

Максименко І.Я.,
к.е.н., доцент кафедри «Обліку і аудиту»
Запорізький національний технічний університет

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ОБЛІКУ ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

Maksymenko I.Ya.,
cand.sc.(econ.), assistant professor of
department of «Accounting and audit»
Zaporozhye National Technical University

FEATURES OF INTANGIBLE ASSETS'S ACCOUNTING IN BUDGET INSTITUTIONS IN THE TERMS OF ACCOUNTING'S TRANSFORMATION TO INTERNATIONAL STANDARTS

Постановка проблеми. Інтеграція України до Європейського економічного простору вимагає адаптації нормативної бази України, у тому числі з питань бухгалтерського обліку, до міжнародних норм. Визначальною проблемою модифікації обліку в бюджетних установах в умовах ринкових відносин є відсутність розробки дієвих механізмів єдиних підходів удосконалення системи обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів, а також створення єдиного організаційного та інформаційного забезпечення обліку. Сьогодні ключовим напрямком реформування обліку та звітності є перехід в державному секторі на національні стандарти, які відповідають міжнародним стандартам.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку нематеріальних активів в бюджетних установах розкрито в працях таких вчених, як П.І. Атамаса, Р.Т. Джоги, М.В. Кужельного, І.В. Писаренко, В.В. Сопко та інших. Проте питання дослідження сутності обліку нематеріальних активів в контексті національного та зарубіжного законодавства потребують подальшого дослідження.

Постановка завдання. Метою статті є дослідити особливості обліку нематеріальних активів, визначених НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи», з метою їх визнання в бухгалтерському обліку бюджетних установ, провести порівняльний аналіз визнання нематеріальних активів у контексті чинного вітчизняного та зарубіжного законодавства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Визначальною проблемою модифікації обліку в бюджетних установах в умовах ринкових відносин є відсутність розробки дієвих механізмів єдиних підходів удосконалення системи обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів, а також створення єдиного організаційного та інформаційного забезпечення обліку. Сьогодні ключовим напрямком реформування обліку та звітності є перехід в державному секторі на національні стандарти, які відповідають міжнародним стандартам.

У державному секторі економіки адаптація бухгалтерського обліку до міжнародних норм відбувається на підставі Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [8]. Основними шляхами модернізації бухгалтерського обліку є розробка стандартів ведення бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних зразків, покращення системи ведення та зберігання його, удосконалення нормативної бази, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку, перехід на єдині встановлені засади та інші. Відповідно до вимог МСБОДС (IPSAS) Міністерством фінансів України протягом 2009-2012 років розроблено та затверджено 19 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС), запровадження яких буде здійснюватися з 2015–2016 років.

На виконання цієї стратегії затверджено НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи», яке почало діяти з січня 2015 року, згідно з яким нематеріальний актив визнається активом, якщо його можна ідентифікувати (може бути виділений чи відокремлений від інших активів) та існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або якщо він має потенціал корисності і його вартість може бути достовірно визначена [3].

Згідно з ПКУ (пп. 14.1.120), нематеріальні активи – право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в

установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами [4].

Проаналізувавши існуючі міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, зрозуміло, що на сьогодні відсутній стандарт, який би регламентував облік нематеріальних активів установ державного сектору економіки. Єдиним міжнародним стандартом, що визначає обліковий підхід до нематеріальних активів є МСБО 38 [1].

Зазначимо, що, відповідно до МСБО 38, нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.

Якщо ж актив не відповідає вказаним умовам, то витрати, пов'язані з його придбанням (створенням), визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальних активів (п. 11. р. 2 НП(С)БО).

Разом з тим п. 2. р. 2 НП(С)БО конкретизує, що для цілей бухгалтерського обліку нематеріальні активи включають:

- авторське та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для ЕОМ, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо);
- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування тощо);
- права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою; право користування будівлею; право на оренду приміщень тощо);
- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, розробки, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, захист від недобросовісної конкуренції тощо);
- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Необхідно зазначити, що наявна умова при визнанні нематеріальних активів у бухгалтерському обліку – «термін використання – 1 рік», яка використовувалась у Інструкції 64 (яка втратила чинність), вже не враховується відповідно до НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» та МСБОДС.

Згідно з п. 12 р. 2 НП(С)БО, не визнаються нематеріальні активи, а підлягають відображенню в складі витрат того періоду, у якому вони були здійснені, витрати на:

- дослідження;
- підготовку й перепідготовку кадрів;
- створення, реорганізацію та переміщення бюджетної установи або її частини.

Якщо в установі ведуться розробки, нематеріальний актив може бути визнаний активом ще на етапі розробок внутрішнього проекту, але теж за настання відповідних умов.

Таким чином відзначимо, що основними критеріями визнання нематеріальних активів згідно з НП(С)БО 122 є можливість його ідентифікації, існує ймовірність отримання суб'єктом майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, потенціал корисності та його вартість може бути достовірно визначена. Що ж стосується МСБО 38, то основними критеріями визнання нематеріального активу залишаються собівартість та корисність.

У разі придбання об'єкта нематеріального активу за плату згідно з п. 5 р. 2 НП(С)БО ДС 122 його первісна вартість складається з:

- ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок);
- мита;
- непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню;
- інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням і доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

У разі безоплатного отримання об'єкта нематеріального активу від інших бюджетників первісна вартість такого об'єкта дорівнює первісній (переоціненій) вартості нематеріального активу, що обліковувався в суб'єкта, який його передав, з урахуванням вищевказаних витрат і наведенням суми накопиченої амортизації.

Безоплатно одержаний нематеріальний актив від фізичних та юридичних осіб оцінюється за справедливою вартістю на дату отримання з урахуванням витрат, які безпосередньо пов'язані з його приведенням до використання за призначенням і з урахуванням складу витрат, як у разі придбання [2].

Якщо нематеріальний актив отримується в результаті обміну на інший актив, первісною вартістю є залишкова вартість переданого об'єкта нематеріальних активів. У разі нульової залишкової вартості переданого об'єкта первісною вартістю отриманого об'єкта нематеріальних активів є його справедлива вартість на дату оприбуткування.

Якщо нематеріальний актив створено власними силами, то його первісна вартість складається з витрат, які можна прямо віднести на створення (витрати на оплату праці, матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу) та підготовку

нематеріального активу до використання (оплата реєстрації права, амортизація патентів, ліцензій тощо) у визначений спосіб.

Особливістю амортизації нематеріальних активів бюджетних установ є те, що нематеріальний актив підлягає амортизації, коли для нього визначено строк корисного використання (експлуатації); якщо ж такий строк не визначено, нематеріальний актив не амортизується.

Власне кажучи, протягом зазначеного строку, встановленого при визнанні нематеріального активу активом (при зарахуванні на баланс), він і амортизується. Тобто вартість нематеріального активу розподіляється на систематичній основі (прямолінійним методом) протягом всього строку його корисного використання (експлуатації), згідно НП(С)БО 122.

Що ж стосується МСБО 38, то амортизацію розпочинають, коли нематеріальний актив стає придатним до використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом.

Амортизацію припиняють на одну з двох дат, яка відбувається раніше:

- на дату, з якої актив класифікується як утримуваний для продажу (або включається до звітної групи) відповідно до МСФЗ 5;
- на дату, з якої припиняється визнання цього активу.

Метод амортизації, використаний для активу, має відображати очікувану форму споживання економічних вигід від цього активу суб'єктом господарювання. Якщо ж цю форму визначити неможливо, слід застосовувати прямолінійний метод.

Згідно з п. 4 р. 4 НП(С)БО 122, при визначенні строку корисного використання (експлуатації) нематеріального активу варто враховувати:

- моральний знос (амортизацію), що передбачається;
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів, що обліковуються на балансі;
- очікуване використання нематеріальних активів з урахуванням морального зносу (амортизації);
- строки корисного використання (експлуатації) подібних нематеріальних активів;
- правові або інші обмеження щодо строку корисного використання (експлуатації) нематеріальних активів.

Строк корисного використання нематеріальних активів може переглядатися в кінці звітного року. Якщо для нематеріальних активів з невизначеним строком з'являться передумови для його визначення, то встановити його теж можливо наприкінці кожного року. За новим строком використання амортизація нематеріальних активів нараховується, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

В бюджетних установах нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, якому нематеріальні активи введено в господарський оборот, а припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем його вибуття.

Якщо відбувається передача нематеріальних активів, сторона, що передає, нараховує амортизацію в місяці передачі за повну кількість календарних місяців перебування його в експлуатації звітному кварталі. При цьому місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Вартість об'єкта нематеріальних активів розподіляється на систематичній основі (прямолінійним методом) протягом строку його корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації на дату балансу щокварталу діленням річної суми амортизації на 4.

Суму нарахованої амортизації суб'єкт державного сектору відображає збільшенням суми зносу (амортизації) нематеріальних активів та витрат.

Оскільки нематеріальні активи обліковуються на балансі в гривнях без копійок, то й сума амортизації теж буде без копійок.

Термін корисного використання для НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» встановлюється суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) та переглядається в кінці кожного звітного року.

Проведені дослідження свідчать, що нематеріальний актив списується з балансу в разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання надалі економічних вигід від його використання.

Прибуток або збиток від вибуття нематеріального активу відображається у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, як визначено в НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» - надходження, отримані в результаті продажу нематеріального активу, вважаються доходами відповідно до законодавства, а відповідно до МСБО 38 прибуток або збиток, що виникає від припинення визнання нематеріального активу, слід визначати як різницю між чистими надходженнями від вибуття (якщо вони є) та балансовою вартістю активу. Їх визнають у прибутку або збитку, коли припиняється визнання активу (якщо МСБО 17 не вимагає іншого підходу в разі продажу зі зворотною орендою). Прибутки не класифікуються як дохід.

Якщо нематеріальний актив було піддано будь-якому удосконаленню, пов'язані з цим витрати відносяться на збільшення їх первісної вартості. Якщо ж витрати здійснювались з метою підтримки в придатному для використання стані нематеріальні активи, вони визнаються витратами того періоду, у якому були понесені [6].

Переоцінка нематеріальних активів може здійснюватися за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок.

Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта. Відомості про зміни первісної вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів заносяться до інвентарної картки обліку.

Згідно з НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» у разі вибуття нематеріальних активів з балансу списуються дві його складові: первісна (переоцінена) вартість і сума накопиченого зносу (амортизації). Якщо нематеріальний актив був проданий, то надходження, отримані від його продажу, вважаються доходами установи.

Що ж стосується МСБО 38, то вибуття нематеріального активу може відбуватися різними способами (наприклад, шляхом продажу, укладання угоди про фінансову оренду або як безоплатна передача). Визначаючи дату вибуття такого активу, суб'єкт господарювання застосовує критерії МСБО 18 "Дохід" для визнання доходу від продажу товарів. МСБО 17 застосовується до вибуття шляхом продажу зі зворотною орендою.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, дослідивши нормативно-правове регулювання нематеріальних активів, можна зазначити, що в низці чинних нормативних документів залишаються певні відмінності у визначенні терміна «нематеріальний актив», різне його тлумачення.

Головною проблемою при проведенні аналізу національних та міжнародних стандартів в державному секторі є відсутність міжнародного стандарту, який би регламентував облік нематеріальних активів установ державного сектору економіки. Єдиним міжнародним стандартом, що визначає обліковий підхід до нематеріальних активів є МСБО 38.

Отже, для того, щоб здійснити адаптацію бухгалтерського обліку в бюджетних установах до Міжнародних стандартів потрібна розробка дієвих механізмів єдиних підходів удосконалення системи обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів, серед яких є впровадження національних стандартів, котрі відповідають міжнародним стандартам.

Література

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 із зм. і доповн. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1078.28762.0>.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 із зм. і доповн. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
4. Податковий кодекс України №2756-VI від 02.12.2010 р.// із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 із зм. і доповн. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні Закон України від 16.07.1999 №996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
7. Прядка Н.М. Нематеріальні активи: сутність та визнання в обліку установ сектора державного управління / Н. Прядка // Науково – практичне видання Незалежний аудитор. – 2013. – № 4 (2). – С. 10-12.
8. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-n>.
9. Тесленко Т.І. Класифікація та оцінка нематеріальних активів / Т.І. Тесленко // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 1. – С. 193–197.

References

1. International Accounting Standard 38 "Intangible assets", available at http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?artid=92410&cat_id=92408.
2. National provisions (standards) of accounting in public sector 121 "Fixed assets" [Approved by the Ministry of Finance of Ukraine from 31.03.1999 №87], [amended], available at: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1078.28762.0>.
3. National provisions (standards) of accounting in public sector 122 "Intangible Assets" [Approved by the Ministry of Finance of Ukraine from 12.10.2010 №1202], [amended], available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
4. Tax Code of Ukraine from 2.12.2010, No 2756-VI, [amended], available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

5. Regulations (Standard) 8 "Intangible Assets" [Approved by the Ministry of Finance of Ukraine from 18.10.1999 №242] [amended], available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
6. Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" from 16.07.1999 №996-XIV, available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
7. Priadka, N.M. (2013), "Intangible assets: essence and confession in the account of establishments of sector of state administration", *Scientifically is practical edition Independent public accountant*, no. 4 (2), pp. 10-12.
8. On approval of the Strategy to modernize accounting system in public sector for 2007-2015, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-n>.
9. Teslenko, T.I. (2011), "Classification and valuation of intangible assets", *Stalyi rozvytok ekonomiky*, no. 1, pp. 193-197.