

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ  
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657.6:658.6

ГУРКО ВЕРОНИКА БОРИСОВНА

**ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ УЧЕТА  
И АНАЛИЗА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Минск – 2005

Работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный консультант: кандидат экономических наук, доцент Березовский В.А., кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле, УО «Белорусский государственный экономический университет»

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор, Бутынец Ф.Ф., кафедра бухгалтерского учета и контроля, Житомирский государственный технологический университет

кандидат экономических наук Коротаяев С.Л., ЗАО «Аудит Консульт»

Оппонирующая организация — УО «Могилевский университет продовольствия»

Защита состоится 25 мая 2005 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. корп.), тел. 209-79-56.

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

втореферат разослан 22 апреля 2005 года.

Исполнительный секретарь  
по защите диссертаций  
по экономическим наукам  
профессор  
Г.А. Шмакова

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы диссертации.** Происходящие в Республике Беларусь экономические преобразования, обусловленные дальнейшим развитием рыночных отношений, оценочной деятельности, законодательства об интеллектуальной собственности и ее охране, возрастанием значимости инноваций, расширением торговли патентами и ноу-хау, распространением и совершенствованием информационных технологий, предопределяют специфику процесса введения в практику такого объекта учетно-аналитической работы, как нематериальные активы.

Значимость нематериальных активов обуславливается также увеличением их рыночной стоимости и ростом убытков, связанных с нарушением прав их владельцев, с одной стороны, и постоянным ростом их удельного веса в составе внеоборотных активов и всего имущества организаций — с другой.

Практическое использование организациями Республики Беларусь нематериальных активов требует своего научного исследования и развития. Отличительной чертой современного этапа формирования рыночной социально ориентированной экономики выступает использование принципиально новых подходов к управлению нематериальными активами на государственном уровне. Об этом свидетельствует принятие Указа Президента «О государственном стимулировании использования объектов интеллектуальной собственности» от 31.08.2000 г. № 479.

Особую актуальность при этом приобретают вопросы совершенствования и развития бухгалтерского учета и экономического анализа нематериальных активов в направлении большей оперативности, гибкости и обоснованности принимаемых управленческих решений.

Существенный вклад в становление и развитие бухгалтерского учета и анализа нематериальных активов внесли многие ученые: Е. Алексеева, В.П. Астахов, М.И. Баканов, Л.А. Бернстайн, И.А. Бланк, Л. Боровая, Е.А. Боровская, Дж.К. Ван-Хорн, Л.В. Донцова, Л.Л. Ермолович, О.В. Ефимова, В.В. Ковалев, В.В. Кожарский, А.Н. Козырев, А.Н. Костецкий, Л.И. Кравченко, Т.Л. Кравченко, Э.И. Крылов, В.А. Кулагин, Б. Леонтьев, Н.А. Лесневская, Н.П. Любушина, В.А. Мамонова, А.П. Михалкевич, М. Мэлоун, Е.В. Негашев, С.А. Николаева, Г.И. Олехнович, В.В. Палий, В.Ф. Палий, В.А. Пипко, П.Я. Папковская, Г.В. Савицкая, Р.С. Сайфулин, И.И. Сапего, Я.В. Соколов, Н.О. Старкова, В.И. Стражев, П. Страссман, Н.В. Чистый, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман, Л. Эдвинссон и др.

Не умаляя важности проделанной ими работы и ценности полученных результатов исследований, следует подчеркнуть, что в трудах ученых недостаточно отражены вопросы системного и комплексного подхода к определению нематериальных активов, критериев их идентификации, состава, природы и места в системе управления и формирования финансовых результатов организации. Кроме того, существующие на практике различные методики бухгалтерского учета и экономического анализа нематериальных активов требуют дальнейшего теоретического обоснования и совершенствования с учетом рекомендаций Международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности и отечественной нормативно-правовой базы.

Важность исследования данных вопросов, а также недостаточная их разработанность обусловили выбор темы диссертационной работы, определили ее целевую направленность, структуру и актуальность.

**Связь работы с крупными научными программами, темами.** Диссертационная работа выполнена в соответствии с темами научно-исследовательской работы кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле БГЭУ «Эффективность учета, контроля и анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятий торговли и общественного питания в условиях многообразия форм собственности» (№ ГР 19962760, 1996—2000), «Разработка методики контроля финансово-хозяйственной деятельности предприятий торговли и общественного питания» (2001—2005).

По результатам проведенного исследования разработаны рекомендации по совершенствованию организации и методики бухгалтерского учета и анализа нематериальных активов, которые представлены Министерству финансов Республики Беларусь для апробации и практического применения, что подтверждено соответствующими документами.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационной работы является научное обоснование и разработка рекомендаций по развитию бухгалтерского учета и анализа нематериальных активов Республики Беларусь.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- теоретически обосновать экономическую сущность ключевых понятий исследования: интеллектуальный капитал, интеллектуальная собственность, нематериальные активы; уточнить их определение; изучить содержание терминов «программа для ЭВМ», «программное обеспечение», «программный продукт», «компьютерная программа», «торговая марка», «бренд», «товарный знак», «концессия», «коммерческая концессия», «комплексная предпринимательская лицензия», «франшиза», «франчайзинг». Это позволит точнее сформулировать слагаемые нематериальных активов;
- обосновать сущность и назначение критериев идентификации имущества в качестве нематериальных активов;
- разработать классификационную модель нематериальных активов, что позволит определить и систематизировать их ключевые элементы как основу для рациональной организации аналитического и синтетического учета и проведения экономического анализа;
- провести исследование проблем теории и практики действующих методик и организации бухгалтерского учета нематериальных активов и разработать рекомендации по их развитию;
- усовершенствовать методику текущего анализа нематериальных активов;
- предложить методику прогнозного анализа эффективности вложений в объекты нематериальных активов, что позволит изучить и оценить их окупаемость.

**Объект и предмет исследования.** В качестве объекта исследования выступает система бухгалтерского учета и анализа нематериальных активов. Предметом исследования являются методологические, методические и организационные аспекты развития и совершенствования учета и анализа нематериальных активов.

**Методология и методы проведенного исследования.** Теоретическую и методологическую основу исследования составил научный метод познания — диалектический подход, выразившийся в системном и комплексном изучении особенностей учета и анализа движения и эффективности использования нематериальных активов. В процессе работы применялись такие общенаучные методы исследования, как анализ, синтез, сравнение, умозаключение, элиминирование, а также специальные методы и приемы бухгалтерского учета и экономического анализа, действующая нормативно-правовая база Республики Беларусь и Российской Федерации, Международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности, а также труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов.

**Научная новизна и значимость полученных результатов** состоит в разработке теоретических положений и практических рекомендаций, связанных с развитием и совершенствованием учета и анализа нематериальных активов.

К наиболее значимым результатам, имеющим научную новизну, относятся следующие:

- рекомендован к использованию такой дополнительный критерий идентификации имущества в качестве нематериальных активов, как длительность производственного цикла, что позволит однозначно трактовать нематериальные активы как объекты учета в составе внеоборотных активов, а не в составе расходов основной деятельности;
- обоснована необходимость расширить действующий перечень нематериальных активов, для чего предложено включить в их состав такой объект, как доменное имя, поскольку он соответствует всем условиям отнесения имущества к нематериальным активам (идентифицируемость, отсутствие материально-вещественной формы, способность приносить организации будущие экономические выгоды, др.);
- выделены новые идентификационные признаки (стадии жизненного цикла продукции (товара), степень участия в хозяйственной деятельности предприятия, степень влияния на финансовые результаты, степень вложения индивидуального труда работниками данной организации и др.); определены ключевые элементы классификационной модели нематериальных активов, которая была положена в основу разработанной методики аналитического и синтетического учета и проведения экономического анализа;
- предложена методика синтетического и аналитического учета нематериальных активов, которая позволит обособленно учитывать объекты, используемые в собственной деятельности организации, и объекты, права пользования которыми предоставляются сторонним организациям по авторским, лицензионным и другим договорам с целью проведения экономического анализа и эффективного управления активами, приносящими организации дополнительные доходы;
- разработаны рекомендации по структуризации процессов формирования первоначальной стоимости объектов нематериальных активов на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» с выделением двух субсчетов: 08/10 «Приобретение нематериальных активов» и 08/11 «Создание нематериальных активов», — что позволит оценить рациональность вложений средств в объекты нематериальных активов при их создании самой организацией и их приобретении со стороны с учетом разработанной номенклатуры статей затрат;

- впервые разработаны формы следующих первичных учетных документов: Ведомости аналитического учета затрат по формированию первоначальной стоимости нематериальных активов, — что позволит своевременно отражать затраты по приобретению и созданию данных объектов и контролировать правильность отнесения их на счета бухгалтерского учета; Акта приемки нематериальных активов — первичного документа, необходимого для юридического основания поставки на бухгалтерский учет нематериальных активов;
- усовершенствована форма Инвентарной карточки учета нематериальных активов — регистра аналитического учета, по данным которого формируется необходимая информация об источниках поступления нематериальных активов, методах оценки их первоначальной стоимости, установленном сроке полезного использования, выбранном способе начисления амортизации, причине и направлении выбытия;
- усовершенствована методика текущего анализа нематериальных активов, новизна которой заключается в разработке ряда новых показателей (коэффициента предстоящего зачисления объектов в состав нематериальных активов, коэффициента полноты использования нематериальных активов в финансово-хозяйственной деятельности организации) и расширении действующих систем показателей рентабельности нематериальных активов за счет новых признаков: доли объектов нематериальных активов, используемых в коммерческих целях, их оборачиваемости и результативности (выручка и прибыль), — что позволяет комплексно изучить процессы их формирования, движения, эффективности использования и выявления резервов роста;
- усовершенствована методика прогнозного анализа эффективности вложений средств в объекты нематериальных активов с использованием элементов концепции стоимости денег во времени, позволяющая изучить и оценить окупаемость первоначальных инвестиций в данные объекты.

**Практическая (экономическая, социальная) значимость полученных результатов.** Содержащиеся в диссертации теоретические и практические разработки в части оптимизации порядка идентификации и учета имущества в составе нематериальных активов и совершенствования порядка документального оформления операций по учету объектов нематериальных активов субъектами хозяйствования Республики Беларусь внедрены в практическую деятельность организаций и отражены в Положении по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденном постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.03.2003 № 48, Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 09.07.2003 г. № 1472, Инструкции о порядке применения и заполнения бланков типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 08.12.2003 № 168, что подтверждено соответствующими документами.

Применение на практике результатов диссертационной работы и разработанных рекомендаций по развитию бухгалтерского учета и анализа нематериальных активов способствует повышению аналитичности получаемой учетной информа-

ции, принятию обоснованных тактических и стратегических управленческих решений, систематизации показателей финансово-хозяйственной деятельности организаций Республики Беларусь.

### **Основные положения диссертации, выносимые на защиту:**

1. Рекомендации по совершенствованию теоретических и методических положений бухгалтерского учета и экономического анализа нематериальных активов, которые включают, во-первых, обоснование использования в качестве критерия идентификации имущества как нематериальных активов «длительности производственного цикла», что способствует однозначной трактовке нематериальных активов как объектов бухгалтерского учета в составе внеоборотных активов, а не в составе расходов основной деятельности; во-вторых, научное обоснование необходимости расширения перечня нематериальных активов за счет нового объекта бухгалтерского учета и экономического анализа — доменного имени, — что позволит сформировать точную информацию о составе исследуемых объектов; в-третьих, совершенствование классификационной модели нематериальных активов за счет систематизации ряда новых ключевых признаков (степень влияния на финансовые результаты, степень вложения индивидуального труда работниками данной организации, степень актуальности, стадия жизненного цикла продукции (товара), степень участия в хозяйственной деятельности предприятия, др.) и элементов, которые положены в основу разработанных в диссертации методик аналитического и синтетического учета и анализа нематериальных активов.

2. Совершенствование системы документооборота, которая включает, во-первых, разработку новых форм следующих первичных аналитических документов, предназначенных для учета нематериальных активов: Ведомости аналитического учета затрат по формированию первоначальной стоимости нематериальных активов, предназначенной для своевременного отражения затрат по приобретению и созданию данных объектов и контроля за правильностью определения себестоимости нематериальных активов, Акта приемки нематериальных активов — документа, необходимого для юридического основания постановки на бухгалтерский учет нематериальных активов; во-вторых, усовершенствование формы действующей в Российской Федерации Инвентарной карточки учета нематериальных активов, которая содержит информацию об источниках поступления нематериальных активов, методах оценки их первоначальной стоимости, установленном сроке полезного использования, выбранном способе начисления амортизации, причинах и направлениях выбытия.

3. Предложения по развитию методики учета нематериальных активов, которые заключаются, во-первых, в разработке методики синтетического и аналитического учета нематериальных активов, основу которой составляет трехуровневая структуризация субсчетов (в зависимости от степени участия в хозяйственной деятельности, в соответствии с Общереспубликанским классификатором нематериальных активов, по видовому признаку нематериальных активов), что позволяет обособленно учитывать объекты, используемые в собственной деятельности организации, а также объекты, права по которым предоставляются в пользование сторонним организациям по авторским, лицензионным и другим договорам, и формировать учетно-аналитическое обеспечение эффективности их использова-

ния; во-вторых, в разработке рекомендаций по отражению в учете процесса формирования первоначальной стоимости объектов, приобретенных от сторонних организаций, и объектов, создаваемых непосредственно в организации, на основе содержательной структуризации синтетического счета «Вложение во внеоборотные активы» и разработанной номенклатуры статей затрат.

4. Рекомендации по развитию методики текущего анализа нематериальных активов, которые заключаются в разработке, во-первых, методики факторного анализа рентабельности исследуемых объектов на основе оценки динамики доли объектов нематериальных активов, используемых в коммерческих целях, их оборачиваемости и показателей результативности (выручки и прибыли); во-вторых, показателей интегрированной оценки эффективности использования нематериальных активов с использованием резервов роста их эффективности функционирования за счет вовлечения в хозяйственный оборот факторов интенсивного и экстенсивного использования.

**Личный вклад соискателя.** Диссертационная работа является самостоятельным научным исследованием. Все методологические и методические положения диссертации, имеющие научную новизну, практическую и экономическую значимость, разработаны соискателем лично.

**Апробация результатов диссертации.** Основные положения, выводы и результаты исследования апробированы: на научно-практических конференциях «Механизм функционирования национальной экономики и проблемы экономического роста» (Минск, 2001), «Актуальные проблемы рыночной экономики» (Бобруйск, 2004), международных научно-практических конференциях «Проблемы реформирования бухгалтерского учета, аудита, подготовки и повышения квалификации учетных кадров в Республике Беларусь в соответствии с принципами, заложенными в международных стандартах» (Минск, 2001), «Торговля в экономической системе: теория и практика» (Минск, 2002), «Проблемы оценки в бухгалтерском учете» (Врошлав, 2001), «Инвестиции в бухгалтерском учете» (Врошлав, 2002).

**Опубликованность результатов.** По результатам работы опубликовано 15 работ общим объемом 48 страниц, из них 6 статей в научно-практических журналах, 2 — в практических журналах, 1 параграф в учебнике, 5 статей в материалах конференций и 1 тезис выступлений на научно-практических конференциях.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, списка использованных источников, включающего 320 наименований, и приложений. Полный объем работы — 193 страницы. Объем, занимаемый 43 таблицами, 27 рисунками и 44 приложениями, составляет 82 страницы.



## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В первой главе «Теоретическое обоснование экономической сущности нематериальных активов как объекта бухгалтерского учета и экономического анализа» на основе изучения отечественных и зарубежных литературных источников, нормативно-правовых документов Республики Беларусь и Российской Федерации, рекомендаций Международных стандартов финансовой отчетности проведен сравнительный анализ таких понятий, как интеллектуальный капитал, интеллектуальная собственность, нематериальные активы, раскрыто экономическое содержание и обозначены области их использования в финансово-хозяйственной деятельности организаций.

В ходе исследования критически проанализированы различные подходы к определению понятия «нематериальные активы», уточнено и научно обосновано их содержание с учетом юридической формы и экономической природы, критериев идентификации. Правовой аспект свидетельствует о том, что законное введение в хозяйственный оборот объектов нематериальных активов возможно только после оформления в установленном государством порядке прав на их использование, владение, распоряжение, а перечень данных прав возникает на базе определенной категории договоров (таких как авторский, лицензионный и др.). Экономический подход заключается в том, что, во-первых, в основе нематериальных активов, приобретенных по договорам купли-продажи и созданных внутри самой организации, лежат фактически произведенные затраты, а в основе объектов, полученных в результате вклада в уставный фонд организации или на безвозмездной основе, — отложенные затраты; во-вторых, объекты нематериальных активов должны обладать способностью приносить выгоду и использоваться в течение длительного срока (более 12 месяцев), что характерно для всех внеоборотных активов организации.

В зависимости от функциональной принадлежности активы подразделяются на оборотные и внеоборотные или, в соответствии со стандартами МСФО, — краткосрочные и долгосрочные, ГААП — текущие и нетекущие. При этом к текущим (оборотным, краткосрочным) активам относятся денежные средства и активы, которые предполагается превратить в денежные средства, продать или использовать в течение одного года с даты составления баланса или операционного цикла (если он длиннее). Следовательно, если имущество используется в течение одного производственного цикла, даже при его продолжительности больше одного года, оно не может быть отнесено к внеоборотным активам по своему экономическому содержанию. Учитывая данное обстоятельство, а также принимая во внимание соответствие учета и отчетности характеру деятельности организации, рекомендовано применять такой критерий идентификации имущества в составе нематериальных активов, как длительность производственного цикла.

Несмотря на утверждение критериев в законодательном порядке, проблема признания и отнесения объекта учета к нематериальным активам остается достаточно сложной и противоречивой. Это порождает трудности в решении вопроса о включении или не включении в состав нематериальных активов тех или иных объектов.

В ходе исследования обосновано и рекомендовано расширение перечня нематериальных активов и включение в него такого актива, как доменное имя. В настоящее время во всемирной сети Интернет действует множество web-сайтов (интернет-страниц) белорусских организаций. Создание виртуального представительства в сети Интернет требует от организации затрат на разработку электронной страницы, ее размещение в сети Интернет, обновление информации, содержащейся на странице, и т.д. Кроме того, необходимы расходы на регистрацию уникального адресного имени интернет-страницы (доменного имени). Если избранное имя уже зарегистрировано другим лицом, оно может быть выкуплено у его владельца. В практике Республики Беларусь домен необходимо рассматривать как нематериальный актив организации, поскольку он соответствует всем условиям отнесения объекта к нематериальным активам.

Для теоретического осмысления, обобщения и систематизации данных о функционировании объектов нематериальных активов в экономическом обороте как на корпоративном, так и на отраслевом и межотраслевом уровнях, определения их места и роли в общественном производстве, выработки методик, позволяющих дать рыночную оценку объектам нематериальных активов как факторам производства, а также для целей рационального построения бухгалтерского учета и проведения комплексного анализа нематериальных активов в диссертации разработана их классификационная модель (рис. 1).



Рис. 1. Классификационная модель нематериальных активов

Выявление основных классификационных признаков — степень участия в хозяйственной деятельности организации, степень отчуждения, среда образования, степень вложения индивидуального труда работниками данной организации, направление движения, стадия жизненного цикла продукции, степень влияния на финансовые результаты и другие — позволяет решить основные задачи при разработке стратегии управления нематериальными активами организации, а именно: выявить объекты нематериальных активов, которыми располагает организация, определить их потенциальную ценность, формы и методы защиты интеллектуальной собственности, получить и поддерживать в силе правовую охрану объектов на определенной территории, выявить неиспользуемые активы и организовать их реализацию путем продажи или предоставления лицензий на использование части прав.

Во второй главе **«Методические и организационные основы развития учета нематериальных активов»** на основе исследования нормативно-правовых актов и инструктивных материалов Республики Беларусь и Российской Федерации изучена система бухгалтерского учета нематериальных активов, объектов, предоставленных в пользование сторонним организациям по лицензионным или авторским договорам.

В диссертации обоснована необходимость унификации форм первичной документации по учету нематериальных активов исходя из требований нормативно-правовых актов, регулирующих аспекты бухгалтерского учета в Республике Беларусь, согласно которым объекты, не оформленные документально, не существуют, следовательно, не включаются в экономический потенциал организации. Аргументирована нетождественность первичных документов по учету основных средств первичным документам по учету нематериальных активов, поскольку принципиальные различия между нематериальными активами и основными средствами касаются не только их сущности, назначения и места в процессе производства, но и характера приобретаемых прав, так как поступление основных средств связано с приобретением вещных прав, которые возникают по отношению к материальным носителям собственности.

Принимая во внимание то обстоятельство, что первоначальная стоимость объектов нематериальных активов является собирательным понятием и формируется на протяжении определенного времени, для учета составляющих ее затрат рекомендовано использовать разработанную в диссертации Ведомость аналитического учета затрат по формированию первоначальной стоимости нематериальных активов. Поскольку первоначальная стоимость нематериальных активов включает разноплановые расходы, то использование ведомости позволит значительно сократить время на выборку данных из различных регистров бухгалтерского учета, снизить вероятность ошибки при проведении калькуляционных расчетов, что облегчит и повысит эффективность работы бухгалтера. Для организации аналитического учета целесообразно использовать предлагаемую номенклатуру статей затрат по формированию первоначальной стоимости объектов нематериальных активов в зависимости от способа поступления их в организацию: создание или приобретение. Для структуризации процессов формирования первоначальной стоимости объектов нематериальных активов на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» целесооб-

разно выделить два субсчета: 08/10 «Приобретение нематериальных активов» и 08/11 «Создание нематериальных активов». Это позволит оценить рациональность вложений средств в объекты нематериальных активов при их создании самой организацией и приобретении со стороны.

Учитывая специфику первичных документов по учету нематериальных активов, разработана форма Акта приема нематериальных активов — первичного документа-основания, необходимого для постановки нематериальных активов на учет (утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 08.12.2003 г. № 168).

Усовершенствованная форма инвентарной карточки призвана обеспечить получение сведений, необходимых для технической, экономической и организационной характеристики объекта. При этом информацию, содержащуюся в данном документе, целесообразно использовать не только для организации аналитического учета, но и для проведения экономического анализа нематериальных активов организации, что в условиях применения современных средств вычислительной техники позволит повысить обоснованность и оперативность принимаемых управленческих решений.

Проведенное исследование показало, что действующие нормативные акты, регулирующие вопросы бухгалтерского учета объектов нематериальных активов (Положение и Инструкцию по бухгалтерскому учету нематериальных активов, Методические рекомендации по оценке стоимости и учету объектов интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов), необходимо привести в соответствие:

1) с Типовым планом счетов:

- в части передачи имущественных прав в пользование сторонним организациям. Типовым планом счетов для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с предоставлением за плату во временное пользование активов организации (когда это не является предметом деятельности организации), предназначен счет 91 «Операционные доходы и расходы». Однако в Положении по бухгалтерскому учету нематериальных активов сказано, что организацией, для которой передача имущественных прав на нематериальные активы не является видом деятельности, поступающие по лицензионным, авторским договорам платежи (единовременные и периодические) отражаются в составе внереализационных доходов, для которых Типовым планом счетов предусмотрен счет 92 «Внереализационные доходы и расходы»;

- в части отражения операций по учету передачи имущественных прав в счет вклада в уставный фонд организации. Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов, в бухгалтерском учете передача имущественных прав на право пользования и владения собственностью отражается по дебету счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд». Однако Типовым планом счетов и инструкцией по его применению данная бухгалтерская запись не предусмотрена, а поступление всех объектов нематериальных активов отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 6 «Приобретение и создание нематериальных активов»;

2) с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» в части оценки созданных объектов нематериальных активов. В соответствии с Методическими рекомендациями по оценке стоимости и учету объектов интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов и Инструкцией по бухгалтерскому учету нематериальных активов, при подписании акта приемки и ввода в эксплуатацию объектов интеллектуальной собственности дебетуется счет 04 и кредитуется счет 08 на сумму произведенных затрат и счет финансовых результатов — на сумму превышения оценочной стоимости, подтверждаемой экспертным заключением, над суммой затрат по созданию объекта. Однако Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» определено, что в стоимость изготовления имущества включаются фактически произведенные затраты, связанные с использованием в процессе изготовления имущества основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и др. При этом проведение экспертной оценки не предусмотрено в данном законодательном акте, который, в соответствии с Законом Республики Беларусь «О нормативно-правовых актах», имеет приоритетное значение перед анализируемыми нормативными документами, непосредственно регулирующими бухгалтерский учет нематериальных активов.

В ходе исследования методики учета операций по движению нематериальных активов разработана методика синтетического и аналитического учета нематериальных активов с использованием трехуровневой структуризации субсчетов (по степени участия в хозяйственной деятельности, в соответствии с Общереспубликанским классификатором нематериальных активов, по видовому признаку нематериальных активов), которая позволяет обособленно учитывать объекты, используемые в собственной деятельности организации, а также объекты, права по которым предоставляются в пользование сторонним организациям по авторским, лицензионным и другим договорам, и формировать учетно-аналитическое обеспечение эффективности использования нематериальных активов.

В целях достоверного отражения передачи имущественных прав в пользование сторонним организациям по лицензионным или авторским договорам рекомендовано, независимо от вида платежа, предусмотренного авторским или лицензионным договором, стоимость полученных в пользование имущественных прав отражать на забалансовом счете 012 до прекращения срока действия вышеназванных договоров, поскольку данные объекты юридически принадлежат организации-правообладателю, а не организации-пользователю.

Согласно Международным стандартам учета и отчетности, для повышения информационной емкости бухгалтерской отчетности статьи в балансе располагаются по степени ликвидности. Объекты нематериальных активов имеют наиболее низкую ликвидность по сравнению с основными средствами, поэтому в целях соответствия бухгалтерской отчетности требованиям международных стандартов в диссертации рекомендовано расположить их на первой строке баланса. Данная перестановка не повлияет на итог в балансе, а в большей степени будет способствовать систематизации информации.

В третьей главе «Развитие методики анализа эффективности использова-

**ния нематериальных активов организации»** приведена схема текущего анализа нематериальных активов по данным аналитического, синтетического бухгалтерского учета и отчетности (рис. 2).

На основании анализа эффективности использования объектов нематериальных активов, направленного на комплексное изучение причин изменения их рентабельности, в диссертации разработана методика факторного анализа рентабельности нематериальных активов, которая учитывает изменение доли объектов нематериальных активов, используемых непосредственно в коммерческих целях, их оборачиваемости, полученной при этом выручки и прибыли. Для более глубокого исследования величины эффекта от применения нематериальных активов в организации рекомендовано рассчитывать интегральный показатель эффективности их использования на основе коэффициентов интенсивности и полноты их использования по времени работы организации, сравнения стоимости функционирующих и нефункционирующих нематериальных активов.

В продолжение разработанных методик анализа в диссертации предложена система выявления резервов роста эффективности функционирования нематериальных активов за счет использования в хозяйственном обороте интенсивных и экстенсивных факторов.

Рекомендуемая в диссертации методика прогнозного анализа отдачи объектов нематериальных активов предполагает использование элементов концепции стоимости денег во времени и основывается на методе наращения (компаундинга) по схеме «аннуитет постнумерандо». Данный метод позволяет оценить целесообразность вложения и вовлечения в хозяйственный оборот нефункционирующих объектов нематериальных активов и найти сумму денежных средств, достаточную для того, чтобы окупить исходную инвестицию в действующие объекты. Ввиду отсутствия единого механизма к выбору ставки компаундинга, для объектов нематериальных активов в работе проведен сравнительный прогнозный анализ отдачи нематериальных активов с учетом полного возмещения вложенных в объекты нематериальных активов средств, факторов инфляции и риска. Данным критериям соответствуют три показателя: ставка рефинансирования Национального Банка Республики Беларусь, процент по долгосрочным кредитам, ставка инвестирования средств в новые проекты и новые технологии. Проведенное сравнительное исследование показало, что резкого колебания в конечных результатах не наблюдается. Применение методики перспективного анализа отдачи объектов нематериальных активов окажет существенную помощь при планировании экономических показателей, будет способствовать оптимизации процессов формирования и эффективности использования объектов нематериальных активов.

Использование системы электронных таблиц Microsoft Excel обеспечило сопоставление показателей аналитических таблиц с исходной отчетной информацией и позволило автоматизировать производимые в ходе анализа расчеты, что повышает их точность и оперативность в принятии решений.

## СХЕМА ТЕКУЩЕГО АНАЛИЗА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ



Рис. 2. Схема текущего анализа нематериальных активов

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

1. Изучение отечественных и зарубежных литературных источников, нормативно-правовых документов Республики Беларусь и Российской Федерации, рекомендаций Международных стандартов финансовой отчетности позволило теоретически обосновать нетождественность понятий «интеллектуальный капитал», «интеллектуальная собственность», «нематериальные активы», определить область их использования в хозяйственной деятельности организации; критически проанализировать различные точки зрения в отношении понятия «нематериальные активы», уточнить их определение, учитывая юридический аспект, экономическую природу, критерии их идентификации. В части исследования подходов к разработке идентификации имущества в качестве нематериальных активов предложено использовать такой критерий, как длительность производственного цикла.

В ходе исследования структуры нематериальных активов рекомендовано расширить перечень нематериальных активов и ввести в их состав такой объект, как доменное имя (уникальное имя Интернет-страницы), поскольку данный объект соответствует всем требованиям признания имущества в качестве нематериальных активов (идентифицируемость, отсутствие материально-вещественной формы, использование в деятельности организации, способность приносить организации будущие экономические выгоды, др.) [11].

2. Изучение процессов функционирования нематериальных активов в финансово-хозяйственной деятельности организации, формирования их состава в Республике Беларусь, Российской Федерации и в странах с развитой рыночной экономикой позволило разработать классификационную модель нематериальных активов, отвечающую требованиям международной и отечественной практики учета и отчетности. Выявление основных классификационных признаков — степень участия в хозяйственной деятельности организации, степень актуальности, степень отчуждения, среда образования, степень вложения индивидуального труда работниками данной организации, направление движения, стадия жизненного цикла продукции, степень влияния на финансовые результаты и другие — позволяет охватить многогранные аспекты управления нематериальными активами, систематизировать и определить ключевые элементы, которые составляют основу для рациональной организации оценки, аналитического и синтетического учета и проведения экономического анализа данных объектов [3, 7, 9].

3. Исследование экономической и правовой информации позволило обосновать многогранную сущность понятия «компьютерная программа», которая заключается в том, что в зависимости от конкретных условий она может выступать в обороте как нематериальный актив, расходы будущих периодов, основные средства, продукция, товар. Данное утверждение является следствием того, что под компьютерной программой понимают два самостоятельных объекта экономического оборота, а именно: права на ее использование как объект авторского права и материальный экземпляр как объект вещного права.

В результате уточнения экономического содержания отдельных состав-



ляющих нематериальных активов установлены тождественность понятий «программное обеспечение», «программный продукт», «программа для ЭВМ», «компьютерная программа» в составе объектов авторских прав; нетождественность терминов «товарный знак», «бренд», «торговая марка», «логотип», «слоган» в составе объектов промышленной собственности, единственно верным среди которых с юридической точки зрения является товарный знак; основные различия понятий «концессия» в Республике Беларусь и Российской Федерации; идентичность терминов «франшиза», «франчайзинг», «коммерческая концессия», «комплексная предпринимательская лицензия». Это позволило более точно определить слагаемые нематериальных активов как объекта бухгалтерского учета и экономического анализа, которые весьма неоднородны по своему составу, характеру использования в процессе производства и степени влияния на результаты хозяйственной деятельности и финансовое состояние организации [1, 2, 4, 5, 9, 10, 11, 12].

4. На основании изучения национальной и российской практики, а также подходов международных стандартов к основным вопросам методики учета нематериальных активов было установлено, что действующие нормативные акты (Положение и Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов, Методические рекомендации по оценке стоимости объектов интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов) необходимо привести в соответствие:

- с Типовым планом счетов в части передачи имущественных прав в пользование сторонним организациям, а также отражения операций по учету передачи имущественных прав в счет вклада в уставный фонд организации;
- с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» в части оценки созданных объектов нематериальных активов [13].

5. Исследование методики учета операций по движению нематериальных активов позволило:

- разработать методику синтетического и аналитического учета, которая детализирует учет нематериальных активов, используемых в собственной деятельности организации, а также объектов, права по которым предоставляются в пользование сторонним организациям по авторским, лицензионным и другим договорам; сформулировать рекомендации по отражению в учете процесса формирования первоначальной стоимости объектов, приобретенных от сторонних организаций, и объектов, создаваемых в организации, на основе структуризации синтетического счета «Вложения во внеоборотные активы» и разработанной номенклатуры статей затрат, включающей обширный перечень производимых расходов;

- разработать формы следующих документов: Ведомости аналитического учета затрат по формированию первоначальной стоимости нематериальных активов, Акта приемки нематериальных активов — документа-основания для постановки на бухгалтерский учет нематериальных активов;

- усовершенствовать форму Инвентарной карточки учета нематериальных

активов — регистра аналитического учета;

- обосновать необходимость учета на отдельном забалансовом счете организацией-пользователем объектов нематериальных активов, права пользования которыми предоставлены сторонним организациям, независимо от вида вознаграждения, предусмотренного авторским или лицензионным договором, так как данные активы принадлежат организации-правообладателю, а также необходимость расположения информации о стоимости нематериальных активов на первой строке баланса в целях приведения бухгалтерской отчетности к требованиям международных стандартов. Данная перестановка не повлияет на итог в балансе, но будет способствовать наибольшей систематизации информации, поскольку статьи в балансе располагаются по степени ликвидности, а объекты нематериальных активов имеют наиболее низкую ликвидность по сравнению с основными средствами [6, 14].

6. В результате проведенного исследования в диссертационной работе усовершенствована методика текущего анализа нематериальных активов, проводимого на основании данных бухгалтерского учета и отчетности. Для изучения эффективности использования нематериальных активов разработана методика факторного анализа рентабельности исследуемых объектов, которая учитывает изменение доли объектов нематериальных активов, используемых непосредственно в коммерческих целях, их оборачиваемости, полученной при этом выручки и прибыли. Для более глубокого исследования величины эффекта от использования нематериальных активов в организации рекомендовано рассчитывать интегральный показатель эффективности их использования на основе коэффициентов интенсивности и полноты их использования по времени работы организации, сравнения стоимости функционирующих и нефункционирующих нематериальных активов. В разработанной методике анализа на ее завершающей стадии предложена система выявления резервов роста эффективности функционирования нематериальных активов за счет вовлечения в хозяйственный оборот факторов их интенсивного и экстенсивного использования.

Рекомендованная в диссертации методика прогнозного анализа нематериальных активов базируется на элементах концепции стоимости денег во времени. Рекомендован к использованию метод компаундинга, в котором выделены следующие этапы прогнозного анализа: определение первоначальной или остаточной стоимости объектов нематериальных активов на определенную дату, оставшегося срока их полезного использования, выбора ставки наращения.

Выводы и рекомендации, содержащиеся в диссертационной работе, направлены на повышение информационной емкости и достоверности бухгалтерского учета нематериальных активов, улучшение методики экономического анализа хозяйственной деятельности организации [8].

**СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ***Статьи в научных журналах*

1. Гурко В.Б. Бухгалтерский учет лицензий // Национальный бух. учет. — 2004. — № 3. — С. 4—11. ✓
2. Гурко В.Б. Бухгалтерский учет товарных знаков и знаков обслуживания // Национальный бух. учет. — 2004. — № 9. — С. 26—34. ✓
3. Гурко В.Б. Влияние инфляционных процессов на оценку и учет нематериальных активов // Бух. учет и анализ. — 2001. — № 2. — С. 15—16. ✓
4. Гурко В.Б. Деловая репутация (гудвил) в бухгалтерском учете предприятий // Бух. учет и анализ. — 2002. — № 3. — С. 21—25. ✓
5. Гурко В.Б. Особенности бухгалтерского учета компьютерных программ и баз данных // Национальный бух. учет. — 2004. — № 1. — С. 26—35.
6. Гурко В.Б. Проблемы и перспективы развития учета нематериальных активов // Национальный бух. учет. — 2003. — № 21. — С. 4—27. ✓

*Материалы конференций*

7. Березовский В.А., Гурко В.Б. Проблемы оценки внеоборотных активов в Республике Беларусь // Проблемы оценки в бухгалтерском учете: Материалы Междунар. науч.-практ. конф. Врошлав, 4—6 нояб. 2001 г. / Akademia eonomiczna im. Oskara Langego. — Wroclaw, 2001. — С. 9—11.
8. Гурко В.Б. Коммерциализация нематериальных активов как новый и дополнительный источник капитальных вложений // Инвестиции в бухгалтерском учете: Материалы Междунар. науч.-практ. конф. Врошлав, 3—5 нояб. 2002 г. / Akademia eonomiczna im. Oskara Langego. — Wroclaw, 2002. — С. 147—149.
9. Гурко В.Б. Методические подходы к анализу нематериальных активов // Актуальные проблемы рыночной экономики: Материалы науч.-практ. конф. Бобруйск, 22—24 апр. 2004 г.: В 2 ч. / БГЭУ. — Минск, 2004. — Ч. 2. — С. 152—154.
10. Гурко В.Б. Основные направления разработки стандарта оценки нематериальных активов // Проблемы реформирования бухгалтерского учета, аудита, подготовки и повышения квалификации учетных кадров в Республике Беларусь в соответствии с принципами, заложенными в международных стандартах: Материалы науч.-практ. конф. Минск, 30 нояб. — 1 дек. 2001 г. / Белорус. асоц. бухгалтеров. — Минск, 2002. — С. 22—23.
11. Гурко В.Б. Оценка нематериальных активов // Механизм функционирования национальной экономики и проблемы экономического роста: Материалы науч.-практ. конф. Минск, 5—6 февр. 2001 г.: В 2 ч. / БГЭУ. — Минск, 2001. — Ч. 2. — С. 45—49.

*Тезисы докладов*

12. Гурко В.Б. Оценка и учет товарных знаков — важнейшие факторы антикризисного управления предприятием // Торговля в экономической системе: теория и практика: Тез. докл. Междунар. науч.-практ. конф. Минск, 7—8 мая 2002 г. / БГЭУ. — Минск, 2002. — С. 148—149.

*Статьи в практических журналах*

13. Гурко В.Б. Правовой аспект учета нематериальных активов // Право Беларуси. — 2003. — № 38. — С. 89—91.

14. Гурко В.Б. Унификация форм первичной документации // Интеллектуальная собственность в Беларуси. — 2003. — № 4. — С. 14—20.

*Публикация в учебнике*

15. Гурко В.Б. Учет нематериальных активов // Бух. учет в торговле: Учебник / В.А. Березовский, В.Б. Гурко, Л.Ф. Жилинская и др.; Под общ. ред. В.В. Кожарского. — Минск: Новое знание, 2004. — С. 508—516.



## РЭЗІЮМЭ

Гурко Вераніка Барысаўна

### Праблемы і перспектывы развіцця ўліку і аналізу нематэрыяльных актываў

**Ключавыя словы:** нематэрыяльныя актывы, інтэлектуальная ўласнасць, аб'екты аўтарскага права, аб'екты права прамысловай уласнасці, іншыя маёмасныя правы, праграмнае забеспячэнне, франчайзінг, таварны знак, ліцэнзія, бухгалтарскі ўлік, бягучы аналіз, прагнозна аналіз.

**Аб'ектам даследавання** з'яўляецца сістэма бухгалтарскага ўліку і аналізу нематэрыяльных актываў арганізацый Рэспублікі Беларусь.

**Прадметам даследавання** выступаюць метадалагічныя, метадычныя і арганізацыйныя аспекты развіцця і ўдасканалення ўліку і аналізу нематэрыяльных актываў.

**Мэта дысертацыйнай работы** — навуковае абгрунтаванне і распрацоўка рэкамендацый тэарэтычных і практычных аспектаў па ўдасканаленні і развіцці бухгалтарскага ўліку і аналізу нематэрыяльных актываў Рэспублікі Беларусь.

**Метады даследавання:** аналіз і сінтэз, дэдукцыя і індукцыя, параўнанне, вывад, сістэмны падыход, элімінаванне, метады, заснаваныя на экстрапаляцыі і матэматычным мадэляванні, а таксама спецыяльныя метады і прыемы бухгалтарскага ўліку і эканамічнага аналізу.

**Атрыманыя вынікі і іх навізна:** распрацавана класіфікацыйная мадэль нематэрыяльных актываў; прапанаваны метадыкі сінтэтычнага і аналітычнага ўліку нематэрыяльных актываў; распрацаваны формы наступных дакументаў: групировачнай ведамасці ўліку затрат па фарміраванні першаснай вартасці нематэрыяльных актываў, інвентарнай карткі ўліку нематэрыяльных актываў, акта прыемкі нематэрыяльных актываў, ведамасці руху нематэрыяльных актываў; распрацаваны метадыкі комплекснага рэтраспектыўнага і прагнознага аналізу эфектыўнасці выкарыстання нематэрыяльных актываў.

**Ступень выкарыстання.** Вынікі даследавання выкарыстаны Міністэрствам фінансаў Рэспублікі Беларусь пры падрыхтоўцы Палажэння па бухгалтарскаму ўліку нематэрыяльных актываў, Інструкцыі па бухгалтарскаму ўліку нематэрыяльных актываў, Інструкцыі аб парадку выкарыстання і запаўнення бланкаў тыпавых уніфікаваных формаў першаснай дакументацыі па ўліку асноўных сродкаў і нематэрыяльных актываў.

**Сфера ўжывання:** ў практычнай дзейнасці арганізацый ўсіх формаў уласнасці Рэспублікі Беларусь.

## РЕЗЮМЕ

Гурко Вероника Борисовна

### **Проблемы и перспективы развития учета и анализа нематериальных активов**

**Ключевые слова:** нематериальные активы, интеллектуальная собственность, объекты авторского права, объекты права промышленной собственности, прочие имущественные права, программное обеспечение, франчайзинг, товарный знак, лицензия, бухгалтерский учет, текущий анализ, прогнозный анализ.

**Объектом исследования** является действующая система бухгалтерского учета и анализа нематериальных активов организаций Республики Беларусь.

**Предметом исследования** выступают методологические, методические и организационные аспекты развития и совершенствования учета и анализа нематериальных активов.

**Цель диссертационной работы** — научное обоснование и разработка рекомендаций по совершенствованию и развитию теоретических и практических аспектов бухгалтерского учета и анализа нематериальных активов Республики Беларусь.

**Методы исследования:** анализ и синтез, дедукция и индукция, сравнение, умозаключение, системный подход, элиминирование, методы, базирующиеся на экстраполяции и математическом моделировании, специальные способы и приемы бухгалтерского учета и экономического анализа.

**Полученные результаты и их новизна:** разработана классификационная модель нематериальных активов; предложены методики синтетического и аналитического учета нематериальных активов; разработаны формы следующих документов: группировочной ведомости учета затрат по формированию первоначальной стоимости нематериальных активов, инвентарной карточки учета нематериальных активов, акта приемки нематериальных активов, ведомости движения нематериальных активов; разработаны методики комплексного текущего и прогнозного анализа эффективности использования нематериальных активов.

**Степень использования:** результаты исследования использованы Министерством финансов Республики Беларусь при подготовке Положения по бухгалтерскому учету нематериальных активов, Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов, Инструкции о порядке применения и заполнения бланков типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов.

**Область применения:** в практической деятельности организаций всех форм собственности Республики Беларусь.

## SUMMARY

Gurko Veronika Borisovna

**Problems and perspectives development  
of accounting and analysis of intangible assets**

**Key words:** intangible assets, intellectual property, objects of the copyright, objects of the right of the industrial property, other property rights, software, franchise, trade mark, license, accounting, current analysis, forecast analysis.

**The object of investigation** is existing system of accounting and analysis of intangible assets in organizations of the Republic of Belarus.

**The subject of research** are methodological, methodical and organizational aspects of development and perfection of the account and the analysis of intangible assets.

**The research goal** is the scientific basis and working out recommendations on improvement and development of theoretical and practical of accounting and analysis of intangible assets in the Republic of Belarus.

**The methods of conducting research:** analysis and synthesis, deduction and induction, comparison, conclusion, system approach, elimination, methods based on extrapolation and mathematical modeling, special methods of accounting and economic analysis.

**The scientific novelty of the results:** development is the classification of intangible assets; suggested are the methods of synthetic and analytical account of intangible assets; development is the forms of the following documents: the sheets of the account of expenses on formation of initial cost of intangible assets, inventory card of the account of intangible assets, act of acceptance of intangible assets, sheet of movement of intangible assets; development are the methods of comprehensive current and forecast analysis of efficiency of use intangible assets.

**The degree of using:** the results of investigation were used by the Ministry of Finance of the Republic of Belarus by preparation of a Rule on accounting of intangible assets, Instructions on accounting of intangible assets, Instructions about the order of application and filling of the forms of the typical unified forms of the primary registration documentation on accounting of fixed and intangible assets, have been introduced into accounting of organizations in the Republic of Belarus.

**The field of application:** in practical activities of specialists and executives of organizations of all forms of property in the Republic of Belarus.

Редактор *Т.В. Бурая*  
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*  
Компьютерный дизайн *Е.А. Ревенко*

Подписано в печать 21.04.2005. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,4. Уч.-изд. л. 1,2. Тираж 60 экз. Заказ 126

УО «Белорусский государственный экономический университет».  
Лицензия издательская № 02330/0056968 от 30.04.2004.  
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».  
Лицензия полиграфическая № 02330/0148750 от 30.04.2004.  
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.