

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З НЕМАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ ТА СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Ю. Л. Борко,
кандидат економічних наук,
НДІ інтелектуальної власності НАПрН України
kit_yulia@bk.ru

У статті розглянуто особливості бухгалтерського обліку операцій з нематеріальними активами та складання фінансової звітності у бюджетних установах. Досліджено теоретичні та методичні аспекти бухгалтерського обліку операцій з нематеріальними активами у бюджетних установах.

Ключові слова: бухгалтерський облік, нематеріальні активи, бюджетні установи.

Постановка проблеми та аналіз останніх досліджень. Наявність і рух нематеріальних активів у бюджетних установах є новим об'єктом обліку. На всіх етапах суспільного розвитку для контролю і регулювання господарських процесів з об'єктами права інтелектуальної власності використовується певна інформація. Для одержання цієї інформації необхідно організувати збір інформації про господарські операції та явища, які відбуваються в інноваційній діяльності державних установ та організацій, її вимір, реєстрацію та узагальнення. Побудова всіх документів щодо об'єктів права інтелектуальної власності повинна відповідати вимогам чинного законодавства України (у тому числі і Державного Казначейства України), здійсненню бухгалтерського аналізу процесів, що відбуваються в інноваційно-

інтелектуальній діяльності бюджетних установ, забезпечувати контроль і управління такою діяльністю.

Мета та методика дослідження. У зв'язку зі специфічністю такого об'єкта обліку, як нематеріальні активи та використання їх у господарській діяльності бюджетних установ, є декілька головних проблем, які потребують вирішення на загальнодержавному рівні (Державне казначейство України, Міністерство юстиції України тощо), а саме:

1. Визначення собівартості нематеріального активу: вартість витрачених бюджетних коштів на розробку нематеріального активу, вартість реєстраційних зборів при реєстрації нематеріального активу, «реальна» собівартість розробки нематеріального активу (заробітна плата тих наукових співробітників, які займались даною проблематикою, поділ витрачених коштів на оренду приміщення, телефонний зв'язок, Інтернет тощо, які були витрачені на розробку саме цього нематеріального активу).

2. Нарахування зносу на нематеріальні активи. Дана проблема постає, оскільки бюджетні установи переважно є неприбутковими, тому нарахування зносу на нематеріальні активи майже не впливає на результати діяльності бюджетної установи, як, наприклад, у прибуткових установ, у яких нарахування амортизації призводить до зменшення прибутку підприємства.

3. Основною проблемою обліку нематеріальних активів, на наш погляд, є те, що не кожен нематеріальний актив здатний приносити бюджетній установі дохід. Частка таких нематеріальних активів на практиці складає не більше 5-7% від загальної кількості розроблених нематеріальних активів. Тому вводити в експлуатацію всі нематеріальні активи (тобто ставити на бухгалтерський облік), при використанні яких бюджетна установа не зможе одержувати дохід, суперечить чинному

законодавству України. Але відобразити розроблені бюджетною установою нематеріальні активи необхідно.

У випадку коли бюджетна установа зможе отримати вигоду від використання того чи іншого нематеріального активу, такий нематеріальний актив вводиться в експлуатацію (типова форма НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріального активу») та відображається на рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Результати досліджень. Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [1] передбачено порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ. Також, у п.6 ст.6 зазначеного Закону визначено, що Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей, розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування.

Бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики (п. 2 ст. 56 Бюджетного кодексу України [2] та Н(С)БО 122 «Нематеріальні активи» в державному секторі [3]).

Бухгалтерський облік, оцінка, переоцінка, амортизація встановлюються нормами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затвердженого наказом Міністерства фінансів від 2.10.2010 № 1202. Загальний порядок дій при постановці на

бухгалтерський облік може бути наступним. Розробка та впровадження окремих положень загальної облікової політики підприємства (установи) щодо оцінки, визначення собівартості, інвентаризації, прийняття на баланс, списання об'єкта права інтелектуальної власності (надалі – ОПВ) тощо. Модель здійснення фінансово-облікової політики використання ОПВ може бути наступною (рис. 1):

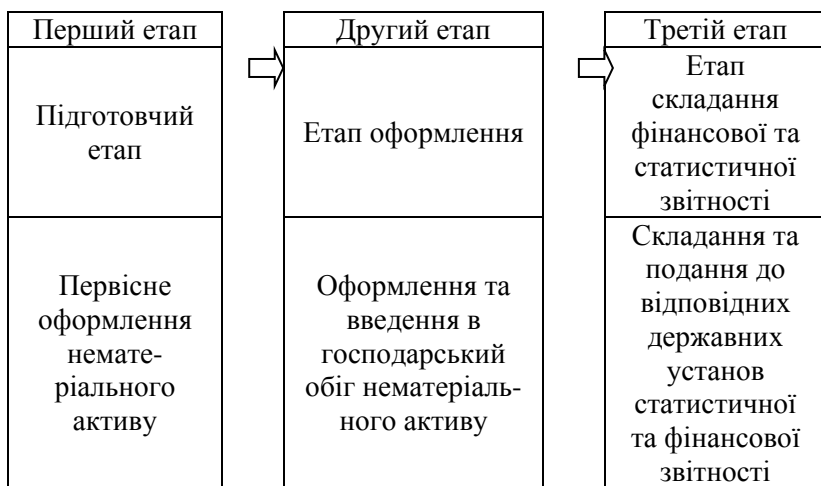


Рис. 1. Загальна схема здійснення фінансово-облікової політики використання нематеріальних активів

Собівартість об'єкта права інтелектуальної власності. Собівартість може визначатися за витратним методом (загальна сума витрат на створення та доведення до стану, придатного до використання) або, у випадку придбання ОПВ), – за вартістю придбання. Склад собівартості визначено п. 138.8 Податкового кодексу України [4].

Для постановки ОПВ на облік необхідно проаналізувати їх фактичну вартість, що передбачає встановлення порядку та методик розрахунків та нормативних документів, які використані під час

здійснення їх вартісної оцінки, порівняти фактичну вартість зазначених об'єктів з ціною аналогічної продукції, що склалась на ринку, перевірити правильність проведення вартісної оцінки частки або всіх майнових прав інтелектуальної власності.

Нематеріальні активи відображаються в бухгалтерському обліку та звітності за первісною вартістю (за фактичними витратами на їх придбання та виготовлення), а об'єкти, які переоцінювались – відновлювальною вартістю (п. 9 НП(С)БО у державному секторі № 122 «Нематеріальні активи»).

Придбання (надходження) ОПІВ може бути оформлено такими договорами: договір передання майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійний договір, договір довірчого управління, договір комісії, внесення ОПІВ до статутного фонду тощо.

Договори про передання майнових прав інтелектуальної власності на винаходи, корисні моделі, промислові зразки та топографії інтегральних мікросхем повинні бути зареєстровані в Державній службі інтелектуальної власності України. Ліцензійний договір на використання винаходу, корисної моделі, промислового зразка та топографії інтегральних мікросхем також доцільно зареєструвати в Державній службі інтелектуальної власності України. Невід'ємною частиною всіх договорів повинен бути Акт приймання-передачі майнових прав на ОПІВ або Акт приймання-передачі права на використання ОПІВ.

Приймаючи до уваги ознаки нематеріальних активів та з урахуванням ст. 145.1.1 ПКУ та інших законодавчих та нормативно-правових актів, необхідно визначити, до якої групи належить кожний окремий ОПІВ. Постановка на відповідний рахунок (субрахунок) бухгалтерського обліку кожного окремого ОПІВ здійснюється за його первісною

вартістю, визначеною витратним способом або договірною ціною за рішенням постійно діючої комісії установи з питань прийняття на облік, нарахування зносу, інвентаризації та списання нематеріальних активів.

Нематеріальні активи для взяття їх на облік повинні бути завершеними та засвідченими відповідними документами (патентом, сертифікатом, ліцензією тощо) у порядку, встановленому чинним законодавством України.

У зв'язку з цим, необхідно проаналізувати документи, що засвідчують набуття майнових прав на використання відповідного об'єкта права інтелектуальної власності. Здійснення такого аналізу полягає у:

- встановлені факту правонаступництва організації (набуття нею права подавати заявки та одержувати охоронні документи на цей об'єкт);

- перевірі правильності укладення договорів щодо набуття або щодо часткової чи повної передачі майнових прав на зазначений об'єкт;

- наявності та визначені виду (режимності) укладених договорів, правильності їх укладення;

- встановленні наявності чи відсутності відповідних рішень (у тому числі судових), нормативних та законодавчих актів, що спростовують чинність прав на цей об'єкт.

Необхідно також проаналізувати чинність охоронних документів на об'єкти права інтелектуальної власності, що передбачає встановлення статусу, виду та режимності охоронних документів, строку їх дії, строку (своєчасності) сплати мита за підтримку їх чинності, території, на яку розповсюджуються майнові права інтелектуальної власності. У разі необхідності доцільно провести експертизу умов договорів щодо передачі майнових прав інтелектуальної власності, установчих документів, до яких входять нематеріальні активи як частка статутного фонду.

Придбаний об'єкт авторського права на умовах користування ним, без передання прав на володіння або розпорядження, не обліковується у складі нематеріальних активів. Витрати, пов'язані з придбанням (створенням) таких об'єктів, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

ОПВ можна ставити на баланс лише у тому випадку, якщо є вірогідність отримання майбутніх вигод від його використання у господарській діяльності. Відображення введення у господарський оборот, використання, обліку та вибуття окремих придбаних (створених) ОПВ у складі нематеріальних активів, відбувається з дотримання вимог чинного законодавства України.

Аналітичний облік ОПВ бюджетними установами ведеться за типовими формами: 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», НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», відповідно до положень наказу Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [5].

Надходження та оприбуткування будь-якого об'єкта нематеріальних активів на підприємстві (установі) слід підтвердити відповідним первинним документом, у якому вказується докладна характеристика об'єкта, його первісна вартість, термін корисного використання і норма зносу (амортизації), підрозділ, у якому буде використовуватись

об'єкт, підписи посадових осіб, що прийняли об'єкт, з додаванням документів, у яких описується сам об'єкт нематеріальних активів або порядок його використання.

Нарахування зносу на ОПВ відбувається з урахуванням вимог ПКУ та НП(С)БО № 122 «Нематеріальні активи». Норми нарахування зносу та строки корисного використання об'єктів нематеріальних активів визначаються виходячи зі строку дії патенту, свідоцтва та інших обмежень строків корисного використання ОПВ відповідно до вимог чинного законодавства України.

При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід врахувати :

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, або відставання від науково-технічного прогресу, що передбачається,
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його корисного використання та інші фактори.

На нематеріальні активи, строк корисного використання яких не визначений, знос не нараховується. Для обліку зносу нематеріальних активів призначений пасивний регулювальний субрахунок № 133 «Знос нематеріальних активів».

Підприємство, установа, організація для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності проводить інвентаризацію майна, коштів і фінансових зобов'язань, а також і нематеріальних активів відповідно до вимог чинного законодавства України.

Висновки та пропозиції. Рішенням проблеми визначення собівартості нематеріального активу може бути визначення собівартості у розмірі витрат на подачу заявки та сплати необхідних обов'язкових платежів при отриманні охоронного документа.

При нарахуванні зносу на нематеріальні активи можна запропонувати нараховувати (на введені в експлуатацію нематеріальні активи) знос у розмірі 100 % вартості.

Для вирішення проблеми постановки на бухгалтерський облік нематеріальних активів можна запропонувати бюджетним установам відобразити вартість розроблених (створених) нематеріальних активів на позабалансових рахунках. Для цього Державному казначейству України необхідно на законодавчому рівні ввести до Розділу II «Позабалансові рахунки» ще один рахунок 10 «Нематеріальні активи».

Список використаної літератури

1. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – К.: CD-вид-во «Інфодиск», 2007. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM): кольор.; 12см. – (Законодавство України, 2007). – Систем. вимоги: ПК не нижче 3-233, ОЗУ-23Мб з ліцензійною ОС Widows 95OSR2/98/NT SP6/2000/XP. – Назва з титул. екрану.

2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI (із змінами).

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі № 122 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – К.: CD-вид-во «Інфодиск», 2007. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM): кольор.; 12см. – (Законодавство України, 2007). – Систем. вимоги: ПК не нижче 3-233, ОЗУ-23Мб з ліцензійною ОС Widows 95OSR2/98/NT SP6/2000/XP. – Назва з титул. екрану.

4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами).

5. Порядок застосування типових форм первинних

документів обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14.12.2004 р. за № 1580/10179 [Електронний ресурс]. – К.: CD-вид-во „Інфодиск”, 2007. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM): кольор.; 12см. – (Законодавство України, 2007). – Систем. вимоги: ПК не нижче 3-233, ОЗУ-23Мб з ліцензійною ОС Windows 95OSR2/98/NT SP6/2000/XP. – Назва з титул. екрану.