

**ДЕРЖАВНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
ДЕРЖКОМСТАТУ УКРАЇНИ**

Сизоненко Олена Володимирівна

УДК 657.421.3

**ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ ОПЕРАЦІЙ
З НЕМАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Автореферат
дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

КИЇВ – 2010

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі обліку і аудиту в Чернігівському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор
Осадчий Юрій Іванович,
Міжгалузевий інститут управління,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, доцент
Ловінська Людмила Геннадіївна
ДВНЗ "Київський національний економічний
університет ім. Вадима Гетьмана"
професор кафедри обліку підприємницької діяльності

кандидат економічних наук
Шульга Світлана Володимирівна,
Державна академія статистики, обліку та аудиту
Держкомстату України,
доцент кафедри аудиту

Захист відбудеться "25" травня 2010 р. о 14⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.870.01 у Державній академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 23.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Державної академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 36.

Автореферат розісланий "24" квітня 2010 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради



О.А. Зоріна

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. У сучасних економічних умовах неможливо підвищувати конкурентоспроможність продукції (робіт, послуг) використовуючи лише матеріальні, фінансові та трудові ресурси, які сьогодні доступні суб'єктам господарювання. Адже потужним важелем стабільного розвитку, зростання ринкової вартості та зміцнення позицій підприємства на ринку стають нематеріальні активи, які можна використовувати тривалий час без виникнення проблеми фізичного зносу. Ні в кого вже не виникає сумніву, що раціональне управління нематеріальними активами базується на повній та достовірній інформації про їх використання. У цьому плані питання вдосконалення методики обліку, контролю та аналізу нематеріальних активів є вкрай актуальним.

Теоретичні положення та практичні аспекти обліку нематеріальних активів досліджували в своїх працях вітчизняні вчені: В.В. Бабич, Т.Н. Бабченко, І.О. Бланк, Ф.Ф. Бутинець, О.Б. Бутнік-Сіверський, Н.Г. Виговська, В.М. Геєць, С.Ф. Голов, А.П. Гринько, В.П. Завгородній, С.Я. Зубілевич, Г.Г. Кірейцев, П.П. Крайнев, Н.М. Малюга, В.В. Сопко, І.Й. Яремко; а також зарубіжні автори: В.П. Астахов, М.І. Баканов, П.С. Безруких, Л. Едвісон, Б. Лев, Б. Нідзл, К.Е. Свейбі, С. Хендріксон та інші.

Окремі аспекти бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту нематеріальних активів розглянуто в кандидатських дисертаціях українських науковців: І.А. Бігдан, Л. В. Бражної, Н.М. Бразилій, М.В. Дишканта, С.Ф. Легенчука, Т.В. Польової, В.В. Сатовського, С.В. Шульги.

Утім, незважаючи на широкий спектр розглянутих питань з обліку, контролю та аналізу нематеріальних активів та на значимість здобутих результатів, деякі теоретичні та практичні питання обліку даного виду активів, у тому числі позабалансового, залишаються нерозв'язаними.

Потребують глибшого дослідження критерії визнання та порядок відображення нематеріальних активів в обліку та звітності, а також класифікація зазначених активів, яка б забезпечувала ефективність бухгалтерського обліку, контролю та аналізу ефективності їх використання. Відсутність єдиних для всіх об'єктів нематеріальних активів нормативно затверджених форм первинних документів унеможливорює відображення наявності та руху цих активів в обліку.

Нематеріальні активи – це один з основних стратегічних ресурсів підприємства, який стає пріоритетним для визначення справедливої вартості підприємства та для його оцінки в перспективі. Тому потрібна в адекватна методика оцінки нематеріальних активів, яка б урахувала особливості цих активів, мету оцінки та інші важливі фактори. До того ж практика господарювання висуває низку проблемних питань щодо контролю наявності та руху нематеріальних активів.

Тож усе викладене свідчить про актуальність теми та визначає цільову спрямованість дисертаційної роботи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку і аудиту Чернігівського державного технологічного університету за темою "Удосконалення методології та організації обліку, аудиту і контролю" (номер державної реєстрації

0109U006941). У межах програми автором проведено дослідження та розроблені пропозиції щодо методики обліку, контролю та аналізу операцій з нематеріальними активами.

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційної роботи полягає в дослідженні теоретичних і методичних положень та в розробленні рекомендацій щодо вдосконалення системи бухгалтерського обліку та контролю нематеріальних активів і аналізу ефективності їх використання.

Для досягнення мети дослідження передбачено розв'язати комплекс завдань, які конкретизують і уточнюють наукову новизну, а саме:

- визначити основні закономірності історичного генезису економічної категорії "нематеріальні активи";
- узагальнити та уточнити наявні класифікаційні угруповання нематеріальних активів відповідно до вимог обліку та аналізу;
- проаналізувати критерії визнання нематеріальних активів з метою з'ясування їх специфічних ознак, притаманних нематеріальним активам як об'єктам обліку;
- удосконалити документальне забезпечення обліку нематеріальних активів відповідно до вимог методичних положень та практичних потреб обліку та контролю з метою підвищення ефективності управління даним видом активу;
- проаналізувати та вдосконалити методичні засади відображення в обліку операцій з нематеріальними активами відповідно до практичних потреб підприємств;
- провести комплексний аналіз існуючих методів оцінки з метою вдосконалення методичних підходів до оцінки об'єктів нематеріальних активів відповідно до нормативних вимог обліку та обґрунтувати можливість проведення переоцінки кожного об'єкта нематеріальних активів;
- уточнити визначення понять "амортизація", "амортизаційні відрахування" та "знос"; критично оцінити методи нарахування амортизації та обґрунтувати можливість їх застосування для нематеріальних активів;
- дослідити системи внутрішньогосподарського контролю та аудиту й обґрунтувати способи їх удосконалення в сегменті нематеріальних активів;
- здійснити дослідження методичних прийомів аналізу ефективності використання нематеріальних активів з метою розроблення інформаційно-аналітичної системи управління нематеріальними активами.

Об'єктом дослідження є облік і контроль операцій з нематеріальними активами та аналіз ефективності їх використання.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційно-методичних та практичних аспектів обліку, контролю та аналізу ефективності використання нематеріальних активів.

Методи дослідження. Методи індукції використовувались під час збирання, систематизації й обробки інформації і стали основою для дослідження практики обліку та контролю нематеріальних активів. Історичний та логічний методи застосовувались для ретроспективного аналізу економічної категорії "нематеріальні активи" в контексті генезису суспільства. За допомогою методів теоретичного узагальнення, групування та порівняння розкрито сутність нематеріальних активів як економіко-правової категорії. Методи аналізу, синтезу, дедукції, індукції та

причинно-наслідкового і абстрактно-логічного зв'язку використовувались для дослідження класифікаційних угруповань нематеріальних активів та для їх удосконалення. Методи логічного аналізу, аналогії, діалектичний та абстрактно-логічний та моделювання дали можливість визначити послідовність етапів організації та методики проведення обліку, контролю та аналізу операцій з даним видом активу.

Теоретичною та методологічною базою дослідження є закони та інші нормативно-правові документи України, міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності, а також праці вітчизняних і зарубіжних учених у сфері обліку та контролю нематеріальних активів. Інформаційним підґрунтям є матеріали Головного управління статистики в Чернігівській області, облікова, аналітична, звітна інформація підприємств, наукові розробки економістів, публікації у фахових виданнях, матеріали науково-практичних конференцій та семінарів з обліку, контролю та аналізу нематеріальних активів.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розробленні науково обґрунтованих теоретичних та методичних положень і практичних рекомендацій та пропозицій щодо вдосконалення обліку, контролю й аналізу операцій з нематеріальними активами.

Основні здобутки і результати, які містять наукову новизну, є такими:

вперше:

- розроблено теоретико-методичні підходи до організації та ведення позабалансового обліку нематеріальних активів; активів, залежних від них, а також документів та матеріальних носіїв, які підтверджують наявність нематеріальних активів, що дозволить підвищити рівень ефективності контролю операцій з нематеріальними активами та розширити інформаційну базу щодо їхнього життєвого циклу;

- сформовано інформаційно-аналітичну систему управління нематеріальними активами, елементом якої визначено концептуальну модель розрахунку ефективності використання цих активів, з урахуванням їхньої специфіки та можливих способів одержання економічних вигід, що дозволить приймати виважені та обґрунтовані управлінські рішення стосовно операцій з нематеріальними активами;

удосконалено:

- процедуру визнання нематеріальних активів за допомогою введення додаткового критерію (наявність документів, оформлених у порядку, визначеному законодавством України, що підтверджують існування самого активу і належність підприємству прав на об'єкти нематеріальних активів), що підвищить достовірність відображення операцій з нематеріальними активами в обліку та фінансовій звітності і забезпечить виконання функцій системи внутрішнього контролю операцій з цим видом активу;

- склад нематеріальних активів згідно з критеріями визнання, шляхом включення нових об'єктів – прав на зазначення походження товарів, на інтернет-сайт, на реєстрацію доменних імен, на потенційні об'єкти науково-технічної творчості, прав власності (користування) на телефонний номер (властиве для

телекомунікаційних підприємств), що дозволить підвищити достовірність обліку і фінансової звітності та інвестиційну привабливість суб'єктів господарювання;

- документування операцій з нематеріальними активами за допомогою розроблення відповідних документів первинного обліку, що сприятиме скороченню затрат праці з їх оформлення й обробки, а також забезпечить формування повної та достовірної інформації про наявність та рух усіх об'єктів нематеріальних активів, а не тільки об'єктів права інтелектуальної власності;

- методичні підходи до оцінки об'єктів нематеріальних активів з урахуванням індивідуальних характеристик об'єкта та способу надходження на підприємство, що сприятиме зниженню трудомісткості процедури оцінки, підвищенню об'єктивності оцінки та забезпечить достовірність відображення в обліку та фінансовій звітності операцій з нематеріальними активами;

- вибір методу амортизації з урахуванням специфіки об'єктів нематеріальних активів, завдяки якому оновлення даного виду активу буде більш повним, своєчасним та раціональним;

дістали подальшого розвитку:

- класифікація нематеріальних активів за такими ознаками, як характер володіння, вид об'єкта прав та наявність активного ринку відповідно до методично-практичних вимог обліку і аналізу, що дасть змогу врахувати специфічні класифікаційні ознаки, притаманні даному виду активів, підвищити аналітичність, релевантність облікової інформації та розширити можливості її використання;

- тлумачення економічних термінів "актив", "придбані", "мета оцінки", "знос"; перелік об'єктів обліку нематеріальних активів через уведення нових – "потенційні об'єкти науково-технічної творчості" та "активи, залежні від об'єктів нематеріальних активів", що створює теоретичні засади для дальшого розвитку обліку, контролю та аналізу операцій з нематеріальними активами;

- системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в сегменті операцій з нематеріальними активами, які забезпечать своєчасність застосування заходів контролю та посилять керованість життєвим циклом даного виду активу.

Практичне значення одержаних результатів полягає в науковому обґрунтуванні методичних положень та практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку, контролю та аналізу операцій з нематеріальними активами.

У практичну діяльність підприємств упроваджено такі основні пропозиції та рекомендації:

- концептуальна модель розрахунку ефективності використання нематеріальних активів (ПП "Аудиторська фірма "Лотос", довідка № 16/1/04/09 від 07.04.09);

- інформаційно-аналітична система управління нематеріальними активами та методичні підходи організації та ведення позабалансового обліку активів, залежних від нематеріальних активів (ТОВ "Укркомплект-Чернігів", довідка № 128 від 09.06.09);

- облікова політика в сегменті нематеріальних активів, позабалансовий облік документів та матеріальних носіїв, які підтверджують наявність об'єктів нематеріальних активів, порядок проведення та документування інвентаризації нематеріальних активів (ТОВ "Компанія "ВІВАТ", довідка № 116/1 від 09.06.09);

– організація та порядок ведення обліку прав одержаних за ліцензіями; документів та інших матеріальних носіїв, що підтверджують наявність об'єктів нематеріальних активів, інвентаризації нематеріальних активів (ВАТ "Чернігівський річковий порт", довідка № 1109 від 21.04.09);

– система документування життєвого циклу нематеріальних активів (ПП "Ілайн", довідка № 8 від 14.04.09).

Матеріали дисертації використовуються в навчальному процесі кафедри обліку і аудиту Чернігівського державного технологічного університету, зокрема у викладанні дисциплін "Фінансовий облік I", "Інтелектуальна власність", "Інформаційні системи та технології в обліку", "Економічний аналіз" (довідка № 1306/08-1143 від 10.09.09).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто авторові. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використано лише ті ідеї та положення, що є результатом особистої роботи здобувача, яка полягає в дослідженні комплексну питань, пов'язаних з удосконаленням обліку, контролю та аналізу операцій з нематеріальними активами.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати дослідження оприлюднені на міжнародних та вітчизняних наукових та науково-практичних конференціях: II Всеукраїнській науково-практичній конференції "Економіко-математичні методи прийняття управлінських рішень на сучасному етапі" (м. Дніпропетровськ, 24 березня 2004 р.), V ювілейній міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених "Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації" (Тернопіль, 21-23 лютого 2008 р.), Всеукраїнській науково-практичній інтернет-конференції "Наука і життя: українські тенденції, інтеграція у світовому наукову думку" (Київ, 26-28 травня 2008 р.), Міжнародній інтернет-конференції "Розвиток України в XXI столітті: економічні, соціальні, екологічні, гуманітарні та правові проблеми" (м. Тернопіль, червень 2008 р.), Всеукраїнській науково-практичній інтернет-конференції "Українська наука XXI століття" (м. Київ, 25-27 червня 2008 р.), IV mezinárodní vědecko - praktická konference "Nastolení moderní vědy" (Praha, 27.09-05.10.08), IV międzynarodowej naukowo-praktycznej konferencji "Nauka i inowacja" (Przemysł, 07-15 października 2008 r.).

Публікації. Основні положення дисертації викладено у 16 наукових працях, у тому числі у 8 статтях у фахових виданнях ВАК України та 8 тезах доповідей. Загальний обсяг публікацій 5,03 друк. арк., з них 4,93 друк. арк. належать авторові. З опублікованих у співавторстві праць використано лише результати здобуті автором особисто.

Структура та обсяг дисертаційної роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків та списку використаних джерел. Повний обсяг роботи становить 168 сторінок друкованого тексту, в тому числі 9 таблиць та 18 рисунків розміщених на 18 сторінках, 8 додатків розміщених на 61 сторінці. Список використаних джерел налічує 210 найменувань, розміщених на 20 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

У вступі обґрунтовано актуальність теми дослідження, розкрито сутність наукової проблеми і стан досліджень з обліку, контролю й аналізу операцій з нематеріальними активами, визначено мету, основні завдання, об'єкт і предмет дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення здобутих наукових результатів, подано інформацію про їх апробацію, структуру та обсяг дисертаційної роботи.

У першому розділі **"Теоретичні та нормативно-правові основи обліку та контролю нематеріальних активів"** зосереджено увагу на дослідженні генезису поняття "нематеріальні активи"; проведено комплексний аналіз наявних класифікаційних угруповань даного виду активу та запропоновано класифікацію відповідно до цілей обліку та аналізу цих активів; здійснено й аналіз критеріїв їх визнання.

Важливою передумовою для науково-практичного обґрунтування теоретичних і методичних положень та розроблення практичних рекомендацій щодо обліку, контролю та аналізу такого специфічного виду активів, як нематеріальні, є ретроспективний аналіз їх виникнення, становлення та розвитку. Проведений історико-логічний аналіз генезису економічних відносин дав змогу визначити основні передумови виникнення в обліку нового об'єкта: поява нового "елемента" в будь-якій сфері життєдіяльності людини, використання "елемента" суб'єктами економіки, яке повинно приносити економічні вигоди. За наявності зазначених передумов та бажання власника (творця) нового "елементу" захистити права на нього розпочинається формування "правової платформи" щодо визнання "елемента" об'єктом права власності. Останньою умовою є створення нормативно-законодавчої бази щодо визнання об'єкта власності об'єктом обліку, організації та ведення обліку.

Для розроблення відповідної науково-практичним вимогам методики обліку, контролю та аналізу операцій з нематеріальними активами було вивчено еволюцію економічної сутнісно-змістовної характеристики та правового тлумачення цього виду активів. Досліджувана економічна категорія є вкрай складною та специфічною. Їй властиві такі ознаки, як відсутність матеріальної форми, наявність вартості, термін використання більший рік (один операційний цикл) та можливість одержання економічних вигід від використання. Здобувачем встановлено: ще однією економічною характеристикою, притаманною саме даному виду активів, є залежність від матеріальних об'єктів (за винятком надання прав у користування).

Виконаний у роботі порівняльний аналіз національної та міжнародної законодавчо-нормативної бази обліку та контролю операцій з нематеріальними активами дав змогу зробити висновок, що чинне в Україні нормативно-правове забезпечення потребує вдосконалення у зв'язку з браком оперативних змін, які б відповідали розвитку суспільства в його науково-технічній і економічній сферах.

Доведено, що для підвищення ефективності управління нематеріальними активами важливе значення має класифікаційне групування об'єктів нематеріальних активів. Адже, хоч вони й унікальні за своєю природою, проте в процесі виконання своїх функцій у них виявляються загальні властивості, що дає можливість об'єднати їх в однорідні групи.

Відповідно до цілей бухгалтерського обліку та аналізу автором удосконалена класифікація нематеріальних активів із зазначенням мети класифікації для кожної класифікаційної ознаки. У зв'язку з необхідністю достовірної оцінки об'єктів нематеріальних активів особливо докладно розглянуто таку ознаку як активний ринок, відповідно до якої всі об'єкти були розмежовані на групи (немає, можлива поява, є активний ринок) з врахуванням індивідуальної природи нематеріального активу та можливості одержання останнього підприємством певними способами.

Поглиблене вивчення всіх груп нематеріальних активів, визначених нормами П(С)БО 8, засвідчило неповноту розкриття переліку об'єктів. Тож у роботі окреслено та обґрунтовано склад кожної групи нематеріальних активів. Автором доведена неможливість включення до складу даного виду активів прав на захист від недобросовісної конкуренції та франчайзингу. На основі аналізу сутності понять "комп'ютерна програма" та "програма для електронно-обчислювальних машин" зроблено висновок про їхню тотожність і необхідність виключення зі складу нематеріальних активів останнього. Запропоновано долучити нові об'єкти, зокрема: до складу групи "авторське право та суміжні з ним права" – право на інтернет-сайт, до групи "права на комерційні позначення" – право на географічне зазначення походження товару та до групи "інші нематеріальні активи" – права на реєстрацію доменних імен та на потенційні об'єкти науково-технічної творчості, власності (користування) на телефонний номер (властиве для телекомунікаційних підприємств), оскільки зазначені об'єкти відповідають усім ознакам визнання їх нематеріальними активами. Також облік цих об'єктів дозволить підвищити достовірність фінансової звітності та інвестиційну привабливість підприємства. Наведено практичні ситуації виникнення таких нематеріальних активів, як право на оренду приміщень та право користування земельною ділянкою та приміщенням.

Запропонована здобувачем класифікація нематеріальних активів уможливить раціональне ведення синтетичного та аналітичного обліку та здійснення комплексної оцінки ефективності використання згаданих економічних прав на ресурси.

Розглянувши критерії, за якими об'єкт визнається нематеріальним активом, автор дійшов висновку, що сьогодні немає повного та однозначного їх визначення. Отже, з огляду на те, що об'єктом нематеріальних активів є права, пропонуємо уточнену дефініцію: активи – це ресурси або права на ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до одержання економічних вигід у майбутньому (рис. 1).

У зв'язку тим, що не існує чіткого нормативного тлумачення змісту критеріїв визнання об'єкта активом, автором уточнено поняття "контрольовані підприємством" та "одержання економічних вигід". Аналіз ключових характеристик визнання активів нематеріальними дозволяє стверджувати, що цей вид активів передбачає наявність одночасно трьох відмітних ознак: немонетарність, відсутність матеріальної форми та можливість ідентифікації.

У зв'язку з відсутністю фізичної субстанції нематеріальних активів пропонується ввести додатковий критерій визнання активу нематеріальним: наявність відповідно оформлених документів (патентів, дозволів, ліцензій тощо), які підтверджують існування права.

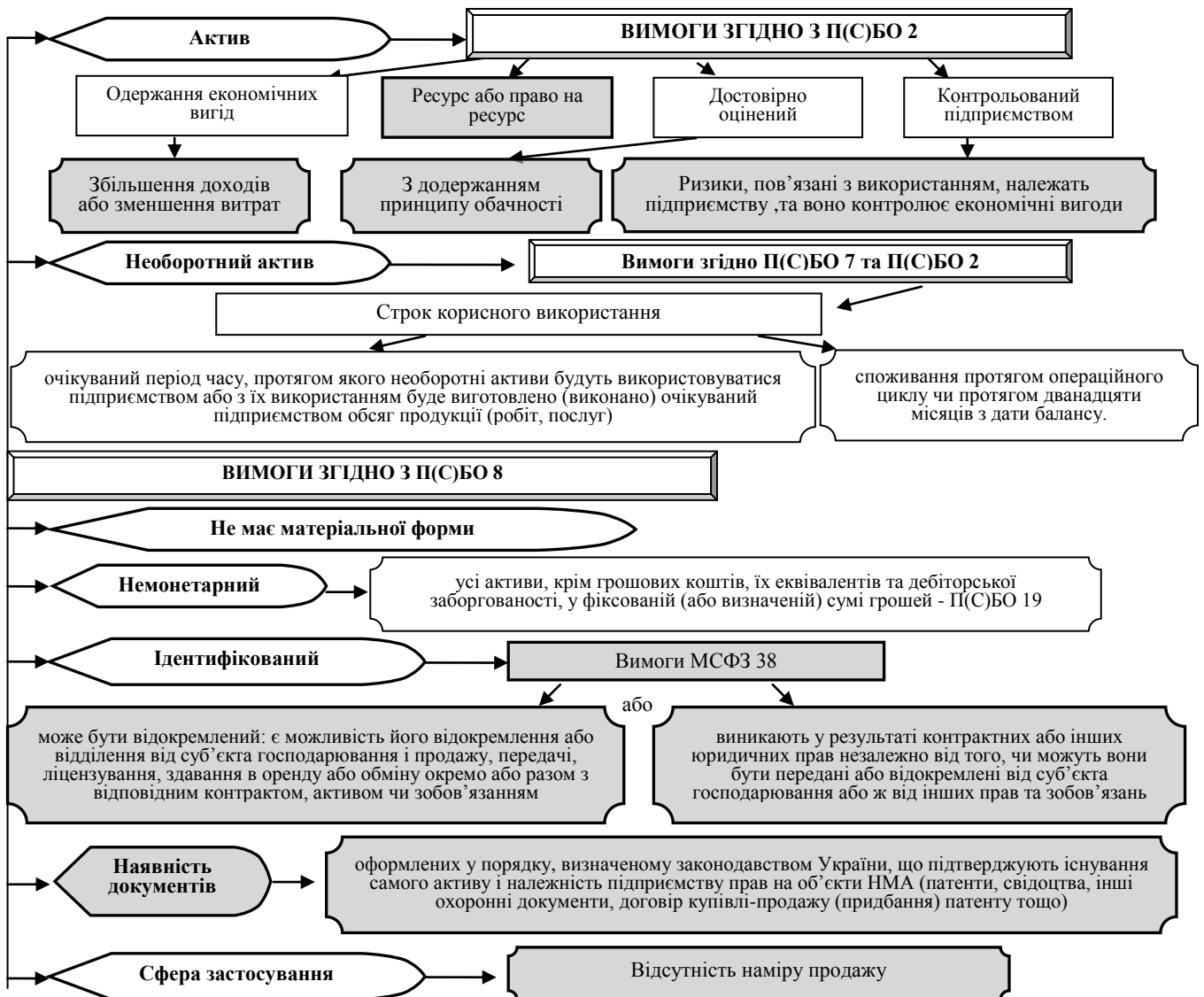


Рис. 1. Критерії визнання придбаних¹ та одержаних у результаті розроблення² нематеріальних активів у бухгалтерському обліку
(власне бачення виділено сірим фоном)

Примітки до рис. 1:

¹ Під придбаними маються на увазі нематеріальні активи, придбані за грошові кошти, одержані в результаті обміну, як внесок до статутного фонду, у результаті об'єднання підприємств та безкоштовно.

² Для нематеріальних активів, одержаних в результаті розроблення, які слід відображати в балансі за дотримання, крім перелічених, ще додаткових вимог.

У другому розділі **"Стан та вдосконалення організації та методики обліку операцій з нематеріальними активами"** розглянуто методику обліку нематеріальних активів та розроблено пропозиції з її вдосконалення.

Дослідження методичних засад організації обліку нематеріальних активів дозволило визначити основні елементи облікової політики в розрізі балансового та позабалансового обліку. Відсутність в Україні правового забезпечення обліку надання в користування прав на об'єкти права інтелектуальної власності обумовив розроблення відповідних методичних підходів. Права, одержані за виключними ліцензіями, відповідають усім критеріям визнання нематеріальних активів і мають обліковуватись у складі цих активів у розрізі аналітики до рахунку 12 "Нематеріальні активи". Права, одержані за іншими видами ліцензій залежить від

виду платежів. Якщо плата здійснюється одним платежем до початку використання, то її слід урахувати в складі витрат майбутніх періодів і рівномірними сумами протягом строку корисного використання цих прав включати в поточні витрати підприємства. Плату, що здійснюється рівномірними платежами протягом усього періоду користування, варто обліковувати як спеціальну оренду нематеріальних активів, відкривши додатковий субрахунок 533 "Зобов'язання з надання прав користування нематеріальними активами". За комбінованих платежів треба поєднувати дві попередні ситуації.

Запропоновано підприємствам, які надають активи у користування, доходи від даної операції відображати за кредитом рахунку 713 "Дохід від операційної оренди активів" і назву рахунку доповнити словами "та надання прав користування нематеріальними активами".

Обґрунтовано методику ведення обліку потенційних об'єктів права інтелектуальної власності протягом періоду одержання охоронного документа в складі інших нематеріальних активів, за допомогою відкриття субрахунку четвертого порядку.

Особливу увагу приділено організації позабалансового обліку даного виду активів у зв'язку з його важливим місцем у загальній системі обліку та недостатньо глибоким вивченням цього питання.

Результати проведеного дослідження позабалансового обліку в сегменті нематеріальних активів і недосконале правове врегулювання реєстрації операцій на позабалансових рахунках обумовили потребу в модернізації методики цього обліку та розробленні теоретико-методичних підходів до організації та ведення позабалансового обліку в частині нематеріальних активів.

Одержані в користування об'єкти права інтелектуальної власності (крім виключної ліцензії) відображають на рахунку 01 "Орендовані необоротні активи", відкривши відповідний субрахунок до нього за вартістю, визначеною договором про користування (ліцензією, ліцензійними договорами).

Документи або інші матеріальні носії, які підтверджують наявність у підприємства нематеріальних активів, необхідно обліковувати на позабалансовому рахунку 08 "Бланки суворого обліку" аналогічно до обліку документів суворої звітності.

Для ведення обліку матеріальних об'єктів, залежних від нематеріальних активів, запропоновано ввести позабалансовий рахунок 00 "Активи, залежні від нематеріальних активів, та дійсна вартість нематеріальних активів" з розмежуванням на субрахунки 00.1 "Активи, залежні від права користування надрами" та 00.2 "Активи, залежні від права користування майном".

Обґрунтовано необхідність ведення позабалансового обліку торговельних марок створених власними силами або на замовлення, які в процесі використання можуть набути значної цінності і стати вагомою частиною ділової репутації підприємства за дійсною вартістю. Для втілення зазначених рекомендацій запропоновано ввести додатковий субрахунок рахунку позабалансового обліку "Активи, залежні від нематеріальних активів, та дійсна вартість нематеріальних активів" 00.3 "Дійсна вартість нематеріальних активів".

Необхідність достовірної оцінки об'єктів нематеріальних активів обумовила

проведення аналізу методів їх оцінки. Результати проведеного дослідження засвідчили відсутність і неможливість розроблення універсального методу для всіх об'єктів нематеріальних активів через наявність індивідуальних особливостей у кожного об'єкта. Тож обґрунтовано необхідність формулювання чіткої мети оцінки для одержання достовірних результатів. У найменуванні об'єкта оцінки потрібно зазначати складові майнових прав – право користуватись, володіти та розпоряджатись.

Результати дослідження загальноновизнаних методів оцінки та індивідуальних особливостей кожного об'єкта нематеріальних активів дозволили вдосконалити методичні підходи до оцінки об'єктів нематеріальних активів. Для цього було розроблено алгоритми проведення оцінки для відображення на балансових та позабалансових рахунках цих активів, які враховують нормативно-правові вимоги щодо оцінки. З метою позабалансового обліку за найменшою з вартостей потрібно оцінювати активи залежні від нематеріальних: надра – за фактичними цінами реалізації чи за розрахунковою вартістю видобутих корисних копалин; будівлі, приміщення, підземні споруди – за справедливою вартістю з наступним включенням витрат на модернізацію та реконструкцію. Через те, що не існує матеріальної форми активу, то документи або інші матеріальні носії, які підтверджують наявність нематеріальних активів та сприяють контролю за їх наявністю і використанням, запропоновано оцінювати як відсоток від вартості відповідного нематеріального активу.

Первісна вартість нематеріального активу може збільшуватись у результаті вдосконалення об'єкта нематеріальних активів, яке має особливості, пов'язані з поліпшенням саме нематеріальної субстанції. Обґрунтовано необхідність чіткого розмежування вдосконалення безпосередньо об'єкта нематеріальних активів, тобто права, і вдосконалення матеріального втілення нематеріальних активів (винахід, корисна модель, торговельна марка).

Розширення юридичних прав або подовження економічного строку корисного використання в межах юридичного є вдосконаленням саме об'єкта нематеріальних активів, якщо ці додаткові умови сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигід. Викладене дало змогу визначити активи, які можуть бути вдосконалені в сегменті права: права власності на торговельні марки, географічні зазначення, промислові зразки та права користування об'єктами права інтелектуальної власності, природними ресурсами та майном. Удосконалення винаходів, корисних моделей та інших об'єктів права інтелектуальної власності приведе до виникнення нових об'єктів права інтелектуальної власності, а отже, до появи нових нематеріальних активів.

Недосконалість чинних первинних документів обумовила потребу розроблення єдиних уніфікованих первинних документів, у тому числі для ведення обліку на позабалансових рахунках, які дозволяють урахувати всі специфічні характеристики нематеріальних активів. Вони містять увесь обсяг необхідної інформації щодо повного життєвого циклу цього виду активів, забезпечують контроль за наявністю, рухом та використанням нематеріальних активів і проведення аналізу ефективності їх використання.

Вивчення змісту таких понять, як "амортизація", "накопичена амортизація" та

"знос" свідчить про їх розмежування за основними засобами та нематеріальними активами. Автором уточнено сутність цих понять з позиції необоротних активів з врахуванням специфічних характеристик нематеріальних активів. Економічна сутність зносу необоротних активів полягає у знеціненні необоротного активу під впливом експлуатації, економічних, технологічних та інших факторів.

З огляду на специфічність об'єктів нематеріальних активів здобувачем були досліджені види зносу – фізичний та моральний. Так, нематеріальним активам властивий лише останній, який було визначено як морально-економічний. Зміст якого – це втрата попиту або на сам нематеріальний актив, або на продукцію (роботи, послуги), вироблену (виконані, надані) із застосуванням даного об'єкта нематеріальних активів. Установлено, що на даний вид зносу мають вплив фактори технологічні (поява нових винаходів, корисних моделей, промислових зразків тощо), функціональні (строк дії охоронних документів) та інші (насиченість ринку даним видом активу або продукцією (роботами, послугами), виробленою (виконаними, наданими) із застосуванням даного виду активів за рахунок дій конкурентів).

Проведений аналіз наявних методів амортизації дав змогу обґрунтувати можливість використання певного методу для кожного виду нематеріальних активів з урахуванням вимог їх використання та індивідуальних характеристик та розробити алгоритм вибору методу нематеріальних активів (рис. 2).

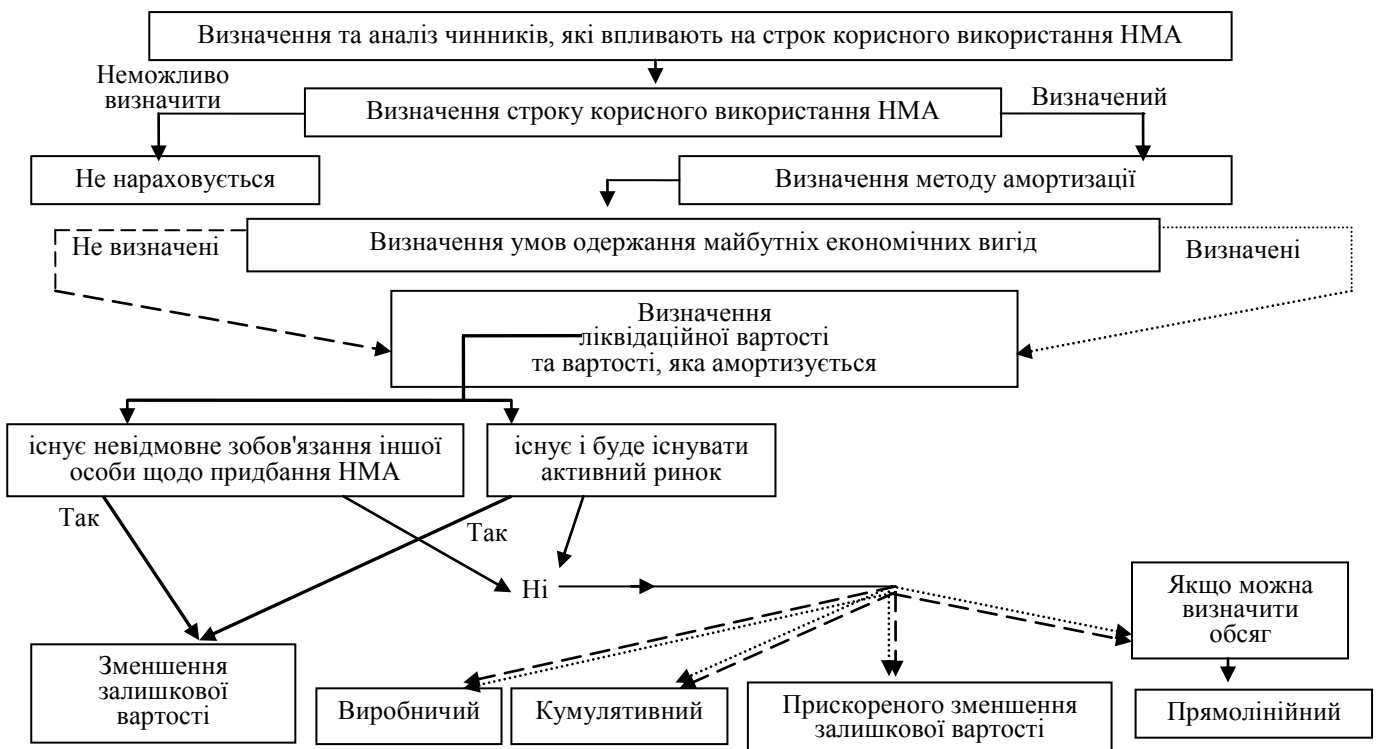


Рис. 2. Алгоритм вибору методу амортизації нематеріальних активів

Відповідно до норм П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" було визначено перелік нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання, вартість яких не підлягає амортизації: об'єкти групи прав на комерційне позначення (право на торговельні марки, комерційне (фірмові) найменування, географічне зазначення) та комерційна таємниця.

Третій розділ "**Методика контролю операцій з нематеріальними активами та аналіз ефективності їх використання**" присвячений дослідженню теоретико-методичних засад внутрішньогосподарського контролю та внутрішнього аудиту в сегменті нематеріальних активів та розробленню інформаційно-аналітичної системи управління ними.

У сучасних умовах господарювання для прийняття ефективних управлінських рішень підвищується потреба в інформації. Вельми важливим є досягнення її належної якості – повноти, правдивості та неупередженості. Саме це викликає необхідність удосконалення та посилення внутрішнього контролю на підприємстві. У результаті аналізу змісту внутрішнього контролю відповідно до міжнародних і національних нормативних документів та вивчення поглядів науковців на дану проблему, було визначено, що контроль трактують як систему, розкриваючи її сутність за допомогою визначення мети існування цієї системи, елементів, їхніх функцій та порядку взаємодії між собою, з чітким окресленням способів досягнення поставленої мети. Автором уточнено структуру системи внутрішнього контролю, а саме: мету, суб'єктів, взаємозв'язок об'єктів та процедур контролю, та розкрито сутність кожного з них з конкретизацією в сегменті нематеріальних активів.

Через відсутність фізичної форми даного виду необоротних активів особливо уважно розглянуто таку процедуру контролю, як інвентаризація. Детальне вивчення нормативних документів, які регулюють порядок її проведення в Україні, засвідчило, що недостатньо уваги приділено саме інвентаризації операцій з нематеріальними активами. Обґрунтовано, що підставою для ідентифікації даного виду активів під час інвентаризації є документи, які підтверджують наявність нематеріальних активів. Автором було визначено перелік документів щодо кожного окремого об'єкта нематеріальних активів.

Аналіз нормативно затверджених та розроблених науковцями типових форм документів для оформлення результатів інвентаризації дозволяє зробити висновок, що вони мають певні недоліки: застосовуються лише для об'єктів права інтелектуальної власності, не мають граф для зазначення згаданих документів тощо, а тому потребують модернізації. Запропонований Акт інвентаризації нематеріальних активів може використовуватись для будь-якого виду нематеріальних активів, оскільки враховує можливість наявності різних матеріально відповідальних осіб за сам нематеріальний актив та за документ, відмінність економічного та юридичного строку корисного використання.

У зв'язку з загальнодержавною програмою адаптації законодавства України до міжнародного виникає потреба, крім системи внутрішнього контролю дослідити систему внутрішнього аудиту. Відмінність даних систем між собою – незалежність останньої. Основними функціями системи внутрішнього аудиту є моніторинг системи внутрішнього контролю, перевірка ефективності системи бухгалтерського обліку та надійності фінансової й управлінської інформації, а також контроль за дотриманням законодавства України. Встановлено, що наявність системи внутрішнього аудиту не для кожного підприємства є рентабельною, утім її неодмінно мають впроваджувати інноваційні підприємства.

Важливу роль у прийнятті управлінських рішень щодо використання нематеріальних активів відіграє економічний аналіз ефективності їх використання,

оскільки остання впливає на результат діяльності підприємства в цілому. Питання саме оцінки ефективності є досить серйозним, оскільки, через специфічні ознаки нематеріального активу не можна застосовувати звичайні показники для її вартісного виразу, які використовуються для інших необоротних активів, таких наприклад, як основні засоби. Широта спектра показників, за якими оцінюється ефективність, пояснюється і складністю самої ефективності використання нематеріальних активів, і різницею у функціях цих показників.

Тож на основі детального вивчення можливої сфери застосування кожного об'єкта нематеріальних активів було встановлено показники, на які впливає використання активу. Аналіз природи нематеріальних активів, сфер можливого їх застосування та способу одержання економічних вигід став підґрунтям для окреслення системи показників, на базі яких має формуватися інформація для прийняття управлінського рішення. З метою проведення повного та достовірного аналізу використання нематеріальних активів розроблено концептуальна модель визначення ефективності використання активів. Найвагомим показником ефективності визначено зміни фінансового результату до та після використання нематеріального активу. Додатковими показниками ефективності є рентабельність, рівень витратності та показник дохідності нематеріальних активів.

З метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо нематеріальних активів автором сформовано інформаційно-аналітичну систему управління цим видом активів на прикладі введення в діяльність підприємства нового об'єкта нематеріальних активів. Ця система передбачає визначення управлінського рішення, формулювання мети, постановку та виконання завдань аналізу з використанням згаданої раніше концептуальної моделі, підготовку необхідної інформаційної бази, формулювання висновків та прийняття управлінського рішення (рис. 3).

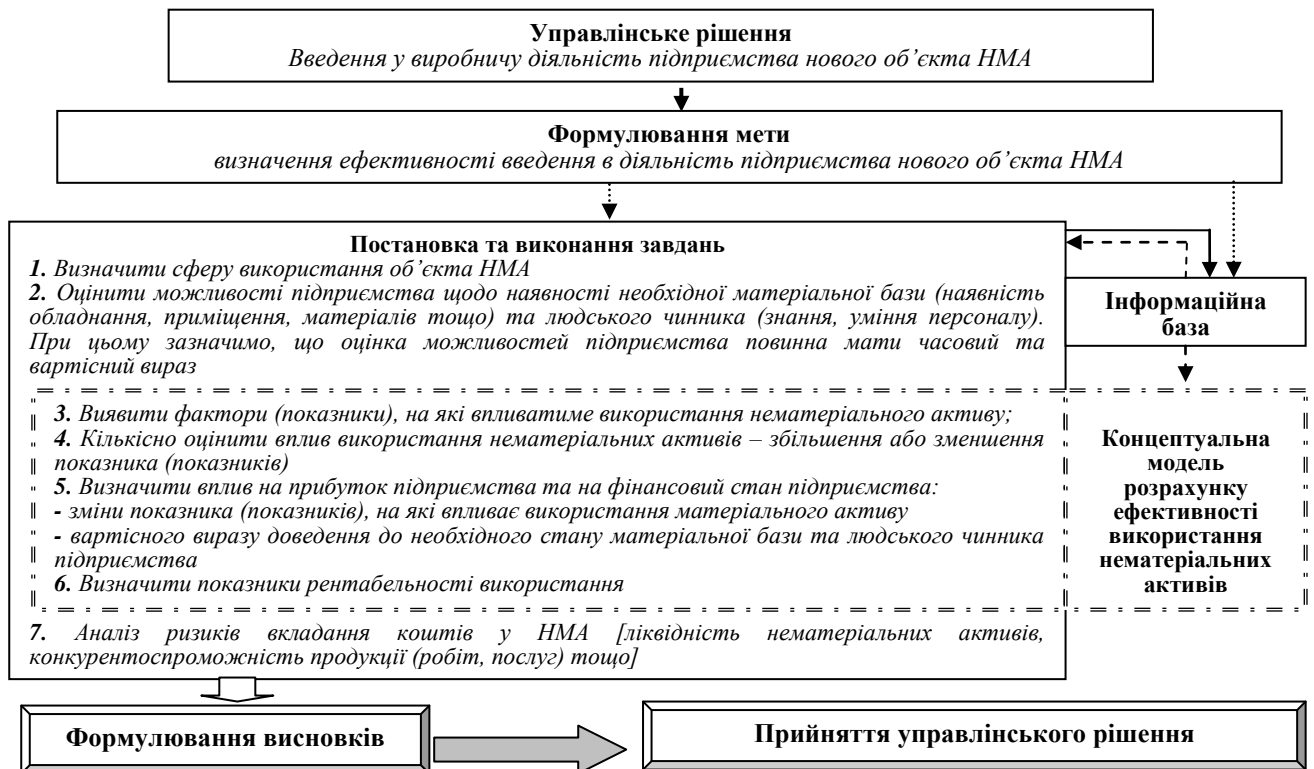


Рис. 3. Інформаційно-аналітична система управління нематеріальними активами

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено комплексне дослідження організації та методики обліку, контролю та аудиту операцій з нематеріальними активами, яке дало можливість сформулювати висновки теоретико-методичного та практичного характеру:

1. Використання нематеріальних активів у господарській діяльності у сучасних умовах створює підґрунтя для генерування додаткового прибутку та підвищення конкурентоспроможності. Визначено, що для виникнення нового об'єкта в обліку необхідні такі умови: поява нового "елементу" в будь-якій сфері життєдіяльності людини, використання "елементу" суб'єктами економіки, що має приносити економічні вигоди, визнання "елементу" об'єктом власності.

Зважаючи на економіко-правову природу нематеріальних активів, основними специфічними характеристиками, притаманними всім активам даного виду, є: з юридичного погляду – це те, що нематеріальні активи є об'єктом не речових, а виключних прав; з економічного – відсутність матеріального втілення, наявність вартості, використання протягом часу, що перевищує один рік (один операційний цикл), одержання економічних вигід від їх використання. Виявлено додаткову економічну ознаку – залежність від матеріальних об'єктів, за винятком надання об'єктів нематеріальних активів у користування.

Сучасна українська законодавча база має вагомий недолік – вона не спроможна швидко адаптуватися до змін в економічній та інших сферах і тому потребує вдосконалення щодо порядку визнання, класифікації, оцінки, організації обліку та контролю операцій з даним видом активів.

2. Класифікація об'єктів нематеріальних активів, які за своєю природою є унікальними, проте у процесі виконання своїх функцій проявляють і загальні властивості, підвищує ефективність управління нематеріальними активами. Подані в економічній літературі класифікації небездоганні: вони не містять цілей класифікації, часто надто трудомісткі, а іноді їх неможливо використати в практичній діяльності бухгалтерів, аудиторів, аналітиків.

З'ясовано, що угруповання за класифікаційною ознакою "характер володіння" включає лише об'єкти права інтелектуальної власності. Група нематеріальних активів, для яких немає активного ринку, вміщує об'єкти, для яких можлива, та об'єкти, для яких неможлива поява активного ринку в майбутньому.

3 метою проведення аналізу нематеріальних активів розроблено їх класифікацію за кожним завданням аналізу: для аналізу ризику інвестування капіталу в об'єкти нематеріальних активів – за впливом на фінансові результати (прямий та опосередкований) та ступенем ризику (низький, середній, високий); для аналізу ефективності використання коштів, вкладених у нематеріальні активи, – за джерелом придбання (власні, позикові, цільове фінансування).

3. Розвиток ринкових відносин в Україні сприяє залученню в діяльність суб'єктів господарювання чимраз більшого розмаїття нематеріальних активів, зокрема, прав на зазначення походження товарів, на інтернет-сайт, на реєстрацію доменних імен, на потенційні об'єкти науково-технічної творчості, прав власності (користування) на телефонний номер (власне для телекомунікаційних підприємств). Установлено, що франчайзинг не є нематеріальним активом, оскільки предметом договору є не тільки об'єкти даного виду активу, а і комерційний досвід

та ділова репутація. Аналіз сутності термінів "комп'ютерна програма" та "програма для електронно-обчислювальних машин" свідчить про їх тотожність і необхідність виключення зі складу останнього.

4. Аналіз термінологічного апарату національних положень показав, що тлумачення економічної категорії "актив" має такі недоліки, як неоднозначність, повторюваність вимог до визнання, неповне розкриття змісту певних критеріїв. Не можна актив визнавати або тільки ресурсом, оскільки нематеріальні активи – це права, або лише правами на ресурси, оскільки основні засоби – це матеріальні об'єкти. Отже, актив – це ресурси або права на ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до одержання економічних вигід у майбутньому.

Неоднозначність застосування терміна "придбані" в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку потребує його уточнення. Тож придбані – це куплені, одержані в результаті обміну, безоплатно, як внесок до статутного фонду, внаслідок об'єднання підприємств, а також створені власними силами.

Доведено, що у зв'язку з відсутністю фізичного втілення нематеріальних активів необхідним додатковим критерієм визнання об'єкта нематеріальним є наявність відповідно оформлених документів (патентів, ліцензій, свідоцтв, дозволів тощо), які підтверджують наявність прав.

5. Результати дослідження методичних засад та існуючої практики підприємств Чернігівської області щодо організації обліку нематеріальних активів у сегменті документування свідчать про недосконалість чинних первинних документів для обліку руху нематеріальних активів, адже вони не охоплюють необхідне інформаційне забезпечення бухгалтерського обліку всіх об'єктів нематеріальних активів, оскільки стосуються лише об'єктів прав інтелектуальної власності. Запропоновані автором форми первинних документів (Картка обліку наявності та руху нематеріальних активів, Акт оцінки та переоцінки об'єктів нематеріальних активів, Відомість обліку втрат від зменшення або вигод від відновлення корисності нематеріального активу, Відомість розрахунку амортизації нематеріальних активів) враховують специфічні ознаки всіх об'єктів нематеріальних активів та забезпечують достовірну і повну інформацію та контроль операцій з даним видом активів, а також дають можливість проведення аналізу ефективності їх використання. З огляду на відсутність єдиної системи документування нематеріальних активів на позабалансових рахунках автором розроблені Прибутково-видаткового ордеру активів, залежних від нематеріальних активів та Картки позабалансового обліку бланків та матеріальних носіїв суворого обліку.

6. Позабалансовий облік забезпечує внутрішніх і зовнішніх користувачів додатковою інформацією щодо активів та зобов'язань, зміни яких впливають чи можуть вплинути в майбутньому на діяльність підприємства, а також дозволяють підвищити ефективність контролю за об'єктами позабалансового відображення. Відображенню в позабалансовому обліку підлягають активи, залежні від нематеріальних активів, а також документи, що є основною базою для відображення нематеріальних активів у обліку та підтверджують наявність прав, визнаних нематеріальними активами. Визначено, що активи, залежні від нематеріальних активів, з'являються в підприємства одночасно з появою нематеріального активу,

але не є власністю підприємства. Це, зокрема, надра, споруди, у тому числі підземні, та приміщення, права використання на які є об'єктом нематеріальних активів.

З метою підвищення інвестиційної привабливості підприємств права на торговельні марки, створені власними силами, запропоновано відображати на позабалансовому рахунку за дійсною вартістю. Відкриття додаткових рахунків та субрахунків позабалансового обліку дозволяє забезпечити виконання завдань обліку та підвищити аналітичність та достовірність облікових показників.

Для обліку об'єктів права інтелектуальної власності з моменту можливого їх корисного використання до моменту одержання охоронних документів, запроваджено поняття "потенційні об'єкти науково-технічної творчості".

7. Проведений комплексний аналіз існуючих підходів та методів до оцінки нематеріальних активів дозволив визначити недоліки та переваги кожного методу, на основі чого було сформовано власне бачення сутності кожного з методів. Уточнено мету оцінки, а саме, це чітке визначення цілі розрахунку вартості об'єкта оцінки у грошовому вимірі. У її формулюванні необхідно зазначити повне найменування об'єкта оцінки та його виду, вимогу достовірності, дату та функціональний характер результату оцінки. З'ясовано, що методичні підходи до оцінки об'єктів нематеріальних активів залежать від специфіки кожного об'єкта та нормативно-правових вимог до оцінки.

8. Швидкий розвиток окремих сфер життєдіяльності людини та специфічна природа нематеріальних активів потребують уточнення сутності морально-економічного зносу: отже, це – втрата попиту або безпосередньо на нематеріальний актив, або на продукцію (роботи, послуги) вироблену (виконані, надані) із застосуванням даного об'єкта нематеріальних активів під впливом технологічних, функціональних та інших факторів.

Природа об'єктів нематеріальних активів, індивідуальних характеристик цих активів та сутність методів амортизації впливають на можливість застосування того чи іншого методу до певного виду нематеріальних активів. Так, для нематеріальних активів, схильних до швидкого морального зносу, необхідно застосовувати метод прискореного зменшення залишкової вартості або кумулятивний метод. Установлено, що метод зменшення залишкової вартості для нематеріальних активів може застосовуватись лише до активів, для яких існує активний ринок або невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання.

9. У сучасних умовах господарювання для прийняття ефективних управлінських рішень підвищується потреба в інформації. Досить важливою є належна якість інформації – її повнота, правдивість та неупередженість. Тому для одержання саме такої інформації необхідно вдосконалювати та посилювати внутрішній контроль на підприємстві. Внутрішньогосподарський контроль трактують як систему, розкриваючи її сутність за допомогою визначення мети існування, її елементів, їхніх функцій та порядку взаємодії між собою, чіткого визначення способів досягнення поставленої мети. Дослідження нормативної бази щодо проведення інвентаризації нематеріальних активів свідчить про її невідповідність практичним вимогам. Визначено, що підставою для ідентифікації нематеріальних активів є документи, що підтверджують наявність цих активів на

підприємстві.

Функції системи внутрішнього аудиту щодо обліку операцій з нематеріальними активами включають моніторинг системи внутрішнього контролю ефективності використання та обліку даного виду активів, перевірку ефективності системи бухгалтерського обліку та надійності фінансової й управлінської інформації щодо нематеріальних активів та контроль за додержанням законодавства України в сегменті нематеріальних активів.

10. Дослідження методики проведення аналізу ефективності використання нематеріальних активів показало, що, незважаючи на його важливу роль у прийнятті управлінських рішень щодо нематеріальних активів, цьому питанню приділяється недостатня увага. Сформована автором інформаційно-аналітична система управління нематеріальними активами, ядром якої є концептуальна модель визначення ефективності використання згаданих активів, дозволяє підвищити ефективність управлінських рішень щодо використання у діяльності підприємства об'єктів нематеріальних активів.

Отже, визначено, що найвагомим загальним показником ефективності використання нематеріального активу є зіставлення результату, пов'язаного безпосередньо із застосуванням даного активу (позитивний економічний ефект), та відповідних здійснених витрат для одержання цього ефекту та порівняння даного показника з рівнем, який існував до застосування активу. Додатковими показниками ефективності використання нематеріальних активів є рентабельність, рівень витратності та показник дохідності нематеріальних активів.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті в наукових фахових виданнях

1. Сизоненко О. В. Об'єкти права інтелектуальної власності в бухгалтерському обліку / О. В. Сизоненко // Менеджмент : зб. наук. праць / гол. ред. А.І. Кредісов. – К. : Міжгалуз. ін-т упр., 2006. – Вип. 6. – С. 110–120 (0,36 друк.арк.).
2. Сизоненко О. В. Роялті: бухгалтерське та податкове відображення / О. В. Сизоненко // Менеджмент : зб. наук. праць / гол. ред. А.І. Кредісов. – К. : Міжгалуз. ін-т упр., 2007. – Вип. 8. – С. 73–84 (0,46 друк. арк.).
3. Лень В. С. Договори комерційної концесії в бухгалтерському та податковому обліку / В. С. Лень, О. В. Сизоненко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету : зб. – Чернігів : ЧДТУ, 2008 – № 35. – С. 52–62 (0,54 друк. арк.).
4. Сизоненко О. В. Класифікація нематеріальних активів для потреб бухгалтерського обліку / О. В. Сизоненко // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 2. – С. 143–147 (0,33 друк. арк.).
5. Сизоненко О. В. Ключові характеристики нематеріальних активів / О. В. Сизоненко // Менеджмент : зб. наук. праць / гол. ред. А.І. Кредісов. – К. : Міжгалуз. інс-т упр-ня, 2008. – Вип. 9. – С. 144–157 (0,61 друк. арк.).
6. Сизоненко О. В. Шлях надходження і метод оцінки нематеріальних активів / О.В. Сизоненко // Менеджмент : зб. наук. праць / гол. ред. А.І. Кредісов. – К. : Міжгалуз. ін-т упр., 2008. – Вип. 10. – С. 174-191 (0,57 друк. арк.).
7. Сизоненко О. В. Взаємозв'язок видів нематеріальних активів, шляхів їх

надходження та методів оцінки / О. В. Сизоненко // Державний інформаційний бюлетень про приватизацію. – 2009. – № 5. – С. 13–15 (0,43 друк.арк.).

8. Сизоненко О. В. Внутрішній контроль операцій з нематеріальними активами / О. В. Сизоненко // Економіка : проблеми теорії та практики. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2009. – № 255. – С. 407–413 (0,34 друк. арк.).

Тези доповідей

1. Сизоненко О. В. Застосування економіко-математичних методів для оптимального управління підприємством / Сизоненко О. В. // Економіко-математичні методи прийняття управлінських рішень на сучасному етапі : матеріали II Всеукр. наук.-практ. конф. (Дніпропетровськ, 24 берез. 2004 р.). – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2004. – С. 104–105 (0,1 друк. арк.)

2. Сизоненко О.В. Ліцензії – облік на підприємстві / О.В. Сизоненко // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті : національна ідентичність та тенденції глобалізації: зб. тез доповідей V ювілейної між нар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 21-23 лют. 2008 р.). – Тернопіль : ТНЕУ "Економічна думка", 2008. – Ч. 2. – С. 488–490 (0,14 друк. арк.)

3. Сизоненко О. В. Права користування природними ресурсами та майном як складові нематеріальних активів / О.В. Сизоненко // Українська наука XXI століття : матеріали четвертої всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. (Київ, 26-28 травня 2008 р.). – К. : ТОВ "ТК Меганом" 2008. – Частина 1. – С. 57–60 (0,26 друк. арк.)

4. Сизоненко О. В. Комерційне (фірмове) найменування – як об'єкт обліку / О. В. Сизоненко // Наука і життя : українські тенденції, інтеграція в світову наукову думку : матеріали четвертої всеукр. наук.-практ. конф. (Київ, 26-28 трав. 2008 р.). – К. : ТОВ "ТК Меганом", 2008. – Частина 1. – С. 74–45 (0,17 друк. арк.)

5. Сизоненко О. В. Географічне зазначення – нематеріальний актив / О. В. Сизоненко // Розвиток України в XXI столітті : економічні, соціальні, екологічні, гуманітарні та правові проблеми : зб. тез II Міжнар. наук.-практ. інтернет-конфер. (Тернопіль, черв. 2008 р.). – секція 5-8. – Тернопіль, 2008. – С.22–25 (0,09 друк. арк.).

6. Сизоненко О. В. Витрати на телефонізацію – НМА чи витрати? / О. В. Сизоненко // *Nastoleni moderni vědy - 2008 : Materiály IV mezinárodní vědecko - praktická konference (Praha, 27.09-05.10.2008), Díl 2 : Ekonomikę vědy. – Praha : Education and Science, 2008. – С. 3-7 (0,28 друк.арк.).*

7. Сизоненко О. В. Комерційна таємниця як специфічний об'єкт нематеріальних активів / О. В. Сизоненко // *Nauka i inowacja – 2008 : Materiály IV międzynarodowej naukowo-praktycznej konferencji (Przemyśl, 07-15 października 2008 r.) – Т.2. – Przemyśl : Nauka i studia. – 2008. – С. 57-60 (0,18 друк. арк.)*

8. Сизоненко О. В. Аналіз ефективності нематеріальних активів / О. В. Сизоненко // Таврійський економічний журнал. – 2009. – №5-6. – С. 47–48 (0,17 друк. арк.)

АНОТАЦІЯ

Сизоненко О.В. Облік, контроль і аналіз операцій з нематеріальними активами. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами

економічної діяльності). – Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, Київ, 2010 р.

У дисертації обґрунтовано та поглиблено теоретичні і методичні підходи та надано практичні рекомендації щодо обліку, контролю й аналізу операцій з нематеріальними активами.

За результатами дослідження генезису економічних відносин визначено умови, необхідні для виникнення нового об'єкта в обліку. Удосконалено класифікацію нематеріальних активів з чітким виокремленням класифікаційних ознак відповідно до практичних вимог бухгалтерського обліку та аналізу даного виду активів. Удосконалено склад груп нематеріальних активів за допомогою долучення нових об'єктів та обґрунтовано неможливість включення до складу даних активів прав на захист від недобросовісної конкуренції і франчайзингу. Уточнено зміст таких економічних категорій, як "актив", "ідентифікація", "придбання", "одержання економічних вигід". У зв'язку з тим, що нематеріальні активи не мають фізичного втілення запропоновано розширити критерії визнання об'єкта нематеріальним активом. Удосконалено документальне забезпечення операцій з нематеріальними активами, яке гарантуватиме формування повної та достовірної інформації про наявність і рух усіх активів даного виду, а не тільки об'єктів інтелектуальної власності. Удосконалено методичні підходи до оцінки нематеріальних активів з урахуванням специфіки кожного об'єкта та до нормативно-правових вимог до оцінки, які дозволять достовірно оцінити зазначені активи для потреб бухгалтерського обліку.

Розроблено теоретико-методичні підходи до організації та ведення позабалансового обліку нематеріальних активів, активів, залежних від нематеріальних активів, а також документів та інших матеріальних носіїв, які підтверджують наявність нематеріальних активів. Це дасть можливість забезпечити досконалість теорії та практики обліку, підвищити рівень ефективності контролю та розширити інформаційну базу щодо життєвого циклу нематеріальних активів.

Удосконалено системи внутрішнього контролю та аудиту в сегменті операцій з нематеріальними активами, що сприятиме своєчасному застосуванню заходів контролю та дасть змогу підвищити керованість життєвим циклом даного виду активу.

Сформовано інформаційно-аналітичну систему управління нематеріальними активами, елементом якої визначено концептуальну модель розрахунку ефективності використання активів даного виду, яка враховує специфіку об'єктів нематеріальних активів та можливі способи одержання економічних вигід, що уможливить прийняття виважених та обґрунтованих управлінських рішень щодо операцій з даними активами.

Ключові слова: нематеріальний актив, організація, облік, система внутрішнього контролю.

АННОТАЦІЯ

Сизоненко Е.В. Учет, контроль и анализ операций с нематериальными активами. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам

экономической деятельности). – Государственная академия статистики, учета и аудита Госкомстата Украины, Киев, 2010 г.

В диссертации обоснованы и углублены теоретические и методические подходы и представлены практические рекомендации по учету, контролю и анализу операций с нематериальными активами.

По результатам исследования генезиса экономических отношений определены условия, необходимые для возникновения нового объекта в учете. На основе экономико-правовой природы объектов нематериальных активов определены их специфические характеристики, присущие всем активам данного вида, а именно: с юридической точки зрения – это то, что нематериальные активы являются объектом не имущественных, а исключительных прав, с экономической точки зрения – отсутствие материального воплощения, наличие стоимости, использование на протяжении времени, превышающего один год (один операционный цикл), получение экономических выгод от их использования, а также выявлен дополнительный экономический признак – зависимость от материальных объектов.

Усовершенствована классификация нематериальных активов с четким выделением классификационных признаков согласно практическим требованиям бухгалтерского учета и анализа данного вида активов. Расширен состав групп нематериальных активов путем включения новых объектов – прав на указание происхождения товаров, на интернет-сайт, на регистрацию доменных имен, на потенциальные объекты научно-технического творчества, прав собственности (пользования) на телефонный номер. Обоснована невозможность включения в состав данных активов прав на защиту от недобросовестной конкуренции и франчайзинга.

Уточнено содержание таких экономических категорий, как "актив", "идентификация", "приобретение", "контроль", "получение экономических выгод", "достоверно оценен". В связи с отсутствием физического воплощения нематериальных активов предложено расширить критерии признания объекта нематериальным активом – наличие документов, оформленных в порядке, определенном законодательством Украины, которые подтверждают существование самого актива и принадлежность предприятию прав на объекты нематериальных активов. Усовершенствовано документальное обеспечение операций с нематериальными активами путем разработки соответствующих документов первичного учета, которые будут содействовать сокращению трудозатрат по их оформлению и обработке, а также обеспечат формирование полной и достоверной информации о наличии и движении всех активов данного вида, а не только объектов интеллектуальной собственности. Усовершенствованы методические подходы к оценке нематериальных активов с учетом специфики каждого объекта и нормативно-правовых требований к оценке, что позволит достоверно оценить указанные активы для нужд бухгалтерского учета.

Разработаны теоретико-методические подходы к организации и ведению внебалансового учета нематериальных активов, активов, зависящих от нематериальных, а также документов и других материальных носителей, подтверждающих наличие нематериальных активов, что даст возможность повысить уровень эффективности контроля и расширить информационную базу относительно

зненного цикла нематериальных активов.

Усовершенствованы системы внутреннего контроля и аудита в сегменте операций с нематериальными активами, которые обеспечат своевременность применения мер контроля и будут способствовать повышению управляемости жизненным циклом данного вида актива.

Сформирована информационно-аналитическая система управления нематериальными активами, элементом которой определена концептуальная модель расчета эффективности использования активов данного вида, которая учитывает специфику объектов нематериальных активов и возможные пути получения экономических выгод, что позволит принимать взвешенные и обоснованные управленческие решения по поводу операций с этими активами.

Ключевые слова: нематериальный актив, организация, учет, система внутреннего контроля.

ANNOTATION

Sizonenko O.V. Accounting, control and analysis of intangible assets transactions. - Manuscript.

Dissertation for a scientific degree of the candidate of economic sciences by specialty 08.00.09 - accounting, analysis and audit (by types of economic activity). The State Academy of Statistics, Accounting and Audit of State Statistics Committee of Ukraine, Kyiv, 2010.

The dissertation proves and extends theoretical and methodological approaches, provides practical advice on accounting, control and analysis of intangible assets transactions.

The classification of intangible assets with a clear distinguishing of the classification features in accordance with the practical requirements of accounting and analysis of the particular type of asset is improved.

The structure of intangible assets groups is enlarged by including new objects.

The documentary supply of intangible assets transactions and methodical approaches to their evaluation taking into account the specifics of each object and normative and legal evaluation requirements were improved.

The theoretical and methodological approaches to organizing and conducting non-balance accounting of intangible assets, assets dependent on intangible ones as well as documents and other material media, which confirm the availability of data assets were developed.

The system of the internal control and audit in the segment of intangible assets transactions was improved.

The information and analytical system of intangible assets control is formed that will allow to take reasonable and substantial administrative decisions as for the given asset transactions.

Key words: intangible assets, organization, accounting, internal control system.