 - ряд. 2))	1,54
5	Переоцінена первісна вартість (ряд. 1 х ряд. 4)	41 888
6	Знос з врахуванням переоцінки (ряд. 2 х ряд. 4)	11 711,7
7	Сума переоцінки залишкової вартості ((ряд. 5 - ряд. 6) - (ряд. 1 - ряд. 2))	+10 581,3

Результати переоцінки (дооцінки) відобразимо в бухгалтерському обліку з додержанням вимоги, що сума дооцінки залишкової вартості нематеріального активу відображається в складі додаткового капіталу (табл. 2.12).

Амортизація являє собою джерело коштів для від творення нематеріальних активів замість тих, що вибули.

При використанні метода прямолінійного списання вартість об'єкта нематеріальних активів списують однаковими частками протягом усього періоду його використання.

Таблиця 2.13 – Бухгалтерський облік уцінки нематеріального активу 2023

№ з/п	Зміст бухгалтерського проведення	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума, грн.
1	Відображення суми дооцінки, яка віднесена па збільшення первісної вартості об'єкта нематеріального активу	120001	423004	7605
2	Відображення збільшення суми зносу нематеріального активу	423004	133001	+10 581,3

Метод прямолінійного списання є найпоширенішим у практиці (табл. 2.13).

Таблиця 2.14 – Розрахунок амортизації методом прямолінійного списання на комп'ютерне програмне забезпечення ПАТ «Запоріжсталь»

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування, грн.	Накопичена амортизація (знос), гри.	Балансова (залишкова) вартість, грн.
1	1/15 х 27200	5 440	5 440	27200
2	1/15 х 27200	5 440	10 880	21 760
3	1/15х 27200	5 440	16 320	16 320
4	1/15 х 27200	5 440	21 760	10 880
	1/15 х 27200	5 440	27200	5 440
	Разом	27200		

Переваги цього методу полягають у його простоті та легкості

розрахунку, а також у рівномірному розподілі суми амортизації між обліковими періодами. Це дозволяє забезпечити можливість порівняння витрат на виробництво продукції з доходами від її реалізації, що є важливим для аналізу ефективності виробничих процесів. В результаті, метод сприяє стабільності в обліку і дозволяє підтримувати постійну амортизаційну основу для оцінки вартості нематеріальних активів, що використовується при обчисленні собівартості продукції.

Проте, одним із недоліків цього методу є те, що він враховує лише моральний знос об’єктів нематеріальних активів, не беручи до уваги інші аспекти зношування. Зокрема, при застосуванні цього методу виникає проблема відображення особливостей виробничого використання нематеріальних активів, таких як ліцензійні договори, що передбачають передачу прав на використання об’єкта ліцензії різним суб’єктам господарювання. Ці суб’єкти можуть мати різні оцінки, що базуються на специфічних умовах і характеристиках виробництва, а також на відмінних термінах корисного використання нематеріальних активів. Такий підхід не завжди дозволяє точно відобразити всю різноманітність і умови використання нематеріальних активів в реальному виробничому процесі.

Відповідно до п. 18 НП(С)БО 8 первинна вартість НМА збільшується на суму витрат, пов’язаних з удосконаленням цих нематеріальних активів, підвищенням їх можливостей і термінів використовування, які спричинять за собою збільшення спочатку очікуваних майбутніх економічних вигод.

Нематеріальний актив списують з балансу в разі його вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості одержання підприємством у майбутньому економічних вигод від його використання.

Фінансовий результат від вибуття об’єктів нематеріальних активів визначають як різницю між доходом від вибуття (за відрахуванням непрямих податків і витрат, пов’язаних із вибуттям) та їхньою залишковою вартістю. Для забезпечення нормального функціонування нематеріальних активів ПАТ «Запоріжсталь» несе певні витрати (табл. 2.14).

Всі основні бухгалтерські проводки по обліку нематеріальних активів представлені в додатку В.

Таблиця 2.15 – Витрати, які підприємство несе для забезпечення нормального функціонування нематеріальних активів

Об’єкт НА	Витрати, що збільшують майбутні економічні вигоди і підлягаючі капіталізації
Права на знаки для товарів і послуг	Збір за подачу заявки на міжнародну реєстрацію знака (розширення території дії)
Права на об’єкти промислової власності	Збір за подачу міжнародної заявки на винахід або корисну модель
Комп’ютерні програми	Встановлення версії комп’ютерної програми з великими функціональними можливостями, придбання додаткового модуля заново до вже встановленої версії програми
Веб-сайт	Значна переробка програмного забезпечення, макета, графічного оформлення (дизайну), а також інформаційного наповнення інтернет-сайту, яка призводити до збільшення очікуваних економічних вигод

Обов’язковою підставою відображення в бухгалтерському обліку будь-якого об’єкту нематеріальних активів на підприємстві ПАТ «Запоріжсталь» слугують правильно оформлені первинні документи. Для документування операцій з обліку нематеріальних активів використовуються типові форми документів затверджені Міністерство фінансів України наказом № 732 від 23.02.2024р. (табл. 2.16).

Таблиця 2.16 – Типові форми первинних документів з обліку нематеріальних активів

Форма документу	Назва документу	Примітки
1	2	3
НА-1	Акт введення в господарський оборот об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Документ оформлюється в одному примірнику для кожного окремого об'єкта, що приймається, відповідною приймальною комісією, сформованою на підставі наказу або розпорядження власника підприємства чи уповноваженого органу (посадової особи), що здійснює управління підприємством.

Продовження таблиці 2.16

1	2	3
НА-2	Інвентарна картка обліку об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Облік здійснюється в бухгалтерії для кожного окремого об'єкта або групи об'єктів права інтелектуальної власності. Документ заповнюється в єдиному екземплярі на підставі «Акта введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» (форма № НА-1).
НА-4	Акт вибуття (ліквідації) об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Документ оформлюється у двох примірниках спеціальною комісією, створеною відповідно до наказу або розпорядження власника підприємства чи уповноваженого органу (посадової особи), що здійснює його управління. Він підписується головою та членами комісії, а також особою, відповідальною за використання об’єкта права інтелектуальної власності, і затверджується керівником підприємства або уповноваженою на це особою.Ф
НА-5	Інвентаризаційний опис об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Документ оформлюється в одному примірнику для забезпечення належного обліку даних, отриманих під час інвентаризації, з деталізацією окремо для кожного місця розташування об’єктів права інтелектуальної власності, а також для кожної відповідальної особи, яка здійснює їх використання. У інвентаризаційний опис включаються всі об’єкти права інтелектуальної власності, кожен із яких відображається як окрема одиниця обліку. Такий підхід забезпечує створення повної й достовірної картини наявності та стану об'єктів права інтелектуальної власності, сприяючи підвищенню точності обліку, контролю та прийняттю обґрунтованих управлінських рішень.

Важливою проблемою, яку необхідно вирішувати в процесі організації обліку нематеріальних активів, є вибір бланків форм первинних документів.

Придбання, аналітичний облік і рух нематеріальних активів на підприємстві необхідно оформляти відповідними документами, з яких ясно видні характеристика об’єкту, його первинна вартість, термін корисного використовування, норма амортизації, підрозділ, де використовуватиметься об’єкт. Проаналізувавши всі типові форми, які використовуються на ПАТ «Запоріжсталь», вважаємо, що існує проблема, яка не дозволяє виявити деталізацію нематеріальних активів.

На нашу думку, використання такої кількості документів для обліку нематеріальних активів є нераціональним з кількох причин. По-перше,

застосування типових форм, призначених для обліку основних засобів, для нематеріальних активів ускладнює процес їхнього повного відображення в облікових документах. Це не дозволяє детально і всебічно описати всі господарські операції, пов’язані з цими активами, що, в свою чергу, обмежує можливість адекватного відображення усіх характеристик і особливостей нематеріальних активів. По-друге, у запропонованих документах первинна інформація значною мірою дублюється, що знижує їхню ефективність, оскільки ускладнюється процес аналізу і використання даних. Така ситуація також негативно впливає на загальну інформативність і аналітичну цінність документів. Одним із можливих рішень цієї проблеми є розробка нової форми первинних документів, що буде спеціально орієнтована на облік нематеріальних активів, що дозволить уникнути дублювання інформації та забезпечить більш точне і детальне відображення операцій із цими активами.

2.3 Напрямки вдосконалення обліку нематеріальних активів

Проаналізувавши класифікацію і структуру нематеріальних активів на підприємстві ПАТ «Запоріжсталь», ми прийшли до висновку, що вона не зовсім відповідає міжнародним нормам та принципів Європейського співтовариства, і не дає можливість більш правильно відображувати в бухгалтерському обліку нематеріальні активи. Ми вважаємо, що рішення цієї проблеми полягає в зміні класифікації нематеріальних активів.

Нематеріальні активи можна розглядати як відносно нову категорію активів, яка була введена до практики вітчизняного обліку. Незважаючи на це, сьогодні методика та принципи обліку нематеріальних активів перебувають у центрі уваги світової економічної науки та практики. Удосконалення та уніфікація методів і правил обліку нематеріальних активів є логічним наслідком загальних тенденцій інтенсифікації глобального

економічного розвитку, активізації міжнародних процесів злиття та поглинання компаній, посилення конкурентної боротьби за лідерство на світовому ринку, а також розширення сектору послуг, ускладнення та пришвидшення науково-технічного прогресу. До того ж ці процеси зумовлені рядом інших важливих економічних факторів, що визначають розвиток світової економіки в цілому.

Проблеми, пов’язані з реформуванням бухгалтерського обліку нематеріальних активів, в основному можна згрупувати у три основні категорії: класифікація та організація синтетичного й аналітичного обліку нематеріальних активів; зміни, що стосуються їх первісної вартості; а також нарахування та відображення амортизації (зносу) нематеріальних активів в обліку.

Важливим та основоположним етапом організації аналітичного обліку нематеріальних активів є їх класифікація. Це завдання має враховувати специфіку як бухгалтерського (фінансового), так і податкового обліку, а також забезпечувати можливість врахування потенційних змін. Однак, в рамках сучасної вітчизняної бухгалтерської науки склалося помилкове уявлення щодо категорії «нематеріальні активи». Це призвело до того, що в НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і в Плані рахунків містяться об’єкти, які фактично не є нематеріальними активами.

Матеріальні активи мають фізичну субстанцію, що дає можливість їх сприймати через органи чуття. Це ті об’єкти, які можна побачити, до яких можна доторкнутися, відчути їх температуру або структуру. В протилежність цьому, нематеріальні активи є невловимими і безтілесними, оскільки їх сутність полягає у юридичних правах або правах, що виникають із контрактних зобов’язань. Саме тому вони не мають фізичної субстанції, і до них неможливо доторкнутися, потримати в руках чи відчути їх тактильні характеристики [25].

Нематеріальний актив слід розглядати як ресурс, який не відповідає визначенню фінансового капіталу, що підтверджується першим економічним

критерієм – «немонетарний актив». Крім того, згідно з другим критерієм – «відсутність матеріальної форми», нематеріальний актив не може бути віднесений ні до землі, ні до капіталу. Таким чином, нематеріальний актив можна вважати ресурсом, який відповідає категорії «праця» або «усі фізичні та інтелектуальні здібності людей, які можуть бути використані у процесі виробництва товарів і послуг», а також категорії «підприємницькі здібності». Однак, якщо детально розглянути рахунок 12 «Нематеріальні активи» та його субрахунки відповідно до Плану рахунків і їхнього змісту, визначеного у НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», можна виявити об'єкти, які не відповідають характеристикам нематеріальних активів. Наприклад, субрахунок 121 – «Право користування природними ресурсами». Згідно з положеннями Цивільного кодексу України, «земля, її надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, що знаходяться в межах території України, природні ресурси її континентального шельфу... є об’єктами права власності Українського народу» (п. 1 ст. 324). Водночас, «право власності від імені Українського народу реалізують органи державної влади та органи місцевого самоврядування в межах, встановлених Конституцією України» (п. 2 ст. 324).

Природні ресурси безумовно є матеріальними об'єктами, а право на їх використання є лише дозволом, наданим органами державної влади, через ліцензію або відповідне рішення органів державної влади. Однак сам по собі дозвіл не є ресурсом, здатним безпосередньо використовуватися у процесах виробництва, торгівлі, адміністративних заходах чи оренді для третьої сторони. Для того щоб реалізувати право на використання природних ресурсів, необхідно сплатити вартість ліцензії або відповідні податки, що спричиняє витрати, які в майбутньому можуть або не можуть принести економічний прибуток.

У зв'язку з цим, ми вважаємо, що витрати, пов’язані з отриманням права на використання природних ресурсів, слід відображати в бухгалтерському обліку не як нематеріальний актив, а як витрати майбутніх

періодів, зокрема на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів».

Щодо права користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище, підприємство може бути зобов’язане утримувати цей об’єкт в активах лише в разі, якщо інформація має комерційну цінність. Однак така інформація може бути комерційно цінною лише в тому випадку, якщо доступ до неї обмежений, тобто вона є конфіденційною та не підлягає розголошенню.

Відносно права користування майном (субрахунок 122), слід зазначити, що у разі договору найму або оренди, наймодавець надає майно наймачеві для користування за певну плату на визначений строк. Право користування чужим майном може бути встановлено для земельних ділянок, природних ресурсів чи нерухомості та виникає з моменту державної реєстрації договору. Проте факт надання права користування не перетворює це право на ресурс. Термін «право користування» лише позначає документ, що підтверджує можливість використання об'єкта, а ця можливість сама по собі не є ресурсом, що виробляє економічні блага. У деяких випадках законодавство вимагає сплати державного податку за реєстрацію договору оренди, що надає право на оренду майна. Очевидно, що економічні вигоди, які можуть бути отримані від витрат, пов'язаних із правом користування майном, очікуються в майбутньому. Тому ці витрати також слід відображати в бухгалтерському обліку аналогічно до витрат на право користування природними ресурсами.

Інші нематеріальні активи (субрахунок 127). До цієї категорії відносяться «право на здійснення діяльності», «економічні та інші привілеї». Право на здійснення діяльності дійсно є необхідним для можливості ведення бізнесу та отримання доходу, але воно не може вважатися активом, оскільки це лише одне з привілеїв, а не ресурс. Відповідно, витрати, понесені для отримання таких переваг, в бухгалтерському обліку мають бути віднесені до адміністративних витрат майбутніх періодів, аналогічно витратам на рекламу. У майбутньому підприємство може отримати прибутки завдяки таким витратам.

До важливої теми, яка наразі не охоплена НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», слід віднести облік веб-сторінок, які вже визнані нематеріальним активом в податковому обліку. Тому в нормативних актах має бути введено положення, що визначає поняття «веб-сторінка» та надає методику її обліку.

На нашу думку, можна ввести таке поняття: веб-сторінка – це програмний засіб у сукупності з інформаційними ресурсами, який має свою адресу в мережі Інтернет і призначений для надання інформаційних послуг юридичним та фізичним особам.

Оскільки, згідно із законодавством, веб-сторінка може мати вигляд тільки авторського права на макет сторінки й авторського права на програмний код веб-сторінки, то її треба обліковувати на субрахунку 125 «Авторські і суміжні права».

На нашу думку, до нематеріальних активів, за умови виключення всіх зайвих витрат, слід відносити:

– право на користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище;

– право на знаки для товарів та послуг;

– право на об’єкти промислової власності, такі як право на винахід, корисну модель, промисловий взірець, сорт рослини, ноу-хау;

– авторські та суміжні з ними права, що включають право на літературні та музичні твори, програми, бази даних, веб-сторінки.

Проте навіть ця класифікація має свої недоліки. Слово «право» слід виключити, оскільки не самі права є нематеріальними активами, а конкретні об’єкти інтелектуальної власності. Це можна порівняти з підходом до обліку матеріальних активів, де, наприклад, якщо підприємство володіє основними засобами, в бухгалтерії зазначають «Основні засоби», а не «Право користування основними засобами». Така ж логіка має застосовуватись і до нематеріальних активів.

Ми підтримуємо класифікацію нематеріальних активів, яку запропонував професор А. Бутнік-Сіверський, однак з певними змінами,

враховуючи вищезгадані аспекти. На наш погляд, така класифікація нематеріальних активів наближає бухгалтерський облік до стандартів і принципів, прийнятих в Європейському співтоваристві, і дає можливість більш коректно відображати об’єкти інтелектуальної власності як нематеріальні активи в бухгалтерському обліку.

Бухгалтерський облік як упорядкована система узагальнення інформації про діяльність підприємств ґрунтується на суцільному та безперервному документуванні всіх господарських операцій, що відбуваються.

Первинна інформація про наявність, стан та рух нематеріальних активів повинна відображатись у спеціалізованих регістрах бухгалтерського обліку, які є юридичним доказом здійснення операцій та використовуються для проведення економічного аналізу і прийняття управлінських рішень. Тільки та інформація, що міститься в первинних документах, знаходить відображення в облікових регістрах та систематизується на рахунках бухгалтерського обліку Саме тому правильне та своєчасне складання цих документів є необхідною умовою над впевненості бухгалтера в тому, що ті. хто перевірятиме, не зможуть висунути претензії до його роботи.

Важливою проблемою, яку необхідно вирішити в процесі організації обліку нематеріальних активів, є вибір бланків форм первинних документів.

На сьогодні наказом Міністерство фінансів України наказом № 732 від 23.02.2024р. затверджено типові форми первинного обліку об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (акт введення в господарський оборот, інвентарна картка обліку, акт вибуття (ліквідації), інвентаризаційний опис), але зазначені об’єкти є лише частиною прав, які становлять нематеріальні активи, тому цей наказ не вирішив питання бухгалтерського обліку нематеріальних цінностей у цілому.

Відсутність типових форм первинних документів, розроблених для нематеріальних активів, як облікової групи активів підприємства, не відповідає вимогам сучасності, бо сьогодні вони все ширше залучаються в

господарський обіг, і ця тенденція особливо яскраво виявляється в країнах з розвиненою ринковою економікою, де зазвичай вартість різних прав та привілеїв перевищує вартість матеріальних цінностей.

На підприємстві ПАТ «Запоріжсталь» також ведеться документальне оформлення операцій з нематеріальними активами на первинних документах затверджених наказом Міністерства фінансів України № 732 «Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів». Але данні типові форми не повністю відповідають потребам підприємства в кількості і якості первинних реєстрів. Мета вивчення цієї проблеми це – розробка рекомендацій щодо вдосконалення документального оформлення операцій з нематеріальними активами.

Знаходження та оприбуткування об'єктів нематеріальних активів потребують підтвердження відповідними первинними документами. Ми пропонуємо використовувати для первинного обліку нематеріальних активів наступні розроблені документи: «Комплексний документ оцінки та переоцінки нематеріальних активів», «Комплексний документ обліку надходження, наявності та вибуття нематеріальних активів», «Відомість накопиченої амортизації». Також необхідно вести «Акт інвентаризації нематеріальних активів», Відомість 4.3 аналітичного обліку та регістр синтетичного обліку – Журнал 4.

У «Порядку застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності» вказано на необхідність застосування акта оцінки для підтвердження вартості об'єктів, але форма цього документа на сьогодні не розроблена. У літературі окремі автори пропонують проекти форм акту оцінки, картки обліку переоцінки нематеріальних активів, відомості визначення первинної вартості нематеріальних активів та акту їх переоцінки [26]. На нашу думку, доцільнішим є використання рекомендованого нами «Комплексного документа оцінки та переоцінки нематеріальних активів», який призначений для обробки даних щодо

визначення первісної та ліквідаційної вартості об’єктів, обґрунтування їхньої справедливої вартості, встановлення терміну використання, оформлення переоцінок первісної, залишкової вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів.

Зазначений комплексний документ складається у двох примірниках на кожний об’єкт нематеріальних активів та зберігається в бухгалтерії разом із документацією, що відноситься до визначення справедливої вартості об’єкта. З метою підвищення інформаційності та аналітичності первинних документів з обліку нематеріальних активів пропонується використовувати форму «Комплексний документ обліку надходження, наявності та вибуття нематеріальних активів» (додаток В). Цей документ містить оптимальну кількість показників та є універсальним джерелом інформації про окремі об’єкти нематеріальних активів, бо охоплює операції з першої - оприбуткування, до останньої - вибуття з підприємства.

Комплексний документ обліку надходження, наявності та вибуття нематеріальних активів заступає типові форми НА-1, НА-2, НА-3, акт приймання-здачі удосконалених об’єктів нематеріальних активів та опис за місцем їхнього використання. Документ складається у трьох примірниках на кожен обліковий об’єкт, підписується головою та членами комісії, особою, відповідальною за збереження нематеріальних активів, затверджується керівником підприємства чи уповноваженою на це особою.

Перший примірник «Комплексного документа обліку надходження, наявності та вибуття нематеріальних активів» передається до бухгалтерії, другий – залишається у підрозділі, який відповідає за використання коштів на капітальні інвестиції, а третій передається особі, що відповідає за збереження об’єкта.

Під час оформлення комплексного документа у графі «Документ, що підтверджує майнові права на об’єкт» зазначається номер патенту на винахід, свідоцтва на знак для товарів та послуг, авторського свідоцтва тощо, а в графі «Дата виникнення права» фіксується дата підписання договору, дата

пріоритету; дата створення твору.

Графа «Документація, що є підставою для введення об’єкта в оборот» містить номер договору на використання майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійного договору тощо.

У графі «Обліковий номер об’єкта нематеріальних активів» відображається інформація про облікову групу активів підприємства, номер субрахунку бухгалтерського обліку, номер відповідного класу нематеріальних активів та порядковий номер певного об’єкта всередині класу.

За наказом Мінфіну України № 732 аналітичний облік об’єктів права інтелектуальної власності потрібно вести за інвентарними картками (форма № НА-2). Показник «номер інвентарної одиниці» також присутній у регістрах аналітичного обліку (форма № ВНА-1, Відомість 4.3). На нашу думку, говорити про нематеріальні активи як інвентарні об’єкти не є коректним, бо, по-перше, латинське слово «inventarium» вживається стосовно предметів господарського побуту та речей, а нематеріальні активи не мають матеріально-речовинного змісту: по-друге, інвентарна картка, як типова форма первинного обліку, первісно призначалась для пооб’єктного обліку основних засобів та, оскільки нематеріальні активи тривалий час розглядали лише як частину необоротних, то, за відсутності повного комплекту спеціально розробленої документації з урахуванням специфіки даних об’єктів обліку, на них автоматично переносять характеристики матеріальних цінностей.

У графу «Документ, який підтверджує вартість об’єкта» вписують номер та дату складання «Комплексного документа оцінки та переоцінки нематеріальних активів», на основі даних якого у графах 18 – 20 фіксують первісну та ліквідаційну вартість, строк корисного використання об’єкта. У графі 21 фіксується норма амортизації, встановлена на підставі вартості об’єкта та визначення строку його корисного використання. Показник «Норма амортизації» доцільно також передбачити у типовій формі № НА-2

(між 7 та 8 графами), бо він застосовується під час розрахунку річної суми амортизації.

Під час тривалого використання деяких видів нематеріальних активів може виникнути необхідність їх удосконалення (розширення бази даних, запровадження додаткових комп'ютерних підпрограм, зміна дизайну товарних знаків). У цьому випадку в графи 26 – 28 проставляють дату та суму удосконалення, вартість об'єкта після удосконалення.

У графах «Вибуття об'єкта» зазначають причини вибуття нематеріальних активів (завершення терміну дії майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійного договору, припинення виробництва продукції із використанням нематеріальних активів, моральне за старіння об'єктів та ін.).

У випадку вибуття об'єкта внаслідок реалізації в графі «Сума виручки від реалізації об'єкта» фіксується сума доходу від цієї операції, а в графах 36-41 вказується розрахунок результатів списання об'єкта (витрати чи доходи) з проведенням відповідних сум на рахунках бухгалтерського обліку

Інформація графи «Залишкова (переоцінена) вартість» визначається за даними бухгалтерського обліку на останнє число місяця вибуття такого об'єкта, як різниця між первісною (переоціненою) вартістю та переоціненою сумою амортизації, що накопичена за період корисного використання.

Ми вважаємо, що з метою контролю необхідно вести журнал реєстрації розроблених та оформлених комплексних документів за визначений період часу. За ним буде здійснюватися звірення підсумкових даних про кількість та вартість об'єктів обліку, що наявні на рахунку № 12 «Нематеріальні активи». Для кожної групи нематеріальних активів у журналі повинна відводитись необхідна кількість сторінок. Застосування цього документа виключає необхідність ведення опису реєстраційних карток обліку нематеріальних активів.

Впровадження запропонованих комплексних документів, в результаті семиразового зменшення кількості облікових форм, дозволяє, по-перше,

значно полегшити труд працівників, зайнятих складанням документів, та економити на друкарських витратах, по-друге, зберігати всю необхідну інформацію, носіями якої є замінені документи, по-третє, забезпечити контроль за збереженням об’єктів нематеріальних активів та аналіз їхнього стану й ефективності використання. Незважаючи на проведений обсяг робіт з реформування національної системи бухгалтерського обліку, сьогодні і досі гостро стоїть проблема відсутності повного комплекту типових форм первинних документів, розроблених з урахуванням специфіки нематеріальних активів, яка потребує якнайшвидшого вирішення.

РОЗДІЛ 3
АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПАТ «ЗАПОРІЖСТАЛЬ»

3.1 Динаміка ефективності використання нематеріальних активів підприємства

Необхідною умовою успішного функціонування будь-якого підприємства в ринковій економіці є ефективне використання ним однієї із складових необоротних активів, здатних приносити економічні вигоди підприємству протягом відносно тривалого періоду – нематеріальних активів. Проведемо аналіз динаміки та складу нематеріальних активів на підприємстві ПАТ «Запоріжсталь» за 2022-2023 роки (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Обсяг та динаміка нематеріальних активів ПАТ «Запоріжсталь»

№ з/п	Показники	2022р.,	2023р.,	Відхилення +/-	
		тис. грн.	тис. грн.	абсолютне	відносне, %
1	Нематеріальні активи, у тому числі:	3671,0	3685,0	14,0	0,4
1.1	права користування природними ресурсами	367,4	318,6	-48,8	-13,3
1.2	права користування майном	844,7	466,4	-378,3	-44,8
1.3	права на знаки для товарів та послуг	587,0	720,7	133,7	22,8
1.4	права на об’єкти промислової власності	1364,0	1415,3	51,3	3,8
1.5	авторське право та суміжні з ним права	335,6	512,8	177,2	52,7
1.6	інші нематеріальні активи	172,3	251,2	78,9	45,8
2	Активи підприємства, разом. Баланс (актив=пасив)	70038922,0	77617483,0	7578561,0	10,8
3	Частка нематеріальних активів в активах підприємства, %	0,0052	0,0047	-0,0005	х

У процесі аналізу динаміки нематеріальних активів оцінимо зміну їх загального обсягу та вартості окремих груп нематеріальних активів на кінець звітного періоду порівняно з його початком, визначають темпи їх зростання чи приросту.

За даними табл. 3.1 видно, що частка нематеріальних активів у загальній вартості активів незначна, однак має тенденцію до спаду. Вона становила на кінець 2023 року 0,19 %, зменшившись у порівнянні з початком періоду на 0,02 %. Загальна вартість нематеріальних активів підприємства на кінець звітного періоду становила 3685,0 тис. грн., що на 0,4 % більше, ніж на початок цього періоду. Тенденцію до зростання мають практично всі групи нематеріальних активів, крім права користування природними ресурсами та права користування майном, вартість яких на кінець звітного періоду зменшилась на 44,8 та 378,3 тис. Грн. або на 13,3 та 44,8% відповідно.

За даними табл.3.2 (форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності») можна проаналізувати зміни у складі та структурі нематеріальних активів ПАТ «Запоріжсталь» за групами. Як видно з таблиці найбільшу частку в структурі нематеріальних активів як на початок, так і на кінець звітного періоду становили права на об’єкти промислової власності (37,2 % на початок і 38,4 % на кінець звітного періоду). Це свідчить про те, що підприємство значні кошти вкладає у забезпечення свого права винаходи, моделі, промислові зразки, значна частка цих видів активів позитивно впливає на результати господарської діяльності.

Оскільки вкладення направлені на удосконалення якісних показників виробництва та продукції.

Права на об’єкти промислової власності порівняно з 2022 роком збільшилися на 51,3 тис. грн., але їхня вага в загальній вазі нематеріальних активів збільшилась лише на 3,8 %. Також порівняно з 2022 роком значно знизилася також і частка на право користування майном на 10,3 %.

Ефективність використання нематеріальних активів багатоаспектна. Розрізняють економічну, екологічну і соціальну ефективність використання

нематеріальних активів.

Таблиця 3.2 – Аналіз змін структури нематеріальних активів

№ з/п	Показники	2022 рік		2023 рік		Відхилення	
		Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	+/-	пунктів структури
1	Нематеріальні активи, у тому числі:	3671,0	100,0	3685,0	100,0	14,0	х
1.1	права користування природними ресурсами	367,4	10,1	318,6	8,7	-48,8	-13,3
1.2	права користування майном	844,7	23,0	466,4	12,7	-378,3	-44,8
1.3	права на знаки для товарів та послуг	587,0	16,0	720,7	19,6	133,7	22,8
1.4	права на об’єкти промислової власності	1364,0	37,2	1415,3	38,4	51,3	3,8
1.5	авторське право та суміжні з ним права	335,8	9,1	512,8	13,9	177,0	52,7
1.6	інші нематеріальні активи	172,3	4,7	251,2	6,8	78,9	45,8

На практиці здебільшого зіставляють темпи приросту вартості нематеріальних активів за певний період часу з темпами приросту основних показників фінансових результатів діяльності підприємства та похідних від них показників фондовіддачі, продуктивності праці, рентабельності продукції з огляду на те, що саме в них знаходить своє відображення кінцевий економічний ефект використання нематеріальних активів. Виходячи з цього, темпи зростання виручки від реалізації продукції або прибутку повинні випереджати темпи зростання нематеріальних активів.

$$К_{ф2022} = \frac{46916321}{3671} = 12780{,}3\ \frac{грн}{грн}$$

$$К_{ф2023} = \frac{56395037}{3685} = 15304{,}0\ \frac{грн}{грн}$$

Коефіцієнт виробничої місткості нематеріальних активів (фондомісткість) розраховується як відношення вартості нематеріальних до чистого доходу від реалізації продукції, або як оборотній показник фондовіддачі:

$$К_{фм2022} = \frac{3671}{46916321} = 0{,}00008\ грн/грн$$

$$К_{фм2023} = \frac{3685}{56395037} = 0{,}00007 грн/грн$$

Чиста рентабельність основної діяльності – це відношення чистого прибутку до чистого доходу від реалізації продукції.

$$Р_{2022} = \frac{-3654990}{46916321} = -0{,}104$$

$$Р_{2023} = \frac{-4864685}{56395037} = -0{,}065$$

Проведемо аналіз ефективності використання нематеріальних активів ПАТ «Запоріжсталь» за 2 роки за розрахунками показників в таблиці. 3.3.

Таблиця 3.3 – Динаміка показників ефективності використання нематеріальних активів ПАТ «Запоріжсталь»

№ з/п	Показник	2022 рік	2023 рік	Відхилення	
				абсолютне	Відносне, %
1	Вартість нематеріальних активів, тис. грн.	3671,0	3685,0	14,0	0,4
2	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	46916321,00	56395037,00	9478716	20,2
3	Чисті збитки, тис. грн.	4864685,00	3654990,00	-1209695,00	-24,9
4	Коефіцієнт виробничої віддачі (фондовіддачі) нематеріальних активів, грн./грн.	12780,3	15304,0	2523,7	х
5	Коефіцієнт виробничої місткості нематеріальних активів (фондо-місткість), грн./грн.	0,00008	0,00007	-0,00001	х
6	Чиста рентабельність основної діяльності.	-10,4	-6,5	3,9	х

Аналіз показників, приведений в таблиці 3.3, свідчить про те, що темпи приросту основних показників фінансових результатів діяльності ПАТ «Запоріжсталь» покращились у порівнянні з минулим періодом, зокрема на 20,2 %, покращився темпи приросту чистого доходу від реалізації продукції, на 24,9 % – темпи приросту чистого прибутку.

Чиста рентабельність основної діяльності збільшилась на 3,9 за порівняльні роки.

Доволі суттєво покращились відповідальні показники ефективності

використання нематеріальних активів: на 2523,7 знизився коефіцієнт виробничої віддачі (фондовіддачі), на 0,001 зріс коефіцієнт виробничої місткості (фондомісткості).

Все це свідчить про зниження ефективності використання нематеріальних активів на підприємстві.

Одним із найінформативніших показників ефективності використання нематеріальних активів є рівень їхньої дохідності. По приведеним вище даним можна розрахувати показник дохідності нематеріальних активів. Він дорівнює відношенню прибутку(збитку) до вартості нематеріальних активів:

$$R_{2023} = \frac{4864685}{3671} = -1325{,}17,$$

$$R_{2023} = -\frac{3654990}{3685} = -991{,}56.$$

Він також знизився, як і інші показники ефективності використання нематеріальних активів на 333,61 грн./грн.

3.2 Факторний аналіз використання нематеріальних активів

Комплексне застосування методів факторного аналізу дає можливість ефективно управляти чинниками нематеріальних активів і істотно підвищити фінансові результати діяльності підприємства.

Зробимо факторний аналіз відхилення показника дохідності нематеріальних активів. Необхідні показники наведені в таблиці 3.4.

Як видно з наведених розрахунків, дані такого аналізу деталізують інформацію про вплив окремих груп нематеріальних активів на ефективність використання всіх нематеріальних активів. З даного факторного аналізу можна зробити висновки, що хоча на підприємстві й збільшився обсяг реалізації продукції і не зважаючи на зменшення чистий прибуток зростання груп нематеріальних активів «права користування природними ресурсами» та «права користування майном» виявили

найбільший негативний вплив на ефективне використання нематеріальних активів.

Таблиця 3.4 – Показники нематеріальних активів ПАТ «Запоріжсталь»

№ з/п	Показники	2022 рік, тис. грн.	2023 рік, тис. грн.	Відхилення +/-
1	Нематеріальні активи, у тому числі:	3671,0	3685,0	14,0
1.1	права користування природними ресурсами	367,4	318,6	-48,8
1.2	права користування майном	844,7	466,4	-378,3
1.3	права на знаки для товарів та послуг	587,0	720,7	133,7
1.4	права на об’єкти промислової власності	1364,0	1415,3	51,3
1.5	авторське право та суміжні з ним права	335,8	512,8	177,0
1.6	інші нематеріальні активи	172,3	251,2	78,9
2	Чистий прибуток, тис. грн.	-4864685	-3654990	1209695
3	Дохідність	-1325,17	-991,56	333,61

Нижче наведено розрахунки, які зроблені на основі даних з таблиці:

$$R_1 = -\frac{4864685}{3671} = -1325{,}17$$

$$R_{ум1} = \frac{-3654990}{3671} = -995{,}64$$

$$R_{ум2} = \frac{-3654990}{(318{,}6 + 844{,}7 + 587{,}0 + 1364{,}0 + 335{,}8 + 172{,}3)} = -1009$$

$$R_{ум3} = \frac{-3654990}{(318{,}6 + 466{,}4 + 587{,}0 + 1364{,}0 + 335{,}8 + 172{,}3)} = -1126{,}65$$

$$R_{ум4} = \frac{-3654990}{(318{,}6 + 466{,}4 + 720{,}7 + 1364{,}0 + 335{,}8 + 172{,}3)} = -1082{,}06$$

$$R_{ум5} = \frac{-3654990}{(318{,}6 + 466{,}4 + 720{,}7 + 1415{,}3 + 335{,}8 + 172{,}3)} = -1065{,}87$$

$$R_{ум6} = \frac{-3654990}{(318{,}6 + 466{,}4 + 720{,}7 + 1415{,}3 + 512{,}8 + 172{,}3)} = -1013{,}56$$

$$R_2 = -\frac{4864685}{3685} = -991{,}56$$

$$\Delta R_1 = -995{,}64 - (-1325{,}17) = 329{,}53$$

$$\Delta R_2 = -1009 - (-995{,}64) = -13{,}36$$

$$\Delta R_3 = -1126{,}65 - (-1009) = -117{,}66$$

$$\Delta R_4 = -1082{,}06 - (-1126{,}66) = 44{,}6$$

$$\Delta R_5 = -1065{,}87 - (-1082{,}06) = 16{,}19$$

$$\Delta R_6 = -1013{,}56 - (-1065{,}87) = 52{,}31$$

$$\Delta R_7 = -991{,}56 - (-1013{,}56) = 22$$

$$\Delta R = 329{,}54 - 13{,}36 - 117{,}66 + 44{,}6 + 16{,}19 + 52{,}31 + 22 = 333{,}61$$

Для більш ефективного використання нематеріальних активів потрібно на нашу думку вирішити цю проблему за рахунок оптимізації структури нематеріальних активів і введення в експлуатацію груп нематеріальних активів з більшою віддачею.

Для аналізу ефективності використання нематеріальних активів можуть використовуватись й динамічні методи оцінки економічної ефективності, що ґрунтуються на дисконтуванні грошових потоків. Одним з найпростіших і поширених серед них є метод чистої теперішньої вартості. Метод передбачає визначення чистого приведеного доходу від використання об'єкта нематеріальних активів.

У 2023 році заплановано продаж нової продукції, яка повинна стати досить популярною завдяки оптимальному співвідношенню її ціни та якості. У 2024-2025 роках реалізація нової продукції, як очікується, забезпечить чистий грошовий потік у розмірах, відповідно, 210 тис. грн., 540 тис. грн. і 280 тис. грн. У 2027 році продукція перестане бути популярною, і чистій грошовий потік зменшиться до 50 тис. грн. Надалі реалізація цього виду продукції не передбачено. Розрахуємо суму чистого приведеного доходу від використання запатентованої технології:

$$\text{ЧПД} = \frac{210}{(1+0{,}2)^2} + \frac{540}{(1+0{,}2)^3} + \frac{280}{(1+0{,}2)^4} + \frac{50}{(1+0{,}2)^5} - 350 - \frac{200}{(1+0{,}2)} = 96{,}791 \text{ тис. грн.}$$

Як видно з наведеного розрахунку, придбання запатентованої технології (нематеріального активу) і організація продажу нової продукції на її основі є доцільними, оскільки забезпечать підприємству чистий приведений дохід в сумі 96,791 тис. грн.

Тому кошти, які ПАТ «Запоріжсталь» витратить на рекламу даного виду товару, будуть повністю повернені, а також планується отримати прибуток, в перспективі данні операції можуть набути популярності, тому прибуток може бути більшим.

3.3 Шляхи ефективного використання нематеріальних активів на підприємстві

Результати проведеного критичного аналізу свідчать про наявність ряду спірних моментів, серед яких слід відзначити врахування під час побудови відповідної факторної моделі дії лише тих факторів, вплив яких підлягає кількісному вимірюванню. Зазначене справляє негативний вплив на ефективність управлінських рішень, оскільки перешкоджає отриманню відповідними користувачами достовірної інформації. На нашу думку, урахування дії тих факторів, вплив яких важко піддається кількісному вимірюванню (а отже, включенню до відповідної математичної факторної моделі), є важливим моментом під час проведення перевірки ефективності використання нематеріальних активів.

Відповідно діючої практики, проведення контролю за ефективністю використання нематеріальних активів здійснюється шляхом застосування у певній послідовності ряду аналітичних процедур. Зокрема, перший етап передбачає здійснення розрахунку показників доходності й рентабельності нематеріальних активів у динаміці. На другому етапі аналізуються зміни величини розрахованих показників та визначаються ті фактори, які справляють вплив на зазначені показники. Останнім кроком є побудова відповідної факторної моделі. Таким чином, ураховуючи зазначене вище, структурно-логічна модель факторного аналізу ефективності використання нематеріальних активів матиме такий вигляд (рис. 3.1).

Розглянемо більш детально питання визначення дії тих факторів, вплив яких на ефективність використання нематеріальних активів підлягає кількісному вимірюванню.

З огляду на те, що виділені фактори мають бути ретельно проаналізовані та враховані під час прийняття управлінських рішень, пропонуємо застосовувати модель «Важливість / Ймовірність. Зазначена

модель була розроблена на основі моделі «Важливість / Результативність», яка дає змогу правильно здійснити відбір та ранжування факторів конкурентоспроможності підприємства з метою визначення пріоритетів удосконалення його діяльності.



Рисунок 3.1 – Структурно-логічна модель факторного аналізу ефективності використання нематеріальних активів

Так, у запропонованому нами підході до даного аналізу можна виділити три стадії:

- підготовчу стадію;
- стадію проведення аналізу;
- результативну стадію.

Перша стадія передбачає створення робочої групи, до складу якої в обов'язковому порядку слід включати фахівців у галузі права

інтелектуальної власності, фахівців з бухгалтерського обліку та провідних інженерів.

Друга стадія передбачає декілька етапів:

– індивідуальне виділення кожним членом робочої групи факторів, що, на їх думку, справляють вплив на ефективність використання нематеріальних активів. У свою чергу, серед виділених факторів визначаються такі, вплив яких не може бути виражений у грошовому виразі;

– кожен член робочої групи, незалежно один від одного, шляхом рейтингової оцінки визначає щодо кожного виділеного фактора міру його впливу та ймовірність відчутного впливу на ефективність використання нематеріальних активів. Ранжування здійснюється таким чином: 1-3 – невеликий рівень, 4-6 – середній рівень, 7-9 – значний рівень;

– на підставі визначених значень важливості та результативності наносяться від повідні позначки на поле матриці, яка скла дається з чотирьох зон:

− зона 1 – відображає дію факторів, імовірність впливу яких є значною, але дія впливу в разі його настання невелика;

− зона 2 – відображає дію факторів, імовірність настання яких та дія впливу є значною;

− зона 3 – відображає дію факторів, імовірність настання яких та дія впливу є незначною;

− зона 4 – відображає дію факторів, імовірність настання яких є відносно незначною, при цьому їх вплив на ефективність використання нематеріальних активів є значним.

Третя стадія передбачає обговорення отриманих результатів та прийняття управлінських рішень щодо підвищення ефективності використання нематеріальних активів.

Практичне застосування запропонованої моделі розглянемо на прикладі підприємства ПАТ «Запоріжсталь».

На ефективність використання нематеріальних активів таких

підприємств можуть справляти вплив такі фактори, узагальнені в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Рейтингове ранжування факторів, вплив яких на ефективність використання нематеріальних активів не підлягає кількісному вимірюванню

Фактор	Важливість	Ймовірність
Вплив морального зносу	8	7
Дія юридичних бар'єрів	5	2
Можливість диверсифікації технологічного процесу	8	2
Інтелектуальний потенціал, кваліфікація кадрів	5	8
Попит на певний вид продукції	6	6

На підставі визначених у таблиці значень, на полі матриці «Важливість / Ймовірність» здійснюються відповідні позначки (рис. 3.2).

Ймовірність											
Невеликий	10	Зона 1					Зона 2				
Середній	9										
Значний	8					4					
	7								1		
	6						5				
	5	ЗонаЗ					Зона 4				
	4										
	3										
	2					2			3		
	1										
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
		Невеликий			Середній			Значний			

Рисунок 3.2 – Аналіз дії факторів, вплив яких на ефективність використання нематеріальних активів не підлягає кількісному вимірюванню

Наступним моментом є обговорення позиції кожного фактора та визначення необхідності прийняття управлінських рішень щодо них. Отже, за результатами проведеного аналізу дії факторів, вплив яких на ефективність використання нематеріальних активів наукоємних підприємств не підлягає кількісному вимірюванню, можна зробити такі висновки, що стосуються управлінських рішень:

− керівництву необхідно терміново звернути увагу на наслідки впливу

морального зносу на об’єкти нематеріальних активів та обґрунтовано встановлювати методи нарахування на них амортизації. Також особливу увагу доцільно приділити аналізу та відстеженню попиту споживачів на певні види продукції з метою швидкого реагування на нього; важливим моментом є розробка відповідних заходів щодо підвищення рівня кваліфікації персоналу, який безпосередньо працює з об’єктами нематеріальних активів;

– з огляду на невелику ймовірність впливу на ефективність використання нематеріальних активів можливості диверсифікації технологічного процесу та дії юридичних бар’єрів, дані фактори не потребують пильної уваги. Проте їх дія також має бути врахована під час прийняття управлінських рішень.

Зазначені аналітичні процедури пропонуємо доповнити рядом контрольних дій, що дасть змогу отримувати більш точні результати. Зокрема, на нашу думку, доцільно здійснювати перевірку наявних на певну дату нематеріальних активів на предмет їх відповідності експлуатаційним можливостям підприємства (тобто доцільність витрачання коштів підприємства та їх надходження). Зазначене здійснюється шляхом пооб’єктної звірки об’єктів нематеріальних активів, що обліковуються на рахунку 12 «Нематеріальні активи», з можливістю їх застосування у виробничому процесі.

Наступним важливим моментом є проведення зіставлення суми нарахованої амортизації з первісною вартістю об’єкта нематеріальних активів, що було списано протягом періоду, який перевіряється. Зазначене має на меті запобігання списанню тих нематеріальних активів, які не у повному обсязі перенесли свою вартість на продукцію (надані послуги), оскільки у цьому випадку підприємство матиме збиток, а не очікуваний економічний ефект від їх упровадження.

На основі даних рейтингового ранжування факторів, вплив яких на ефективність використання нематеріальних активів не підлягає кількісному

вимірюванню виведемо коефіцієнт, який впливає на економічні показники ПАТ «Запоріжсталь». Найбільше значення 9 прирівняємо цей показник до одиниці, тоді коефіцієнт впливу та ймовірності дорівнює 0,4 (процентне відношення важливості на ймовірність і поділене на кількість факторів).

З урахуванням виведеного коефіцієнту зробимо факторний аналіз відхилення показника дохідності нематеріальних активів. Необхідні показники наведені в таблиці 3.4:

$$R_1 = -\frac{4864685}{3671} = -1325{,}17 * 0{,}4 = -530{,}07$$

$$R_{\text{ум}1} = \frac{-3654990}{3671} = -995{,}64 * 0{,}4 = -398{,}26$$

$$R_{\text{ум}2} = \frac{-3654990}{(318{,}6 + 844{,}7 + 587{,}0 + 1364{,}0 + 335{,}8 + 172{,}3)} = -1009 * 0{,}4 = -403{,}6$$

$$R_{\text{ум}3} = \frac{-3654990}{(318{,}6 + 466{,}4 + 587{,}0 + 1364{,}0 + 335{,}8 + 172{,}3)} = -1126{,}65 * 0{,}4 = -450{,}66$$

$$R_{\text{ум}4} = \frac{-3654990}{(318{,}6 + 466{,}4 + 720{,}7 + 1364{,}0 + 335{,}8 + 172{,}3)} = -1082{,}06 * 0{,}4 = -432{,}82$$

$$R_{\text{ум}5} = \frac{-3654990}{(318{,}6 + 466{,}4 + 720{,}7 + 1415{,}3 + 335{,}8 + 172{,}3)} = -1065{,}87 * 0{,}4 = -426{,}35$$

$$R_{\text{ум}6} = \frac{-3654990}{(318{,}6 + 466{,}4 + 720{,}7 + 1415{,}3 + 512{,}8 + 172{,}3)} = -1013{,}56 * 0{,}4 = -405{,}42$$

$$R_2 = -\frac{4864685}{3685} = -991{,}56 * 0{,}4 = -396{,}62$$

$$\Delta R_1 = -398{,}26 - (-530{,}07) = 131{,}81$$

$$\Delta R_2 = -403{,}6 - (-398{,}26) = -5{,}34$$

$$\Delta R_3 = -450{,}66 - (-403{,}6) = -47{,}06$$

$$\Delta R_4 = -432{,}82 - (-450{,}66) = 17{,}84$$

$$\Delta R_5 = -426{,}35 - (-432{,}82) = 6{,}47$$

$$\Delta R_6 = -405{,}42 - (-426{,}35) = 20{,}93$$

$$\Delta R_7 = -396{,}62 - (-405{,}42) = 8{,}8$$

$$\Delta R = 131{,}81 - 5{,}34 - 47{,}06 + 17{,}84 + 6{,}47 + 20{,}93 + 8{,}8 = 133{,}46$$

Як видно з наведених розрахунків по даному факторному аналізу можна зробити висновок, що з урахуванням коефіцієнту впливу факторів, які не можуть бути виражені у грошовому виразі, рівень дохідності

нематеріальних активів відносно 2022 року збільшився на 133,46, тоді як без урахування коефіцієнту збільшився на 333,61.

Розрахуємо коефіцієнт фондовіддачі нематеріальних активів з урахуванням коефіцієнту впливу факторів:

$$К_{ф2022} = \frac{46916321}{3671} = 12780{,}3 * 0{,}4 = 5112{,}12 \text{ грн/грн}$$

$$К_{ф2023} = \frac{56395037}{3685} = 15304{,}0 * 0{,}4 = 6121{,}6 \text{ грн/грн}$$

З даного розрахунку видно, що з урахуванням факторів, які впливають на ефективне використання нематеріальних активів, коефіцієнт фондовіддачі в порівнянні 2022-2023 років збільшився на 1052,24. Тоді як без урахування коефіцієнта впливу факторів на 2523,7.

Таким чином можна дійти висновку, що на рівень доходності істотно впливають і фактори, які не можуть бути виражені в кількісному вимірюванню.

Розглянута методика, на нашу думку, дасть змогу підвищити ефективність керування процесами формування і використання нематеріальних активів задля досягнення максимальної економічної вигоди від освоєння інтелектуального продукту.

ВИСНОВКИ

Дослідження такої економічної категорії, як нематеріальні активи обумовлено тим, що вони відіграють дедалі більшу роль, їх частка у структурі активів суб'єктів підприємницької діяльності постійно зростає.

Нематеріальні активи сталі важливим фактором формування цінностей в сьогоднішній «економіці знання». Проте часто вони є продуктом, який сприяє створенню цінностей тільки в поєднанні з іншими виробничими факторами. Таким чином, для того, щоб управляти підприємством, підвищуючи продуктивність і створюючи цінності, компаніям і менеджерам компаній, як і інвесторам, слід краще розуміти, наскільки велика роль нематеріальних активів в системі створення цінностей в організації.

Виробничо-господарська діяльність та фінансовий стан ПАТ «Запоріжсталь» багато в чому залежить від забезпеченості нематеріальними активами та їх використанням. Розвиток виробництва є невіддільним від проблеми ефективного використання нематеріальних активів.

Господарська діяльність підприємства ПАТ «Запоріжсталь» пов'язана з використанням особливого виду ресурсів – нематеріальних активів, що потребує пильної уваги з боку керівників щодо їх ефективного використання.

В даній кваліфікаційній роботі досліджено сучасна теорія економічної категорії «нематеріальний актив». На сьогодення ця категорія не має однакового тлумачення ні серед учених-економістів, ні в нормативно-законодавчій базі, дослідження економічного змісту нематеріальних активів є першим етапом у розв'язані проблем їх ефективного використання та відображення в обліку.

Для гнучкішого управління нематеріальними активами необхідно розуміти економічну сутність, характерні риси кожного об'єкта, ступінь впливу на результати діяльності підприємств. На сьогодні існують різні точки зору, щодо сутності нематеріальних активів зумовлені різними

підходами у поглядах на їх природу, дану проблему описано в першому розділі роботи. З цією метою була розроблена в другому розділі і обґрунтована класифікація нематеріальних активів.

Аналітичний облік показує, що тільки та інформація, яка міститься в первинних документах, знаходить відображення в облікових регістрах та систематизується на рахунках бухгалтерського обліку. Незважаючи на проведений обсяг робіт з реформування національної системи бухгалтерського обліку, сьогодні і досі гостро стоїть проблема відсутності повного комплекту типових форм первинних документів, розроблених з урахуванням специфіки нематеріальних активів, яка потребує якнайшвидшого вирішення. Запропоноване в другому розділі документальне оформлення операцій з нематеріальними активами дає змогу підвищити якість контролю за їх наявністю і рухом.

Вдосконалення методики аналізу нематеріальних активів є одним з першочергових заходів впливу на підвищення ефективності всієї системи обліку шляхом оцінки структури, динаміки і ефективності використання нематеріальних активів. Розрахунок ефективності використання нематеріальних активів вимагає комплексного підходу із застосуванням статистичних методів індексного аналізу за допомогою якого можна визначити взаємозв’язок між чинниками використання нематеріальних активів і ефектом впливу прибутку підприємства. При аналізі використання нематеріальних активів в динаміці доцільно застосовувати індексний метод шляхом побудови багатофакторних індексних моделей. Комплексне застосування методів факторного аналізу дає можливість ефективно управляти чинниками нематеріальних активів і істотно підвищити фінансові результати діяльності підприємства.

Як показують результати аналізу дослідження даних на ПАТ «Запоріжсталь» за 2022-2023 роки ефективність використання нематеріальних активів зростає: фондовіддача нематеріальних активів збільшилась на 19,75% (коефіцієнт фондовіддачі в 2022 році – 12780,3

грн./грн., в 2023 році – 15304,0 грн./грн.), також збільшилась дохідність нематеріальних активів на 33,9% (рівень дохідності нематеріальних активів в 2022 році – -1325,17, а в 2023 році – -995,64) при значній зміні чистої рентабельності основної діяльності ПАТ «Запоріжсталь» а саме на 3,9, коефіцієнт фондомісткості зменшився на 0,001 грн./грн. по порівнянню за два роки – 2022-2023. При застосування методів факторного аналізу виявлено, що хоча на підприємстві й збільшився обсяг реалізації продукції відбулося зменчення чистий прибутку; зростання груп нематеріальних активів «права користування природними ресурсами» та «права користування майном» виявили найбільший негативний вплив на ефективне використання нематеріальних активів. Для більш ефективного використання нематеріальних активів потрібно вирішити цю проблему за рахунок оптимізації структури нематеріальних активів і введення в експлуатацію груп нематеріальних активів з більшою віддачею.

Результати проведеного критичного аналізу свідчать про наявність ряду спірних моментів, серед яких слід відзначити врахування під час побудови відповідної факторної моделі дії лише тих факторів, вплив яких підлягає кількісному вимірюванню. Зазначене справляє негативний вплив на ефективність управлінських рішень, оскільки перешкоджає отриманню відповідними користувачами достовірної інформації. Таким чином показники ефективності нематеріальних активів ми скоректували на коефіцієнт впливу факторів, які не підлягають кількісному вимірюванню, за даними рейтингового ранжування факторів. Рівень дохідності нематеріальних активів відносно 2022 року збільшився на 133,46; коефіцієнт фондовіддачі в порівнянні 2022-2023 років збільшився на 1009,48, тоді як без урахування коефіцієнта впливу факторів на 2523,7.

Таким чином, вдосконалено методику проведення контролю за ефективністю використання нематеріальних активів, що дає змогу забезпечити прийняття обґрунтованих управлінських рішень шляхом отримання відповідними користувачами більш достовірної інформації. Зокрема:

− обґрунтовано необхідність урахування під час побудови відповідної факторної моделі дії тих факторів, вплив яких на ефективність не підлягає кількісному вимірюванню;

− запропоновано модель факторного аналізу ефективності використання нематеріальних активів «Важливість / Ймовірність», яка дає змогу визначати міру впливу зазначених вище факторів.

Крім того, запропоновано методику проведення контролю за ефективністю використання нематеріальних активів, яка поряд з відповідними аналітичними процедурами передбачає вжиття також ряду розроблених контрольних заходів.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАНЬ

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi.

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» від 04.09.2015 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10#Text

3. Шевченко І., Бондаренко А., Соломахін П. Облік нематеріальних активів: практичні підходи : монографія. Львів : Львівський національний університет, 2020. 278 с.

4. Зайківський О., Комаров В. Ідентифікація нематеріальних активів – базис їх бухгалтерського обліку. *Інтелектуальна власність*. 2014. № 5. С. 13–19.

5. Кононенко В.О. Удосконалення внутрішньогосподарського обліку і методів економічного аналізу на підприємстві: Система аналітичного обліку нематеріальних активів. *Держава та регіони.* Серія: Економіка та підприємництво. Запоріжжя, 2012. № 3. С. 285–287.

6. Дишкант М.В. Моделювання управління нематеріальними активами на підприємстві : автореф. дис … канд. екон. наук : 08.03.02. Київ, 2020. 20 с.

7. Значкова О. Зменшення корисності основних засобів та нематеріальних активів. *Вісник НБУ*. 2023. Серпень. С. 17–21.

8. Цибульов П.М. Основи інтелектуальної власності : навч. посіб. Київ : Фенікс, 2015. 359 с.

9. Коренєва О.Г., Бідоленко Ю.В. Проблеми оцінки та обліку гудвілу у міжнародній та вітчизняній практиці діяльності банківських установ. *Вісник Української академії банківської справи.* 2007. № 2. С. 56–62.

10. Ільницький Д.О. Порівняльний аналіз залежності успішної діяльності провідних компаній світу та України від нематеріальних активів.

Актуальні проблеми економіки. 2021. № 5. С. 56–61.

11. Зайківський О., Комаров В. Ідентифікація нематеріальних активів – базис їх бухгалтерського обліку. *Інтелектуальна власність.* Київ, 2014. № 5. С. 13–19.

12. Бугайчук О.В. Удосконалення організації аналітичного обліку нематеріальних активів. *Держава та регіони*. Серія: Економіка та підприємництво. Запоріжжя, 2007. № 3. С. 264–267.

13. Котенко Л.М., Польова Т.В. Удосконалення документування операцій з обліку нематеріальних активів. *Актуальні проблеми економіки.* Київ, 2015. № 5. С. 109–115.

14. Єременко А.В. Бренди люблять розрахунок. *Компаньон. № 17–18, квітень–травень 2007*. URL: http://centr-k.com.ua/publications/brendi-lyubyat-schet.html

15. Сергієнко В.В., Коршакова О.М. Інтелектуальна власність. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. 124 с.

16. Гначук С., Білоур В., Мельник О. Нематеріальні активи в сучасній системі підприємства. Київ, 2019. 320 с.

17. Яковенко О.М. Оцінка вартості нематеріальних активів: теорія і практика. Львів, 2019. 198 с.

18. Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г. Економічний аналіз: теорія і практика : підручник. за ред. проф. А.Г. Загороднього. 2-ге вид., перероб. і доп. Львів : *Магнолія* 2016, 2007. 440 с.

19. Посилкіна О.В., Козирєва О.В., Деренська Я.М. Аналіз діяльності підприємства. Харків : Вид-во НФаУ, 2019. 398 с.

20. Зозулев А.В., Нестерава Ю.В. Бренд як нематеріальний актив в постіндустріальному суспільстві. *Маркетингове дослідження в Україні.* Харків, 2014. № 2. С. 38–43.

21. Іванченко Н.О. Системно-ситуаційний підхід до нематеріальних активів підприємств легкої промисловості. *Актуальні проблеми економіки.* Київ, 2016. № 11. С. 120–125.

22. Савчук В.М. Управління нематеріальними активами в сучасних умовах. Київ, 2018. 224 с.

23. Публічне акціонерне товариство «Запорізький металургійний комбінат «Запоріжсталь». URL: https://clarity-project.info/smida/00191230?year=2022

24. Бухгалтерський фінансовий облік нематеріальних активів на підприємстві. URL: http://surl.li/ztwkwq

25. Голуб Р., Лященко Т., Міщенко Н. Звітність про нематеріальні активи в корпоративному обліку. Полтава, 2021. 295 с.

26. Гончарук С.П. Практичні аспекти оцінки та обліку нематеріальних активів в Україні. Дніпро, 2019. 205 с.

27. Ковальчук Л.І. Облік і аудит нематеріальних активів на підприємствах України. Харків, 2020. 235 с.

28. Пастернак І.О. Нематеріальні активи: методи обліку та правове регулювання в Україні. Івано-Франківськ, 2018. 180 с.

29. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації та інформатизації суспільства. м. Кропивницький, 2017. С. 109–114.

30. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : підручник для студентів екон. спец. 7-е вид., допов. і перероб. Київ : А.С.К., 2005. 846 с.

31. Бухгалтерський тижневик «ДЕБЕТ_КРЕДИТ». URL: http://www.dtkt.cjm.ua

32. Кононенко В.О. Удосконалення внутрішньогосподарського обліку і методів економічного аналізу на підприємстві : система аналітичного обліку нематеріальних активів. *Держава та регіони.* Серія : Економіка та підприємництво. Запоріжжя, 2012. № 3. С. 285–287.

33. Щербаннюк Д.В. Облік і аудит нематеріальних активів : теорія та практика. Вінниця, 2019. 8 с.

34. Котенко Л.М., Польова Т.В. Удосконалення документування операцій з обліку нематеріальних активів. *Актуальні проблеми економіки.*

Київ, 2015. № 5. С. 109–115.

35. Іванченко Н.О. Системно-ситуаційний підхід до нематеріальних активів підприємств легкої промисловості. *Актуальні проблеми економіки.* Київ, 2016. № 11. С. 120–125.

36. Публічне акціонерне товариство «Запорізький металургійний комбінат «Запоріжсталь». URL: https://clarity-project.info/smida/00191230?year=2021.

37. Податковий кодекс України від 01.10.2024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#top

38. Публічне акціонерне товариство «Запорізький металургійний комбінат «Запоріжсталь». URL: https://clarity-project.info/smida/00191230?year=2022

39. Бухгалтерський тижневик «ДЕБЕТ_КРЕДИТ». URL: http://www.dtkt.cjm.ua

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (витяг). Наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 № 87. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99

41. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору. URL: http://surl.li/dmqcts

42. Інструкція з обліку необоротних активів бюджетних установ : Наказ Державного казначейства України від 06.08.2013 №64 URL: http://www.rada.gov.ua.

43. Гречко І.Ю. Методологічні засади оцінки ефективності використання нематеріальних активів в бізнесі. *Облік і фінанси.* Харків, 2020. № 2. С. 102–110.

44. Савчук В.М. Оцінка ефективності використання нематеріальних активів на підприємствах. *Економіка підприємства.* Одеса, 2021. С. 56–62.

45. Нестерова Л.В. Розвиток методичних підходів до обліку нематеріальних активів на підприємствах промисловості. *Вісник економічних наук.* Запоріжжя, 2018. № 6. С. 78–84.

46. Гончаренко О.В. Теоретико-методологічні аспекти аналізу ефективності використання нематеріальних активів в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. Львів, 2020. № 9. С. 39–44.

47. Баришніков С.Л. Управління нематеріальними активами як фактор підвищення ефективності діяльності підприємст. *Наукові праці Дніпровського університету.* Дніпро, 2021. С. 112–117.

48. Гречко Л.А. Використання нематеріальних активів у стратегічному управлінні підприємствами. *Стратегічний менеджмент.* Київ, 2019. № 4. С. 52–57.

49. Іванов П.Ф. Особливості обліку та амортизації нематеріальних активів на підприємствах агропромислового комплексу України. *Бухгалтерія і облік в аграрних підприємствах.* Полтава, 2020. № 1. С. 88–92.

50. Степаненко М.С. Інструменти управління нематеріальними активами в бізнесі: облік, оцінка, контроль. *Економіка і бізнес.* Київ, 2021. С. 136–140.

51. Таран Т.М. Облік і контроль за використанням нематеріальних активів в контексті сучасних економічних реалій. *Облік і аудит.* Одеса, 2020. С. 71–75.

52. Мельник А.М. Моделі оцінки ефективності використання нематеріальних активів в умовах цифровізації. *Актуальні проблеми економіки.* Київ, 2020. № 8. С. 53–58.

53. Письмак О.І. Теоретичні аспекти обліку нематеріальних активів в Україні. *Вісник економічної науки.* Львів, 2019. № 12. С. 104–109.

54. Левченко В.І. Аналіз та оцінка ефективності використання нематеріальних активів у виробничих підприємствах України. *Економічний аналіз.* Харків, 2021. № 1. С. 75–79.

55. Гомельська О.Ю. Використання нематеріальних активів у сфері послуг: облік та управління. *Фінансовий облік і аудит.* Київ, 2019. № 10. С. 98–103.

56. Герасименко І.С. Сучасні підходи до оцінки нематеріальних активів

в обліку. *Управлінський облік.* Запоріжжя, 2020. № 3. С. 66–71.

57. Якубова І.П. Особливості бухгалтерського обліку нематеріальних активів в умовах інноваційної економіки. *Бізнес і менеджмент.* Одеса, 2020. № 5. С. 121–125.

58. Бойко Т.В. Вплив нематеріальних активів на інвестиційну привабливість підприємства: облік і аналіз. *Наукові праці Львівського університету.* Львів, 2021. № 7. С. 42–47.

59. Михайлова Т.В. Облік нематеріальних активів в умовах розвитку інтелектуальної економіки. *Інтелектуальна власність.* Харків, 2019. № 6. С. 17–21.

60. Шевченко О.В. Організація обліку нематеріальних активів на підприємствах агропромислового комплексу. *Бухгалтерія і облік в агробізнесі.* Чернівці, 2021. № 4. С. 56–61.

61. Панченко В.О. Оцінка нематеріальних активів у рамках управлінського обліку на підприємствах України. *Технічний облік і менеджмент.* Київ, 2020. № 9. С. 34–38.

62. Шевченко В.Л. Облік нематеріальних активів в умовах цифровізації економіки. *Аудит і фінансовий аналіз.* Харків, 2022. № 4. С. 89–93.

63. Бондаренко І.М. Вплив методів оцінки нематеріальних активів на їх облік у фінансовій звітності підприємств України. *Бухгалтерський облік і фінансовий аналіз.* Київ, 2021. № 8. С. 112–118.

64. Литвиненко О.М. Сучасні підходи до обліку нематеріальних активів в умовах глобалізації. *Фінансовий облік і аудит.* Львів, 2022. № 6. С. 44–48.

65. Міщенко І.О. Оцінка ефективності використання нематеріальних активів в Україні: теоретичні аспекти. *Економічні дослідження.* Київ, 2022. № 11. С. 78–83.

66. Бухгалтерський тижневик «ДЕБЕТ_КРЕДИТ». URL: http://www.dtkt.cjm.ua

67. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору URL: http://surl.li/dmqcts

68. Капустинська М.В. Інтеграція нематеріальних активів в фінансову звітність підприємств України. *Фінансовий облік та аудит.* Одеса, 2021. № 10. С. 68–73.

69. Публічне акціонерне товариство «Запорізький металургійний комбінат «Запоріжсталь» URL: https://clarity-project.info/smida/00191230?year=2022

70. Haskel J., Westlake S. Capitalism without Capital: The Rise of the Intangible Economy. 2018. 288 p.

71. McKinsey & Company. Getting tangible about intangibles: *The future of growth and productivity.* 2019. URL: https://www.mckinsey.com/capabilities/growth-marketing-and-sales/our-insights/getting-tangible-about-intangibles-the-future-of-growth-and-productivity

72. Territories' Development: Social, economic and humanitarian issues. 2019. pp. 122–125.

73. Intangible Capital and the Investment-q Relation URL:https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0304405X16301969?via%3Dihub

74. Vallejo-Alonso B., Rodriguez-Castellanos A., Arregui-Ayastuy G. Identifying, Measuring, and Valuing Knowledge-Based Intangible Assets: *New Perspectives*. 2010. 438 p.

75. Getting tangible about intangibles: *The future of growth and productivity* URL: https://www.mckinsey.com/capabilities/growth-marketing-and-sales/our-insights/getting-tangible-about-intangibles-the-future-of-growth-and-productivity

76. Furlonger D., Uzureau C. *The Real Business of Blockchain*. 2019. 272 p.

77. Economic measurement initiatives on intangible assets URL: https://www.nber.org/

78. Setting the future of digital and social media marketing research: *Perspectives and research propositions* URL: https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0268401220308082

ДОДАТОК А

Порівняння НП(С)БО та МСФЗ з обліку нематеріальних активів

Ознака		НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	МСФЗ 38 «Нематеріальні активи»
1		2	3
Групи нематеріальних активів		Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об’єкта за групами	Не визначаються
Оцінка нематеріальних активів при їх надходженні	Первісна вартість	Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов’язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання з призначенням	
		Витрати на сплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок кредиту банку	Якщо сплату за нематеріальний актив відкладають на строк, більший від звичайного строку кредиту, собівартістю активу буде грошовий еквівалент ціни; різниця між цією сумою та загальними виплатами визнається як витрати на відсотки за період кредиту, якщо його не капіталізують згідно з дозволеним альтернативним підходом у МСФЗ 23 "Витрати на позики
	Придбання в обмін на інструменти капіталу підприємства	Не визначаються	Собівартість такого активу є справедливою вартістю випущених інструментів капіталу, яка дорівнює справедливій вартості активу
	Обмін	Якщо залишкова вартість переданого об’єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об’єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду	Собівартістю нового активу є балансова вартість відданого активу. Справедлива вартість отриманого активу може свідчити про збиток від зменшення корисності відданого активу. Збиток від зменшення корисності визнають для переданого активу, а балансову вартість після зменшення корисності приписують новому активу

Продовження ДОДАТКУ А

1	2	3	4
	Безоплатне отримання	Первісною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 11 НП(С)БО 8	Згідно з МСФЗ 20 "Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу", підприємство може обрати первісне визнання як нематеріальних активів, так і гранту за справедливою вартістю. Якщо підприємство вирішує первісно не визнавати актив за справедливою вартістю, воно визнає актив за номінальною сумою з урахуванням будь-яких витрат, які можна безпосередньо віднести до підготовки активу до його використання
	Внесення до статутного капіталу	Первісною вартістю визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 11 НП(С)БО 8	Не визначаються
	Нематеріальні активи, сплачені загальною сумою	Первісна вартість окремого об’єкта нематеріальних активів визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об’єктів	Не визначаються
	Створені підприємством (власними силами)	Первісна вартість нематеріального активу включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов’язані зі створенням нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням	Не визначаються
Переоцінка нематеріальних активів		Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У випадку переоцінки окремого об’єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім	Два підходи: базовий підхід і дозволений альтернативний. У першому випадку після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за його собівартістю. В другому випадку після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за переоціненою сумою, яка є його справедливою

Продовження ДОДАТКУ А

1	2	3
	тих, щодо яких не існує активного ринку)	вартістю на дату переоцінки. В першому і другому випадках передбачено вирахування будь-якої подальшої накопиченої амортизації та будь-яких подальших накопичених збитків від зменшення корисності
Визначення строку корисного використання	При визначенні строку корисної експлуатації необхідно враховувати: - строки корисного використання подібних активів – правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори, а також:	
	- моральний знос, що передбачається	- технічне, технологічне та інші види старіння - стабільність галузі, в якій функціонує актив, та зміни ринкового попиту на продукти чи послуги, які є результатом експлуатації - очікувані дії конкурентів і потенційних конкурентів - рівень видатків на обслуговування, необхідних для отримання очікуваних майбутніх економічних вигід для активу, та здатність і намір компанії досягти такого рівня - залежність строку корисної експлуатації активу від строку корисної експлуатації інших активів підприємства
Розкриття інформації у звітності	У Примітках до фінансової звітності розкривається інформація про:	У фінансових звітах розкривається інформація про:
	- вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі - методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів - наявність та рух нематеріальних активів у звітному році	

Продовження ДОДАТКУ А

1	2	3
	А також: - первісну (переоцінену) вартість та накопичену амортизацію нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності - первісну (переоцінену) вартість та накопичену амортизацію переданих у заставу нематеріальних активів - суму угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів - загальну суму витрат на дослідження та розробки, що включена до складу витрат звітного періоду - первісну вартість, залишкову вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань	Якщо нематеріальні активи відображаються за переоціненими сумами, слід розкривати наступне: а) за класом нематеріальних активів: - дату чинності переоцінки - балансову вартість переоцінених нематеріальних активів - балансову вартість, яка була б включена у фінансові звіти, якби переоцінені нематеріальні активи відображалися згідно з базовим підходом б) суму дооцінки, яка відноситься до нематеріальних активів на початок та на кінець періоду, зазначаючи зміни протягом періоду та будь-які обмеження на розподіл залишку акціонерам

ДОДАТОК Б

Основні бухгалтерські проводки по обліку нематеріальних активів

№ п/п	Зміст операції	Дт	Кт
1	2	3	4
1.1 Придбання нематеріальні активи за грошові кошти			
1.1.1 З перерахуванням авансу			
1	Перерахований аванс за об'єкт НА	371011	311001
2	Отриманий об'єкт НА	154007	685026
3	Зменшений остаток на за балансовому рахунку 09 «Амортизаційні відрахування»	-	09
4	Введений в господарчій оборот об'єкт НА	12хххх	154007
5	Відображений залік заборгованості	685026	371011
1.1.2 З оплатою після отримання			
6	Отриманий об'єкт НА	154007	685026
7	Зменшений остаток на за балансному рахунку 09 «Амортизаційні відрахування»	-	09
8	Введений в господарчій оборот об'єкт НА	12хххх	154007
9	Перерахована продавцю оплата за НА	685026	311
1.2. Створення об'єкту НА			
1.2.1 З залученням підрядчика			
10	Перераховано підрядчику аванс за створення НА	371011	311001
11	Виконана робота по створенню НА	154007	371011
12	Зменшений остаток на за балансному рахунку 09 «Амортизаційні відрахування»	-	09
13	Введений в господарчій оборот об'єкт НА	12хххх	154007
1.2.2 Своїми силами підприємства			
14	Відпущено матеріал для створення НА	154007	209
15	Нарахована заробітна плата рабочим, що брали участь в створені НА	154007	661
16	Нараховані внески на обов'язкове страхування (в.ч. в Пенсійний фонд)	154007	65
17	Зменшений остаток на за балансному рахунку 09 «Амортизаційні відрахування»	-	09
18	Нарахована амортизація на ОЗ, використані при створені НА	154007	13
19	Введений в господарчій оборот об'єкт НА	12хххх	154007
1.2.3 Надходження НА в якості внеску в уставний фонд.			
20	Отриманий об'єкт НА як внесок в уставний фонд	154007	46
21	Введений в господарчій оборот об'єкт НА	12хххх	154007
1.2.4 Безплатне отримання НА			
22	Сплачені авансом послуги, пов'язані з доведенням НА до стану придатного для використання	371	311001
23	Отриманий об'єкт НА	154007	424

Продовження ДОДАТКУ Б

1	2	3	4
24	Отримані супутні послуги	154007	685026
25	Зменшений остаток на за балансному рахунку 09 «Амортизаційні відрахування»	09	-
26	Відображений залік заборгованості	685026	371011
2.1 Продаж НА за грошові кошти			
2.1.1 Продаж НА з отриманням авансу			
27	Отриманий аванс за об'єкт НА	311001	681
28	Виведений з експлуатації об'єкт НА в зв'язку з продажем (списана остаточна вартість)	972	12хххх
29	Списана сума накопиченої амортизації	133001	12хххх
30	Переданий об'єкт НА	377	742
31	Відображений залік заборгованості	681	377
2.1.2 Продаж з оплатою після передачі об'єкта НА			
32	Виведений з експлуатації об'єкт НА в зв'язку з продажем (списана остаточна вартість)	972	12хххх
33	Списана сума накопиченої амортизації	133001	12хххх
34	Переданий об'єкт НА	377	742
35	Отримана оплата за об'єкт НА	311001	377
2.2.2 Передача об'єкта НА як внеску в уставний фонд.			
36	Списана сума накопиченої амортизації	133001	12хххх
37	Переданий об'єкт НА як внесок в уставний фонд: - відображена погоджена засновниками справедлива вартість (в сумі не перевищуючою остаточну) ; - відображена погоджена засновниками справедлива вартість (в сумі перевищуючою остаточну) ; - відображена різниця між остаточною і справедливою вартістю (якщо остаточна більше за справедливу)	 14 14 977	 12хххх 746 12хххх
2.2.3 Безплатна передача НА			
38	Виведений з експлуатації об'єкт НА в зв'язку з безплатною передачею (списана вартість)	972	12хххх
39	Списана сума накопиченої амортизації	133001	12хххх
2.2.4 Продаж в результаті обміну (бартеру)			
2.2.4.1 Обмін на подобний актив (НА)			
40	Виведений з експлуатації об'єкт НА в зв'язку з продажем (списана остаточна вартість)	377	12хххх
41	Списана сума накопиченої амортизації	133001	12хххх
42	Отриманий об'єкт НА	154	685026
43	Зменшений остаток на за балансному рахунку 09 «Амортизаційні відрахування»	-	09
44	Проведений залік заборгованості	685026	377
45	Введений об'єкт в експлуатацію	12хххх	154
2.2.4.2 Обмін на неподобний актив (основні засоби, товари)			
46	Виведений з експлуатації об'єкт НА в зв'язку з продажем (списана остаточна вартість)	972	12хххх
47	Списана сума накопиченої амортизації	133001	12хххх
48	Переданий об'єкт НА	377	742
49	Отриманий об'єкт основні засоби, товари	152,28	685026

Продовження ДОДАТКУ Б

1	2	3	4
50	Зменшений остаток на за балансному рахунку 09 «Амортизаційні відрахування»	-	09
51	Ведений в експлуатацію об’єкт основні засоби	10	152
52	Відображений залік заборгованості	685026	377
2.2.5 Ліквідація об’єкту НА			
53	Списана сума накопиченої амортизації	133001	12хххх
54	Списана остаточна вартість об’єкту НА	976	12хххх
3.1.1 Перша дооцінка об’єкту НА			
55	Відображена дооцінка остаточної вартості об’єкту НА	12хххх	423
56	Відображена дооцінка накопиченої амортизації	12хххх	133
57	Списана сума додаткового капіталу пропорційно сумі нарахованої амортизації	423	44
3.1.2 Подальша дооцінка			
58	Відображена збільшення суми накопиченої амортизації	12хххх	133001
59 60	Відображена дооцінка остаточної вартості об’єкту НА: - в межах суми, раніше віднесеної на витрати; - більше суми, раніше віднесеної до витрат.	 12хххх 12хххх	 746 423
61	Списана сума додаткового капіталу пропорційно сумі нарахованої амортизації	423	44
4.1.1 Перша уцінка об’єкта НА			
62	Відображена уцінка остаточної вартості об’єкта НА	975	12хххх
63	Відображена уцінка накопиченої амортизації	133001	12хххх
4.1.2 Подальша уцінка			
64	Відображена уцінка накопиченої амортизації	133001	12хххх
65 66	Відображена уцінка остаточної вартості об’єкту НА: - в межах суми раніше проведеної дооцінки; - зверх суми раніше проведеної дооцінки.	 423 975	 12хххх 12хххх

ДОДАТОК В

Акт наявності та правильності заповнення первинних документів з обліку нематеріальних активів

№ акта	Дата	Найменування об’єкту	Інв. №	Власник (відповідальна особа)	Дата введення об’єкту в експлуатацію	Термін корисного використання	Рахунок, субрахунок (по Дебету)	Рахунок, субрахунок (по Кредиту)	Первісна вартість, грн	Річна сума амортизації, грн	Ліквідаційна вартість, грн	Висновки комісії	Печатка	Підписи	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16

Продовження ДОДАТКУ В

Акт звірки правильності відображення в обліку операцій з оприбуткування НМА

№	Дата	Найменування об’єкту	Вартість, грн	За даними підприємства	За даними Внутрішнього контролю	Відхилення	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8
		Державний акт на право постійного користування земельною ділянкою	Первісна вартість				
			В т.ч.:				
			Вартість придбання				
			Мито				
			Непрямі податки				
			Вартість доставки				
			Вартість установки				
			Інші Витрати				

Продовження ДОДАТКУ В

Зведена форма правильності відображення в обліку операцій з оприбуткування НМА

№	№, дата документу оприбуткування	Зміст операції	Бухгалтерські проводки						Примітки
			За даними бухгалтерського обліку			За даними управлінського обліку			
			Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

ДОДАТОК Д

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на 31 грудня 2022 р.

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи Нематеріальні активи	1000	28761.00	28761.00
первісна вартість	1001	75144.00	75144.00
накопичена амортизація	1002	46383.00	46383.00
Незавершені капітальні інвестиції	1005	1475494.00	1475494.00
Основні засоби	1010	22649742.00	22649742.00
первісна вартість	1011	25242586.00	25242586.00
знос	1012	2592844.0	2592844.00
Інвестиційна нерухомість	1015	6741.00	6741.00
Довгострокові біологічні активи	1020	6741.00	6741.00
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	0.00	0.00
інші фінансові інвестиції	1035	1038362.00	1038362.00
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	0.00	0.00
Відстрочені податкові активи	1045	0.00	0.00
Інші необоротні активи	1090	2178.00	2178.00
Усього за розділом I	1095	25201278.00	25201278.00
II. Оборотні активи Запаси	1100	7688087.00	7688087.00
Виробничі запаси	1101	2545985.00	2545985.00
Незавершене виробництво	1102	1184287.00	1184287.00
Готова продукція	1103	3957815.00	3957815.00
Товари	1104	0.00	0.00
Поточні біологічні активи	1110	0.00	0.00
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	19508885.00	19508885.00

Продовження ДОДАТКУ Д

Дебіторська заборгованість за розрахунками:	1130	957321.00	957321.00
за виданими авансами			
з бюджетом	1135	1728573.00	1728573.00
у тому числі з податку на прибуток	1136	0.00	0.00
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	17476930.00	17476930.00
Поточні фінансові інвестиції	1160	0.00	0.00
Гроші та їх еквіваленти	1165	129290.00	129290.00
Рахунки в банках	1167	129290.00	121209.00
Витрати майбутніх періодів	1170	576521.00	576521.00
Інші оборотні активи	1190	1058233.00	1058233.00
Усього за розділом II	1195	51425691.00	51425691.00
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	265.00	267.00
Баланс	1300	76627234.00	76627234.00

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	660920.00	660920.00
Капітал у дооцінках	1405	11776656.00	10732785.00
Додатковий капітал	1410	0.00	0.00
Резервний капітал	1415	506200.00	506200.00
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	31271239.00	28471882.00
Неоплачений капітал	1425	(0.00)	(0.00)
Вилучений капітал	1430	(0.00)	(0.00)
Усього за розділом I	1495	44215015.00	40371787.00

Продовження ДОДАТКУ Д

II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення Відстрочені податкові зобов'язання	1500	1383298.00	695449.00
Довгострокові кредити банків	1510	0.00	0.00
Інші довгострокові зобов'язання	1515	16101.00	0.00
Довгострокові забезпечення	1520	2362859.00	1294887.00
Цільове фінансування	1525	275.00	242.00
Усього за розділом II	1595	3762533.00	1990578.00
III. Поточні зобов'язання і забезпечення Короткострокові кредити банків	1600	2673291.00	1959213.00
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	0.00	0.00
товари, роботи, послуги	1615	245253234.00	24627846.00
розрахунками з бюджетом	1620	422935.00	123799.00
у тому числі з податку на прибуток	1621	335159.00	0.00
розрахунками зі страхування	1625	18232.00	10002.00
розрахунками з оплати праці	1630	91958.00	58755.00
за одержаними авансами	1635	6317.00	5955.00
за розрахунками з учасниками	1640	13974.00	13974.00
Поточні забезпечення	1660	215732.00	239392.00
Доходи майбутніх періодів	1665	454.00	0.00
Інші поточні зобов'язання	1690	681559.00	637611.00
Усього за розділом III	1695	28649686.00	637611.00
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	0.00	10.00
Баланс	1900	76627234.00	70038922.00

ДОДАТОК Е

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на 31 грудня 2023 р.

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи Нематеріальні активи	1000	3671.00	3685.00
первісна вартість	1001	76086.00	77165.00
накопичена амортизація	1002	72415.00	73480.00
Незавершені капітальні інвестиції	1005	1196159.00	1250558.00
Основні засоби	1010	21042229.00	19521603.00
первісна вартість	1011	25713975.00	26090215.00
знос	1012	4671746.00	6568612.00
Інвестиційна нерухомість	1015	6741.00	6741.00
Довгострокові біологічні активи	1020	6741.00	6741.00
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	0.00	0.00
інші фінансові інвестиції	1035	992357.00	986658.00
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	0.00	0.00
Відстрочені податкові активи	1045	0.00	0.00
Інші необоротні активи	1090	755.00	216.00
Усього за розділом I	1095	23241912.00	21796461.00
II. Оборотні активи Запаси	1100	4193781.00	5147796.00
Виробничі запаси	1101	2139287.00	1885203.00
Незавершене виробництво	1102	605348.00	1238077.00
Готова продукція	1103	1421387.00	2014280.00
Товари	1104	27759.00	10236.00
Поточні біологічні активи	1110	0.00	0.00
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	19642455.00	36717365.00

Продовження ДОДАТКУ Е

Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	59696.00	250165.00
з бюджетом	1135	1397199.00	896486.00
у тому числі з податку на прибуток	1136	212699.00	212699.00
з нарахованих доходів	1140	1725044.00	1725041.00
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	17258933.00	6564514.00
Поточні фінансові інвестиції	1160	0.00	0.00
Гроші та їх еквіваленти	1165	121209.00	557750.00
Рахунки в банках	1167	121209.00	557750.00
Витрати майбутніх періодів	1170	531324.00	765809.00
Інші оборотні активи	1190	1867102.00	3222829.00
Усього за розділом II	1195	46796743.0	55847755.00
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	267.00	267.00
Баланс	1300	70038922.00	77617483.00

Продовження ДОДАТКУ Е

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал: Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	660920.00	660920.00
Капітал у дооцінках	1405	11776656.00	9759341.00
Додатковий капітал	1410	0.00	0.00
Резервний капітал	1415	506200.00	506200.00
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	31271239.00	25794767.00
Неоплачений капітал	1425	(0.00)	(0.00)
Вилучений капітал	1430	(0.00)	(0.00)
Усього за розділом I	1495	44215015.00	36721228.00
II. Довгострокові зобов’язання і забезпечення: Відстрочені податкові зобов’язання	1500	1383298.00	364014.00
Довгострокові кредити банків	1510	0.00	0.00
Інші довгострокові зобов’язання	1515	16101.00	0.00
Довгострокові забезпечення	1520	2362859.00	1416066.00
Цільове фінансування	1525	275.00	209.00
Усього за розділом II	1595	1990578.00	1780289.00
III. Поточні зобов’язання і забезпечення: Короткострокові кредити банків	1600	1959213.00	2193195.00
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов’язаннями	1610	0.00	0.00
товари, роботи, послуги	1615	24627846.00	33989963.00
розрахунками з бюджетом	1620	123799.00	132384.00

Продовження ДОДАТКУ Е

у тому числі з податку на прибуток	1621	0.00	0.00
розрахунками зі страхування	1625	10002.00	19219.00
розрахунками з оплати праці	1630	58755.00	90327.00
за одержаними авансами	1635	5955.00	1889882.00
за розрахунками з учасниками	1640	13974.00	13974.00
Поточні забезпечення	1660	239392.00	242257.00
Доходи майбутніх періодів	1665	0.00	0.00
Інші поточні зобов’язання	1690	637611.00	544755.00
Усього за розділом III	1695	27676547.00	39115956.00
IV. Зобов’язання, пов’язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	10.00	10.00
Баланс	1900	70038922.00	77617483.00

ДОДАТОК Ж

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 31 грудня 2023 р.

I. Фінансові результати

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	56395037.00	46916321.00
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(54906022.00)	(46801073.00)
Валовий: прибуток	2090	1489015.00	115248.00
збиток	2095	(0.00)	(0.00)
Інші операційні доходи	2120	1057385.00	1351564.00
Адміністративні витрати	2130	(437309.00)	(489567.00)
Витрати на збут	2150	(3125816.00)	(2160225.00)
Інші операційні витрати	2180	(609235.00)	(3014968.00)
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	0.00	0.00
збиток	2195	(1625960.00)	(4197948.00)
Дохід від участі в капіталі	2200	0.00	0.00
Інші фінансові доходи	2220	16469.00	16681.00
Інші доходи	2240	170639.00	2914.00
Фінансові витрати	2250	(563906.00)	(1526205.00)
Втрати від участі в капіталі	2255	(0.00)	(0.00)
Інші витрати	2270	(1984639.00)	(72198.00)
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	0.00	0.00

Продовження ДОДАТКУ Ж

збиток	2295	(3987397.00)	(5776756.00)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	332407.00	912071.00
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	0.00	0.00
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	0.00	0.00
збиток	2355	(3654990.00)	(4864685.00)

II. Сукупний дохід

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	(7401.00)	(7353.00)
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	0.00	0.00
Накопичені курсові різниці	2410	0.00	0.00
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	0.00	0.00
Інший сукупний дохід	2445	12804.00	1253032.00
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	5403.00	1245679.00
Податок на прибуток, пов’язаний з іншим сукупним доходом	2455	972.00	224222.00
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	4431.00	1021457.00
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	(3650559.00)	(3843228.00)

Продовження ДОДАТКУ Ж

III. Елементи операційних витрат

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	50155173.00	39290187.00
Витрати на оплату праці	2505	2427423.00	2272345.00
Відрахування на соціальні заходи	2510	521555.00	487912.00
Амортизація	2515	2259171.00	2493559.00
Інші операційні витрати	2520	4940681.00	5256462.00
Разом	2550	60304003.00	49800465.00

IV. Розрахунок показників прибутковості акцій

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	2643681779.00	2643681779.00
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	2643681779.00	2643681779.00
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	(1.38)	(1.84)
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	(1.38)	(1.84)
Дивіденди на одну просту акцію	2650	0.00	0.00

Додаток 3

Організаційна структура ПАТ «Запоріжсталь»

