

ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

БАНАСЬКО ТЕТЯНА МИКОЛАЇВНА

УДК 657.421.3

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ:
ОЦІНКА ТА ПОРЯДОК ВІДОБРАЖЕННЯ**

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

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Житомир – 2010

Дисертацією є рукопис

Роботу виконано на кафедрі бухгалтерського обліку і контролю в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник доктор економічних наук, професор
Валуєв Борис Іванович,
Житомирський державний технологічний університет,
професор кафедри бухгалтерського обліку

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, доцент
Бондар Микола Іванович,
Державний вищий навчальний заклад “Київський
національний економічний університет імені Вадима
Гетьмана”,
завідувач кафедри обліку підприємницької діяльності

кандидат економічних наук, доцент
Кантаєва Ольга Володимирівна,
Севастопольський національний технічний університет,
доцент кафедри обліку і аудиту

Захист відбудеться “23” червня 2010 р. о 12-00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняховського, 103, ауд. 233.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняховського 103.

Автореферат розісланий “___” травня 2010 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

О.В. Олійник

ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Розвиток економіки у ХХІ столітті характеризується тим, що визначальним активом в діяльності підприємств, який дозволяє їм приносити прибуток, є знання. Формою реалізації таких знань на рівні суб'єктів господарювання є нематеріальні активи.

Вони є новим і специфічним об'єктом, ефективне управління якими забезпечує передумови для підвищення загальної ефективності діяльності підприємства. Розвиток окремих підприємств та держави в цілому пов'язаний зі здійсненням інноваційної діяльності, для реалізації якої необхідним є створення сприятливих інформаційних умов для впровадження та ефективного використання нематеріальних активів.

Якщо в інших країнах управління нематеріальними активами набуло значного досвіду, то в нашій країні така практика є недостатньо поширеною, про що може свідчити частка нематеріальних активів у загальній структурі активів підприємств в Україні і зарубіжних країнах. В балансах багатьох українських підприємств нематеріальні активи або взагалі не відображаються, або їх частка є не більше 1%. Така ситуація характеризує неефективне використання нематеріальних активів у діяльності підприємств та гальмує їх можливий розвиток за інноваційним напрямом.

Однією з основних причин такої ситуації є недостатня розробленість та конвенційність існуючих методик бухгалтерського обліку і контролю нематеріальних активів, яка характеризується наявними обмеженнями в положеннях МСФЗ 38 “Нематеріальні активи” та П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” напрямів розвитку теоретичних і практичних питань бухгалтерського обліку цієї групи активів.

Стає актуальною розробка таких методик бухгалтерського обліку і контролю нематеріальних активів, які відповідатимуть інформаційним потребам системи управління, виходячи з особливостей об'єкту та розвитку економічних відносин підприємств.

Вивчення окремих питань бухгалтерського обліку і контролю нематеріальних активів за період 1991-2009 рр. здійснено у кандидатських дисертаціях українських (Сунь Лінь (2001 р.), І.А. Бігдан (2003 р.), С.Ф. Легенчука (2006 р.), Т.В. Польової (2006 р.), С.В. Шульги (2006 р.), Н.М. Бразілій (2007 р.), І.І. Криштопи (2008 р.)), білоруських (В.Б. Гурко (2005 р.)) і російських (Г.Л. Волкової (2006 р.), В.С. Ржаніциної (2006 р.), Д.В. Шишляєва (2006 р.), С.В. Мегаєвої (2007 р.), А.А. Турченко (2008 р.), Є.А. Сініциної (2007 р.), Ф.В. Голубева (2008 р.), Н.В. Журавльової (2008 р.), О.А. Щербакової (2009 р.), Н.А. Трофімової (2009 р.), В.К. Яненка (2009 р.)) дослідників. Однак проведені в них дослідження з питань удосконалення бухгалтерського обліку нематеріальних активів в контексті загальної інноваційної діяльності підприємства, управління нею і системного підходу залишаються малодослідженими.

Теоретичним і методичним аспектам бухгалтерського обліку і контролю нематеріальних активів присвячені праці М.І. Бондаря, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва,

О.В. Кантаєвої, Н.М. Малюги, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкаря, В.В. Сопко, В.Г. Швеця, В.О. Шевчука, Н.А. Бреславцевої, Р.П. Булиги, В.Г. Гетьмана, М.І. Кутера, М.Ю. Медведєва, В.Ф. Палія, В.І. Петрової, М.Л. Пятова, Я.В. Соколова, В.І. Стражева, В.І. Ткача, Д. Андріссена, М. Добії (M. Dobija), Л. Едвінссона (L. Edvinsson), Б. Лева, М.Р. Метьюса, Ж. Рішара (J. Richard), К.Е. Свейбі (K.E. Sveiby), Д. Скірмі (D. Skyrme), Е. Хендріксена.

Актуальність подальших досліджень зростає у зв'язку з набуттям нематеріальними активами усе більшого значення в діяльності підприємств, що підвищує вимоги до облікової інформації. Крім того, потребують розв'язання невіршені питання бухгалтерського обліку та контролю операцій з нематеріальними активами на основі наукового дослідження практичних проблем інноваційної діяльності підприємств.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету за темою № 28 “Методологія моделювання національної системи бухгалтерського обліку в умовах трансформаційного економічного розвитку” (номер державної реєстрації 0109U001876). У межах наукової програми автором розроблено підходи до удосконалення методики обліку відчутних та невідчутних нематеріальних активів на рівні суб'єктів господарювання в умовах економічних змін.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку і контролю операцій з нематеріальними активами. Для її досягнення сформульовано та вирішено такі основні завдання:

- уточнити існуючі підходи до розуміння сутності та ролі нематеріальних активів у діяльності сучасних підприємств, які містяться в працях вітчизняних і зарубіжних дослідників-попередників;
- з'ясувати відповідність існуючої класифікації нематеріальних активів потребам бухгалтерського обліку;
- встановити критерії розмежування невідчутних та відчутних складових нематеріальних активів в системі обліку;
- визначити особливості бухгалтерського обліку нематеріальних активів у різних країнах світу з метою удосконалення підходів до бухгалтерського обліку нематеріальних активів на українських підприємствах;
- удосконалити існуючу методику відображення в бухгалтерському обліку операцій з нематеріальними активами з метою приведення її у відповідність потребам управління інноваційною діяльністю;
- уточнити діючий порядок вибору методів оцінки нематеріальних активів з метою уніфікації підходів при його здійсненні;
- розкрити елементи методу інвентаризації нематеріальних активів підприємств, виходячи зі специфічних особливостей об'єкту;
- проаналізувати стан контролю ефективності використання нематеріальних активів на підприємстві та удосконалити його методику.

Об'єктом дослідження є сукупність операцій та реальний стан обліку і контролю нематеріальних активів в діяльності підприємств.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних та методичних питань щодо обліку та контролю нематеріальних активів.

Методи дослідження. У ході дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Методологічною основою дослідження є діалектичний метод пізнання. Для дослідження розвитку обліку нематеріальних активів в Україні і в зарубіжних країнах в ретроспективному вимірі використано історичний і логічний методи, що дозволило сформулювати критерії для розробки узагальненого кодифікатору за рахунком 12 “Нематеріальні активи”. Методи аналізу й синтезу, індукції та дедукції надали можливість визначити підходи до удосконалення методики з відображення в бухгалтерському обліку операцій з нематеріальними активами та методики їх контролю. Системний підхід використано для побудови інформаційної моделі витрат на придбання/створення нематеріальних активів в процесі загальної інноваційної діяльності підприємства. Застосування методів групування, порівняння, конкретизації та системного підходу сприяло виявленню проблемних напрямів досліджень в сфері бухгалтерського обліку і контролю нематеріальних активів. Використання методів причинно-наслідкового зв'язку та моделювання забезпечило удосконалення класифікації нематеріальних активів для потреб бухгалтерського обліку і контролю. Для наочного представлення статистичних даних використано графічний метод.

Теоретико-емпіричною основою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем бухгалтерського обліку і контролю нематеріальних активів, матеріали науково-практичних конференцій та довідково-інформаційні видання, опубліковані статистичні дані, законодавчі та нормативні документи України й інших країн світу.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретико-методичному обґрунтуванні бухгалтерського обліку і контролю нематеріальних активів для забезпечення ефективного здійснення інноваційної діяльності підприємств, що створює передумови для вдосконалення практики. У процесі проведеного дослідження отримано такі результати, яким характерна наукова новизна:

вперше одержано:

– поділ нематеріальних активів для потреб бухгалтерського обліку на об'єкти, що мають і не мають відчутної (матеріальної) форми, що дозволяє розмежувати різні види нематеріальних активів, сформулювати адекватні рівню розвитку економічних відносин підходи до їх оцінки та розробити механізм для ефективного здійснення інноваційної діяльності на підприємстві;

удосконалено:

– категорійний апарат щодо окремих видів активів нематеріальної природи, таких, як “нематеріальні активи”, “інтелектуальна власність”, “інтелектуальний капітал”, “інноваційні продукти”, що сприяє упорядкуванню і розвитку бухгалтерської термінології;

– класифікацію нематеріальних активів – за змістом об'єктів; джерелом їх

надходження; відношенням об'єкту до інноваційного продукту, що має ринкову вартість; метою розробки; широтою використання, – що дозволяє будувати інформаційні моделі бухгалтерського обліку та контролю і регулювати їх використання;

– методичний підхід до відображення інтелектуального капіталу у взаємозв'язку з додатковим капіталом підприємства як джерела його життєдіяльності, що створює можливість розробки механізму фінансового забезпечення заходів, що сприятимуть підвищенню інтелектуального потенціалу, а відтак, збільшенню його вартості в активі балансу, з одного боку, і відновленню витраченої за різних причин вартості в пасиві балансу підприємства, – з іншого;

– інформаційну модель витрат на придбання/створення нематеріальних активів в процесі загальної інноваційної діяльності підприємства шляхом використання синтетичного рахунку-екрану “Витрати інноваційної діяльності” з відповідними субрахунками, що забезпечує відображення сукупних витрат на створення інтелектуального потенціалу підприємства;

– методичний підхід до контролю ефективності використання нематеріальних активів та методику їх інвентаризації на основі визначення особливостей цих об'єктів та виходячи з розробленої їх класифікації, що дозволяє підвищити ефективність контролю і регулювання об'єктів даної групи активів.

дістало подальший розвиток:

– розширення змісту облікової політики підприємства в частині закріплення підходів до оцінки окремих видів нематеріальних активів на основі їх організаційно-економічних переваг, що дозволяє привести у відповідність їх балансову і реальну вартість;

– розробка узагальненого кодифікатору рахунку 12 “Нематеріальні активи” для потреб бухгалтерського обліку та контролю, що забезпечує оперативність одержання необхідної інформації для прийняття рішень окремими групами її користувачів.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і контролю нематеріальних активів з метою ефективного управління ними. Основні теоретичні та прикладні розробки впроваджено в практичну діяльність підприємств та організацій:

– універсальний кодифікатор рахунку 12 “Нематеріальні активи” з аналітичними субрахунками, що дозволяє забезпечити користувачів необхідною для управління інформацією про нематеріальні активи (ТОВ “Бізнес-центр “Шевченківський” (довідка № 1 від 06.01.2010 р.), Одеське казенне експериментальне протезно-ортопедичне підприємство (довідка № 5 від 04.01.2010 р.), ЗАТ “Торговий дім “Люксембурзький” (довідка № 4 від 05.01.2010 р.), ТОВ “Спеції-Одеса” (довідка № 2 від 06.01.2010 р.);

– методику контролю нематеріальних активів, побудовану на основі їх поділу на невідчутні та відчутні активи, що створює передумови для ефективного здійснення інноваційної діяльності підприємства (ЗАТ “Одесакондитер” довідка № 1 від 05.01.2010 р.);

– методику обліку і контролю нематеріальних активів – у системі навчально-методичного забезпечення навчальних дисциплін “Організація і методика аудиту”, “Бухгалтерський облік”, “Звітність підприємств”, “Податкова звітність” (довідка Одеського державного економічного університету Міністерства освіти і науки України № 01-16/259 від 19.02.2010 р.).

Особистий внесок дисертанта. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, виконані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягає у дослідженні комплексу теоретичних та методичних питань бухгалтерського обліку і контролю нематеріальних активів.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 3-х міжнародних і всеукраїнських конференціях: Міжнародній Всеукраїнській науково-методичній конференції (Севастополь, 3-5 травня 2006 р.); Міжнародній інтернет-конференції “Розвиток України в XXI столітті: економічні, соціальні, екологічні, гуманітарні та правові проблеми” (Тернопіль, 15 жовтня 2008 р.); П’ятій міжнародній науковій конференції “Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі корпоративного управління: розвиток інтелектуальних і технічних можливостей” (Краматорськ-Житомир, 9-10 вересня 2009 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 8 наукових статей у фахових виданнях загальним обсягом 3,18 друк. арк. (особисто автору належить 3,02 друк. арк.), 3 тези доповідей загальним обсягом 0,45 друк. арк. (особисто автору належить 0,35 друк. арк.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків і списку використаних джерел. Основний зміст викладено на 150 сторінках друкованого тексту. Робота містить 12 таблиць на 9 сторінках, 16 рисунків на 8 сторінках і 8 додатків на 61 сторінці. Список використаних літературних джерел налічує 304 найменування на 31 сторінці.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, визначено мету, завдання, об’єкт і предмет дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення отриманих наукових результатів.

У першому розділі “**Теоретичні засади бухгалтерського обліку операцій з нематеріальними активами**” розглянуто особливості нормативного регулювання операцій з нематеріальними активами, виділено дискусійні питання щодо обліку нематеріальних активів та можливі варіанти їх розв’язання, проведено аналіз інтелектуальної власності як капіталу, об’єкту бухгалтерського обліку, розглянуто особливості облікового відображення нематеріальних активів у різних країнах світу.

Розвиток вітчизняної економічної системи характеризується остаточним переходом до ринкових конкурентних відносин і одним із визначальних факторів,

що на них впливають, є застосування в діяльності підприємств нематеріальних активів. Це розкриває динаміка кількості поданих та отриманих заявок на видачу охоронних документів щодо об'єктів промислової власності (рис. 1). Для ефективного управління процесами формування і використання нематеріальних активів необхідне створення адекватної системи інформаційного забезпечення – системи їх бухгалтерського відображення та контролю.

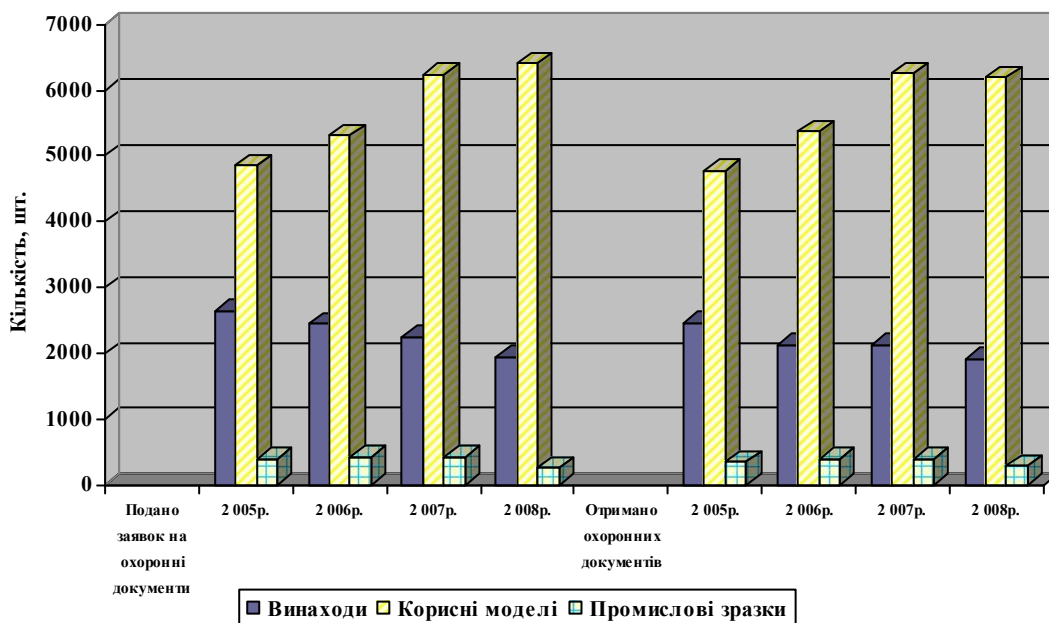


Рис. 1. Динаміка кількості поданих та отриманих заявок на видачу охоронних документів щодо об'єктів промислової власності за даними Держкомстату України в період з 2005 по 2008 рр.

Нематеріальні активи як облікова категорія та економічний об'єкт без необхідної адаптації до національних особливостей права інтелектуальної власності впроваджені в українську облікову практику на основі ідеології МСФЗ 38 “Нематеріальні активи”. Але незважаючи на наявні дисертаційні роботи з даної тематики та існування П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, дана категорія є до кінця не розробленою, а методика їх обліку не забезпечує ефективність управління цими об'єктами та проведення ефективної інноваційної діяльності підприємств.

Про недостатню розробленість проблеми розуміння сутності нематеріальних активів свідчить суперечність в нормативних актах щодо визначення поняття “нематеріальні активи”, відсутня також єдність у підходах вчених з даного проблемного питання. Під нематеріальними активами в широкому розумінні слід розуміти сукупність невідчутних немонетарних факторів, що мають характер виключних прав і забезпечують одержання економічних вигід у майбутньому, у вузькому розумінні – нематеріальні активи за національними П(С)БО.

Проаналізувавши поняття інтелектуальної власності як складової нематеріальних активів, встановлено, що вона може набувати форму товару, інвестиції та капіталу. Виходячи з такого розуміння є обґрунтованим: ввести до складу нематеріальних активів групу об'єктів інтелектуальної власності, як одну зі

складових власного капіталу; його зміни у засобах – в активі балансу, повинні викликати адекватні зміни у джерелах – у пасиві, зокрема, у додатковому капіталі; передбачити джерела і створити механізм фінансового забезпечення заходів, які сприяють підвищенню інтелектуального потенціалу, а відтак, збільшенню його вартості в активі балансу, і відновленню втраченої за різних причин вартості в пасиві балансу.

Проведений аналіз досвіду бухгалтерського обліку нематеріальних активів США, Росії та України дозволив встановити відмінності їх характеристик з точки зору методики ведення обліку: відсутність матеріально-речової бази; можливість ідентифікації (виділення/відділення) від іншого майна; використання протягом тривалого часу; здатність приносити організації економічні вигоди (доход) в майбутньому; наявність документів; намір не продавати актив; визначення первісної вартості; проведення переоцінок; нарахування амортизації. Зміну відповідних характеристик нематеріальних активів в національній системі бухгалтерського обліку доцільно проводити на основі врахування рівня розвитку економічних відносин в Україні.

Дослідження зарубіжного досвіду бухгалтерського обліку нематеріальних активів дозволило розробити універсальний кодифікатор до рахунку 12 “Нематеріальні активи”, що надає можливість на рівні підприємства здійснювати необхідні аналітичні побудови (за видом об’єкту, джерелом надходження, підрозділом використання, видом матеріального носія, місцем знаходження ресурсу, строком використання, матеріально-відповідальною особою, інвентарним номером). Це створює передумови для забезпечення ефективного управління конкретними об’єктами нематеріальних активів.

Вважається неприйнятним використання передбаченого в П(С)БО 8 підходу, за яким нематеріальні активи – це тільки активи, які не мають матеріальної форми. Для усунення вказаної суперечності в бухгалтерському обліку в складі нематеріальних активів слід об’єднати невідчутні і відчутні об’єкти, з їх перенесенням на відповідні рахунки (рис. 2).

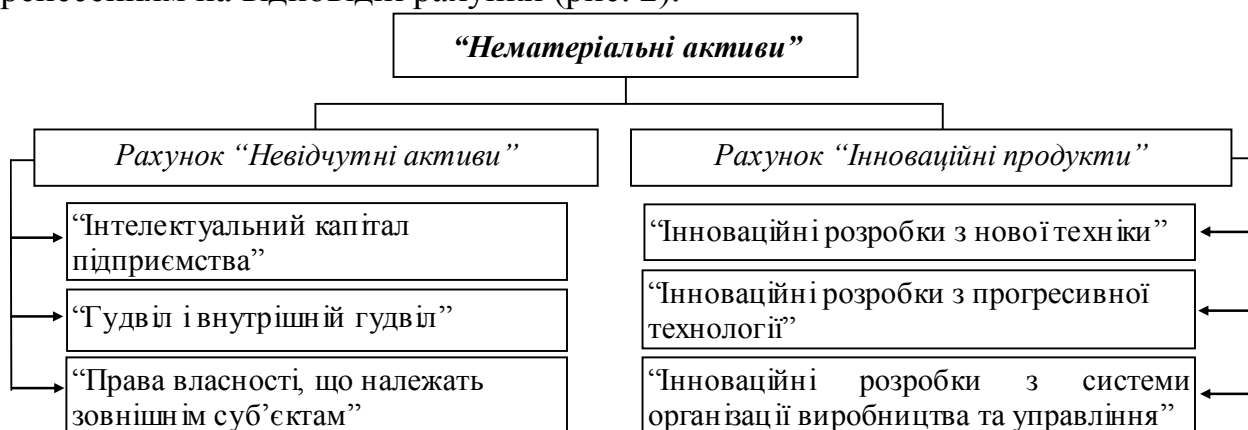


Рис. 2. Склад нематеріальних активів

На рахунку “Невідчутні активи” пропонується відображати всі активи, що не мають матеріальної форми, на рахунку “Інноваційні продукти” ті об’єкти, які є

носіями матеріальних та інших витрат, тобто які мають собівартість і за певних умов ринкову вартість. Застосування цього підходу, а також розуміння інтелектуальної власності як капіталу дозволяє моделювати на рахунках економічні процеси нарощування як власного інтелектуального капіталу, так і формування необхідних для цього джерел покриття витрат.

Запропонована в П(С)БО 8 класифікація автоматично стає неадекватною у зв'язку з однобоким, штучним уявленням природи і форми нематеріальних активів, а також тому, що за її полем залишилися важливі сторони самого процесу, що відбувається в сфері інтелектуальної, інноваційної діяльності. Виходячи з цього здійснено поділ нематеріальних активів на невідчутні та відчутні.

Для побудови інформаційних моделей бухгалтерського обліку та контролю, адекватних розвитку економіки, необхідною є розробка класифікації нематеріальних активів за наступними ознаками: змістом об'єктів; джерелом надходження; формою конкретних об'єктів; відношенням об'єкту до інноваційного продукту, що має ринкову вартість; широтою використання; метою розробки.

Другий розділ **“Методика бухгалтерського обліку об'єктів нематеріальних активів”** присвячено оцінці нематеріальних активів для потреб бухгалтерського обліку та контролю і розгляду пов'язаних із нею методичних підходів, методики їх відображення на бухгалтерських рахунках.

Одним із найважливіших проблемних питань, пов'язаних з нематеріальними активами, є їх оцінка. Основними причинами цього є відсутність:

- чіткого визначення природи нематеріальних активів;
- розуміння їх основних характеристик, в тому числі, високого рівня інвестиційного ризику і невизначеності;
- чітко закріпленої системи майнових прав для більшості нематеріальних активів, зокрема, через їх невідчутну природу.

Аналіз існуючих методик оцінки нематеріальних активів дозволив визначити переваги і недоліки кожного з них. Встановлено відсутність єдиного методу, який доцільно було б застосовувати. До кожного окремого виду нематеріального активу повинен застосовуватись свій метод залежно від походження, сфери та умов використання об'єкта.

На рівні облікової політики підприємства необхідно закріпити методи оцінки нематеріальних активів, які визначено на основі окремих видів організаційно-економічних переваг, що дозволяє привести у відповідність їх балансову і реальну вартість (табл. 1).

Таблиця 1. Можливість застосування методів оцінки нематеріальних активів як складової облікової політики підприємства

Види нематеріальних активів	Методи оцінки нематеріальних активів		
	в першу чергу	в другу чергу	в останню чергу
1	2	3	4
Об'єкти права промислової власності	Доходний	Порівняльний (ринковий)	Витратний
Торгові марки, знаки для товарів та послуг, фірмові найменування	Доходний	Порівняльний (ринковий)	Витратний

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Авторські та суміжні з ними права	Доходний	Порівняльний (ринковий)	Витратний
Управлінське програмне забезпечення	Витратний	Порівняльний (ринковий)	Доходний
Програмні продукти	Доходний	Порівняльний (ринковий)	Витратний
Інноваційні розробки з нової техніки, технології та управління	Витратний	Порівняльний (ринковий)	Доходний

Виходячи з того, що нематеріальні активи не обмежуються лише правами інтелектуальної власності, а значну їх частину складають матеріальні об'єкти, які створені підприємством самостійно чи як сумісні розробки, а також необхідність формування на рахунках обліку необхідних для цього джерел покриття витрат, запропоновано використання наступних бухгалтерських рахунків (табл. 2).

Таблиця 2. Бухгалтерські рахунки / субрахунки для обліку нематеріальних активів

<i>№ з/п</i>	<i>Назва та шифр рахунку / субрахунку</i>	<i>Характеристика</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	<i>Субрахунок 121 “Невідчутні активи”:</i> – 121.1 “Інтелектуальний капітал підприємства”; – 121.2 “Гудвіл і внутрішній гудвіл”; – 121.3 “Права власності, що належать зовнішнім суб’єктам”	Призначений для відображення інформації про невідчутні активи підприємства
2	<i>Субрахунок 122 “Інноваційні продукти”:</i> – 122.1 “Інноваційні розробки з нової техніки”; – 122.2 “Інноваційні розробки з прогресивної технології”; – 122.3 “Інноваційні розробки з системи організації виробництва та управління”	Забезпечує відображення інформації про нематеріальні об’єкти, які є носіями матеріальних та інших витрат
3	<i>Рахунок 23 “Виробництво інноваційного продукту і нематеріальних активів”</i>	Дозволяє визначати собівартість об’єктів інноваційного продукту і нематеріальних активів. За дебетом відображаються прямі й непрямі витрати, за кредитом – фактична собівартість оприбуткованих об’єктів
4	<i>Рахунок 15 “Капітальні інвестиції”</i>	В нашому випадку, забезпечує відображення витрат на придбання / створення нематеріальних активів, інноваційних продуктів, розробку довгострокових проектів розвитку системи організації виробництва та управління. За дебетом відображаються витрати на об’єкт, за кредитом – первісна вартість введених до експлуатації об’єктів
5	<i>Рахунок 286 “Необоротні активи, передані для продажу”</i>	Призначений для обліку об’єктів, що мають інноваційні ознаки, а також нематеріальних активів, на які існує ринкова вартість та які можуть бути реалізовані на активному ринку

1	2	3
6	<i>Рахунок 48 “Джерела фінансування інноваційної діяльності”:</i> – 481 “Фінансування із зовнішніх джерел”; – 482 “Фонд фінансування із власних джерел”	Призначений для обліку фінансування створення і використання як зовнішніх, так і власних коштів для покриття витрат інноваційної діяльності. За кредитом формуються джерела фінансування шляхом включення до фонду амортизації на повне відтворення основних засобів, частки прибутку до його оподаткування, витрат на дослідження і розробки та інші можливі надходження, що входять до собівартості продукції чи витрат операційної діяльності, кошти цільового фінансування проектів інноваційного розвитку, кошти спонсорів, інші надходження, за дебетом – використання коштів фонду відповідно до напрямів і програм фінансування
7	<i>Рахунок 29 “Витрати інноваційної діяльності”:</i> – 291 “Витрати на придбання /створення прогресивних видів техніки”; – 292 “Витрати на придбання /створення прогресивної технології”; – 293 “Витрати на формування довгострокових програм удосконалення організації виробництва та управління”; – 294 “Витрати зі створення невідчутних активів”	Синтетичний рахунок-екран, де накопичується інформація про всі витрати інноваційної діяльності. За дебетом вказуються всі витрати, за кредитом – їх списання на рахунки-споживачі

Використання рахунків / субрахунків та їх характеристик відображає авторський підхід, який поділяє нематеріальні активи на відчутні та невідчутні, що дозволив розробити нову комплексну методику обліку нематеріальних активів, яка забезпечує надання інформації про операції зі створення інноваційного продукту, що має як матеріальну форму, так і форму невідчутних активів, а також формувати джерела покриття витрат на інноваційний розвиток.

У третьому розділі **“Удосконалення контролю нематеріальних активів”** розглядаються проблемні питання інвентаризації нематеріальних активів, особливостей здійснення методики контролю їх використання.

Виходячи з авторського підходу до розмежування нематеріальних активів на такі, що мають і що не мають матеріальної форми, розроблено комплексну методику інвентаризації нематеріальних активів за двома напрямками: інвентаризація відчутних матеріальних активів та інвентаризація невідчутних нематеріальних активів.

У першому випадку перевірячі підлягають: документи, що підтверджують майнові права інтелектуальної власності на нематеріальні активи; строки використання охоронних документів на нематеріальні активи; оформлення режиму службової та комерційної таємниці щодо нематеріальних активів; відповідність

нарахування амортизації нематеріального активу ступеню його зношення; облікове документальне оформлення нематеріальних активів.

В другому напрямі інвентаризація проводиться в порядку, що використовується для матеріальних цінностей, з урахуванням особливостей перевірки правильності віднесення витрат на статтю незавершених капітальних інвестицій у відчутні нематеріальні активи.

Для підвищення ефективності управління наявними на підприємстві відчутними та невідчутними нематеріальними активами обґрунтовано необхідність застосування методики контролю ефективності використання нематеріальних активів. Підхід відрізняється від існуючих методик контролю об'єктів обліку та базується на основі позиції "Лімської Декларації керівних принципів контролю" (м. Ліма, Перу, 1977 р.), в якій виділено контроль ефективності як невід'ємну його складову.

Під контролем ефективності використання нематеріальних активів розуміється перевірка економічності, продуктивності і результативності їх використання в діяльності підприємства для реалізації поставлених перед ним цілей. Завданням контролю ефективності використання нематеріальних активів є виявлення ступеню результативності їх використання, встановлення величини альтернативних доходів від їх використання, надання керівництву підприємства інформації про ефективність використання нематеріальних активів.

Проведення контролю ефективності використання нематеріальних активів слід здійснювати за наступними стадіями: організаційно-підготовча; технологічна, результативна (рис. 3).

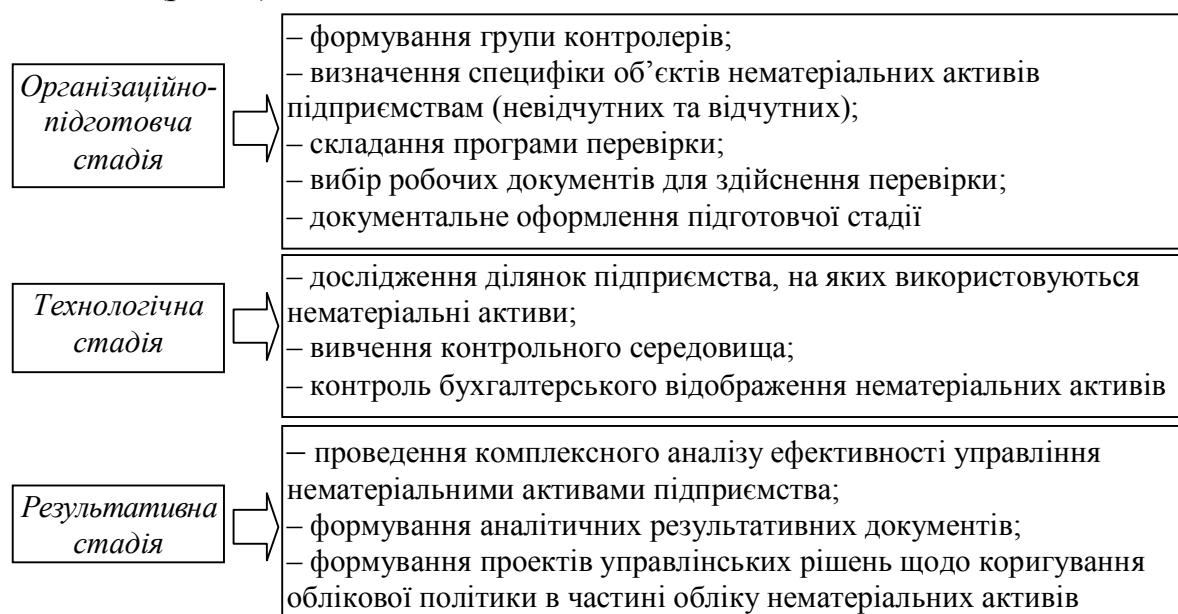


Рис. 3. Стадії контролю ефективності використання нематеріальних активів

Для забезпечення ефективного управління інноваційною діяльністю підприємств удосконалено методику комплексного аналізу управління нематеріальними активами підприємства шляхом включення до стандартного набору підходів аналізу (аналіз структури, обсягів, динаміки нематеріальних

активів, ефективність використання, вплив факторів на ефективність використання нематеріальних активів) такого напрямку як аналіз резервів збільшення обсягів виробництва від використання нематеріальних активів.

Для здійснення контролю ефективності використання нематеріальних активів підприємства, в якості альтернативного підходу, запропоновано використовувати сучасні інтегральні системи оцінки результативності діяльності підприємства, наприклад, систему збалансованих показників. Вони дозволяють визначити вплив використання нематеріальних активів на показники, які характеризують досягнення основних цілей підприємства.

Постановка в роботі проблемних питань, їх теоретичне обґрунтування та практичні рекомендації спрямовані на розвиток методики бухгалтерського обліку і контролю нематеріальних активів з метою удосконалення управління процесами формування і використання нематеріальних активів підприємства та проведення ефективної інноваційної діяльності.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, яке полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і контролю нематеріальних активів з метою підвищення ефективності управління ними та інноваційної діяльності підприємств. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають в наступному:

1. Аналіз досліджень праць попередників щодо трактування поняття та підходів до відображення в обліку нематеріальних активів дозволив встановити, що численні визначення та інші положення щодо обліку нематеріальних активів майже нічим суттєвим не відрізняються від їх тлумачення в міжнародному стандарті 38 “Нематеріальні активи” і похідному від нього однойменному П(С)БО 8. Однак такий стандартний підхід не відповідає потребам управління нематеріальними активами та не забезпечує здійснення ефективної інноваційної діяльності. Для вирішення цих проблемних питань автором запропоновано поділяти нематеріальні активи на дві групи: що не мають матеріальної форми – невідчутні активи, та результати, що створюються з використанням матеріальних та інших ресурсів, є чітко вираженими матеріальними носіями – відчутні активи.

2. Існуюча класифікація нематеріальних активів є однобокою, в ній необґрунтовано та не беруться до уваги процеси їх формування і використання, що не дає підстав вважати її достатнім теоретичним підґрунтям побудови змістових бухгалтерських інформаційних моделей процесів із усіма втраченими можливостями в системі управління. У зв'язку з цим розроблено класифікацію нематеріальних активів за наступними ознаками: за змістом об'єктів; за джерелом надходження; за формою конкретних об'єктів; за відношенням об'єкту до інноваційного продукту, що має ринкову вартість; за широтою використання; за метою розробки.

3. Виходячи із обґрунтованої класифікації запропоновано рахунки для обліку

вищезазначених видів нематеріальних активів. На рахунку “Невідчутні активи” слід відображати активи, що не мають матеріальної форми, на рахунку “Інноваційні продукти” – об’єкти, які є носіями матеріальних та інших витрат.

4. На основі врахування зарубіжного досвіду ведення бухгалтерського обліку та з метою забезпечення належного рівня аналітичності інформації про нематеріальні активи в умовах застосування інформаційно-комп’ютерних технологій (недостатнє заповнення довідників інформації, адаптованих до запитів окремих користувачів і можливостей підприємства) розроблено кодифікатор рахунку 12 “Нематеріальні активи”, побудований за реляційним підходом. Він дозволяє здійснювати ефективний контроль за їх наявністю та рухом.

5. Встановивши, що інтелектуальна власність може набувати форму капіталу, запропоновано ввести групу об’єктів інтелектуальної власності до складу нематеріальних активів. Виходячи з цього, зміни такого капіталу у засобах – в активі балансу повинні викликати адекватні зміни у джерелах – в пасиві, у додатковому капіталі, що дозволить оцінювати та відображати в обліку інтелектуальний управлінський потенціал у взаємозв’язку з власним капіталом підприємства.

6. Для підвищення достовірності оцінки нематеріальних активів необхідною є розробка моделі вибору конкретного методу оцінки для окремих об’єктів нематеріальних активів. Для вирішення цієї проблеми запропоновано закріпити на рівні облікової політики підприємства порядок вибору методів оцінки на основі окремих видів організаційно-економічних переваг (фінансових і ринкових).

7. Для відображення в бухгалтерському обліку невідчутних та відчутних нематеріальних активів запропоновано використання таких рахунків: 12 “Інноваційні продукти”; 19 “Невідчутні активи”; 23 “Виробництво інноваційного продукту і нематеріальних активів”; 15 “Капітальні інвестиції”; 286 “Необоротні активи, передані для продажу”; 48 “Джерела фінансування інноваційної діяльності”; 29 “Витрати інноваційної діяльності”. Їх використання дозволяє забезпечити управління нематеріальними активами відчутної та невідчутної форми, а також створювати джерела покриття витрат на інноваційний розвиток.

8. Враховуючи специфіку відчутних та невідчутних нематеріальних активів удосконалено методику їх інвентаризації шляхом надання пропозицій з покращання роботи інвентаризаційної комісії з нематеріальними активами, удосконалення методики інвентаризації об’єктів інтелектуальної власності, отриманих в результаті виконання науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, що дозволило створити передумови для ефективного управління результатами інноваційної діяльності підприємства.

9. З метою підвищення ефективності управління наявними на підприємстві відчутними та невідчутними нематеріальними активами удосконалено методичний підхід до контролю ефективності використання нематеріальних активів, під яким розуміється перевірка економічності, продуктивності та результативності використання нематеріальних активів в діяльності підприємства для реалізації

поставлених перед ним цілей. Використання методичного підходу дозволяє визначити ступінь результативності використання нематеріальних активів в інноваційній діяльності підприємства.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях

1. Банасько Т.М. Використання аналітичних процедур в процесі аудиту витрат / Т.М. Банасько // Вісник соціально-економічних досліджень Одеського державного економічного університету: Збірник наукових праць. – Одеса. – 2007. – № 29. – С. 27-31 (0,40 друк. арк.).

2. Банасько Т.М. Побудова організаційної структури управління як передумова створення системи обліку витрат / Т.М. Банасько // Формування ринкових відносин в Україні. – Київ: Науково-дослідний економічний інститут Міністерства економіки України. – 2007. – №9. – С. 24-27 (0,34 друк. арк.).

3. Банасько Т.М. Структура і зміст моделей витрат в системі управління підприємством: погляд з точки зору теорії інформації / Т.М. Банасько // Вісник Хмельницького національного університету. Т 1 – Хмельницький. – 2007. – № 6. – С. 242-244 (0,30 друк. арк.).

4. Банасько Т.М. Класифікація витрат як засіб поглиблення інтеграційних властивостей функції обліку в системі управління / Т.М. Банасько // Вісник соціально-економічних досліджень Одеського державного економічного університету: Збірник наукових праць. – 2008. – № 30. – С. 25-32 (0,50 друк. арк.).

5. Банасько Т.М. Оцінка нематеріальних активів для потреб обліку / Т.М. Банасько // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Випуск 3 (15). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 76-83 (0,57 друк. арк.).

6. Банасько Т.М. Економічний аналіз використання нематеріальних активів: значення та методика здійснення / Т.М. Банасько // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 4(50). – С. 6-11 (0,18 друк. арк.).

7. Банасько Т.М. Нематеріальні активи промислового підприємства: проблема визначення сутності, можливі рішення і розв'язання / Т.М. Банасько // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки: Вип. 16.-2. – Кіровоград: – КНТЭУ, 2009. – С. 55-59 (0,59 друк. арк.).

8. Банасько Т.М. Деякі актуальні проблемні аспекти бухгалтерського обліку нематеріальних активів промислових підприємств / Т.М. Банасько, Б.І. Валусев // Економіст. – Київ. – 2009. – № 12. – С. 40-42 (загальний обсяг 0,31 друк. арк., особисто автору належить 0,15 друк. арк.: виділено проблемні напрями бухгалтерського обліку нематеріальних активів, які потребують вирішення для забезпечення ефективного здійснення інноваційної діяльності підприємств).

Тези доповідей на конференціях

9. Банасько Т.М. Роль та значення інформації для прийняття управлінських рішень / Т.М. Банасько, Р.В. Варічева, О.І. Малишкін // Матеріали Всеукраїнської науково-методическої конференції “Проблеми теорії і практики учета, аналізу, аудита і пути их решения”, 3-5 мая 2006 г. – Севастополь: Севастопольський національний технічний університет, 2006. – С. 113-116 (загальний обсяг 0,15 друк. арк., особисто автору належить 0,05 друк. арк.: визначено роль інформації для забезпечення ефективності процесу управління підприємством).

10. Банасько Т.М. Напрямки посилення застосування аналітичних процедур в аудиті витрат підприємства / Т.М. Банасько // Тези Міжнародної інтернет-конференції “Розвиток України в ХХІ столітті: економічні, соціальні, екологічні, гуманітарні та правові проблеми”, 15 жовтня 2008 р. – Тернопіль: Тернопільський національний економічний університет, 2008. – С. 154-156 (0,16 друк. арк.).

11. Банасько Т.М. Облік нематеріальних активів за стандартами України, Росії та США: порівняльний аспект / Т.М. Банасько // Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі корпоративного управління: розвиток інтелектуальних і технічних можливостей: тези V-ої міжнар. наукової конференції. – Частина 1 (Краматорськ-Житомир, 9-10 вересня 2009 р.) / М-во освіти і науки України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – С. 11-14 (0,14 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Банасько Т.М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет. – Житомир, 2010.

Дисертація присвячена обґрунтуванню теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і контролю операцій з нематеріальними активами. У дисертації запропоновано класифікацію активів, що мають невідчутну природу, для потреб бухгалтерського обліку на такі, що мають і що не мають матеріальної форми. Це дозволило розмежувати різні види невідчутних активів, сформулювати підходи до їх оцінки та розробити механізм для ефективного здійснення інноваційної діяльності на підприємстві. Узагальнено класифікацію нематеріальних активів (за змістом об’єктів; за джерелом надходження; за відношенням об’єкту до інноваційного продукту, що має ринкову вартість; за метою розробки; за широтою використання), що дозволило здійснити раціональну побудову бухгалтерського обліку та проводити комплексне управління і контроль за їх використанням. Автором удосконалено категорійний апарат стосовно різноманітних видів невідчутних активів, таких, як “нематеріальні активи”, “інтелектуальна власність”, “інтелектуальний капітал”, “інноваційні продукти”. Удосконалено методику контролю ефективності використання нематеріальних активів та їх інвентаризації на основі врахування особливостей

таких об'єктів та з врахуванням запропонованої класифікації, що дозволило підвищити ефективність управління ними.

Ключові слова: невідчутні активи, нематеріальні активи, інтелектуальний капітал, інтелектуальна власність, інноваційні витрати, контроль ефективності використання нематеріальних активів.

АННОТАЦИЯ

Банасько Т.М. Бухгалтерский учет и контроль нематериальных активов: оценка и порядок отражения. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет. – Житомир, 2010.

Диссертация посвящена обоснованию теоретических положений и разработке практических рекомендаций по усовершенствованию бухгалтерского учета и контроля операций с нематериальными активами.

В диссертации предложено классификацию активов, которые имеют неощутимую природу, на такие, которые имеют и не имеют материальной формы. Это позволило разграничить различные виды неощутимых активов, сформировать подходы к их оценке и разработать механизм для эффективного осуществления инновационной деятельности на предприятии. Обобщено классификацию нематериальных активов (по содержанию объектов; по источникам поступления; по отношению объекта к инновационному продукту, который имеет рыночную стоимость; по цели разработки; по широте использования), что позволило осуществить рациональное построение бухгалтерского учета и проводить комплексное управление и контроль за их использованием. Автором усовершенствовано категориальный аппарат относительно разнообразных видов неощутимых активов, таких, как “нематериальные активы”, “интеллектуальная собственность”, “интеллектуальный капитал”, “инновационные продукты”.

Разработано обобщающий кодификатор счета 12 “Нематериальные активы” для потребностей бухгалтерского учета и эффективного контроля, что обеспечило оперативность получения необходимой информации и эффективность принятия решений пользователями на ее основе. При использовании кодификатора в условиях информационно-компьютерных технологий появляется возможность получать в оперативном режиме максимально детализированные данные о нематериальных объектах бухгалтерского учета. Предприятие, исходя из специфики своей деятельности, ее объемов, информационных потребностей пользователей, может выбрать из предложенного кодификатора необходимые аналитические разрезы и на основе предложенной системы записей в любой момент времени получать исчерпывающую информацию об объектах управления, обеспечивать своевременный контроль за наличием и движением каждого объекта нематериальных активов, проводить анализ наличия и эффективности использования нематериальных активов, создать эффективную систему контроля и

использования нематериальных активов на предприятии, своевременно составлять и подавать отчетность о нематериальных активах, в которой содержится информация об общей балансовой стоимости всех нематериальных активов, их групп, приобретенных различными способами, созданных самостоятельно, списанных и переоцененных нематериальных активов, в разрезе мест нахождения и использования, материально ответственных лиц, инвентарных номеров отдельных объектов нематериальных активов.

Предложено в составе счета “Нематериальные активы” выделять счета “неосязаемые активы” (“интеллектуальный капитал предприятия”; “гудвилл и внутренний гудвилл”; “права собственности, принадлежащие внешним субъектам”) и “инновационные продукты” (“инновационные разработки новой техники”; “инновационные разработки прогрессивных технологий”; “инновационные разработки системы организации производства и управления”) с соответствующими субсчетами. На счете “Неосязаемые активы” предложено отражать активы, не имеющие материальной формы. На счете “Инновационные продукты” предложено отражать объекты, не являющиеся носителями материальных и других расходов, то есть имеющих себестоимость и при определенных условиях, рыночную стоимость.

Усовершенствовано порядок отражения расходов на приобретение / создание нематериальных активов в контексте общей инновационной деятельности предприятия как составляющую совокупных расходов этой сферы путем использования синтетического счета-экрана “Расходы инновационной деятельности” с соответствующими субсчетами, что обеспечило отражение интеллектуального потенциала предприятия.

Разработано методический подход к отражению интеллектуального капитала и его взаимосвязи с дополнительным капиталом предприятия, как источником его жизнедеятельности, что позволило создать механизм финансового обеспечения мероприятий, содействующих повышению интеллектуального потенциала, и, вместе с тем, увеличению его стоимости в активе баланса, с одной стороны, и восстановлению потраченной в следствие различных причин стоимости в пассиве баланса предприятия. Усовершенствовано учетную политику предприятия в части выбора подходов оценки нематериальных активов на основе отдельных видов организационно-экономических преимуществ.

Получила дальнейшее развитие методика инвентаризации нематериальных активов на основе учета особенностей таких объектов и учета предложенной классификации, что позволило повысить эффективность управления ими. Усовершенствовано методику контроля эффективности использования нематериальных активов. Под контролем эффективности использования нематериальных активов рассматривается проверка экономичности, продуктивности и результативности использования нематериальных активов в деятельности предприятия для реализации поставленных перед ним целей.

Целью контроля эффективности использования нематериальных активов является выявление степени результативности их использования, установления

размеров альтернативных доходов от их использования, предоставления руководству предприятия информации о эффективности использования нематериальных активов.

Ключевые слова: неощутимые активы, нематериальные активы, интеллектуальный капитал, интеллектуальная собственность, инновационные расходы, контроль эффективности использования нематериальных активов.

ANNOTATION

Banas'ko T.M. Accounting and Control over Intangible Assets: Estimation and Order of Reflection – Manuscript.

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Auditing (by the types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University. – Zhytomyr, 2010.

Thesis is dedicated to the grounding of theoretical statements and working out practical recommendations on improving accounting and control over the transactions with intangible assets.

In the dissertation thesis the assets of intangible nature have been classified, for accounting purposes, into those which have and those which don't have the material form. This allowed to demarcate different kinds of insensible assets, to form the approaches to their estimation and work out the mechanism for the effective carrying out of innovative activity at an enterprise. The classification of intangible assets (by the content of objects; by the source of inflow; by the relation of the object to the innovative product, which carries market value; by the purpose of working out; by the implementation extent) has been generalized, which allowed to organize accounting effectively and carry out complex management and control over their usage. The author has improved the categorical apparatus concerning the various kinds of insensible assets such as “intangible assets”, “intellectual property”, “intellectual capital”, “innovative products”. Methods of controlling the efficiency of using intangible assets and their inventorying have been improved on the basis of taking into consideration the peculiarities of such objects as well as the suggested classification that allowed to increase the efficiency of their management.

Key words: intangibles, intangible assets, intellectual capital, intellectual property, innovation expenditures, control of effective usage of intangible assets.

Підписано до друку 14.05.2010 р.

Формат 60x84/16.

Ум. друк. арк. 0,9. Тираж 100 прим.

Замовлення № _____

Редакційно-видавничий відділ ЖДТУ
10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103