

ДОКУМЕНТУВАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Л.В.Бражна, аспірант

ННЦ "Інститут аграрної економіки"

Предметом економічного дослідження є новий об'єкт обліку - нематеріальні активи. Акцентовано увагу на документуванні об'єктів обліку нематеріальні активи. Автором внесені пропозиції щодо процедури документування нематеріальних активів.

Предметом экономического исследования является новый объект учета - нематериальные активы. Акцентировано внимание на документировании объектов учета нематериальные активы. Автором внесены предложения относительно процедуры документирования нематериальных активов.

У вітчизняній науковій літературі активні дослідження питань обліку нематеріальних активів ведуть О.Б.Бутнік-Сіверський, Н.Г.Виговська, С.Ф.Голов, С.Я.Зубілевич, М.Я.Дем'яненко, І.Журавська, О.П.Козлова, Л.М.Котенко, В.Б.Моссаковський, В.Мурзов, М.Ф.Огійчук, В.М., Н.В.Парашутин, Г.В.Савицька, Р.С.Сауфулін, О.Д.Святоцький, В.В.Сопко, Н.М.Ткаченко, Н.В.Чабанова та інші автори. Однак, особливості відображення нематеріальних активів в обліку, проблеми документального оформлення надходження об'єктів прав на підприємство потребують подальшого дослідження та розробки методичних підходів до обліку та контролю.

Враховуючи актуальність вище описаних проблем, метою даної публікації є вивчення змісту документування, його місця і ролі в обліку нематеріальних активів та надання практичних рекомендацій щодо відображення прийняття на баланс об'єктів прав інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

Для досягнення поставленої мети передбачається вирішення наступних завдань:

- висвітлити питання документування, як елементу метода бухгалтерського обліку нематеріальних активів, яким забезпечується вірогідність, реальність, правдивість обліку;
- дослідити та виявити недоліки у діючому порядку документування нематеріальних активів, враховуючи при цьому особ-

ливості відображення прав інтелектуальної власності на підприємстві;

- надати пропозиції щодо внесення змін до порядку документального відображення і реєстрації в обліку об'єктів прав у складі нематеріальних активів.

Достовірне і своєчасне відображення в обліку фактів господарського життя є однією з передумов реалізації методу бухгалтерського обліку. Таке відображення в бухгалтерській літературі називають первинним обліком. Питанням організації первинного обліку присвятили свої праці Н.Г.Белов, В.А.Орлов [1], Г.Г.Кірейцев [8], А.М.Федяєв, В.Є.Кириченко [14] та інші. На наш погляд, враховуючи специфіку об'єктів обліку (нематеріальних активів), заслуговують на увагу думки професорів З.В.Кір'янової і А.Д.Трусова, які вважають первинний облік самостійною системою, яка виробляє інформацію для різних рівнів управління і відокремлюється від системи бухгалтерського обліку взагалі [13].

Професор М.Г.Белов [1] в 1978р. відмовився від попередньої назви “первинний облік” і замінив його “документацією господарських операцій”. Професор В.Г.Горелкін та інші в 1977р. свою працю з питань організації документування назвали “Первичная документация и ведение учетных регистров”, в 1997р. В.А.Луговой — “Система бухгалтерской документации на предприятии”. Не застосовується термін “первинний облік” і в Законі України №996-XIV, замість нього застосовують термін “документування” [5].

Доцільність такої заміни обґрунтовано доводить в своїй праці Т.А.Бутинець [2]. Професор П.С.Безруких, прямо зазначає, що “... не можна розглядати первинні документи як первинний облік, а бухгалтерський облік або статистику — як вторинний облік”. Ми підтримуємо думку про безпідставність наведеного поділу облікового процесу.

Документування є початком облікового процесу, якому відповідає спостереження за об'єктом, вимірювання об'єкту і фіксація інформації про нього на матеріальному носії у вигляді документу. Такі документи повинні мати юридичну силу або носити службовий

характер, а саме:

- документи, що підтверджують права правовласника (патент, свідоцтво, договір тощо);
- первинні облікові документи, що відображують факт надходження відповідного об'єкту обліку на підприємство (акти, накладні тощо);
- інші документи (звіти, облікові документи, службові завдання).

Документування, як фундамент бухгалтерського обліку висвітлювалось в багатьох працях [1, 2, 3, 4, 8, 9], тому зупинимось лише на окремих питаннях його методології стосовно об'єктів обліку — нематеріальних активів. Автори (вчені і практики) по-різному визначають місце документування в обліку нематеріальних активів: одні ототожнюють поняття документування та підстави прийняття на облік нематеріальних активів, інші розглядають його як етап обліку, що притаманний всім об'єктам обліку.

В нормативних документах [5, 11, 12], що регламентують документування нематеріальних активів, немає єдиного підходу щодо порядку оформлення первинних документів та сприйняття користувачами наявної в них інформації;

Специфіка нематеріальних активів висуває певні вимоги до інформаційного змісту первинних документів, якими оформлюються господарські операції: з придбання, створення, введення в експлуатацію, модифікацію і вибуття об'єктів. На наш погляд, первинні документи, що підтверджують факт здійснення господарських операцій з нематеріальними активами мають розкривати інформацію про:

- назву первинного документу, яка характеризує оформлену господарську операцію;
- дату складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст, кількісні та вартісні показники обсягу господарської операції;
- назву об'єкта нематеріальних активів, його інвентарний номер, дату початку і місце експлуатації, термін корисного використання;

- технічну характеристику та вартість об'єкта нематеріальних активів, його переоцінку, витрати на поліпшення, що підвищують їх можливості та строк використання, суму накопиченої амортизації;
- посади осіб, які здійснювали господарську операцію та оформлення первинних документів з їх підписами;
- перелік технічної документації, що передається (приймається) разом з об'єктом нематеріальних активів;
- походження коштів (власні, цільові), використаних для придбання, створення і поліпшення нематеріальних активів, та про безоплатно одержані нематеріальні активи.

На законодавчому рівні передбачено застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, а саме:

- НА-1 “Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів”;
- НА-2 “Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів”;
- НА-3 “Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів”.

Зазначені форми враховують специфіку досліджуваного об'єкта, але не забезпечують єдність методичних підходів до обліку всіх наявних нематеріальних активів підприємства.

Специфіка надходження об'єктів прав у складі нематеріальних активів, яка проявляється у первинній документації зумовлена фіксацією:

- об'єкту обліку (сфера та порядок використання, обсяг отриманих (переданих) прав, а також фізичні, функціональні, технологічні, економічні та інші характеристики);
- правочинності використання об'єкту (наявність відповідних правостановлюючих документів — факт отримання (придбання) прав використання на відповідний об'єкт).

Документальне оформлення надходження нематеріальних активів на підприємство потребує виваженого підходу. Тому визначено два можливих варіанти документального відображення об'єктів

прав інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів в обліку (рис.).

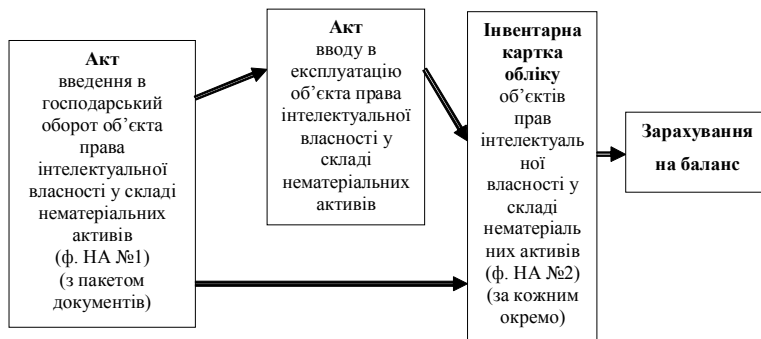


Рис. Схема документального відображення прийняття на баланс об'єктів прав інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів

Документальне оформлення надходження об'єктів прав у складі нематеріальних активів на підприємство залежить від дати вводу в експлуатацію або дати використання у виробництві такого об'єкта.

Купівлю об'єктів нематеріальних активів, безоплатне отримання та інші надходження комісія оформлює Актом введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, який складають на кожний об'єкт окремо. Члени комісії засвідчують такий акт підписами та разом з доданою до нього документацією передають до бухгалтерії, де він затверджується головним бухгалтером та керівником підприємства або уповноваженою особою. Датою складання Акта введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. НА №1) є:

- фактична дата придбання (надходження) об'єкта прав інтелектуальної власності;
- “дата введення в господарський оборот” або дата отримання підприємством прав (повних або часткових) на відповідний нематеріальний об'єкт обліку.

Такий Акт є первинним бухгалтерським документом, в якому має вказуватись: назва підприємства; склад комісії; назва об'єкта права у складі нематеріального активу та його коротка характеристика; структурний підрозділ, де використовуватиметься та спосіб його придбання. Вищезгаданий акт може виступати підставою:

1. Для відображення об'єктів нематеріальних активів в реєстрах синтетичного й аналітичного обліку, якщо об'єкт інтелектуальної власності використовується у виробництві.
2. Для висновку комісії при введенні в експлуатацію об'єктів нематеріальних активів у будь-який час без додаткового залучення фахівців та витрачання грошових коштів.

Слід зазначити, при другому варіанті документального оформлення надходження нематеріальних активів на підприємство (рис.1), коли між датою придбання та датою початку експлуатації (використання) об'єкта прав проходить якийсь час, через відсутність їх матеріального втілення не виникає витрат на утримання такого об'єкта прав.

Стосовно цього питання, пропонуємо початок використання об'єктів прав у виробництві оформляти Актом вводу в експлуатацію. На наш погляд, до нього доцільно додати пакет документів, які ідентифікують нематеріальні активи та підтверджують майнові права, тобто які описують об'єкт та правові умови введення об'єкта інтелектуальної власності в господарський оборот чи порядок його використання.

Введення в дію об'єктів нематеріальних активів у випадку створення власними силами також відбувається оформленням Акта вводу в експлуатацію об'єктів прав інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів на підставі договору окремо щодо кожного об'єкта обліку, де визначена доля авторської винагороди. Зауважимо, що запропонований Акт вводу в експлуатацію також:

- виступає підставою для складання всіх наступних облікових документів щодо руху відповідного об'єкту, таких як інвентарна картка обліку, розрахунку амортизації тощо. Для подальшої облікової роботи в акті проставляються інвентарний номер та рахунки синтетичного та аналітичного обліку;

- містить вичерпну інформацію про об'єкт обліку, що необхідна для подальшої переоцінки (індексації) балансової вартості нематеріальних активів, як це передбачено П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” [10];
- враховує особливість застосування нематеріальних активів, як об'єкта обліку є їх неподільність. Тому оформлюється вищезазначений акт в цілому на об'єкт прав.

Інформація про операції з нематеріальними активами відображається в первинних документах та облікових регістрах, які стають підставою для записів на рахунках бухгалтерського обліку та відіграють велику роль в обліку, а саме:

- відображають фактичний стан нематеріальних активів та їх змін;
- забезпечують контроль за наявністю і рухом нематеріальних активів;
- використовуються для проведення аналізу, прийняття управлінських рішень;
- є юридичним доказом здійснених операцій.

У зв'язку з тим, що специфіка досліджуваного об'єкту не дозволяє використовувати загальноприйняті підходи щодо змісту документування, які пропонуються теорією та нормативами бухгалтерського обліку стосовно матеріальних необоротних активів. Відповідно автором запропоновано наукові результати дослідження за наступними напрямками:

- сформульовано вимоги до інформаційного змісту документування господарських операцій з нематеріальними активами;
- визначено специфічні риси нематеріальних активів, як об'єкта обліку, що висуває певні вимоги до процедури їх документування;
- запропоновано порядок відображення прийняття на баланс об'єктів нематеріальних активів, який враховує особливості документального оформлення надходження об'єктів прав на підприємство. Оскільки вимагає від первинної облікової документації підтвердження факту існування відповідного активу (ідентифікації), що є дуже суттєвим при виконанні

облікових процедур.

Документальне оформлення є початковим і надзвичайно важливим етапом обліку нематеріальних активів, який повинен враховувати особливості обліку об'єктів прав, а також передбачати можливі надалі зміни в самому бухгалтерському обліку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Белов Н.Г., Орлов В.А. Организация первичного учета в сельскохозяйственных предприятиях. - М.: Изд-во "Статистика", 1973. - 272с.
2. Бутинець Т.А. Документування господарських фактів: теорія, методологія, комп'ютеризація. Наукове видання. - Житомир: ЖІТІ, 1999. - 412с.
3. Жуйкою Г.Г. Первичный учет и контроль в колхозах. -М.: Экономиздат, 1963. - 284с.
4. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет, контроль и аудит в системе управления предприятием. - К.: Издат. "Ваклер", 1997.- 976 с.
5. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999р. №996-XIV // Урядовий кур'єр. - 1999.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291.
7. Інтелектуальна власність в Україні: правові засади та практика. Том4. Оцінка інтелектуальної власності. Бухгалтерський облік та оподаткування / За ред.- О.Б. Бутніка-Сіверського, О.Д. Святоцького. - К.: Вид. дім "Ін Юре", 1999. - 348 с.
8. Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством. - К.: Издательство УСХА, 1992. - 240с.
9. Мурзов В., Журавська І. Нематеріальні активи: загальне та особливе // Бухгалтерія. - 2004.- №22(593). - С.33-38.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999р. №242.
11. Наказ Державного комітету статистики України "Про затвердження форм державних статистичних спостережень із статистики науки й інновацій та Інструкцій щодо їх складання" від 14.10.2004 р. № 558.
12. Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. №732.
13. Трусов А.Д. Кирьянова З.В. Бухгалтерский учет в условиях АСУП. - М.: Финансы, 1974. - 160 с.
14. Федяев А.М. Организация учета по журнально-ордерной форме на предприятиях АПК. - М.: Росагропромиздат, 1990. - 303 с.