

## ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ НАЯВНОСТІ ТА РУХУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

*Н. М. Бразілій, асп.*

*Черкаський державний технологічний університет*

*У статті розглянуто особливості документального оформлення операцій з нематеріальними активами від моменту їх надходження на підприємство і прийняття на облік до моменту списання або вибуття. Запропоновано форми первинної облікової документації безпосередньо для нематеріальних активів, які дадуть змогу збільшити оперативність інформації та забезпечити контроль за наявністю та рухом нематеріальних активів на підприємствах України.*

Обов'язковою ознакою нематеріального активу є відсутність матеріальної форми відносно будь-якого об'єкта, що береться на облік [1], проте повинні бути документи, що його ідентифікують, тобто підтверджують існування самого об'єкта та права підприємства на його використання в тій чи іншій формі. До таких документів відносять, насамперед документи, що описують нематеріальний актив або порядок його використання, а також документи, що підтверджують ті чи інші майнові права підприємства. При цьому право на нематеріальний актив не пов'язано з правом власності на матеріальний об'єкт, в якому він виражений, наприклад, матеріальний носій програм для ЕОМ.

Право користування землею береться на облік на підставі оформленої відповідно до встановленого законодавством порядку документації, що підтверджує право підприємства на земельну ділянку. Право на винахід, корисні моделі, промислові зразки підтверджується відповідними патентами та ліцензійними договорами. Що ж стосується ноу-хау, то підприємство повинно мати повний вербальний або винахідний опис. Підтвердженням права на товарний знак є свідоцтво або договір поступки, зареєстрований належним чином. Геологічна та інша інформація про надра подається у вигляді геологічних звітів, карт та інших матеріалів.

Питанням документального оформлення операцій з нематеріальними активами приділено багато уваги в економічній літературі. Вперше необхідність технічної сторони реєстрації даного виду активів відображено в роботі Шнейдман Л.З. (1991 р.), коли спільні підприємства стали перед проблемою документального підтвердження внесення до статутного капіталу нематеріальних активів. У даній ситуації було запропоновано використовувати форми первинних документів з обліку основних засобів. Такої ж самої точки зору дотримуються у своїх працях такі вчені, як Ткаченко Н.М., Чабанова М.В., Когенко Л.Н., Сопко В.В., Шевченкова Л., Шарухін А., Грабова Н., Яремчик С., Сова М., Оніщенко Т. та інші. На думку цих авторів, основною вимогою до змісту первинного документа є детальний опис об'єкта, наявність його первісної вартості, норми амортизації, строку корисного використання, назву підрозділу, в якому буде використовуватися даний об'єкт, підписи посадових осіб, які прийняли об'єкт, перелік документів, які характеризують сам об'єкт або порядок його використання. У той самий час не один із використовуваних сьогодні документів не відповідає даним вимогам, не відображає операцій переоцінки, вдосконалення нематеріальних активів. Тому однією з основних проблем щодо документального оформлення нематеріальних активів є проблема їх розроблення.

Первинні документи необхідні для відображення інформації про здійснення господарських операцій в регістрах бухгалтерського обліку і повинні містити достовірні дані і складатися в момент здійснення господарської операції або безпосередньо після її закінчення.

На сучасному етапі господарювання типові форми первинної облікової документації з обліку надходження та вибуття нематеріальних активів не розроблені (не враховуючи деяких форм з обліку лише прав інтелектуальної власності). Тому підприємства можуть за власним бажанням використовувати:

- уніфіковані форми первинної облікової документації з обліку основних засобів [2];
- самостійно розроблені форми документів, які мають обов'язкові реквізити, визначені законодавством.

Згідно з п. 2 ст. 9 Закону України про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити [3, 1]:

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції, і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Залежно від характеру операції, вимог нормативних актів, методичних вказівок з бухгалтерського обліку і технології обробки облікової інформації в первісні облікові документи, крім обов'язкових, можуть бути включені й додаткові реквізити [4].

Первісні облікові документи оформлюють за фактом надходження (вибуття) об'єктів нематеріальних активів, їх виготовлення, отримання прав на їх використання. Роблять це на підставі документів, які підтверджують право підприємства як право власника і відображають сутність господарських операцій.

В умовах автоматизованого ведення бухгалтерського обліку реквізити первинних документів доречніше буде зафіксувати у вигляді кодів.

Для здійснення контролю і впорядкування обробки даних про господарські операції на підставі первісної документації складаються зведені облікові документи [3].

Згідно з ст. 9 Закону України про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків та платежів з кожної іноземної валюти окремо. Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

Регістри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні. Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

У разі складання та зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами.

Підприємство вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку та забезпечує їх належне зберігання протягом встановленого строку. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

Первинні документи та регістри бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства тільки за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законами. Посадова особа підприємства має право в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, зняти копії документів, що вилучаються. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються, у порядку, встановленому законодавством [3].

Як вже зазначалося вище, сьогодні ще не розроблено первинної документації щодо надходження та вибуття нематеріальних активів, тому підприємства змушені використовувати типові форми документації для основних засобів [2, 5], які були розроблені ще в радянські часи, затверджені Постановою Держкомстату СРСР від 28.12.1989 року № 241 «Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств і організацій» в редакції від 30.01.2003 року та наказам Міністерства статистики України від 29.12.1995 року №352 «Про затвердження типових форм первинного обліку основних засобів».

Слід зазначити, що взяття на облік нематеріальних активів повинно відображатися на підставі акта приймання. Але через те що такої форми обліку для даного виду активів не існує, як такий використовується акт приймання-передачі основних засобів (уніфікована форма № ОЗ-1). Таким чином, основним завданням для вирішення даної проблеми є розроблення типової форми первинного обліку акта приймання-передачі нематеріальних активів [6], який би використовувався для зарахування до складу нематеріальних активів окремих об'єктів, які надійшли шляхом:

- придбання за плату в інших організацій або фізичних осіб;
- виготовлення господарським або підрядним шляхом;
- отримання від інших організацій або осіб безоплатно (згідно з договором дарування);
- внесення засновниками в рахунок їх вкладів до статутного капіталу;
- передачі в обмін на інше майно і іншим чином.

Додатково до обов'язкових реквізитів в акті необхідно ввести такі графи:

- 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;
- порядок нарахування амортизації (сума, норма амортизації, код рахунку).

В акті також зазначаються номер і дата видачі охоронного документа на отримуваний об'єкт або номер і дата підписання (якщо передбачено – дата реєстрації) договорів, перелік прийнятих документів і їх місцезнаходження після приймання.

Здавач зазначає: «Об'єкт нематеріальних активів здав» і підписує акт із зазначенням посади і розшифровуванням підпису.

Отримувач зазначає «Об'єкт нематеріальних активів прийняв» і підписує акт, із зазначенням посади і розшифровуванням підпису.

За загальними вимогами акт оформлює комісія, яка призначається наказом керівника. До складу комісії, як правило, входять представники адміністрації організації, працівники бухгалтерії, а також спеціалісти, які здатні оцінити об'єкт нематеріальних активів.

На зворотному боці акта в розділі «Висновок комісії» наводяться висновки комісії, в тому числі і відомості про матеріальний носій, на якому отриманий об'єкт нематеріальних активів (наприклад, дискета), обґрунтування строку корисного використання.

Акт про приймання-передачу підписують із зазначенням посади і розшифруванням підписів голови та членів комісії.

До акта необхідно додати всі первинні документи, які стосуються даного об'єкта нематеріальних активів:

- документи, що підтверджують права підприємства на даний об'єкт;
- документи, що описують його техніко-економічні особливості і порядок їх використання;
- документи, що підтверджують витрати, які формують первісну вартість об'єкта (витрати на придбання, доведення об'єкта до стану, в якому він придатний до використання в запланованих цілях, тощо).

Далі на підставі акта приймання–передачі нематеріальних активів доречно буде складання картки обліку нематеріальних активів. Такий документ вже використовується фахівцями в російській практиці, але в Україні такої форми обліку не існує. Тому запозичення такої типової форми первинного обліку буде досить правильним.

В Україні, слід відмітити, існує схожа форма, яка називається «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», але дана форма не відображає повної інформації про всі види нематеріальних активів. Тому необхідне коригування даного питання.

Таким чином, для обліку всіх видів нематеріальних активів, які надійшли на підприємство для використання, необхідне застосування інвентарної картки обліку нематеріальних активів [6], яка буде оформлятися в одному екземплярі на підставі акта приймання-передачі.

Картка ведеться в бухгалтерії на кожен об'єкт нематеріальних активів окремо.

Кожному об'єкту нематеріальних активів присвоюється інвентарний номер. Також у картці необхідно зазначити суму амортизації, яка нараховується щомісячно за нормами, розрахованими виходячи з первісної вартості і строку корисного використання об'єкта.

Як уже зазначалося раніше, в ряді випадків об'єкт нематеріальних активів повинен бути оцінений незалежним експертом. При цьому в організації складається акт оцінки нематеріальних активів [4]. Крім обов'язкових реквізитів даний документ містить інформацію:

- про місцезнаходження документів, які підтверджують наявність об'єкта і прав власності підприємства на нього;
- про причину встановлення експертної вартості об'єкта.

Основою для встановлення первісної вартості об'єкта нематеріальних активів може бути:

- при виготовленні об'єкта – дані бухгалтерського обліку про витрати на виготовлення;
- при придбанні об'єкта – фактичні дані товаросупроводжувальних документів (рахунків, накладних), які фіксують ціну об'єкта і розмір супутніх витрат;
- при отриманні об'єкта безоплатно або як внесок до статутного капіталу – звіти про оцінку, які надаються незалежними оцінювачами.

Акт оцінки підписується керівником і головним бухгалтером підприємства з зазначенням посади і прізвища, також зазначається дата підписання документів, він засвідчується печаткою.

Відображення в бухгалтерському обліку підприємства операцій, пов'язаних з наданням (отриманням) права на використання об'єктів інтелектуальної власності (крім права використання найменування місця походження товару), здійснюється на підставі укладених між правовласником і користувачем ліцензійних угод (виключна, невиключна, відкрита ліцензія), авторських угод (про передачу виключних, не виключних прав на використання витворів мистецтва, літератури, мистецтва), угод комерційної концесії та інших аналогічних угод, укладених відповідно до законодавства України. На підставі даних угод до підприємства переходить тільки право на використання об'єкта інтелектуальної власності, але невиключні права на даний об'єкт. Слід також зазначити, що об'єкти нематеріальних активів, отримані у тимчасове користування, обліковуються на балансовому рахунку підприємства.

Господарські операції за ліцензійними, авторськими угодами і угодами комерційної концесії повинні відображатися в актах (накладних) приймання-передачі активів, на підставі яких у бухгалтерському обліку відображаються:

- представлення права на використання об'єктів нематеріальних активів – у підприємства-правовласника;
- отримання права на використання об'єктів нематеріальних активів – у підприємства-користувача;
- списання об'єкта з позабалансового обліку підприємства-користувача після закінчення строку угоди про надання права на використання даних об'єктів.

Вибуття (списання) об'єкта нематеріальних активів також необхідно оформлювати відповідним актом. Але типової форми такого документа також не існує, тому підприємства знову ж таки змушені використовувати бланк акта на списання об'єкта основних засобів (форма № ОЗ-4) [2, 5]. Але доречніше було б розробити специфічний документ для обліку списання нематеріальних активів, який можна назвати акт на списання (вибуття) об'єкта нематеріальних активів.

До акта необхідно додати всю технічну, правову і витратну документацію, яка належить до даного об'єкта нематеріальних активів.

Акт на списання (вибуття) об'єкта нематеріальних активів, крім обов'язкових реквізитів, повинен містити таку інформацію:

- 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 рахунка, субрахунка і код аналітичного обліку;
- кредит рахунка, субрахунка 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.

У даному акті також необхідно відобразити:

- номер і дату видачі охоронного документа на вибулий (списаний) об'єкт;
- перелік переданих правоотримувачу документів.

Акт на списання (вибуття) об'єкта нематеріальних активів підписують, з зазначенням посади і прізвища, голова комісії із списання (вибуття) об'єкта, члени комісії.

Здавач зазначає: «Об'єкт нематеріальних активів здав» і підписує акт із зазначенням посади і розшифровуванням підпису. Підпис здавача засвідчується печаткою.

Отримувач зазначає: «Об'єкт нематеріальних активів прийняв» і підписує акт із зазначенням посади і розшифровуванням підпису.

На підставі первинних документів рух нематеріальних активів протягом звітного періоду відображається в облікових регістрах [1], інформація яких потім використовується для заповнення Головної книги та форм звітності. За рахунком 12 «Нематеріальні активи» ведеться журнал і за рахунком 19 «Негативний гудвіл» ведеться журнал – ордер №4. Також підприємствам буде доцільно вести такі регістри обліку, як:

- відомість наявності об'єктів нематеріальних активів;
- оборотна відомість нематеріальних активів;
- журнал обліку операцій руху нематеріальних активів;
- відомість нарахування амортизації нематеріальних активів.

Таким чином, вивчення питань документального оформлення операцій з нематеріальними активами дозволяє зробити такі висновки:

- всі первинні документи з обліку нематеріальних активів повинні формуватися в розрізі господарських операцій: придбання, переміщення, вибуття;
- основні реквізити документів повинні чітко описувати об'єкт нематеріальних активів у процесі господарської операції;
- для раціоналізації обліку нематеріальних активів первісний документ повинен містити оптимальну кількість реквізитів;
- форми первісних документів повинні виключати дублювання інформації про нематеріальні активи;
- регістри синтетичного і аналітичного обліку повинні бути максимально пристосовані для формування показників фінансової звітності.

Дані рекомендації дозволять підвищити оперативність інформації, забезпечити контроль наявності та руху нематеріальних активів, отримувати необхідні дані для здійснення оцінки, аудиторських процедур, економічного аналізу ефективності і доцільності подальшого використання нематеріальних активів на підприємстві.

## SUMMARY

*In the article specialties of documental formation of operations with non-material assets from the moment of their incoming and confirming at firm to the moment of termination or excluding are searched. It is recommended forms of primary accounting documentations particularly for non-material assets. The last ones give the opportunity to increase operating information and to provide control of presence and movement of non-material assets at enterprises of Ukraine.*

## СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. N 242.
2. Наказ «Про затвердження типових форм первинного обліку основних засобів», затверджений Міністерством статистики України від 29.12.1995 року №352.
3. Закон України про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні (зі змінами і доповненнями, внесеними Законами України від 11 травня 2000 року № 1707-111, від 8 червня 2000 року № 1807-111, від 22 червня 2000 року № 1829-111)
4. Воронина Л.И. Учет нематериальных активов: Учебное пособие. – М.: Изд-во Эксмо, 2005. – 240с.
5. Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств і організацій, затверджено постановою Держкомстату СРСР в редакції від 30.01.2003 року № 241.
6. Карзаева Н.Н., Колтакова М.И. Нематериальные активы: бухгалтерский и налоговый учет.- Москва: Бухгалтерский учет, 2002.- 206с.

*Надійшла до редакції 5 жовтня 2005 р*