

УДК 657

Н. В. Піскунова, к. е. н., доцент, Донецький національний університет;
Г. Є. Чубар, студент, Донецький національний університет;
К. С. Піскунова, студент, Донецький національний університет

УДОСКОНАЛЕННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З НЕМАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ

У статті проаналізовано діючі типові форми первинних документів з обліку інтелектуальної власності. Запропоновано створити форми документів для обліку всіх видів об'єктів у складі нематеріальних активів. Обґрунтовано доцільність використання іноземного досвіду у створенні нових форм документів.

Ключові слова: нематеріальні активи, бухгалтерський облік, форми первинного обліку, удосконалення, іноземний досвід.

Рис. 1, табл. 1, літ. 8.

Н. В. Пискунова, А. Е. Чубарь, Е. С. Пискунова

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ С НЕМАТЕРИАЛЬНЫМИ АКТИВАМИ

В статье проанализированы действующие типовые формы первичных документов по учету интеллектуальной собственности. Предложено создать формы документов для учета всех видов объектов в составе нематериальных активов. Обоснована целесообразность использования зарубежного опыта в создании новых форм документов.

Ключевые слова: нематериальные активы, бухгалтерский учет, формы первичного учета, совершенствование, иностранный опыт.

N. V. Piskunova, G. Y. Chubar, K. S. Piskunova

IMPROVING DOCUMENTED TRANSACTIONS OF INTANGIBLE ASSETS

The article analyzes the existing standard forms for primary accounting documents of intellectual property. The article proposes to create forms for accounting of all kinds of intangible assets. The expediency of the use of foreign experience in the creation of new forms of documents.

Keywords: intangible assets, accounting, forms of the primary accounting, improvement, foreign experience.

Розвиток економіки вимагає корінних змін у методах господарського управління і економічній роботі підприємства. Зростає необхідність у збільшенні ефективності облікових процедур на підприємстві й насамперед відносно специфічних облікових об'єктів, таких як нематеріальні активи. Таке покращення у роботі досягається, перш за все, завдяки правильній організації робочого часу, в якому суттєву роль відіграє процес документообігу, що починається з формування первинної документації. Тому удосконалення обліково-аналітичної роботи щодо нематеріальних активів в цьому напрямку стає одним з найважливіших моментів в економічній роботі підприємства.

На сьогодні українська облікова модель відображення нематеріальних активів перебуває в процесі розроблення раціональних форм первинного спостереження та до-

кументації. Дану проблематику у своїх наукових роботах піднімали такі вчені-економісти, як: Н. М. Бразілій, І. Є. Старко, Ю. В. Писаренко, П. О. Коронівський, І. Ю. Ковтун, І. І. Криштопа, Н. Ю. Пузиня та інші, але деякі питання, щодо покращення форм первинної документації з обліку нематеріальних активів, залишилися відкритими і потребують подальшого дослідження.

Метою даної статті є розробка пропозицій стосовно вдосконалення первинної облікової документації, яка регулює рух та оцінку нематеріальних активів в національній обліковій системі.

Бухгалтерський облік являє собою впорядковану систему збору, реєстрації та узагальнення в грошовому вираженні інформації про активи, в тому числі нематеріальні, та зобов'язання організації, шляхом суцільного, безперервного і документального обліку всіх господарських операцій. Записи в облікових регістрах проводяться на підставі первинних документів.

Первинні документи — це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення [1].

На сучасному етапі господарювання типові форми первинної облікової документації з обліку надходження та вибуття нематеріальних активів не розроблено (не враховуючи форми з обліку лише прав інтелектуальної власності у складі НМА). Тому підприємства можуть за власним бажанням використовувати або уніфіковані форми первинної облікової документації з обліку основних засобів, або самостійно розроблені форми документів, які повинні мати обов'язкові реквізити, визначені у Положенні № 88 [1].

До обов'язкових реквізитів належать: найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), дата і місце складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [1].

Пропонуємо також до числа обов'язкових реквізитів (при самостійному створенні бланків первинного документу з обліку нематеріальних активів) додавати номер документа, який відіграє значну роль в процесі документообігу, тому що дозволяє не тільки полегшити пошук пов'язаних з рухом конкретного об'єкту документів, але й зменшує вірогідність шахрайства, посилюючи контрольну функцію обліку.

Для здійснення первинного обліку наявності та руху об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів застосовуються типові форми, затверджені наказом Міністерства фінансів № 732 від 22.11.2004 р. (табл. 1) [2]. Але саме до первинних документів, на нашу думку, з цього переліку треба відносити лише форми НА-1 «Акт введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» та НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», тому що вони фіксують та підтверджують факт здійснення господарської операції.

Щодо таких форм документів, як: НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» та НА-4 Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», то вони складаються на основі інших первинних документів, тому не належать до їх складу.

Як вже зазначалося, на сьогодні ще не розроблено первинної документації для інших об'єктів у складі нематеріальних активів, окрім інтелектуальної власності, тому для документального оформлення надходження та вибуття інших НМА підприємство змушено використовувати типові форми документації для основних засобів, порядок застосування яких встановлено наказом Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку основних засобів» від 29.12.2005 № 352 [3]. Так, взяття на облік нематеріальних активів може здійснюватися на підставі Акту при-

Таблиця 1

**Типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності
у складі нематеріальних активів та порядок їх застосування**

№ форми	Назва форми	Сфера застосування	Підстава для оформлення	Хто складає та кількість примірників	Де і коли складається документ
1	2	3	4	5	6
НА-1	Акт введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Для оформлення операцій із введення в господарський обіг і використання окремих придбаних об'єктів права інтелектуальної власності підприємств, установ та організацій, незалежно від форм власності	Технічна, науково-технічна та інша документація (ліцензійний договір, авторський договір, патент)	Складає в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальна комісія	Складається в день введення в експлуатацію об'єкта за містом його експлуатації
НА-2	Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності	Акт введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. № НА-1); Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. № НА-3)	Заповнює бухгалтер з обліку НА в 1 примірнику на кожен об'єкт чи групу об'єктів НА	Складається в бухгалтерії по мірі надходження НА
НА-3	Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Для оформлення вибуття об'єктів нематеріальних активів під час їх списання	Зазначають причини вибуття (закінчення /дострокового припинення строку дії: майнових прав, договору на використання майнових прав, ліцензійного договору тощо); залишкову вартість визначають за даними бухгалтерського обліку	Складає у 2-х примірниках призначена комісія, затверджує керівник підприємства чи особа, на те уповноважена	Складається в день вибуття (ліквідації) об'єкта за містом його експлуатації
НА-4	Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцем знаходженням об'єктів права інтелектуальної власності та за кожною особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності	Наявність об'єктів права інтелектуальної власності встановлюється за документами, що були підставою для їх оприбуткування або якими оформлені (підтвержені) майнові права	Складає в одному примірнику призначена інвентаризаційна комісія	Складається в день здійснення інвентаризації за місцем експлуатації об'єкта

ймання-передачі основних засобів (ф. №ОЗ-1), який складається на кожний окремий об'єкт. Порядок його оформлення та застосування такий самий, як і документу ф. НА-1, але у формі № ОЗ-1 не вистачає певних граф, які б враховували особливості обліку нематеріальних об'єктів. Отже, основним завданням для вирішення даної проблеми є розроблення типової форми первинного обліку акта приймання-передачі для нематеріальних активів, до обов'язкових реквізитів якої входили б наступні графи [4]:

- найменування або код здавача (організації, структурного підрозділу);
- найменування або код отримувача (організації, структурного підрозділу);
- дебет рахунку і субрахунку і код аналітичного обліку;
- кредит рахунку, субрахунку і код аналітичного обліку;
- первісна (балансова) вартість об'єкта;
- строк корисного використання;
- порядок нарахування амортизації (сума, норма амортизації, код рахунку).

В акті також треба зазначити номер і дату видачі охоронного документа на отримуваний об'єкт або номер і дату підписання договорів, перелік прийнятих документів і їх місцезнаходження після приймання.

На підставі акта приймання-передачі доречно складати картки обліку нематеріальних активів, які вже використовуються фахівцями у російській практиці, але в Україні такої форми обліку не існує. Приклад такої форми для потреб обліку українських підприємств наведено на рисунку 1.

Картка повинна вестися у бухгалтерії на кожен об'єкт нематеріальних активів окремо у одному екземплярі. В ній кожному об'єкту повинен бути присвоєний інвентарний номер та зазначена сума місячної амортизації.

У графі 7 вказується сума амортизації, яка обчислюється щомісяця за нормами, розрахованими виходячи з первісної вартості та строку корисного використання.

У розділі «Коротка характеристика об'єкта нематеріальних активів» записуються тільки основні показники об'єкта, виключаючи дублювання даних з наявної в організації технічної документації на даний об'єкт.

Для вибуття (списання) об'єкта нематеріальних активів підприємства іноді вимушені використовувати бланк акта на списання об'єкта основних засобів (ф. № ОЗ-3). Для подолання даної проблеми необхідно розробити типову форму Акту на вибуття (списання) об'єкта НА, яка, крім обов'язкових реквізитів, повинна містити таку інформацію, як [4]:

- код виду операції;
- код особи, яка відповідає за охорону об'єкта;
- найменування або код здавача (організації, структурного підрозділу);
- найменування або код отримувача (організації, структурного підрозділу);
- дебет рахунку, субрахунку і код аналітичного обліку;
- кредит рахунку, субрахунку і код аналітичного обліку;
- первісну (балансову) вартість;
- строк корисного використання;
- суму нарахованої амортизації;
- дату і номер наказу (розпорядження), на підставі якого була назначена комісія із списання (вибуття) об'єкта нематеріальних активів;
- причина списання (вибуття);
- висновок комісії;
- номер і дата видачі охоронного документа на вибутий (списаний) об'єкт;
- перелік переданих правоотримувачу документів.

Порядок оформлення даного документу повинен бути такий самий, як і Акта ф. НА-3.

Підприємство (установа) також має вести оперативний облік об'єктів права інтелектуальної власності в період їх визнання, відповідальність за який несе підрозділ чи особа, призначена для цього керівником установи.

подані в Україні», ІВ-2 «Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, що подані до компетентних органів іноземних держав», ІВ-3 «Журнал реєстрації використаних винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем», ІВ-4 «Журнал реєстрації раціоналізаторських пропозицій», ІВ-5 «Заява про раціоналізаторську пропозицію», ІВ-6 «Акт про використання об'єкта права інтелектуальної власності» [6].

Процес оцінки вартості нематеріальних активів також супроводжується оформленням відповідних документів. У випадках проведення незалежної оцінки майна суб'єктом господарювання складається звіт про оцінку майна. При самостійному проведенні оцінки майна органом державної влади або органом місцевого самоврядування складається акт оцінки майна. Звіт про оцінку майнових прав інтелектуальної власності складається у повній формі з урахуванням вимог, установлених пунктами 56, 59, 60 і 61 Національного стандарту № 1 і повинен містити [7]:

- опис об'єкта оцінки, який дає змогу його ідентифікувати;
- дату оцінки та дату завершення складення звіту, а у разі потреби — строк дії звіту та висновку про вартість майна відповідно до вимог законодавства;
- мету проведення оцінки та обґрунтування вибору відповідної бази оцінки, якщо інше не передбачено законодавством;
- перелік нормативно-правових актів, щодо яких проводиться оцінка;
- перелік обмежень щодо застосування результатів оцінки;
- виклад усіх припущень, у межах яких проводилася оцінка;
- опис та аналіз зібраних і використаних вихідних даних та іншої інформації під час проведення оцінки;
- висновки щодо аналізу існуючого використання та найбільш ефективного використання об'єкта оцінки;
- виклад змісту застосованих методичних підходів, методів та оціночних процедур, а також відповідних розрахунків, за допомогою яких підготовлено висновок про вартість майна;
- письмову заяву оцінювача про якість використаних вихідних даних та іншої інформації, особистий огляд об'єкта оцінки, дотримання національних стандартів оцінки майна та інших нормативно-правових актів з оцінки майна під час її проведення, інші заяви, що є важливими для підтвердження достовірності та об'єктивності оцінки майна і висновку про його вартість;
- висновок про вартість майна;
- додатки з копіями всіх вихідних даних, а також у разі потреби — інші інформаційні джерела, які роз'яснюють і підтверджують припущення та розрахунки.

Висновок про вартість майна повинен містити відомості про (7):

- замовника оцінки та виконавця звіту про оцінку майна;
- назву об'єкта оцінки та його коротку характеристику;
- мету і дату оцінки;
- вид вартості, що визначався;
- використані методичні підходи;
- величину вартості, отриману в результаті оцінки.

У разі потреби оцінювач має право відобразити у висновку свої припущення та застереження щодо використання результатів оцінки.

Звіт і висновок підписуються оцінювачами, які безпосередньо проводили оцінку майна, і скріплюється печаткою та підписом керівника суб'єкта оціночної діяльності — суб'єкта господарювання. Законодавством можуть бути встановлені додаткові вимоги до оформлення висновку про вартість об'єкта оцінки.

Звіт про оцінку майнових прав інтелектуальної власності, додатки до нього готуються не менш як у двох примірниках, один з яких зберігається в оцінювача, а інші видаються замовнику після реєстрації в книзі обліку виданих документів.

Зразок типової форми складання звіту про оцінку майнових прав інтелектуальної власності не наведено в жодному з нормативних документів. Виходячи з цього, залежно від умов договору, звіт може бути або простим бланком, складеним за стандартною формою, або докладною письмовою доповіддю, при цьому він не повинен допускати неоднозначного тлумачення або вводити в оману. З огляду на це, в разі надходження на підприємство такого об'єкта, як нематеріальний актив, рекомендується застосовувати запропоновану Іриною Криштопою форму «Акт оцінки нематеріальних активів», яка дасть змогу узагальнити інформацію про первісну вартість створених нематеріальних активів. Також, ця форма може використовуватися для нематеріальних активів, що надійшли на підприємство за справедливою вартістю (внесок до статутного капіталу, безоплатне отримання, обмін на подібний (неподібний) об'єкт), оскільки у цих випадках справедлива вартість таких об'єктів підтверджується експертним шляхом. У разі надходження об'єктів за продажною вартістю через вільну торгівлю, їх вартість хоча і визначена через активний ринок, і є справедливою, може відрізнятись від експертної оцінки, а тому також можливе використання вказаної форми.

Пропонована форма містить такі графи [8, с. 174]:

- «спосіб надходження нематеріального активу», що передбачає зазначення шляху надходження на підприємство нематеріального активу;
- «первісна вартість», як історична (фактична собівартість) активу, де окремими графами зазначаються: «початкові витрати» підприємства на придбання (створення) нематеріального активу та «витрати на доведення» об'єкту до стану придатного у використанні;
- «експертна (оціночна) вартість» як результат експертної оцінки нематеріального активу за справедливою вартістю (ринковою або неринковою);
- «різниця», де зазначається різниця між початковими витратами з історичної (фактичної) вартості активу та його експертною (оціночною) вартістю, що є справедливою (ринковою або неринковою) вартістю;
- «примітка», де зазначається необхідність дооцінки або уцінки історичної (фактичної) вартості об'єкту.

Таким чином, відображення нематеріальних активів, як особливого виду об'єкта бухгалтерського обліку, повинно бути забезпечено документацією, яка б враховувала специфічні ознаки кожного з таких об'єктів. На сьогоднішній день на законодавчому рівні затверджені типові форми первинного обліку лише для об'єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, тому підприємства зобов'язані або використовувати форми для обліку основних засобів, або розробляти бланки документів власними силами, враховуючи вимоги чинної законодавчої бази. Вдосконалення первинного обліку нематеріальних активів повинно відбуватися у напрямках посилення змістового навантаження під час розроблення конкретної форми з метою забезпечення відображення всіх особливостей кожного об'єкта у складі нематеріальних активів. Також покращенню обліку нематеріальних активів сприятиме запозичення з російського законодавства такої форми документу, як «Картка обліку нематеріальних активів», яка покращить контроль за рухом нематеріальних об'єктів на підприємстві. Щодо національної нормативної бази в сфері оцінки нематеріальних активів, то є певний недолік — відсутність типової форми акту (звіту) про оцінку. Використання раціональних форм первинних документів сприятиме оперативності прийняття управлінських рішень, отриманню необхідних даних для управлінського та економічного аналізу, впливатиме на достовірність оцінки об'єктів нематеріальних активів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ Міністерства фінансів України, від 24.05.1995, № 88 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

2. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : Наказ Міністерства фінансів України, від 22.11.2004 р., № 732. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.
3. Про затвердження типових форм первинного обліку основних засобів : Наказ Міністерства статистики України, від 29.12.1995 р., № 352 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.uazakon.com/documents/date_5y/pg_irlwe/index.htm.
4. Бразілій Н. М. Документальне оформлення наявності та руху нематеріальних активів / Н. М. Бразілій [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/10674/1/Brazilii.pdf>.
5. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве : Постановление Госкомстата РФ, от 30.10.97, № 71а (ред. от 21.01.2003) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakonprost.ru/content/base/12801>.
6. Про затвердження форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, композицій (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій) та Інструкції щодо їх застосування : Наказ Міністерства статистики України, від 10.08.2004 р., № 469 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1054-04>.
7. Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» : Постанова Кабінету Міністрів України, від 10.09.2003, № 1440 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>.
8. Криштопа І. Оцінка нематеріальних активів: проблемні питання та напрямки їх вирішення / І. Криштопа // Галицький економічний вісник. — 2010. — № 1 (26). — С. 169-176.

Представлено в редакцію 25.02.2013 р.