

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ УКРАИНЫ

Одной из нерешенных задач, которая сдерживает повышение коммерческой стойкости современных предпринимательских структур в условиях интенсивного роста НТП отечественной экономики, является недостаточно полное использование ими всего многообразия имеющихся в организации нематериальных активов (НМА) и их отображения в информационных учетных системах. В настоящее время существует недооценка нематериальных активов как перспективных производственных ресурсов, что отражается на недостаточной разработанности проблем идентификации, использования, учета и эффективного управления ими. Практика работы предприятий подтверждает наличие прямой зависимости эффективности их деятельности от качества, уровня и научной обоснованности управления нематериальными активами. В свою очередь эффективная работа предприятия невозможна без хорошо налаженной системы управленческого учета и отчетности на всех уровнях управления. В связи с инновационностью развития отечественных предприятий актуальным становится внедрение управленческого учета нематериальных активов как эффективного инструмента системы менеджмента НМА в общую систему управления предприятия.

Отдельные аспекты организации и совершенствования управленческого учета на промышленных предприятиях изучены отечественными и зарубежными экономистами: А.Р. Валиуловой, С.Ф. Головым, Т.П. Карповой, В.Э. Керимовым, М.Х. Корецьким, Г.А. Краюхиным, А.В. Молвинским, В. Палием, А.В. Фирсовым, Р. Энтони, Дж. Рисом [1-10] и другими. Вопросы внедрения в практику хозяйствования промышленного предприятия управленческого учета нематериальных активов практически не исследованы. Данная проблематика частично

рассмотрена и решена в работах А.П. Аксенова [11], который предложил проводить классификацию внутреннего управленческого учета нематериальных активов в специальной базе данных по соответствующим рубрикам.

Отдельной литературы, посвященной особенностям организации и ведению управленческого учета НМА на промышленных предприятиях, нет. На практике одной из главных проблем остается отсутствие типовой первичной документации по учету нематериальных активов предприятия, что снижает эффективность управления данными активами. Именно эти нерешенные вопросы в области менеджмента нематериальных активов обусловили актуальность выбранной темы статьи.

Целью статьи является совершенствование управленческого учета нематериальных активов промышленных предприятий Украины как эффективного практического инструмента менеджмента системы управления НМА.

Информацию для принятия соответствующих управленческих решений на предприятии может предоставлять бухгалтерский, управленческий, налоговый, статистический учет, но современная практика финансово-хозяйственной деятельности предприятий в Украине показывает, что для принятия эффективных управленческих решений, анализа и прогнозирования результатов бизнеса все чаще используются элементы управленческого учета.

В частности, роль управленческого учета в системе управления нематериальными активами, прежде всего, определяется в предоставлении оперативной, достоверной, релевантной информации, которая систематизирует хозяйственную деятельность предприятия относительно наличия, движения, источников поступления и эффективного использования объектов

НМА.

Именно организация управленческого учета нематериальных активов на предприятии связывает процесс управления с учетным процессом НМА.

Организация управленческого учета нематериальных активов – достаточно новое и не изученное явление в хозяйственной деятельности предприятия. Необходимость организации управленческого учета нематериальных активов как объекта управления заключается в своевременности и оперативности использовании данных финансовой и нефинансовой информации о НМА с целью принятия управленческих решений на различных уровнях управления.

Как показал анализ деятельности отечественных промышленных предприятий, управленческий учет нематериальных активов практически не налажен, а в отдельных случаях вообще не используется в системе управления предприятием.

Многие финансисты и менеджеры не имеют четкого представления о том, по каким стандартам вести управленческий учет нематериальных активов. Однако специалисты придерживаются мнения, что лучше всего в данном случае применять МСФО. В основном это связано с тем, что в рамках международных стандартов накоплен достаточно обширный материал, который позволяет компаниям реально оценивать стоимость их активов и принимать управленческие решения по их использованию.

На сегодняшний день в Украине еще не накоплена хорошая практическая база, ориентируясь на которую можно было бы создать рамочные правила учета НМА. Это не только проблема отечественной экономики. Например, Европейская комиссия лишь в 2003 г. выпустила указания по управленческому учету НМА. При этом в самом исследовании отмечалось, что в дальнейшем практика учета НМА должна развиваться. В этой связи интересны разработки компании Intellectual Capital Services (ICS). Но они находятся в начальной стадии и не прошли достаточную практику в западных компаниях. Поэтому в Украине их широко применять не следует.

Приоритетными направлениями совершенствования управленческого учета

нематериальных активов на предприятии могут являться следующие:

совершенствование структуры, иерархии, содержания и формы представления управленческих отчетов о наличии, движении нематериальных активов, отражаемых и не отражаемых в валюте баланса предприятия;

развитие системы финансового планирования и бюджетирования;

разработка стратегии развития компании с последующей увязкой кратко-, средне- и долгосрочного горизонтов планирования;

совершенствование системы учета затрат при разработке собственными силами предприятия объектов интеллектуальной собственности с последующим выбором варианта коммерциализации;

совершенствование методологии анализа, контроля и мониторинга нематериальных активов.

Движение нематериальных активов с момента идентификации, т.е. от регистрации и до ликвидации, должно отражаться в специально разработанных документах с учетом специфики деятельности конкретного предприятия.

С целью упорядочения и обеспечения полноты информации обо всех нематериальных активах предприятия рекомендуется создание специальной базы данных НМА в разрезе объектов нематериальных активов, отражаемых либо не отражаемых на балансе предприятия, которые приносят либо могут приносить в будущем доход предприятию, подлежат идентификации и характеризуются спросом на активном рынке.

Автор разделяет рекомендации А.П. Аксенова [11], который предлагает проводить классификацию внутреннего управленческого учета нематериальных активов в специальной базе данных по следующим рубрикам:

1. Исключительные права по патентам на изобретения, промышленные образцы, полезные модели.

2. Ограниченные права по патентным лицензиям на изобретения, промышленные образцы, полезные модели.

3. Исключительные и лицензионные права на товарные знаки, знаки

обслуживания, наименование места происхождения товара, фирменное наименование.

4. Охраняемые права на конфиденциальную производственную и коммерческую информацию (ноу-хау), а также на беспатентные лицензии.

5. Исключительные и лицензионные права на селекционные достижения.

6. Исключительные права, возникающие из авторских и иных договоров на произведения науки, искусства и объекты смежных прав, на использование программ для ЭВМ, специальных баз данных и топологий интегральных микросхем.

7. Права пользования земельными участками и природными ресурсами.

8. Прочие нематериальные активы.

Перечень рубрик приводится как всеобъемлющий, поэтому для конкретных предприятий какая-то их часть не потребуется.

В составе рубрик по каждой учетной единице кроме идентификационного названия и числового кода необходимо иметь как минимум следующие данные:

правовой статус (патент, заявку на патент, конфиденциальную информацию, лицензию и т.п.);

балансовую стоимость;

экономическую эффективность при использовании в условиях предприятия-владельца в расчете на определенный период (год, квартал) или на объем производства (единицу, партию);

срок действия (по охранному документу, по периоду возможного использования);

ведущее подразделение (отдел, группа, отдельный специалист).

Успешность организации управленческого учета на предприятиях определяется, прежде всего, существующей внутренней нормативной базой, устанавливающей порядок учета. К основным документам, регламентирующим систему управленческого учета на практике, можно отнести:

корпоративный стандарт управленческого учета;

положение об управленческом учете;

инструкции по ведению управленческого учета, план счетов управленческого учета;

систему кодов, используемых для кодирования статей бюджета, статей затрат, центров ответственности, направлений деятельности и т. д.;

порядок документооборота при ведении управленческого учета.

Государственное закрепление управленческого учета в законодательстве Украины отсутствует. Ведение управленческого учета осуществляется по решению менеджмента предприятия и регулируется корпоративными нормативными актами. Поэтому разработка внутренних правил учета на предприятиях видится весьма актуальной.

С целью совершенствования управленческого учета нематериальных активов и повышения эффективности функционирования системы управления НМА автором разработано и рекомендуется к внедрению Положение об управленческом учете нематериальных активов предприятия, регламентирующее функционирование управленческого учета нематериальных активов промышленных предприятий.

Положение об управленческом учете нематериальных активов предприятия (далее – Положение) размещается на фирменном бланке предприятия с указанием обязательных реквизитов предприятия и подписывается генеральным директором.

Структура предлагаемого к использованию Положения об управленческом учете НМА состоит из следующих обязательных разделов:

1. Область применения – Положение устанавливает основной порядок по обеспечению руководителей предприятия на любом уровне управления релевантной информацией относительно использования нематериальных активов в хозяйственном обороте предприятия.

В качестве пользователей управленческого учета на предприятии выступают: высшее руководство; руководство структурных подразделений всех уровней; специалисты. В положении учтены требования международных

стандартов «ISO 9001:2008. Системы менеджмента качества. Требования», «ISO 9000:2005. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь», применяемые при организации системы управления качеством на предприятии.

2. Нормативные ссылки:

2.1. Общее законодательство:

Конституция Украины (ст. 41 и 54 от 28.06.1996 г.);

Кодексы Украины: Гражданский кодекс Украины (книга четвертая, ст. 418-508, ст. 1107-1114 от 16.01.2003 г.); Кодекс Украины об административных правонарушениях (ст. 51-2, 164-3, 6, 7, 9, 13 от 01.06.1985 г.); Таможенный кодекс Украины (ст. 255, 256, 257, 258 от 01.01.2004 г.); Криминальный кодекс Украины (ст. 176, 177, 203-1, 216, 229, 231, 232 от 01.09.2001 г.); Кодекс Украины о недрах (№132 / 94-ВР от 27.07.1994 г.); Водный кодекс Украины (№213/95-ВР от 06.06.1995 г.); Земельный кодекс Украины (№561-ХІІ от 18.12.1990 г.); Лесной кодекс Украины (№ 3852-ХІІ от 21.01.1994 г.) и т.д.;

Законы Украины: О собственности (ст. 13-2, 40, 41, 42 от 07.02.1991 г.); Об авторском праве и смежных правах (№ 3792-ХІІ от 23.12.1993 г.); О лицензировании определенных видов хозяйственной деятельности (№ 1775-ІІІ от 01.06.2000 г.); Об инновационной деятельности (04.07.2002 г.); О налогообложении прибыли предприятий (28.12.1994 г.) и т.д.;

приказы, указы, постановления, распоряжения Украины: – Постановление КМУ "Об утверждении Положения об организации бухгалтерского учета и отчетности в Украине" (№250 от 03.04.1993 г.); приказ Фонда государственного имущества Украины "Об утверждении порядка экспертной оценки нематериальных активов" (№969/97 от 27.07.1995 г.); приказ Минфина Украины "Об утверждении типовых форм первичного учета объектов права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов" (№ 732 от 22.11.2004 г.); Постановление КМУ "Об утверждении Порядка предоставления специальных

разрешений (лицензий) на пользование недрами" (№ 709 от 31.08.1995 г.);

2.2. Специальное законодательство:

в сфере промышленной собственности:

Об охране прав на изобретения и полезные модели (15.12.1993 г.); Об охране прав на промышленные образцы (15.12.1993 г.); Об охране прав на знаки для товаров и услуг (15.12.1993 г.); Об охране прав на указание происхождения товаров (16.06.1999 г.); Об охране прав на топографии интегральных микросхем (05.11.1997 г.); Об охране прав на сорта растений (21.04.1993 г.);

в сфере авторского права и смежных прав: Об авторском праве и смежных правах (23.12.1993 г.); О распространении экземпляров аудиовизуальных произведений, фонограмм, видеogramм, компьютерных программ, баз данных (23.03.2000 г.); О внесении изменений в Криминальный кодекс Украины (о защите прав интеллектуальной собственности от 09.02.2006 г.).

2.3. Стандарты: Стандарты ВОИС (1998 г.); ДСТУ 3574-97 Патентный формуляр (01.01.1998 г.); ДСТУ 3575-97 Патентные исследования (01.01.1998 г.); МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (31.03.2004 г.); П(С)БУ 8 «Нематериальные активы» (№ 242 от 18.10.1999 г.) и др.

3. Термины и определения – «Объект управления»; «Управление нематериальными активами»; «Механизм управления нематериальными активами»; «Система управления нематериальными активами»; «Коммерциализация интеллектуальной собственности»; «Управленческое решение».

4. Общие положения – Положение предназначено для формирования комплексной системы управления нематериальными активами на промышленном предприятии.

5. Содержательная часть – определяет порядок и принципы построения системы управления нематериальными активами промышленных предприятий.

Данное Положение закрепляет разработку и внедрение типовой формы управленческого учета «Регистрационная карточка учета нематериальных активов» (см. фрагмент далее) для повышения оперативности и информационности управленческих решений, сокращения

времени поиска и обработки запроса, систематизации и упорядочения данных об объекте управления при ведении управленческого учета нематериальных активов на промышленных предприятиях.

Регистрационные карточки выписывает бухгалтерия на основании актов приемки нематериальных активов и других документов (свидетельств, лицензий).

Каждая регистрационная карточка должна иметь индивидуальный номер, который присваивается бухгалтерией. Лучше всего нумерацию регистрационных карточек осуществлять по порядковой системе с учетом даты поступления нематериальных активов (месяца и года). Например, предприятие вводит на баланс программное обеспечение в мае месяце 2010 г., порядковый номер

Вся совокупность регистрационных карточек должна храниться в бухгалтерии согласно классификации нематериальных активов, по отдельным группам и подгруппам (классам), в соответствии с подразделениями и лицами, ответственными за их использование.

регистрационной карточки в этом случае примет вид: Регистрационная карточка № 0003/05-10. Значение 05-10 означает месяц и год поступления нематериальных активов (май 2010 г), а 3 - порядковый номер объекта учета. Для обеспечения однозначности присвоения карточкам регистрационных номеров необходимо завести специальный журнал (табл. 1).

Таблица 1

Образец заполнения журнала регистрации карточек учета нематериальных активов

Номер карточки	Название объектов нематериальных активов	Год, месяц	Примечания
00001/02-08	База данных «Лига»	2008, февраль	
00003/06-09	Стоимость права использования месторождения для добычи флюсового известняка	2009, июнь	
00004/09-09	Торговая марка	2009, сентябрь	
00005/	И т.д.		

Номера подгрупп (класса) нематериальных активов:

1. Объекты интеллектуальной собственности:

объекты промышленной собственности; авторские и смежные права.

2. Права пользования природными ресурсами:

права пользования недрами; права пользования лесными ресурсами; права пользования водными ресурсами; права пользования земельными ресурсами, право аренды земельного участка;

права пользования биологическими ресурсами.

3. Права пользования имуществом.

4. Гудвилл.

5. Отложенные расходы предприятия.

6. Прочие нематериальные активы, не отображаемые на балансе предприятия:

человеческий капитал;

рыночный капитал;

структурный капитал.

Оптимальной величиной регистрационного номера объекта НМА может быть десять знаков (разрядов), каждый из которых содержит определенную информацию:

первых два разряда – номер счета бухгалтерского учета нематериальных активов (учетная группа активов предприятия);

третий разряд – номер субсчета бухгалтерского учета нематериальных активов (учетная группа нематериальных активов);

четвертый и пятый разряды – номер подгруппы (класса) нематериальных активов;

шестой-десятый разряды – порядковый номер объекта нематериальных активов соответствующего класса.

С учетом такого подхода в табл. 2 приведены примеры присвоения регистрационных номеров нематериальным активам разных групп и классов.

Бухгалтерский учет нематериальных активов ведется на счете 12 «Нематериальные активы». Счет имеет следующие субсчета:

- 121 «Права пользования природными ресурсами»;
- 122 «Права пользования имуществом»;
- 123 «Права на знаки для товаров и услуг»;
- 124 «Права на объекты промышленной собственности»;
- 125 «Авторские и смежные с ними права»;

126 «Гудвилл»;

127 «Прочие нематериальные активы».

Регистрационный номер объектов нематериальных активов, не отображаемых на Балансе предприятия, имеет следующий вид: с первого по третий разряды вместо номера счета и субсчета бухгалтерского учета записывают ХХХ, что указывает на принадлежность объекта НМА к группе, не учитываемой в валюте баланса.

Таблица 2

Схема присвоения регистрационных номеров нематериальным активам разных подгрупп (классов)

№ п/п	Название классификационной подгруппы (класса) и отдельных объектов нематериальных активов	Учетная группа активов предприятия (счет)	Учетная группа нематериальных активов (субсчет)	Подгруппа (класс) нематериальных активов	Порядковый номер нематериальных активов соответствующего класса	Регистрационный номер объекта нематериальных активов
1	Патент на промышленный образец	12	4	11	00001	1241100001
2	Лицензия на добычу аглоруды	12	1	21	00002	1212100002
3	Клиентела предприятия	ХХ	Х	62	00003	ХХХ6200003
4	Стоимость прав на использование земельных участков	12	2	03	00004	122030004
5	Гудвилл по приобретению здания	12	6	04	00005	1260400005
6	Фирменное наименование предприятия	ХХ	Х	62	00006	ХХХ6200006
7	И т.д.					

Для обеспечения однозначности присвоения учетным объектам нематериальных активов регистрационных номеров необходимо по каждой классификационной подгруппе (классу)

завести специальные книги. Образец заполнения такой книги для класса нематериальных активов «Авторские и смежные с ними права» представлен в табл. 3.

Таблица 3

Образец Книги заполнения описи регистрационных номеров нематериальных активов

№	Номер регист-	Название объекта	Регистрационный	Отметка о выбытии
---	---------------	------------------	-----------------	-------------------

п/п	рационной карточки	нематериальных активов	номер	дата	номер документа
1	0003/06-09	Бухгалтерская программа «1С «Бухгалтерия»	1251200001	-	-
2	0009/03-10	Антивирусная программа	1241200002	-	-
3	0012/07-10	Лига-закон	1241200003	-	-

Выводы. Таким образом, управленческий учет нематериальных активов предприятия – это важнейшая часть информационной системы предприятия, которая обеспечивает менеджера релевантной, достоверной и полной информацией обо всех принадлежащих предприятию НМА, отображаемых и не отображаемых в валюте баланса. Автором предложены рекомендации по совершенствованию управленческого учета нематериальных активов на промышленных предприятиях Украины путем разработки типовых форм документации и инструкций к ним (рабочий документ «Положение об управленческом учете нематериальных активов предприятия», "Регистрационная карточка учета нематериальных активов") для формирования информационной базы НМА с целью моделирования процессов управления.

Литература

1. Валиулова А.Р. Регламентируем управленческий учет на предприятии / А.Р. Валиулова // Справочник экономиста. – 2008. – № 6 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.profiz.ru/se/6_2008/reglamentiruem_upr_uchet/. – Загл. с экрана.
2. Голов С.Ф. Управленческий учет: учебник для вузов / С.Ф. Голов. – Х.: Фактор, 2009. – 784 с.
3. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов / Т.П. Карпова. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 350 с.
4. Керимов В.Э. Организация управленческого учета на производственных предприятиях [Электронный ресурс] / В.Э. Керимов. – Режим доступа: http://www.cfin.ru/press/afa/2000-3/21_ker.shtml. – Загл. с экрана.
5. Корецький М.Х. Управлінський облік: навч. посібник / М.Х. Корецький. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 296 с.

6. Краюхин Г.А. Управление затратами на предприятии: учебник / Г.А. Краюхин. – М.: Бизнес-пресса, 2000. – 277 с.

7. Молвинский А.В. Учет затрат: на что обратить внимание / А.В. Молвинский // Финансовый Директор. – 2006. – № 3 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.iteam.ru/publications/finances/section_50/article_3298/. – Загл. с экрана.

8. Палий В. Управленческий учет (с элементами финансового учета) / В. Палий. – М.: Инфра-М, 1997. – 480 с.

9. Фирсов А.В. Управленческий учет: проблемы постановки и внедрения [Электронный ресурс] / А.В. Фирсов. – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/articles/finance/a106/42848.html>. – Загл. с экрана.

10. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры: пер. с англ. / под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова / Р. Энтони, Дж. Рис. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.

11. Аксенов А.П. Нематериальные активы: структура, оценка, управление: учеб.-метод. пособие / А.П. Аксенов. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 192 с.