

УДК 657:336.763

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ АПК В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

С. В. ГУДКОВ, А. Л. ТАРАСЕНКО

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»,
г. Горки, Республика Беларусь, 213407, e-mail: gudkou@mail.ru

(Поступила в редакцию 15.02.2019)

В процессе развития рыночных отношений в имуществе субъектов хозяйствования неуклонно возрастает доля нематериальных активов. Это является следствием быстрого распространения информационных технологий, обострением конкуренции, стремления предприятий к выходу на новые рынки как отечественные, так и мировые. В связи с этим они становятся все более значимыми объектами с позиций бухгалтерского учета для множества субъектов экономики.

На основании результатов проведенного исследования предлагается нематериальные активы, используемые в организациях АПК, разделить на специальные группы: информационные ресурсы; организационные ресурсы; право пользования; объекты интеллектуальной собственности. Данная классификация нематериальных активов позволит более грамотно учесть особенности нематериальных активов, объективно отразить их экономическую сущность и назначение, а также будет являться основой для грамотного их отражения и детализации на счетах бухгалтерского учета. Полученные результаты позволили определить дальнейшее совершенствование методики бухгалтерского учета, в частности ведения синтетического учета и документального оформления хозяйственных операций. Так, в исследовании предлагается открыть специальные субсчета к счету 04 «Нематериальные активы» и с их помощью отражать все хозяйственные операции, связанные с поступлением и использованием данных активов. Также важным элементом является грамотное документальное отражение данных операций, что дало основание для определения основных направлений совершенствования первичного учета движения нематериальных активов в организациях АПК и разработке специальных форм бухгалтерских документов. При проведении исследования были определены рекомендации по учету нематериальных активов в организациях АПК Горецкого района Могилевской области: ОАО «Горецкая райагропромтехника», РУП «Учхоз БГСХА», КСУП «Племзавод «Ленино».

Ключевые слова: нематериальные активы, классификация, характеристика, бухгалтерский учет, синтетический учет, первичный учет, проблемы, совершенствование.

In the process of development of market relations in the property of business entities, the share of intangible assets is steadily increasing. This is a consequence of the rapid spread of information technology, increased competition, the desire of enterprises to enter new markets, both domestic and global. In this regard, they are becoming more and more significant objects from the standpoint of accounting for a variety of economic actors.

Based on the results of the study, it is suggested that intangible assets used in organizations of the agro-industrial complex be divided into special groups: information resources; organizational resources; right to use; intellectual property. This classification of intangible assets will allow more intelligently to take into account the features of intangible assets, objectively reflect their economic nature and purpose, and will also be the basis for their proper reflection and detailing in the accounting books. The results obtained allowed us to determine the further improvement of the accounting methodology, in particular, the maintenance of synthetic accounting and the documentation of business transactions. Thus, the study proposes to open special subaccounts to account 04 "Intangible assets" and with their help reflect all business transactions related to the receipt and use of these assets. Also an important element is a competent documentary reflection of these operations, which provided the basis for determining the main directions of improving the primary accounting of the movement of intangible assets in organizations of the agro-industrial complex and the development of special forms of accounting documents. During the study, recommendations were made for the accounting of intangible assets in the organizations of the agro-industrial complex of the Gorki district of the Mogilev region: OAO «Goretskaya district agro-industrial machinery», experimental farm of BSAA, Lenino pedigree cattle farm.

Key words: intangible assets, classification, characteristics, accounting, synthetic accounting, primary accounting, problems, improvement.

Введение

На современном этапе экономического развития роль нематериальных активов очень важна. В последнее время они становятся все более значимыми объектами учета для множества субъектов хозяйствования. Практически ни одно современное предприятие не обходится без использования в своей деятельности разнообразных объектов нематериальных активов, наличие которых является своего рода движущей силой в развитии хозяйствующего субъекта. Нематериальные активы хорошо организованного бизнеса с течением времени имеют тенденцию к постоянному росту, позволяют генерировать доходы, обеспечивают хозяйствующему субъекту устойчивое конкурентное преимущество. Это является следствием быстрого распространения информационных технологий, обострением конкуренции, стремления предприятий к выходу на новые рынки как отечественные, так и мировые. Таким образом, в настоящее время возрастает

роль бухгалтерского учета нематериальных активов в организациях. Однако проблема ведения бухгалтерского учета нематериальных активов в теоретическом и методологическом аспектах управления сложна и многогранна. Исследованием проблем методического инструментария бухгалтерского учета нематериальных активов занимаются многие ученые, среди которых особый интерес представляют научные труды Е. М. Сорокиной, А. А. Фадеевой, Н. В. Предеус, Р. Рейли, Р. Швайса, А. С. Четчина, К. В. Кривицкой и др.

Целью проводимого исследования является разработка теоретических и практических рекомендаций по совершенствованию методики бухгалтерского учета нематериальных активов в организациях АПК с учетом их специфических особенностей.

Основная часть

Исследование экономической сущности и особенностей нематериальных активов позволило определить, что они являются специфическими объектами бухгалтерского учета, что обуславливает различия во мнениях ученых относительно определения и критериев признания нематериальных активов в качестве объектов бухгалтерского учета. Под нематериальными активами следует понимать имущество организации, не имеющее физической субстанции, используемое длительное время в производстве продукции (работ, услуг), с целью получения экономического дохода. В экономической литературе выделяют следующие виды нематериальных активов (табл. 1).

Таблица 1. Виды нематериальных активов

Виды нематериальных активов	Краткая характеристика
Торговая марка	Зарегистрированный символ или название с правом использовать его для идентификации производимых товаров или услуг
Фирменное наименование	Индивидуальное название юридического лица, которое регистрируется при государственной регистрации юридического лица и действует во время его существования
Изобретение	Новое или обладающие существенным отличием техническое решение в любой области народного хозяйствования
Патент	Исключительные права, гарантированные государством на период до 17 лет на производство определенного вида продукции, использование специфического процесса
Селекционное достижение	Сорт растений и (или) порода животных с отчетливо выраженными признаками новизны, отличиями масти, однородности и стабильности
Организационные расходы	Затраты на создание организации, признанные частью вклада учредителей в уставный капитал
Программа ЭВМ и база данных	Набор команд, который может заставить ЭВМ выполнять определенные аналитические, расчетные, формирующие и информационно-обрабатывающие функции
Гудвилл («цена фирмы»)	Превышение стоимости предприятия в целом над рыночной стоимостью всех его активов, покупаемых по отдельности
Копирайт (право на тиражирование)	Исключительные права, гарантированные государством на издание и реализацию литературных, музыкальных, кино-, видео- и других материалов, включая компьютерное программное обеспечение на период жизни автора плюс 50 лет
Лизхолд	Право занимать определенный участок земли или здание в соответствии с долгосрочным договором аренды
Франчайз (лицензия, формула, процесс)	Право на исключительное использование определенной формулы, технологии или внешнего вида
Промышленный образец	Художественно-конструкторское решение, определяющее общий вид изделий
Полезная модель	Новое конструктивное исполнение изделий или его отдельных частей
Наименование места происхождения товара	Характеристика товара, обладающего особыми свойствами, связанными с этнографическими и природными условиями конкретного места, в котором этот товар производится
Секреты производства (ноу-хау)	Монопольное владение информацией, которое защищается договором между сторонами
Топология интегральных микросхем	Пространственно-геометрическое расположение элементов микросхем и связей между ними

Примечание. Собственная разработка автора на основании литературных источников [1–4, 6– 8].

В целях рационального построения бухгалтерского учета нематериальных активов существуют разнообразные классификации, построенные по следующим признакам: по назначению и функциям, выполняемым в хозяйственной деятельности; по способу приобретения; по сроку использования; по условиям получения доходов; по способу амортизирования; по выделяемости в самостоятельную учетную единицу; по видам. Разнообразный состав нематериальных активов создает необходимость классифицировать указанные объекты по таким признакам, которые бы позволили их группировать по однородным свойствам с целью получения оперативной бухгалтерской информации. В связи с чем предлагается нематериальные активы разделить на следующие основные группы: информационные ресурсы; организационные ресурсы; право пользования; объекты интеллектуальной собственности. Результаты предлагаемой классификации нематериальных активов приведены в табл. 2.

Предложенная классификация нематериальных активов позволит более грамотно учесть особенности нематериальных активов, объективно отражать их экономическую сущность и назначение, а также будет являться основой для грамотного их отражения и детализации на счетах бухгалтерского учета.

Таблица 2. **Рекомендованные группы нематериальных активов в организациях АПК и их характеристика**

Наименование группы нематериальных активов	Краткая характеристика
Информационные ресурсы	Имеющиеся в наличии запасы информации, зафиксированной на каком-либо носителе и пригодной для ее сохранения и использования. К ним следует относить компьютерные программы, веб-сайты, файлы, аналитические правовые системы и т. д.
Организационные ресурсы	Совокупность внутренне взаимосвязанных частей организации. Основными объектами организационной системы являются затраты на маркетинговое исследование, затраты на рекламу, обучение, клиентские базы, персонал, человеческие ресурсы и т. д.
Права пользования	Законные основания в виде права на собственность, безвозмездного пользования, владения и аренды. К ним следует относить право пользования земельными участками, патентообладателя на изобретение, промышленный образец, право пользования недрами, водопользованием и т. д.
Объекты интеллектуальной собственности	Совокупность знаний персонала организации и результат воплощения этих знаний в других неосязаемых активах. К ним следует относить изобретения, полезные модели, селекционные достижения, промышленные образцы, товарные знаки и знаки обслуживания, секреты производства и т. д.

Примечание. Источник – собственная разработка.

Исследование синтетического учета нематериальных активов позволило определить, что согласно действующего Типового плана счетов бухгалтерского учета к счету 04 «Нематериальные активы» открываются субсчета по видам нематериальных активов. Однако, на основании исследования теоретических основ нематериальных активов и усовершенствованной их классификация, нами предлагается использовать несколько иные субсчета к счету 04 «Нематериальные активы»:

- 04/1 «Информационные ресурсы»,
- 04/2 «Организационные ресурсы»,
- 04/3 «Право пользования»,
- 04/4 «Объекты интеллектуальной собственности».

Использование предлагаемых субсчетов позволит конкретизировать информацию о нематериальных активах и оперативно получать данные об их использовании. Рассмотрим порядок отражения операций на счете 04 «Нематериальные активы» по поступлению и использованию объектов нематериальных активов в организациях АПК по предложенной методике в табл. 3.

Таблица 3. **Реестр хозяйственных операции по движению объектов нематериальных активов**

№ п.п.	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
1	Отражено поступление бухгалтерской программы ТПК «НИВА-СХП» от сторонней организации	08/4	60	2180,0
2	Отражен «входной» НДС по поступившей компьютерной программе	18	60	340,0
3	Отражены расходы по установке программы	08/4	76	120,0
4	Оприходована программа ТПК «НИВА-СХП» на баланс организации в качестве нематериального актива	04/1	08/4	2300,0
5	Отражено приобретение лицензии на право пользования земельным участком с кадастровым номером 722000000001001309 для ведения сельского хозяйства	08/4	60	167,4
6	Отражено приобретение лицензии на право пользования земельным участком с кадастровым номером 722000000001000618 для ведения сельского хозяйства	08/4	60	173,3
7	Оприходованы лицензии в состав нематериальных активов	04/3	08/4	340,7

Примечание. Составлено автором с использованием данных ОАО «Горечкая райагропромтехника».

Следует отметить, что любые хозяйственные операции, связанные с поступлением, перемещением и выбытием нематериальных активов, должны не только отражаться на счетах бухгалтерского учета, но и обязательно иметь документальное подтверждение. Однако, результаты исследования показывают, что в деятельности субъектов хозяйствования встречаются случаи неправильного документального оформления таких операций. Кроме того, отдельные организации вообще не оприходуют в учете объекты нематериальных активов (лицензии, компьютерные программы и др.), а списывают их в затраты сразу при поступлении, несмотря на то, что данные объекты будут использоваться в течение нескольких последующих лет.

Согласно Постановлению Министерства финансов Республики Беларусь № 23 от 22 апреля 2011 г., каждый случай приобретения нематериальных активов должен подтверждаться

специальным документом «Акт о приеме-передаче нематериальных активов» [5]. А при выбытии объектов нематериальных активов следует руководствоваться Постановлением Совета Министров Республики Беларусь № 360 от 24 марта 2011 г., в котором не предусмотрена форма специального первичного документа по учету выбытия нематериальных активов, но установлены определенные требования по составлению документов. Так, первичный документ должен содержать обязательные реквизиты:

- наименование документа, дату его составления;
- наименование организации, фамилию и инициалы индивидуального предпринимателя, являющегося участником хозяйственной операции;
- содержание и основание совершения хозяйственной операции, ее оценку в натуральных и стоимостных (или только в стоимостных) показателях;
- должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции (или) правильность ее оформления, их фамилии, инициалы и подписи.

Таким образом, исследование документального оформления операций с нематериальными активами позволило внести конкретные предложения в части их совершенствования. Так, предлагается к использованию в организациях АПК две формы первичных документов: Акт о приеме-передаче группы нематериальных активов и Акт о списании нематериальных активов. В данных документах содержится подробная информация о свершенных хозяйственных операциях и об объектах нематериальных активов, которые необходимы для заполнения форм Инвентарных карточек по учету нематериальных активов. Использование в бухгалтерском учете разработанных форм первичных документов: Акта о приеме-передаче группы нематериальных активов и Акта о списании нематериальных активов – позволит объективно, своевременно и рационально отражать имеющуюся информацию об объектах и упростит работу бухгалтера.

Заключение

Рассмотрев теоретические основы и действующие методики бухгалтерского учета нематериальных активов, установлено, что существуют нерешенные проблемы, которые следует учитывать при дальнейшем совершенствовании. Так, в целях рационального построения бухгалтерского учета нематериальных активов предлагается разделить их на четыре основных однородных группы: информационные ресурсы; организационные ресурсы; право пользования; объекты интеллектуальной собственности. Данная классификация является основанием для открытия специальных субсчетов к счету 04 «Нематериальные активы», использование которых позволит конкретизировать информацию о нематериальных активах и оперативно получать данные об их использовании. Также предложены к использованию такие формы бухгалтерских документов, как «Акт о приеме-передаче группы нематериальных активов» и «Акт о списании нематериальных активов», которые составлены по всем регламентированным правилам, содержат все необходимые сведения по поступившим и выбывшим нематериальным активам в организации АПК, что позволит объективно, своевременно и рационально отражать на счетах бухгалтерского учета факты совершения хозяйственных операций.

Применение предлагаемых направлений совершенствования методики бухгалтерского учета нематериальных активов позволит укрепить организацию бухгалтерского учета и оперативно получать информацию для принятия управленческих решений в организациях АПК.

ЛИТЕРАТУРА

1. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 25: в ред. от 30.11.2018 г. № 73 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2019.
2. Кривицкая, К. В. Совершенствование методики бухгалтерского учета нематериальных активов / К. В. Кривицкая // Бухгалтерский учет и анализ. – 2013. – № 1. – С. 8–16.
3. Кривицкая, К. В. Уточнение классификации нематериальных активов в бухгалтерском учете / К. В. Кривицкая // Вестник Белорусского государственного экономического университета. – 2012. – № 1. – С. 77–82.
4. Международный стандарт бухгалтерского учета (IAS) 38 «Нематериальные активы» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://finotchet.ru/articles/155/>. – Дата доступа: 05.04.2018.
5. Об установлении форм акта о приеме-передаче основных средств, акта о приеме-передаче нематериальных активов и утверждении Инструкции о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 22 апреля 2011 г. № 23 : в ред. от 28.04.2018 г. № 26 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2019.
6. Предеус, Н. В. Учет нематериальных активов: проблемы идентификации и классификации / Н. В. Предеус, А. Р. Хагын // Вестник СГСЭУ. – 2018. – № 4 (73). – С. 160–165.
7. Сорокина, Е. М. Понятие и классификация нематериальных активов / Е. М. Сорокина, А. А. Фадеева // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 41 (239). – С. 35–44.
8. Чечеткин, А. С. Методология бухгалтерского учета нематериальных активов, их оценка в Республике Беларусь и ее соответствие международным стандартам финансовой отчетности / А. С. Чечеткин. – Горки: БГСХА, 2016. – 164 с.