

УДК 657.421.3:061.1

Черкашина Т.В.
Кандидат економічних наук, старший викладач
Кафедра бухгалтерського обліку та аудиту
Одеський національний економічний університет

Черкашина Т.В.
Кандидат экономических наук, старший преподаватель
Кафедра бухгалтерского учета и аудита
Одесский национальный экономический университет

Cherkashina T.V.
Candidate of economic sciences, senior lecturer
Department of accounting and audit
Odessa national economic university

НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ: ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ: ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

INTANGIBLE ASSETS: THE FEATURES OF ACCOUNTING IN BUDGET INSTITUTIONS

У статті викладено особливості обліку і нарахування зносу на нематеріальні активи в бюджетних установах. Розкрито методику та організацію обліку нематеріальних активів, що надає змогу посилити контрольну і управлінську функції бухгалтерського обліку у бюджетних установах.

Ключові слова: нематеріальні активи, знос нематеріальних активів, бюджетні установи, реформування бюджетного обліку, оцінка нематеріальних активів.

В статье зложены особенности учета и начисления износа на нематериальные активы в бюджетных учреждениях. Раскрыты методика и организация учета нематериальных активов, что дает возможность усилить контрольную и управленческую функции бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях.

Ключевые слова: нематериальные активы, износ нематериальных активов, бюджетные учреждения, реформирование бюджетного учета, оценка нематериальных активов.

The features of accounting and the accrual of wearout on assets in budget institutions are presented in the article. Discloses a technique and organization of intangible assets. That will give the opportunity to strengthen the control and the administrative functions of accounting in budget institutions.

Key words: intangible assets, the wearout of intangible assets, budget institutions, reform of budget accounting, intangible assets valuation.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Прагнення України до соціально-економічних перетворень, потребує раціонального використання наявних ресурсів у державному секторі економіки. Особливої уваги в сучасних умовах глобалізації економіки набувають нематеріальні активи, що виступають основними чинниками економічного зростання та створення конкурентних переваг для бюджетних установ.

Бухгалтерський облік в установах бюджетної сфери має певні відмінності від обліку підприємств інших форм власності, тому потребує нових підходів до формування повної та достовірної інформації для управління нематеріальними активами як об'єктами бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим дослідження особливостей обліку нематеріальних активів у державному секторі є особливо актуальними.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Визначальною рисою сучасного періоду розвитку більшості країн є зростання обсягів науково-технологічних знань та інших результатів творчої діяльності людини в суспільному виробництві. Викорстання інтелектуальних знань приводить до суттєвих змін у діяльності бюджетних підприємств та організацій, а також до зростання нематеріальних активів.

Проблеми сутності та обліку нематеріальних активів досліджували вітчизняні вчені та практики Атамас П.Й., Банасько Т.М., Голов С.Ф., Джога

Р.Т., Жук В.В., Кужельний М.В., Сопко В.В., Чечуліна О.О., Чумаченко М.Г. та інші.

У своїх публікаціях Атамас П.Й. вказує на те, що в умовах ринкових відносин у бюджетних установах, як і у підприємствах виробничого (матеріального) сектора економіки України, виникає специфічний об'єкт бухгалтерського обліку – нематеріальні активи. Розділяємо думку науковця про те, що у загальному вигляді під нематеріальними активами розуміють умовну вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності, а також інших аналогічних майнових прав, визнаних об'єктом власності даної установи [1, с.169].

У проведених дослідженнях Банасько Т.М. зазначає, що однією з проблем обліку залишається те, що нематеріальні активи як облікова категорія та економічний об'єкт без необхідної адаптації до національних особливостей права інтелектуальної власності впроваджені в українську облікову практику на основі ідеології міжнародних стандартів фінансової звітності. Підтримуємо думку автора, що дана категорія є до кінця не розробленою, а методика обліку нематеріальних активів не забезпечує ефективність управління цими об'єктами та проведення ефективної інноваційної діяльності бюджетних установ [2, с.6].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Попри активізацію досліджень щодо обліку нематеріальних активів в бюджетних установах окремі питання бухгалтерського обліку залишаються все ще недостатньо дослідженими: проблеми вибору методу оцінки об'єктів нематеріальних активів, економічна та фінансова сутність зносу нематеріальних активів, визнання нематеріальних активів у бюджетних установах.

Постановка завдання полягає в тому, щоб окреслити особливості обліку та нарахування зносу на нематеріальні активи у бюджетних установах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасний стан вітчизняної бюджетної сфери характеризується реформуванням бюджетної системи обліку, переходом до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в

державному секторі (НП(С)БОДС), що сприяє адаптації бюджетного обліку до ринкових конкурентних відносин. Одним з визначальних факторів розвитку та адаптації бюджетної сфери в сучасних конкурентних відносинах є зростання частки нематеріальних активів в майні державних підприємств і установ. Для ефективного управління процесами формування і використання нематеріальних активів необхідно створення адекватної системи інформаційного забезпечення, тобто системи їх бухгалтерського відображення.

Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриває інформацію про них у фінансовій звітності – Національне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» і Інструкція з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ №64 від 17.07.2000 року [3, 4].

З метою модернізації бюджетного обліку України і прийняття Постанови Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 року про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007-2015 роки» було розроблено Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ (далі Положення), затверджене Наказом Міністерства фінансів України №611 від 26.06.2013 року, що набирає чинності з 01.01.2014 року [5]. З 01.01.2014 року Наказ Державного казначейства України від 17 липня 2000 року №64 «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ», зареєстрований у Міністерстві юстиції України 31 липня 2000 року за №459/4680 (із змінами) – втрачає чинність.

Положення визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи у бюджетних установах. Нематеріальний актив - немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [5, с. 1].

Придбані (створені) об'єкти нематеріальних активів зараховуються на баланс установи за первісною вартістю. Первісною вартістю об'єкта

нематеріальних активів, придбаного за плату, є сума сплачена постачальникам. Суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні (купівлі) нематеріальних активів, не враховуються до вартості нематеріальних активів і відносяться на фактичні видатки за кодом економічної класифікації видатків бюджету, що призначений для придбання цих активів, або відносяться до податкового кредиту (якщо це передбачено законодавством). Податки та збори, інші послуги та інші видатки, які сплачуються при придбанні, не збільшують вартості нематеріальних активів, а відносяться на фактичні видатки установи.

Зміна первісної вартості нематеріальних активів допускається лише у випадках переоцінки та модернізації відповідних об'єктів. Первісною вартістю об'єкта нематеріальних активів у разі самостійного виготовлення (створення) є його собівартість виробництва.

Первісною вартістю об'єкта нематеріальних активів, отриманого у результаті обміну на інший актив, є залишкова вартість переданого об'єкта нематеріальних активів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то первісною вартістю отриманого об'єкта нематеріальних активів є його справедлива вартість на дату оприбуткування.

Положенням встановлено, що первісною вартістю об'єкта нематеріальних активів, отриманого безоплатно у випадках, передбачених законодавством, від іншої установи або суб'єктів господарювання - юридичних осіб, є первісна (переоцінена) вартість, за якою нематеріальні активи обліковувались у сторони, що їх передала, з урахуванням нарахованої суми зносу за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації. Нематеріальні активи передаються разом з первинними документами, або обліковими регістрами, або іншими документами, що підтверджують вартість придбання (створення) нематеріальних активів. У разі якщо такі документи відсутні, первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання, оцінка якої проводиться відповідно до законодавства.

Одним з дискусійних питань обліку у бюджетній сфері є питання визнання нематеріальних активів та взяття їх на облік у бюджетних установах. Положенням визначено, що нематеріальні активи для взяття на облік повинні бути закінченими та засвідченими відповідними документами (патентом, сертифікатом, ліцензією тощо) у порядку, встановленому законодавством.

Важливим для розв'язання проблемних питань обліку є те, що згідно з Положенням на облік у складі нематеріальних активів беруться придбані права на володіння, користування та розпорядження об'єктом нематеріальних активів після відчуження їх (прав) від колишніх власників та визначення його вартості.

На відміну від нематеріальних активів із придбаними правами володіння, користування та розпорядження, 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.

Діючим планом рахунків передбачено рахунок 12 «Нематеріальні активи», на якому обліковуються нематеріальні активи, з розподілом на субрахунки [6, с.2]:

121 «Авторські та суміжні з ними права»;

122 «Інші нематеріальні активи».

Для організації обліку та забезпечення контролю за зберіганням нематеріальних активів кожному об'єкту незалежно від того, чи перебуває він в експлуатації або на складі, присвоюється інвентарний номер. На наш погляд, необхідно зазначати, що присвоювання інвентарних номерів відбувається формально, в картках та актах, тому що нематеріальні активи не мають фізичної форми і це має певні складності щодо контролю.

З метою своєчасного відображення введення в господарський оборот, використання, обліку та вибуття окремих придбаних (створених) об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів їх аналітичний облік

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», які затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 №732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 14.12.2004 за №1580/10179.

Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені витрати на дослідження, підготовку і перепідготовку кадрів.

Економічна сутність зносу нематеріальних активів в бюджетних установах має деякі відмінності від змісту нарахування зносу на нематеріальні активи виробничих підприємств, що формує особливості обліку зносу нематеріальних активів у бюджетних установах. Методика нарахування зносу на нематеріальні активи бюджетних установ визначені Положенням, що набирає чинності 01.01.2014 року [5, с. 9]. На нематеріальні активи, що знаходяться на балансі бюджетних установ та перебувають в експлуатації, нараховується знос. Об'єктом для нарахування зносу є первісна (відновлювальна) вартість нематеріальні активів.

Особливістю обліку в бюджетних установах є те, що нарахування зносу на нематеріальні активи не є метою створення резерва для їх відновлення. Це відбувається тому, що в процесі господарської діяльності бюджетних установ всіх рівнів, не здійснюється перенесення обсягів наданих послуг на результати діяльності. Зумовлено це специфікою діяльності бюджетних установ: вони надають послуги громадянам, метою їх діяльності не є прибуток.

На виробничих підприємствах, коли здійснюється реалізація товарів, разом з виручкою від реалізації надходять кошти в сумі нарахованої амортизації на нематеріальні активи. На відміну від виробничих підприємств, в бюджетних установах не нараховується амортизація, але обов'язковим є нарахування зносу на нематеріальні активи. Дискусійним залишається питання, щодо економічного призначення нарахування зносу на нематеріальні активи та його обліку в бюджетних установах. Вартість нематеріальних активів в бюджетних установах, як і в виробничих підприємствах, поступово зменшується в процесі їх використання, особливо в аспекті морального зносу.

Характеристикою стану нематеріальних активів бюджетної установи залишається сума нарахованого зносу. Економічна сутність суми нарахованого зносу, в бюджетних установах, показує через який час нематеріальні активи втратять свою первісну вартість. Необхідно зазначити, що бюджетні установи не мають амортизаційних фондів, що не дозволяє своєчасно відновлювати нематеріальні активи. Негативним явищем є те, що оновлення нематеріальних активів залежить не від фактичної потреби установи, а від обсягів фінансування з державного бюджету.

Норми нарахування зносу та строки корисного використання об'єктів нематеріальних активів визначаються зі строку дії патента, свідоцтва та інших обмежень строків використання об'єктів інтелектуальної власності відповідно до законодавства України. На нематеріальні активи, строк корисного використання яких не визначений, знос не нараховується. Саме тому так важливо при взятті до обліку нематеріальних активів вірно визначити строк корисного використання об'єкту обліку.

При визначені строку корисного використання (експлуатації) нематеріального активу слід ураховувати:

- моральний знос, що передбачається;
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі;

- очікуване використання нематеріального активу з урахуванням морального зносу;
- строки корисного використання (експлуатації) подібних нематеріальних активів;
- правові або інші обмеження щодо строку корисного використання (експлуатації) нематеріальних активів.

Якщо, в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигід, то строк корисного використання нематеріального активу необхідно переглядати в кінці звітного року. На наш погляд, важливим моментом в обліку є перегляд нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання. Тому, що в кінці кожного року потрібно оцінювати наявність ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання та за відсутності таких ознак суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі встановлюється строк корисного використання таких нематеріальних активів. В таких випадках амортизація нематеріального активу нараховується виходячи з нового строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін. Знос нематеріальних активів суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі прийнято нараховувати із застосуванням прямолінійного методу.

Знос нематеріальних активів відображається на субрахунку 133 «Знос нематеріальних активів» Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.99 №114, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 20.12.99 за №890/4183.

Кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку операцій з нарахування зносу, відображення сум нарахованого зносу при безоплатному отриманні та списанні наведені у розділі першому Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення

основних господарських операцій бюджетних установ, затвердженої наказом Державного казначейства України від 10.07.2000 №61, зареєстрованої у Міністерстві юстиції України 14.08.2000 за №497/4718 (у редакції наказу Державного казначейства України від 14.02.2005 №28).

В бюджетних установах, знос об'єктів нематеріальних активів визначають: в останній робочий день грудня, в гривнях, без копійок за кожний місяць календарного року (в залежності від того, в якому місяці звітного року вони придбані чи створені). Місячна сума зносу нематеріальних активів визначається діленням річної суми зносу на 12. Суму нарахованого зносу суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі відображає збільшенням суми зносу нематеріальних активів та витрат. Нарахування зносу припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Особливістю обліку і нарахування зносу нематеріальних активів в бюджетних установах є те, що знос нарахований в розмірі 100% вартості об'єкту не є підставою для їх списання. Тобто, якщо нематеріальний актив придатний для подальшої експлуатації, морально не застарілий, але сума зносу становить 100%, то об'єкт експлуатується надалі за призначенням. Нематеріальний актив із зносом 100% рахується на обліку бюджетної установи, але щорічний знос не нараховують. Згідно з Положенням, сума нарахованого зносу не може перевищувати 100% вартості нематеріального активу. Загальну сума нарахованого зносу із меморіального ордеру заносять в книгу «Журнал-головна».

Дискусійним питанням серед науковців і практиків залишається питання щодо вибору методу оцінки об'єктів нематеріальних активів в бюджетних установах. Підтримуємо думку науковців, що пріоритетним у виборі методу оцінки має бути мета оцінки нематеріальних активів. Визначив мету оцінки, необхідно визначити вартість нематеріального активу: ринкову або вартість для бухгалтерського обліку та застосувати необхідний для цього підхід.

На практиці, в бюджетному обліку виникає ряд складних питань пов'язаних з одного боку - з різноманітністю об'єктів нематеріальних активів

(винаходи, корисні моделі, промислові зразки, знаки для товарів, програми ЕОМ, бази даних, результати науково-дослідної роботи), а з другого – з різними формами їх практичного використання як нематеріальних активів.

Питання оцінки нематеріальних активів є досить неоднозначним та потребує подальшого вивчення.

Висновки і перспективи подальших розробок. За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що облік нематеріальних активів і економічна сутність зносу нематеріальних активів в бюджетних установах мають деякі відмінності в порівнянні з обліком на виробничих підприємствах. В бюджетних установах відбуваються процеси господарської діяльності, при цьому амортизація на нематеріальні активи не нараховується, але обов'язковим є нарахування зносу.

Особливістю бюджетного обліку є те, що при нарахуванні зносу на нематеріальні активи не створюється резерв для їх відновлення, що зумовлює залежність установи не від фактичної потреби оновлення активів, а від обсягів фінансування з державного бюджету.

Потребують подальших досліджень питання вибору методу оцінки об'єктів нематеріальних активів, їх обґрунтування, а також облік і контроль зносу в вартості нематеріальних активів у бюджетних установах.

Таким чином, посилення управлінської функції обліку в бюджетних установах надасть змогу ефективного використання фінансових ресурсів держави за допомогою контролю використання бюджетних коштів, що використовуються для закупівлі нематеріальних активів у бюджетних установах.

Література

1. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних установах. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 288 с.
2. Банасько Т.М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд.

економ. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Банасько Тетяна Миколаївна; Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житормир, 2010. – 19, [1]с., включ. обкл. – Бібліогр. с. 14–15.

3. Національне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи». – www.minfin.gov.ua

4. Наказ Державного казначейства України «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ» №64 від 17.07.2000. – www.minfin.gov.ua

5. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ» №611 від 26.06.2013. – www.minfin.gov.ua

6. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Міністерства фінансів України, Головного Управління Державного казначейства України від 10.12.99 № 114 // Офіційний вісник України. –2000. – № 1. – 21 січня. – С.76.