

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657.421.3 : 005.52(476) + 657.421.3(476)

КРИВИЦКАЯ
КРИСТИНА ВЛАДИМИРОВНА

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ
АКТИВОВ ПРОМЫШЛЕННОЙ СОБСТВЕННОСТИ:
СОСТОЯНИЕ И НАПРАВЛЕНИЯ ИХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ**

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук
по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

Минск, 2013

Работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель Шевлюков Александр Петрович, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой, УО «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации», кафедра бухгалтерского учета и финансового менеджмента в отраслях народного хозяйства

Официальные оппоненты: Стражев Виктор Иванович, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета анализа и аудита в отраслях народного хозяйства

Корватовская Людмила Васильевна, кандидат экономических наук, доцент, декан, УО «Гродненский государственный аграрный университет», факультет бухгалтерского учета

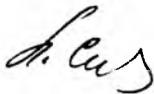
Оппонирующая организация УО «Могилевский государственный университет продовольствия»

Защита состоится 12 июня 2013 г. в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корпус), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 8 мая 2013 года.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций



Сошникова Л.А.

ВВЕДЕНИЕ

При переходе на инновационный путь развития рост и стабильность белорусской экономики может обеспечить расширенное использование в деятельности организаций нематериальных активов промышленной собственности, зачастую имеющих, но не отраженных в бухгалтерской (финансовой) отчетности. В условиях изменения нормативной правовой базы, регулирующей вопросы учета нематериальных активов в целом и промышленной собственности в частности, спроса и предложения на предоставление данных активов в пользование, руководству организации необходима оперативная информация об их наличии и использовании, способствующая проведению текущего и прогнозного экономического анализа, принятию обоснованных управленческих решений. Для целей планирования, контроля и определения экономических показателей использования нематериальных активов промышленной собственности нужны соответствующие сведения о полученных доходах и произведенных затратах, расходах, формируемых в системе бухгалтерского учета. Учетная информация требуется для определения рентабельности как используемых, так и предоставленных в пользование нематериальных активов промышленной собственности, а сведения о затратах обеспечивают определение финансового результата.

В настоящее время в отечественном законодательстве не в полной мере урегулирована деятельность по предоставлению нематериальных активов промышленной собственности в пользование. Использование организациями законодательных и нормативных положений по бухгалтерскому учету нематериальных активов не способствует формированию необходимых экономических показателей. Вследствие этого требуется разработка научно обоснованных рекомендаций по организации бухгалтерского учета нематериальных активов промышленной собственности, отвечающих современным требованиям формирования информационной базы для целей управления, не противоречащих международным стандартам бухгалтерского учета и финансовой отчетности, характеризующихся высокой степенью достоверности, экономичностью и способствующих отражению операций с ними в полном объеме.

Важность данной проблемы, отсутствие научных и практических исследований по организации бухгалтерского учета, соответствующих требованиям управления и экономического анализа, обусловили необходимость разработки научно обоснованных методик бухгалтерского учета и анализа нематериальных активов промышленной собственности, учитывающих особенности и опыт ведения учета в зарубежных странах.

Актуальность и дискуссионность вопросов организации бухгалтерского учета и экономического анализа нематериальных активов промышленной соб-

ственности, недостаточная теоретическая разработанность и практическая значимость обусловили выбор темы диссертационного исследования, его цель и задачи.

Различные аспекты бухгалтерского учета нематериальных активов рассматривались в работах белорусских (В.Б. Гурко, Т.Л. Кравченко, Н.И. Ладутко, Д.А. Панков, В.И. Стражев), российских (В.П. Астахов, А.В. Казин, Ф. Паллий, С.Н. Поленова, В.С. Ржаницына, Я.В. Соколов, Я.И. Устинова), украинских (И.А. Бланк, Ф.Ф. Бутынец и др.) ученых.

Вопросы формирования учетно-аналитической информации о нематериальных активах организации рассмотрены в работах таких зарубежных исследователей, как Х. Андерсон, Д. Андрессен, Л.А. Бернстайн, Э. Брукинг, Б. Лев, Б. Нидлз, Р. Рейли, Р. Тиссен, Э.С. Хендриксен, Р. Швайс. Изучению вопросов проведения анализа нематериальных активов посвящены труды следующих ученых: Н.М. Балакирева, Л.А. Бернстайн, И.А. Бланк, Р.П. Булыга, Т.В. Верзилина, Ф.А. Гульков, В.Б. Гурко, А.В. Казин, М. Кнухова, Н.А. Курочка, О.В. Михайлов, Т.В. Никиточкина, Ю.А. Панфилова, М.А. Пестунов, Т.В. Полевая, Р.С. Сайфулин, А.А. Турченко, А.Д. Шеремет и др.

Признавая важность имеющихся разработок по проблемам учета и анализа, следует отметить, что комплексного исследования теории и практики бухгалтерского учета и анализа нематериальных активов промышленной собственности с учетом особенностей передачи их в пользование не проводилось. Все это обусловило важность, значимость и необходимость проведения научных исследований по избранной теме.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с научными программами (проектами) и темами. Диссертационная работа выполнена в рамках темы научно-исследовательской работы кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита УО «Барановичский государственный университет» «Разработка, апробация и внедрение методических рекомендаций по порядку бухгалтерского учета объектов интеллектуальной собственности субъектами хозяйствования Республики Беларусь» (№ ГР 20061838, 2006—2010).

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования являются теоретическое обоснование и разработка научно-методических и практических рекомендаций по совершенствованию методик бухгалтерского учета и экономического анализа нематериальных активов промышленной собственности в организациях Республики Беларусь.

В соответствии с указанной целью в работе поставлены и решены следующие задачи теоретико-прикладного характера:

- исследовать теоретические положения и учетную практику на основе сравнительного анализа отечественных и зарубежных нормативных положений и научных источников для обоснования комплексного представления понятий «нематериальные активы промышленной собственности», «нематериальные активы промышленной собственности, предоставленные в пользование» и разработки их уточненной классификации в соответствии с функциональным назначением и формами проявления (организации-правообладатели и правопользователи);

- определить направления дальнейшего развития методик бухгалтерского учета нематериальных активов промышленной собственности на основе изучения и адаптации зарубежного опыта для формирования информационной базы об их использовании и результатах доходности с учетом стратегической направленности развития отечественной экономики;

- изучить современное состояние документального оформления хозяйственных операций по движению нематериальных активов, представления информации о них в годовой бухгалтерской отчетности для обоснования и разработки рекомендаций по формам первичных документов, структуре и содержанию показателей отчетности с целью формирования учетно-аналитического обеспечения принимаемых управленческих решений;

- научно обосновать необходимость разработки методического инструментария проведения анализа на основе соответствующей систематизации показателей, характеризующих специфические особенности функционирования нематериальных активов промышленной собственности, передаваемых в пользование, и выявления факторов, влияющих на их изменение.

Объектом исследования являются нематериальные активы промышленной собственности, для получения информации о которых необходима организация бухгалтерского учета и экономического анализа их использования, отвечающая современным условиям, а предметом — теоретические и практические аспекты развития методик учета и экономического анализа нематериальных активов промышленной собственности. Выбор объекта и предмета исследования обусловлен отсутствием комплексного подхода к организации бухгалтерского учета и экономического анализа нематериальных активов промышленной собственности, переданных в пользование.

Положения, выносимые на защиту.

1. Научно обоснованное направление развития теоретико-методологических положений бухгалтерского учета нематериальных активов, включающее: комплексное представление понятий «нематериальные активы промышленной собственности», «нематериальные активы промышленной собственности, пре-

доставленные в пользование» и уточненную их классификацию, которая в отличие от существующей раскрывает их функциональное назначение и формы проявления (у правообладателя и правопользователя) и позволяет на этой основе разрабатывать новые учетные методики формирования базы данных для управления ими в предпринимательской деятельности.

2. Методики бухгалтерского учета нематериальных активов промышленной собственности, новизна которых состоит в модифицированном структурировании балансовых счетов с использованием счетов второго порядка (субсчетов) и дополнительных позиций аналитического учета, обеспечивающих возможность отражения затрат на их создание, воспроизводство, амортизацию на основе разработанной системы документального их оформления (первичных учетных документов) и предложенного комплекса учетных записей, что позволяет обеспечить формирование базы данных с целью анализа их эффективности согласно целевой направленности использования.

3. Методические рекомендации по совершенствованию структурно-информационного содержания форм годовой бухгалтерской отчетности, которые в отличие от действующего порядка базируются на систематизации и расширении перечня показателей пояснительной записки с включением данных о наличии нематериальных активов, понесенных расходах и полученных доходах, финансовых результатах по их видам и направлениям использования, что позволяет систематизировать и ускорить процесс получения экономической информации для расчета показателей эффективности их использования.

4. Методика анализа нематериальных активов промышленной собственности, предоставленных в пользование, основанная на трех взаимосвязанных блоках аналитических процедур: анализа структуры и динамики лицензионных и франчайзинговых договоров, анализа доходов и расходов от предоставления нематериальных активов промышленной собственности в пользование, анализа финансовых результатов от предоставления нематериальных активов промышленной собственности в пользование. Ее использование дает возможность оценить факторы, воздействующие на происходящие изменения экономических показателей, и обеспечивает объективную характеристику эффективности деятельности по предоставлению нематериальных активов промышленной собственности в пользование.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным и законченным научным исследованием по проблемам бухгалтерского учета и анализа нематериальных активов промышленной собственности. Все методологические и методические положения, содержащиеся в диссертации и выносимые на защиту, разработаны соискателем лично и имеют научную новизну, практическую, экономическую и социальную значимость.

Апробация результатов диссертации. Основные положения, выводы и результаты исследования докладывались на международных научно-практических конференциях: «Правовое государство: теория, проблемы, перспективы» (Барановичи, 2006), «Правовые и социально-экономические аспекты развития государства на современном этапе» (Барановичи, 2007), «Государственное регулирование экономики и повышение эффективности деятельности субъектов хозяйствования» (Минск, 2009), «Проблеми реалізації науково-творчого потенціалу молоді: пошуки, перспективи» (Павлоград, 2009), «Устойчивый рост национальной экономики: инновации и конкурентоспособность» (Минск, 2009), «Актуальные проблемы экономики и права» (Барановичи, 2010), «Мировые тенденции и национальные особенности развития бухгалтерского учета, анализа и аудита: методология, отраслевые методики, подготовка кадров» (Гомель, 2010), «Соціально-економічні проблеми регіонального розвитку» (Днепропетровск, 2010), «Экономика глазами молодых» (Вилейка—Минск, 2010), «Актуальные проблемы экономики и права» (Барановичи, 2011), «Государственное регулирование экономики и повышение эффективности деятельности субъектов хозяйствования» (Минск, 2011), «Методические аспекты логистики и маркетинга в современной России» (Санкт-Петербург, 2011).

Опубликованность результатов диссертации. По теме диссертации опубликовано 23 научные работы, в том числе 8 статей в научных рецензируемых журналах (4,23 авторского листа), соответствующих п. 18 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь, 11 — в материалах конференций, 4 — в сборниках научных трудов.

Структура и содержание диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 197 наименований, и приложений. Работа изложена на 144 страницах. Объем, занимаемый 15 таблицами, 6 рисунками и 11 приложениями, составляет 36 страниц.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ

В первой главе «**Экономическая сущность и правовое регулирование нематериальных активов промышленной собственности**» рассмотрены состояние и степень изученности исследуемой проблемы, в результате чего было установлено, что в настоящее время в Республике Беларусь не существует научных разработок, касающихся определения понятий, связанных с нематериальными активами промышленной собственности. Автор обобщены концептуальные подходы к понятиям «нематериальные активы», «промышленная собственность» и предложено рассматривать нематериальные активы промышлен-

ной собственности как вид нематериальных активов, созданных в результате инновационной (интеллектуальной) деятельности, характеризующихся высокой степенью их промышленного применения, контролируемых организацией и приносящих доход путем использования в своей деятельности и (или) предоставления в пользование другим организациям.

Предложено авторское определение понятия «нематериальные активы промышленной собственности, предоставленные в пользование» — часть нематериальных активов промышленной собственности, полученных и (или) переданных в пользование на длительный срок на основании заключенных договоров, приносящих доход посредством использования в своей деятельности и (или) передачи в пользование.

Определены особенности нематериальных активов промышленной собственности, которые оказывают непосредственное влияние на организацию их бухгалтерского учета:

- 1) сложность определения срока полезного использования, поэтому возникает необходимость ежегодного его уточнения организацией;
- 2) активы, созданные организацией собственными силами, требуют их разграничения на краткосрочные и долгосрочные;
- 3) нематериальные активы слабо подвергаются моральному износу, в связи с этим возникает необходимость в дополнительных затратах как для поддержания их в функциональном состоянии, так и увеличения экономической ценности, которые могут включаться либо не включаться в их стоимость;
- 4) возможность их использования двумя и более сторонами приводит к тому, что в бухгалтерском учете необходимо отражать на отдельном счете расчеты по предоставлению нематериальных активов промышленной собственности в пользование с целью определения дебиторской (кредиторской) задолженности организации-правоателя (правополучателя) и дальнейшего формирования финансового результата от данных операций.

Результаты исследования позволили разработать уточненную классификацию нематериальных активов промышленной собственности (см. таблицу). Предложенная градация позволяет обеспечить своевременность отражения на счетах бухгалтерского учета операций поступления и выбытия по видам нематериальных активов, определить приоритетные способы начисления их амортизации для своевременного отражения в регистрах бухгалтерского учета, сформировать на счетах бухгалтерского учета первоначальную стоимость каждого вида нематериальных активов и обеспечить контроль их использования.

Во второй главе «**Развитие методик бухгалтерского учета нематериальных активов промышленной собственности**» научно обоснованы и разработаны методики бухгалтерского учета нематериальных активов.

Рекомендуемая классификация нематериальных активов промышленной собственности

Классификационный признак	Классификационный элемент
Объем затрат	Требующие вложений
	Не требующие вложений
Цель использования	Использование самой организацией
	Предоставление другим организациям в пользование на основе договоров
	Реализация
	Использование в своей деятельности и предоставление в пользование
Среда формирования стоимости	Внутренняя
	Внешняя
Срок полезного использования	Срок полезного использования определен
	Срок полезного использования не определен
Возможность изменения стоимости	Обесцениваемые
	Необесцениваемые
Возможность отделения от организации-правообладателя	Отделимые, которые обладают способностью целиком передаваться при их продаже или предоставлении в пользование
	Неотделимые, которые остаются в собственности организации-правообладателя при частичной передаче прав на их использование
Длительность участия в производственном процессе	Долгосрочные
	Краткосрочные
Характер участия в производственном процессе	Функционирующие
	Нефункционирующие
Сфера использования (создания)	Маркетинговые
	Технические
	Биологические

Установлено, что в Республике Беларусь отсутствуют методики бухгалтерского учета нематериальных активов промышленной собственности. Это подтверждает необходимость разработки методик организации бухгалтерского учета и анализа нематериальных активов промышленной собственности, в том числе предоставленных в пользование, позволяющих получать полную экономическую информацию для принятия своевременных управленческих решений.

В диссертации разработаны методики бухгалтерского учета нематериальных активов промышленной собственности, новизна которых заключается:

- в разработанной классификации затрат, приводящих и не приводящих к изменению амортизируемой стоимости нематериальных активов промышленной собственности. К изменяющим амортизируемую стоимость предложено

относить паушальный платеж, государственную пошлину за продление срока действия охранного документа, затраты по доведению объекта до состояния готовности к использованию в запланированных целях. К затратам, не приводящим к изменению амортизируемой стоимости, причислены платежи по обновлению компьютерных баз, техническому обслуживанию компьютерных программ, роялти, консультационным услугам, оказываемым правообладателем правополучателю. Предложенная градация вложений в нематериальные активы промышленной собственности позволит обеспечить достоверность формирования их стоимости, своевременно и полно отражать на счетах бухгалтерского учета связанные с ними хозяйственные операции;

- предложенных формах первичных учетных документов: Акт о приеме-передаче нематериального актива в пользование, Акт о фактическом использовании нематериального актива, Инвентарная карточка учета нематериального актива, Инвентарная карточка учета нематериального актива промышленной собственности, предоставленного в пользование, Акт о списании нематериальных активов, использование которых позволяет обеспечить полноту и достоверность отражения операций с нематериальными активами, поскольку обеспечивает первоначальный процесс формирования учетных информационных потоков;

- предложенных вариантах отражения операций по созданию нематериальных активов в зависимости от варианта создания и целей использования. Первый методический подход предназначен для случаев создания нематериального актива непосредственно организацией. Использование данного подхода оправдано при проведении НИОКР за счет собственных средств, и если организация является собственником полученного актива (результатов). Произведенные затраты на создание нематериального актива рекомендовано отражать на аналитическом субсчете 08-4 «Приобретение и создание нематериальных активов» и включать в состав нематериальных активов при выполнении требований нормативных документов. Второй подход целесообразен для создания нематериальных активов организацией с целью их дальнейшей продажи и применяется в случаях, когда данный вид деятельности не является основным, отсутствует предварительно заключенный договор, в дальнейшем предполагается возможность реализации нематериального актива. Для отражения затрат, формирующих стоимость создаваемого актива, предложено использовать аналитический субсчет 08-10 «Создание нематериальных активов для реализации», открытый к синтетическому счету 08 «Вложения в долгосрочные активы». Третий применяется в случае, если создание нематериального актива является основным видом деятельности организации, когда имеются предварительно заключенные договоры и создающая организация не выступает собственником созданного нематериального актива. На основе проведенного исследования уста-

новлено, что действующий порядок учета не позволяет отражать процесс создания таких видов нематериальных активов промышленной собственности на балансовых счетах, формировать полную и достоверную информацию об их наличии и движении. Для устранения данного недостатка разработана методика отражения создания нематериального продукта с использованием синтетического счета 48 «Нематериальный продукт», назначение которого заключается в формировании информации об активе, созданном организацией в ходе основной деятельности с учетом заключенных договоров и классифицированном как актив для продажи.

В диссертационной работе уточнена экономическая сущность понятий доходы, расходы от предоставления нематериальных активов промышленной собственности в пользование, что позволило разработать их перечень для организаций-правообладателей и правопользователей и дало возможность обосновать конкретные рекомендации по ведению аналитического учета доходов, расходов и финансовых результатов деятельности от предоставления в пользование нематериальных активов промышленной собственности.

Результаты исследования позволили сделать вывод о том, что в качестве доходов от предоставления в пользование нематериальных активов промышленной собственности организации-правообладателя следует признавать вознаграждение, полученное от организации-правополучателя в форме паушального платежа, роялти, а также сумму полученных штрафных санкций; для организации-правополучателя — дополнительную сумму выручки, полученную от реализации продукции (работ, услуг) с использованием нематериальных активов промышленной собственности, полученных в пользование. Расходами от предоставления в пользование нематериальных активов промышленной собственности как организации-правообладателя, так и организации-правополучателя следует считать понесенные затраты, связанные с предоставлением в пользование нематериальных активов промышленной собственности, которые при определении финансового результата деятельности вычитаются из соответствующих доходов.

В диссертации сделан вывод о том, что действующий порядок отражения в бухгалтерском учете операций по предоставлению нематериальных активов промышленной собственности в пользование не формирует соответствующей базы данных, необходимой для управления финансово-хозяйственной деятельностью организации. В связи с этим предложено ввести в План счетов бухгалтерского учета счет 74 «Расчеты по предоставленным в пользование нематериальным активам», предназначенный для отражения информации о величине начисленных и уплаченных паушальных и сервисных платежей, роялти и штрафных санкций. Также рекомендованы к открытию аналитические счета второго порядка к счетам 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие

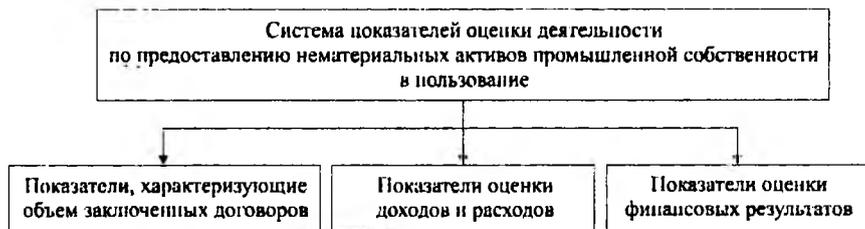
доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки». Предложенная детализированная структуризация результатных счетов типового плана позволит получить необходимые данные для использования при составлении уточненного содержания пояснительной записки, в которой аккумулируется информационная база для проведения экономического анализа.

В третьей главе **«Состояние и развитие методик анализа нематериальных активов»** путем исследования установлено, что действующие методики анализа хозяйственной деятельности организаций Республики Беларусь не могут быть полностью применены к организациям, занимающимся предоставлением нематериальных активов промышленной собственности в пользование. Это обусловлено спецификой данного вида деятельности и незначительным объемом информации, раскрываемой в бухгалтерской и статистической отчетности о нематериальных активах.

На основании проведенного сравнительного анализа содержания отечественной и зарубежной бухгалтерской отчетности, а также требований МСФО определено, что имеется ряд различий в структуре и объеме раскрываемой информации.

С учетом предложенных рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета нематериальных активов промышленной собственности соискателем разработано уточненное содержание пояснительной записки к бухгалтерской отчетности в части раскрытия информации о нематериальных активах для целей проведения экономического анализа, состоящее из четырех разделов: «Состав нематериальных активов», «Вложения в нематериальные активы», «Прибыли и убытки от операций с нематериальными активами», «Направления использования нематериальных активов». В разделе «Состав нематериальных активов» раскрывается информация о составе нематериальных активов по их видам (с учетом переданных и (или) полученных в пользование); в разделе «Вложения в нематериальные активы» — величина затрат, связанных с улучшением нематериальных активов или продлением юридических прав, созданием и (или) приобретением с отдельным отражением величины нематериальных активов, созданных для реализации; в разделе «Прибыли и убытки от операций с нематериальными активами» — показатели величины себестоимости и выручки, полученные от реализации продукции, произведенной с использованием нематериальных активов с детализацией по видам нематериальных активов, доходам и расходам, связанным как с выбытием нематериальных активов в результате уступки прав, так и предоставлением их в пользование; в разделе «Направления использования нематериальных активов» аккумулируется информация о количестве, видах и сроках заключенных договоров по предоставлению нематериальных активов промышленной собственности в пользование, суммах паушального платежа, роялти, сервисных и иных платежей.

В качестве основных составных элементов методики нематериальных активов промышленной собственности, предоставляемых в пользование с учетом специфики данного вида деятельности, определены три взаимосвязанных блока: анализ структуры и динамики лицензионных и франчайзинговых договоров, анализ доходов и расходов, анализ финансовых результатов от предоставления нематериальных активов промышленной собственности в пользование. В связи с этим рекомендуется следующая система показателей оценки деятельности организации при проведении текущего анализа нематериальных активов промышленной собственности, предоставленных в пользование (см. рисунок).



Общая схема формирования и анализа основных групп показателей в системе экономического анализа деятельности по предоставлению нематериальных активов промышленной собственности в пользование

Анализ структуры и динамики лицензионных и франчайзинговых договоров проводится на основе таких показателей, как выручка от предоставления в пользование в действующих и сопоставимых ценах, количество заключенных договоров.

При анализе доходов, расходов и финансовых результатов от предоставления нематериальных активов промышленной собственности изучаются показатели прибыли от предоставления активов в пользование, прибыль от их использования и уровень рентабельности. Названные показатели предложено рассчитывать по видам организации (правообладатель, правопользователь), направлениям использования (только предоставление в пользование, получение в пользование, использование в своей деятельности и предоставление в пользование сторонним организациям).

При предоставлении организацией правообладателем имеющихся нематериальных активов промышленной собственности в пользование другим организациям доход будет исчисляться по формуле

$$D = \sum_{i=1}^n (P_{\text{пауш}} + \sum_{i=1}^n \frac{n_i \cdot \text{Rol}_i}{(1+r)^i} + \sum_{i=1}^n \frac{k_i \cdot d_{\text{опра}}}{(1+r)^i} + \sum_{i=1}^n \frac{Sh_i}{(1+r)^i}), \quad (1)$$

где D — доход от предоставления нематериальных активов в пользование;

$P_{\text{пауш}}$ — паушальный платеж согласно договору;

n — периодичность уплаты роялти согласно договору;
 Rol — величина роялти, подлежащая уплате согласно договору;
 t — срок на который заключен договор;
 r — ставка дисконтирования;
 $d_{серв}$ — величина сервисных платежей;
 k — периодичность уплаты сервисных платежей согласно договору;
 Sh — величина патентов.

При использовании организацией правополучателем в своей деятельности и предоставлении другим организациям доход будет рассчитываться

$$D = \sum_{i=1}^n (P_{\text{выущ}} + \sum_{i=1}^n \frac{n_i \cdot Rol_i}{(1+r)^i} + \sum_{i=1}^n \frac{k_i \cdot d_{серв_i}}{(1+r)^i} + \sum_{i=1}^n \frac{Sh_i}{(1+r)^i}) + \sum_{i=1}^n \frac{D_{доп_i}}{(1+r)^i}, \quad (2)$$

где $D_{доп}$ — величина дополнительно полученного дохода от использования полученных в пользование нематериальных активов промышленной собственности в своей деятельности.

На основании информации, рекомендованной к раскрытию в пояснительной записке, возможно рассчитать рентабельность предоставления нематериальных активов промышленной собственности в пользование.

Наиболее подходящей для проведения анализа представляется формула, предложенная автором, которая учитывает специфику осуществления деятельности по предоставлению нематериальных активов промышленной собственности в пользование

$$R_{\text{нматполз}} = \sum_{i=1}^n (P_{\text{выущ}_i} + \sum_{i=1}^n \frac{n_i \cdot Rol_i}{(1+r)^i} + \sum_{i=1}^n \frac{k_i \cdot d_{серв_i}}{(1+r)^i} + \sum_{i=1}^n \frac{Sh_i}{(1+r)^i} - (P_{\text{регрстр}} + P_{\text{поср}} + \sum_{i=1}^n \frac{P_{\text{команд}_i}}{(1+r)^i} + \sum_{i=1}^n \frac{P_{\text{др}_i}}{(1+r)^i}) / C_{\text{нмат}}, \quad (3)$$

где $R_{\text{нматполз}}$ — рентабельность нематериальных активов промышленной собственности, предоставленных в пользование;

P — общая величина расходов, связанных с предоставлением нематериального актива в пользование;

$P_{\text{регрстр}}$ — расходы, связанные с регистрацией договора в Национальном центре интеллектуальной собственности;

$P_{\text{поср}}$ — расходы, связанные с оплатой услуг посредников;

$P_{\text{команд}}$ — расходы, связанные с оплатой командировочных расходов работников для контроля за соблюдением выполнения условий договора;

$P_{\text{др}}$ — другие расходы организации, связанные с предоставлением нематериальных активов промышленной собственности в пользование.

Разработанная методика экономического анализа нематериальных активов промышленной собственности, предоставленных в пользование, раскрывает

механизм формирования доходов и расходов, позволяет проводить конструирование вариантов формирования финансовых результатов, полученных от предоставления нематериальных активов промышленной собственности в пользование, а также количественно и качественно оценить факторы, оказывающие влияние на динамику основных экономических показателей, что в результате обеспечивает своевременность принятия мер по повышению эффективности использования нематериальных активов промышленной собственности, предоставленных в пользование.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации. Проведенное исследование теоретических положений и существующей практики ведения бухгалтерского учета и экономического анализа нематериальных активов промышленной собственности позволило сделать следующие выводы и сформулировать предложения.

1. На основе проведенного изучения нормативных документов Республики Беларусь, Российской Федерации и других стран и обобщения полученных результатов определена экономическая сущность понятий «нематериальные активы промышленной собственности» и «нематериальные активы промышленной собственности, предоставленные в пользование» для целей разработки обоснованных рекомендаций по совершенствованию организации бухгалтерского учета и экономического анализа, что позволило сформулировать авторское определение данных понятий: нематериальные активы промышленной собственности — вид нематериальных активов, созданных в результате инновационной (интеллектуальной) деятельности, характеризующихся высокой степенью их промышленного применения, контролируемых организацией и приносящих доход путем использования в своей деятельности и (или) предоставления в пользование другим организациям; нематериальные активы промышленной собственности, предоставленные в пользование, — часть нематериальных активов промышленной собственности, полученных и (или) переданных в пользование на длительный срок на основании заключенных договоров, приносящих доход посредством использования в своей деятельности и (или) передачи в пользование. Изучение особенностей нематериальных активов промышленной собственности позволило разработать их классификацию, предложив следующие классификационные признаки: по объему затрат, цели использования, среде формирования стоимости, возможности изменения стоимости, возможности отделения от организации правообладателя, характеру участия в производственном процессе, сфере использования, длительности участия в производ-

ственном процессе. Предложенные подходы к классификации нематериальных активов позволили обосновать предложения по организации бухгалтерского учета и экономического анализа нематериальных активов промышленной собственности [1, 3, 5, 9, 13, 14, 21].

2. В результате научного исследования нематериальных активов промышленной собственности разработана комплексная методика их бухгалтерского учета, включающая организацию их документального оформления (Акт о приеме-передаче нематериального актива в пользование, Акт о фактическом использовании нематериального актива, Инвентарная карточка учета нематериального актива, Инвентарная карточка учета нематериального актива промышленной собственности, предоставленного в пользование, Акт о списании нематериальных активов), систему учетных записей на счетах бухгалтерского учета по отражению создания, приобретения и выбытия. Для отражения операций, связанных с предоставлением нематериальных активов промышленной собственности в пользование, предложено использовать счет 74 «Расчеты по предоставленным в пользование нематериальным активам» с последующим открытием аналитических счетов по видам платежей и систему субсчетов, открываемых к счету 91 «Прочие доходы и расходы», для детализации полученных доходов и соответствующих им расходов. В отличие от существующей методики учета данных операций это способствует определению финансового результата по видам предоставляемых нематериальных активов промышленной собственности в пользование, формированию данных о величине дебиторской и кредиторской задолженности по данным операциям [2, 3, 4, 8, 11, 15, 16, 18, 19, 20, 23].

3. Предложены усовершенствованные состав и содержание пояснительной записки к бухгалтерской отчетности, структурное содержание которых включает необходимую информацию о наличии нематериальных активов, полученных доходах, расходах и финансовых результатах по видам нематериальных активов и направлениям их использования. Информационная емкость уточненной формы пояснительной записки соответствует требованиям проведения экономического анализа [3, 7, 10, 17].

4. На основе проведенного критического изучения имеющихся теоретических разработок и практики деятельности организаций разработана методика комплексного экономического анализа с учетом особенностей нематериальных активов промышленной собственности, предоставленных в пользование. Для ее реализации используется необходимая информация, формируемая в уточненной автором пояснительной записке на основе усовершенствованной методики бухгалтерского учета. Предложенная методика комплексного анализа, включает следующие блоки: анализ структуры и динамики лицензионных, авторских и франчайзинговых договоров, на основании которых производится предоставле-

ние нематериальных активов промышленной собственности в пользование; анализ доходов и расходов и анализ финансовых результатов от предоставления нематериальных активов в пользование. Отличительной особенностью данной методики является то, что в ее основе лежит инструментарий дисконтирования положительных и отрицательных денежных потоков.

Проведение экономического анализа по предложенной методике будет способствовать не только повышению эффективности использования нематериальных активов промышленной собственности, но и управления организацией в целом [6, 12, 22].

Рекомендации по практическому использованию результатов. Результаты исследования апробированы в учетно-аналитической практике СОАО «Ляховичский молочный комбинат», ОАО «1-я Минская птицефабрика», Белаз-Холдинг ОАО «БелАЗ» управляющая компания холдинга «Белаз-Холдинг», Минское областное государственное объединение «Миноблптицепром». Рекомендации по совершенствованию методик учета, отчетности и анализа нематериальных активов промышленной собственности, применяются в учебном процессе УО «Барановичский государственный университет», УО «Белорусский государственный экономический университет», что подтверждено соответствующими актами и справками о внедрении.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных рецензируемых журналах

1. Кривицкая, К.В. Нематериальные активы в Республике Беларусь: состояние и перспективы развития / К.В. Кривицкая // Тр. Минск. ин-та упр. — 2009. — № 1. — С. 130—135.

2. Кривицкая, К.В. Документальное оформление операций с нематериальными активами / К.В. Кривицкая // Экономика и упр. — 2010. — № 4. — С. 131—135.

3. Кривицкая, К.В. Основные направления совершенствования бухгалтерского учета нематериальных активов в Республике Беларусь / К.В. Кривицкая // Изв. Тульск. гос. ун-та. — 2011. — № 1. — С. 211—218.

4. Кривицкая, К.В. Развитие учета операций по передаче нематериальных активов / К.В. Кривицкая // Финансы. Учет. Аудит. — 2011. — № 3. — С. 25—27.

5. Кривицкая, К.В. Совершенствование классификации нематериальных активов для целей ведения бухгалтерского учета / К.В. Кривицкая // Вестн. Беларус. дзярж. экан. ун-та. — 2012. — № 1. — С. 77—82.

6. Кривицкая, К.В. Методика анализа операций по предоставлению нематериальных активов промышленной собственности в пользование / К.В. Кривицкая // Экон. анализ: теория и практика. — 2012. — № 39. — С. 52—58.

7. Кривицкая, К.В. Совершенствование отчетности о нематериальных активах для принятия управленческих решений / К.В. Кривицкая // Бух. учет и анализ. — 2012. — № 11. — С. 47—52.

8. Кривицкая, К.В. Совершенствование методики бухгалтерского учета нематериальных активов / К.В. Кривицкая // Бух. учет и анализ. — 2013. — № 1. — С. 8—16.

Статьи в сборниках научных трудов

9. Кривицкая, К.В. Интеллектуальная собственность как объект бухгалтерского учета / К.В. Кривицкая // Правовые и социально-экономические аспекты развития государства на современном этапе : сб. науч. тр. / Баранов. гос. ун-т ; под ред. В.И. Кочурко. — Барановичи, 2007. — С. 325—327.

10. Кривицкая, К.В. Совершенствование отчетности о нематериальных активах / К.В. Кривицкая // Науч. тр. Могилев. фил. БИП: Право. Политика. Экономика ; редкол.: А.А. Скикевич [и др.]. — Могилев, 2011. — Вып. 11. — С. 105—110.

11. Кривицкая, К.В. Особенности документального оформления операций по предоставлению нематериальных активов в пользование / К.В. Кривицкая // Науч. тр. Могилев. фил. БИП: Право. Политика. Экономика ; редкол.: А.А. Скикевич [и др.]. — Могилев, 2012. — Вып. 13. — С. 94—98.

12. Кривицкая, К.В. Особенности анализа нематериальных активов промышленной собственности, предоставленных в пользование / К.В. Кривицкая // Науч. тр. Могилев. фил. БИП: Право. Политика. Экономика ; редкол.: А.А. Скикевич [и др.]. — Могилев, 2012. — Вып. 13. — С. 90—94.

Материалы конференций

13. Кривицкая, К.В. Интеллектуальная собственность как объект бухгалтерского учета / К.В. Кривицкая // Правовое государство: теория, проблемы, перспективы : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Барановичи, 2—3 нояб. 2006 г. / Баранов. гос. ун-т ; редкол.: В.И. Кочурко (гл. ред.) [и др.]. — Барановичи, 2006. — С. 468—470.

14. Кривицкая, К.В. Классификация нематериальных активов: состояние и перспективы развития / К.В. Кривицкая // Государственное регулирование экономики и повышение эффективности деятельности субъектов хозяйствования : сб. науч. ст. V Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 23—24 апр. 2009 г. : в 2 ч. /

Акад. упр. при Президенте Респ. Беларусь ; под ред. С.А. Пелиха. — Минск, 2009. — Ч. 2. — С. 310—311.

15. Кривицкая, К.В. Современное состояние и методики учета нематериальных активов и необходимость ее совершенствования / К.В. Кривицкая // Проблемы реалізації науково-творчого потенціалу молоді: пошуки, перспективи : материалы XI Междунар. науч.-практ. конф. молодых ученых, Павлоград, 20 березня 2009 р. / Западодонбас. ин-т экономики и упр. ; редкол.: Н.В. Житник [та ін.]. — Павлоград, 2009. — С. 142—143.

16. Кривицкая, К.В. Классификация затрат по формированию первоначальной стоимости товарного знака в промышленных организациях Республики Беларусь / К.В. Кривицкая // Устойчивый рост национальной экономики: инновации и конкурентоспособность : материалы I Междунар. науч.-практ. конф. аспирантов и молодых ученых, Минск, 15—16 дек. 2009 г. / Беларус. гос. экон. ун-т ; редкол.: Г.А. Короленок (отв. ред.) [и др.]. — Минск, 2009. — С. 286—288.

17. Кривицкая, К.В. Проблемы раскрытия в бухгалтерской и статистической отчетности информации о нематериальных активах / К.В. Кривицкая // Актуальные проблемы экономики и права : тез. докл. II Междунар. науч.-практ. конф., Барановичи, 29—30 апр. 2010 г. / Баранов. гос. ун-т ; редкол.: Е.И. Платоненко (гл. ред.) [и др.]. — Барановичи, 2010. — С. 22—23.

18. Кривицкая, К.В. Классификация затрат, формирующих стоимость нематериального актива / К.В. Кривицкая // Экономика глазами молодых : материалы III Междунар. экон. форума молодых ученых, Вилейка, 28—30 мая 2010 г. / Беларус. гос. экон. ун-т ; редкол.: Г.А. Короленок (гл. ред.) [и др.]. — Минск, 2010. — С. 66—68.

19. Кривицкая, К.В. Методика учета амортизации нематериальных активов: состояние и необходимость ее совершенствования / К.В. Кривицкая // Современный бухгалтерский учет и аудит в условиях глобализации экономики : сб. науч. статей Междунар. науч.-практ. конф. «Мировые тенденции и национальные особенности развития бухгалтерского учета, анализа и аудита: методология, отраслевые методики, подготовка кадров», Гомель, 23—24 сент. 2010 г. / Беларус. торг.-экон. ун-т потреб. кооп. ; редкол.: А.П. Шевлюков [и др.] ; под общ. ред. П.Г. Пономаренко. — Гомель, 2010. — С. 86—92.

20. Кривицкая, К.В. Бухгалтерский учет создания нематериальных активов / К.В. Кривицкая // Соціально-економічні проблеми регіонального розвитку : материалы XII Междунар. науч.-практ. конф. молодых ученых, Днепрпетровск, 12 листоп. 2010 р. / Западодонбас. ин-т экономики и упр. ; редкол.: С.В. Яцков [та ін.]. — Павлоград, 2010. — С. 215—219.

21. Кривицкая, К.В. Сущность и соотношение понятий «товарный знак», «торговая марка», «бренд» / К.В. Кривицкая // ~~Методические аспекты подсти-~~

ки и маркетинга в современной России : материалы Всерос. науч.-практ. конф. с междунар. участием, Санкт-Петербург, 18 марта 2011 г. / С.-Петербург. гос. политехн. ун-т ; редкол.: И.А. Бабкин (гл. ред.) [и др.]. — СПб., 2011. — С. 40—44.

22. Кривицкая, К.В. Повышение рентабельности нематериальных активов как фактор инновационного развития субъекта хозяйствования / К.В. Кривицкая // Государственное регулирование экономики и повышение эффективности деятельности субъектов хозяйствования : сб. науч. ст. VII Междунар. науч.-практ. конф. ; Минск, 21—22 апр. 2011 г. : в 2 ч. / Акад. упр. при Президенте Респ. Беларусь ; под ред. И.И. Гончаренка. — Минск, 2011. — Ч. 2. — С. 129—131.

23. Кривицкая, К.В. Совершенствование методики аудита нематериальных активов / К.В. Кривицкая // Актуальные проблемы экономики и права : материалы III Междунар. науч.-практ. конф., Барановичи, 28—29 апр. 2011 г. / Баранов. гос. ун-т ; редкол.: Е.И. Платоненко (гл. ред.) [и др.]. — Барановичи, 2011. — С. 23—26.



РЭЗІЮМЭ

Крывіцкая Крысціна Уладзіміраўна

Бухгалтарскі ўлік і аналіз нематэрыяльных актываў прамысловай уласнасці: стан і напрамкі іх удасканалення

Ключавыя словы — нематэрыяльныя актывы прамысловай уласнасці, амартызацыя, укладанні ў доўгатэрміновыя актывы, франшыза, ўлік, аналіз.

Мэта даследавання — тэарэтычнае абгрунтаванне і распрацоўка навукова-метадычных рэкамендацый па ўдасканаленні метадык бухгалтарскага ўліку і эканамічнага аналізу нематэрыяльных актываў прамысловай уласнасці ў арганізацыях Рэспублікі Беларусь.

Метады даследавання — агульнанавуковыя метады даследаванняў (аналіз, сінтэз, сістэмны і комплексны падходы, абстрактна-лагічны метады), спецыяльныя прыёмы бухгалтарскага ўліку, эканамічнага аналізу і статыстыкі (дэтэлізацыя, групоўка, параўнанне).

Атрыманая вынікі і іх навізна — навукова абгрунтаваны склад і класіфікацыя нематэрыяльных актываў прамысловай уласнасці з улікам асаблівасцей іх выкарыстання; распрацавана новая метадыка ўліку нематэрыяльных актываў прамысловай уласнасці, уключаючы адлюстраванне на рахунках прадмета дагавора франчайзінга (ліцэнзійнага, аўтарскага), на аснове якой прапанаваны сістэма паказчыкаў ацэнкі вынікаў фінансава-гаспадарчай дзейнасці ад перадачы названых актываў у карыстанне і метадыка іх аналізу; дапоўнены формы бухгалтарскай (фінансавай) справаздачнасці прамысловых арганізацый, інфармацыя якіх з'яўляецца крыніцай дадзеных для разліку паказчыкаў эфектыўнасці прадпрымальніцкай дзейнасці з мэтай прыняцця сваечасовых кіраўніцкіх рашэнняў.

Ступень выкарыстання — вынікі даследавання прыняты да выкарыстання, апрабраваны і ўкаранёны ва ўлікова-аналітычную работу ААА «1-я Мінская птушкафабрыка», СААА «Ляхавіцкі малочны камбінат», Белаз-Холдынг ААТ «БелАЗ» кіруючая кампанія холдынгу «БЕЛАЗ-Холдынг», Мінскае абласное дзяржаўнае аб'яднанне «Мінаблптушкапром» ужываюцца пры падрыхтоўцы спецыялістаў вышэйшай кваліфікацыі ва УА «Баранавіцкі дзяржаўны ўніверсітэт», УА «Беларускі дзяржаўны эканамічны ўніверсітэт».

Галіна прымянення — прамысловыя арганізацыі Рэспублікі Беларусь, навучальны працэс эканамічных ВНУ.

РЕЗЮМЕ

Кривицкая Кристина Владимировна

Бухгалтерский учет и анализ нематериальных активов промышленной собственности: состояние и направления их совершенствования

Ключевые слова — нематериальные активы промышленной собственности, амортизация, вложения в долгосрочные активы, франшиза, учет, анализ.

Цель исследования — теоретическое обоснование и разработка научно-методических и практических рекомендаций по совершенствованию методик бухгалтерского учета и экономического анализа нематериальных активов промышленной собственности в организациях Республики Беларусь.

Методы исследования — общенаучные методы исследований (анализ, синтез, системный и комплексный подходы, абстрактно-логический метод), специальные приемы бухгалтерского учета, экономического анализа и статистики (детализация, группировка, сравнение).

Полученные результаты и их новизна — научно обоснованы состав и классификация нематериальных активов промышленной собственности с учетом особенностей их использования; разработана новая методика бухгалтерского учета нематериальных активов промышленной собственности, включая отражение на счетах предмета договора франчайзинга (лицензионного, авторского), на основе которой предложены система показателей оценки результатов финансово-хозяйственной деятельности от предоставления указанных активов в пользование и методика их анализа; дополнены формы бухгалтерской (финансовой) отчетности промышленных организаций, информация которых является источником данных для расчета показателей эффективности предпринимательской деятельности с целью принятия своевременных управленческих решений.

Степень использования — результаты исследования приняты к использованию, апробированы и внедрены в учетно-аналитическую работу ОАО «1-я Минская птицефабрика», СОАО «Ляховичский молочный комбинат», Белаз-Холдинг ОАО «БелАЗ» управляющая компания холдинга «БЕЛАЗ-ХОЛДИНГ», Минское областное государственное объединение «Миноблптицепром», применяются при подготовке специалистов высшей квалификации в УО «Барановичский государственный университет», УО «Белорусский государственный экономический университет».

Область применения — промышленные организации Республики Беларусь, учебный процесс экономических вузов.

SUMMARY

Krivickaja Kristina Vladimirovna

Accounting and analysis of intangible assets of industrial property: state and direction its improve

Key words — intangible assets of the industrial property, amortization, investments in long-term assets, franchise, accounting, analysis.

Purpose of research — a theoretical substantiation and working out of scientifically-methodical and practical recommendations about perfection of techniques of accounting and the economic analysis of intangible assets of the industrial property in the organizations of Republic of Belarus.

Methods of research carried out — general scientific methods of researches (analysis, synthesis, system and complex approaches to, abstract-logical method), a special receptions of book keeping, economic analysis and statistics (detailed elaboration, grouping, comparison).

Research findings and their scientific novelty — the structure and classification of intangible actives of the industrial property taking into account features of their use are scientifically proved; the new technique of accounting of intangible actives of the industrial property, including reflexion into accounts of a subject of the franchising (licence, author's) agreement on which basis are offered system of indicators of an estimation of results of financial and economic activity from granting of the specified actives in using and a technique of their analysis is developed; forms of the accounting (financial) reporting of the industrial organizations which information is a source of data for calculation of indicators of efficiency of enterprise activity for the purpose of acceptance of timely administrative decisions are added.

Application level — the findings of the research have been accepted for further application, tested and implemented in accounting and analytical policies of OJSC «Lia-khovichi lactic factory», JSC «1st Minsk Poultry», OJSC «BELAZ» — Management Company of Holding «BELAZ-HOLDING», Minsk Regional State Association «Minnoblptitseprom» and are used for preparation of highly qualified specialists at the educational establishment «Baranovichi State University», educational establishment «Belarus state economic university».

The area of application — the industrial organizations of the Republic of Belarus, education process of economic universities.

Редактор и корректор *Е.Г. Сазончик*
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*
Компьютерный дизайн *Т.В. Бесчетнова*

Подписано в печать 07.05.2013. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,4. Уч.-изд. л. 1,2. Тираж 66 экз. Заказ 115

УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия издательская № 02330/0494500 от 08.04.2009.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия полиграфическая № 02330/0494173 от 03.04.2009.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.