

УДК 657.421.3:061.1

DOI 10.37749/2308-9636-2020-11(215)-3

Н. І. Аралова,

кандидат технічних наук, старший науковий співробітник
Центру досліджень інтелектуальної власності
та трансферу технологій НАН України
ORCID: 0000 0002 7246 2736

ОСОБЛИВОСТІ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У НАУКОВИХ УСТАНОВАХ

У статті розглядається нормативне регулювання та проблематика бухгалтерського обліку нематеріальних активів у наукових установах. Зазначається запровадження сучасного врегулювання бухгалтерського обліку в бюджетних установах лише у 2015 р., що спричинило відмінності в обліку нематеріальних активів (НА) в наукових установах. Практика бухгалтерського обліку НА у бюджетних установах свідчить про необхідність вдосконалення нормативного регулювання. Метою статті є розгляд на прикладі наукових установ НАН України нормативного регулювання бухгалтерського обліку нематеріальних активів та питань його вдосконалення. Підкреслюється, що бухгалтерський облік НА в наукових установах має істотне значення для комерціалізації об'єктів права інтелектуальної власності в той час, як основні складові запровадження бухгалтерського обліку нематеріальних активів для наукових установ були пов'язані з відсутністю для бюджетної сфери сучасних нормативних актів з бухгалтерського обліку. Наводяться основні етапи впровадження бухгалтерського обліку нематеріальних активів у наукових установах. Актуальним є внесення змін до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку НА та НПБО 122 стосовно визначення поняття «використання» нематеріальних активів, а також витрат, які мають враховуватися при визначенні вартості НА, створеного в установі. Проблемним є питання обліку звітів щодо науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт. Також потребує уточнень термінологія стосовно НА, що застосовується в нормативних актах.

Ключові слова: нематеріальні активи, оцінка прав інтелектуальної власності, наукові установи, бухгалтерський облік.

На відміну від суб'єктів господарської діяльності, облік нематеріальних активів, у яких в Україні з 1999 р. здійснюється згідно з наказом Міністерства України № 242 від 18.10.1999 р. «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку», для бюджетних установ, включаючи наукові установи, впровадження сучасних підходів обліку нематеріальних активів розтягнулося на 16 років та лише з 01.01.2015 р. набуло чинності Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні акти-

ви», затверджене наказом Міністерства України № 1202 від 12.10.2010 р.

Практика бухгалтерського обліку нематеріальних активів у бюджетних установах свідчить про необхідність удосконалення нормативного регулювання. Метою статті є розгляд на прикладі наукових установ НАН України нормативного регулювання бухгалтерського обліку нематеріальних активів (далі — НА) та питань його вдосконалення. Зазначимо, що питання бухгалтерського обліку НА в бюджетних установах досліджувалося Ю. Борко, О. Бутнік-Сіверським, О. Ор-

люк, Н. Гур'євою, В. Дибою, О. Задорожною, Т. Каневою, Л. Коритник, М. Нашкерською, С. Свірко, Т. Черкашиною та іншими вченими [1].

Бухгалтерський облік НА в наукових установах має істотне значення для комерціалізації об'єктів права інтелектуальної власності (далі — ОІВ). Використання майнових прав на ОІВ як нематеріального активу дозволяє:

- документально підтверджувати довгострокові майнові права, створювати фонди амортизаційних відрахувань;
- одержувати дохід за договорами про трансфер технологій, а також забезпечувати обґрунтоване визначення цін на послуги (роботи, виробу) установи;
- здійснювати внесення прав на ОІВ до статутного капіталу господарських товариств з метою комерціалізації ОІВ тощо.

Основні складнощі запровадження бухгалтерського обліку нематеріальних активів для наукових установ були пов'язані з відсутністю для бюджетної сфери сучасних нормативних актів з бухгалтерського обліку. Для бюджетних установ порядок обліку визначався окремими положеннями актів Держказначейства України (Інструкція з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ (наказ № 64 від 17.07.2000 р.), Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу (наказ № 90 від 30.10.1998 р.).

Документи Держказначейства не було приведено у відповідність до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Були відсутні критерії у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1999 р. про те, в яких випадках майнові права мали підлягати бухгалтерському обліку, також були відсутні положення, що надавали б конкретні рекомендації, які витрати мають відноситися на створення нематеріального активу власними силами.

Вказане спричинило в Україні у 1997—2015 рр. істотну різницю у вартості

нематеріальних активів у балансах ЗВО, наукових установах — від 1 грн до десятків тисяч грн, так, що в деяких випадках вартістю одного чи кількох винаходів вважалася вся вартість 3—4 річної наукової теми, в рамках якої їх було створено. В інших випадках — здійснювалася суб'єктивна вибірка терміну, протягом якого під час виконання тематики можливо було створити винахід. Інколи, зокрема для уникнення непорозумінь із визначенням вартості нематеріального активу, ЗВО застосовували Порядок визначення оціночної вартості об'єктів права інтелектуальної власності, що перебувають у державній власності або були створені (придбані) за державні кошти, з метою зарахування на бухгалтерський облік, затвердженого Фондом державного майна України, та встановлювали вартість нематеріального активу в 1 грн (наказ ФДМ України № 3162 від 13.12.2005 р., наказ на цей час не є чинним для бюджетних установ у зв'язку з прийняттям НПБО 122).

Така різниця у вартості нематеріальних активів не раз викликала непорозуміння з боку державних органів, контролюючих фінансову діяльність бюджетних установ, та призводила до листування НАН України з Мінфін України, Кабінетом Міністрів України щодо прискорення державними органами реалізації Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, яка була затверджена Кабінетом Міністрів України ще у 1998 р. (постанова № 1706 від 28.10.1998 р.).

Основні етапи впровадження бухгалтерського обліку нематеріальних активів у наукових установах пов'язані з:

- проведенням у 2005 та 2006 рр. в Україні вартісної оцінки, постановки на бухгалтерський облік та інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності, що належать державі або були створені за державні кошти; прийняттям в НАН України актів та рекомендації щодо особливостей інвентаризації та оцінки нематеріальних активів;
- прийняттям у 2008 р. документів НАН України стосовно діяльності під-

розділів з питань трансферу технологій, інноваційної діяльності та інтелектуальної власності наукових установ НАН України та Положення про використання об'єктів права інтелектуальної власності в НАН України (розпорядження Президії НАН України № 15 від 16.01.2008 р. (зі змінами)), вдосконалення моніторингу обліку нематеріальних активів;

— набуттям чинності у 2015 р. стандарту 122 «Облік нематеріальних активів» та вдосконаленням нормативних актів щодо бухгалтерського обліку нематеріальних активів (розпорядження Президії НАН України від 15.06.2015 р. № 430 «Щодо обліку нематеріальних активів» та затверджені розпорядженням Рекомендації щодо бухгалтерського обліку нематеріальних активів, створених у результаті розробки).

Відповідно до доручень Президента України № 1-1/635 від 07.07.2005 р. та Прем'єр-міністра України № 350731/-05 від 20.07.2005 р. міністерства, Національна та галузеві академії наук України повинні були до 1 грудня 2005 р. забезпечити проведення вартісної оцінки, постановку на бухгалтерський облік та інвентаризацію об'єктів права інтелектуальної власності, що належать державі або були створені за державні кошти.

Цей процес розпочався в умовах відсутності належного нормативного забезпечення проведення інвентаризації. Зокрема, у листі НАН України до Міністерства фінансів, Фонду державного майна, МОН, Держказначейства № 58/1233-6 від 27.07.2005 р. вказувалося, що існуюча на цей час нормативна база з обліку та оцінки об'єктів права інтелектуальної власності в бюджетних установах не дозволяє ефективно провести вартісну оцінку, постановку на бухгалтерський облік та інвентаризацію об'єктів права інтелектуальної власності, що належать державі або були створені за державні кошти. Зазначалося, що НАН України неодноразово зверталася до відповідних органів виконавчої влади щодо внесення змін до нормативних документів, які регламентують облік, інвентаризацію

необоротних активів у бюджетних установах та приведення їх у відповідність до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів (затвердженої постановою Кабінету Міністрів України № 1706 від 28.10.1998 р.). Проте, незважаючи на підтримку пропозицій Міністерством фінансів України (лист № 31-04200-10-10/3195 від 01.03.2004 р.) та Держказначейством України (лист № 07-04/490-1907 від 09.03.2004 р.), відповідні зміни в інструкціях Держказначейства з обліку та інвентаризації необоротних активів зроблені не були.

З урахуванням цього Президія НАН України прийняла розпорядження № 683 від 30.11.2005 р. «Про проведення інвентаризації», яким доручалося при проведенні щорічної інвентаризації здійснити інвентаризацію об'єктів права інтелектуальної власності. Розпорядженням були затверджені Рекомендації, що містили, зокрема, форму Акта оцінки нематеріальних активів, створених у результаті розробки.

Зазначимо, що у 2005—2018 рр. за дорученнями Кабінету Міністрів України (у 2005 р. — № 35073/1/1-05 від 20.07.2005 р.; у 2006 р. — № 3917/23/1-06 від 07.11.2006 р.) та листа Мінекономіки України № 2321-01/29374 від 06.07.2018 р. НАН України три рази направляла до МОН України та Мінекономіки України зведену інформацію про нематеріальні активи, які перебувають на балансі наукових установ (останній раз на лист Мінекономіки України № 2321-01/29374 від 06.07.2018 р. обсягом 323 арк.).

Проте всі рази було відсутнє оприлюднення органами державної влади результатів інвентаризації та, з урахуванням виявлених проблем, — внесення вдосконалень у порядок оцінки та інвентаризації нематеріальних активів. Вказане є прикладом істотних витрат часу на проведення інвентаризації всім державним сектором в Україні в умовах недосконалого нормативного забезпечення та від-

сутності відповіді на запитання, а навіть, власне, було ініціювати таку масштабну роботу, де її результати та наслідки?

Про «зацікавленість» Мінфін та МОН України у вирішенні вказаних питань свідчить також затвердження лише у 2010 р. (на 11 років пізніше, ніж для підприємств) стандарту 122 «Нематеріальні активи». Проте знадобилося 5 років, щоб його ввели у дію, незважаючи на неодноразові листи НАН України щодо прискорення введення (стандарт введено в дію 01.01.2015 р.).

Розширенню практики бухгалтерського обліку нематеріальних активів у наукових установах сприяло прийняття у 2008 р. документів НАН України щодо політики у сфері інтелектуальної власності, утворення в установах підрозділів з питань трансферу технологій, інноваційної діяльності та інтелектуальної власності (розпорядження Президії НАН України № 15 від 16.01.2008 р. (зі змінами)). У Положенні про використання об'єктів права інтелектуальної власності в НАН України спеціальним розділом 11 «Бухгалтерський облік нематеріальних активів» були передбачені базові вимоги стосовно обліку та оцінки майнових прав. У річній звітності установ було передбачено подання окремої інформації стосовно кількості та видів нематеріальних активів, що відображаються у бухгалтерському обліку в цілому та відображено у звітному році. Порівняння охоронних документів, що підтримуються у чинності установами, та кількості нематеріальних активів за кожною з установ було корисним індикатором роботи установи зі здійснення бухгалтерського обліку.

Зазначені заходи, а також перевірки фінансової діяльності привели до поступової відповідності в цілому кількості ОІВ, на які установи мають виключні майнові права, та кількості нематеріальних активів, відображених в обліку.

У зв'язку з введенням у дію нового стандарту 122 Центром досліджень інтелектуальної власності та трансферу технологій НАН України були підготовлені

Зміни до Положення про використання об'єктів права інтелектуальної власності в НАН України та Рекомендації щодо інвентаризації ОІВ (розпорядженням Президії НАН України № 430 від 15.06.2015 р.). Необхідність розробки Рекомендацій була обумовлена тим, що НПБО 122 передбачалося, що на бухгалтерський облік ставляться активи, які використовуються або можуть бути використані, проте було відсутнім, що саме мається на увазі під терміном «використання». Також НПБО не визначає конкретно, які саме витрати повинні враховуватися при визначенні вартості нематеріального активу з метою бухгалтерського обліку. Згідно із НПБО при визначенні вартості мають враховуватися тільки достовірні витрати.

Слід зазначити неможливість згідно з НПБО відносити фінансування НДДКР на витрати зі створення винаходу, корисної моделі, інших ОІВ, а також на звіт про НДДКР як об'єкт авторського права. Відповідно до п. 12 ч. II НПБО, витрати на дослідження не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того періоду, в якому вони були здійснені. Крім того, об'єктивно є неможливим достовірно визначення обсягу коштів, які було витрачено на створення ОІВ з конкретної НДДКР, з урахуванням творчого характеру створення, зокрема, винаходів, можливістю розробки окремих елементів винаходу і в рамках інших НДДКР та раніше проведених досліджень, неможливості визначення, що саме стільки днів винахідник створював певний винахід.

У Рекомендаціях зазначалося, що введенням нематеріальних активів у господарський оборот є дії, визначені для винаходів та корисних моделей ст. 28 Закону України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі», для промислових зразків — ст. 20 Закону України «Про охорону прав на промислові зразки», для об'єктів авторського права — ст. 15, 31—33 Закону України «Про авторське право і суміжні права», для торговельних марок — ст. 16 Закону України «Про охорону прав на знаки для

товарів і послуг», для сортів рослин — ст. 39, 39¹ Закону України «Про охорону прав на сорти рослин», що, зокрема, включає використання інтелектуальної власності за договорами про розпорядження майновими правами, укладеними з третіми особами, використання при випуску партій дослідної продукції та наданні послуг науковою установою, а також використання об'єктів нематеріальних активів при проведенні установою науково-дослідних робіт.

Первісна вартість об'єкта нематеріальних активів, створеного суб'єктом державного сектору, визначається відповідно до п. 9 ч. II стандарту 122 «Нематеріальні активи» та складається з витрат, які прямо пов'язані з його створенням (витрати на оплату праці, матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу) та підготовкою його до використання (оплата реєстрації права, амортизація патентів, ліцензій тощо) у визначений спосіб. До критеріїв визнання нематеріального активу відноситься наявність інформації щодо достовірного визначення витрат, пов'язаних зі створенням об'єкта нематеріального активу.

Вказувалося, що до витрат на створення нематеріального активу зазвичай відносять:

— для об'єктів права інтелектуальної власності, набуття прав на які засвідчується охоронним документом, — витрати на отримання охоронного документа та на підтримання його чинності;

— витрати на оплату праці фахівця (ів) підрозділу з питань трансферу технологій, інноваційної діяльності та інтелектуальної власності (або фахівця-патентознавця, патентного повіреного, що залучається до виконання робіт), нарахування на заробітну працю такого фахівця, накладні витрати на його заробітну плату за кількість днів, що використовувалися для підготовки заявки на отримання охоронного документа;

— оплата вартості послуг сторонніх організацій зі здійснення патентного пошуку (за наявності);

— інші витрати, відносно яких є достовірні дані та що відносяться до собівартості виробництва нематеріального активу.

До Рекомендацій також додавався Акт оцінки первісної вартості об'єкта нематеріальних активів, створеного в результаті розробки.

Президією НАН України неодноразово надавалися роз'яснення науковим установам щодо бухгалтерського обліку НА. Так, листом № 58/512-8 від 06.03.2008 р. відзначалися особливості обліку НДДКР і книг та дисертацій. Зокрема, зазначалося, що чинне законодавство України не передбачає можливості проводити віднесення вартості здійснених науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт на звіт щодо виконання вказаних робіт з обліком звіту як нематеріального активу. Звіти про виконання науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт обліковуються як інші необоротні матеріальні активи. Придбані книги, а також книги, видані за кошти наукової установи, посібники та інші видання, що входять до фонду бібліотек, обліковуються не як об'єкти авторського права, а за груповим обліком та номінальними цінами, включаючи вартість початкових палітурних робіт. Примірник дисертації та два примірники автореферату обліковуються як інші необоротні матеріальні активи.

Слід зазначити також окремі проблемні питання нормативного регулювання НА, зокрема визначення терміна НА. В монографії «Облік та аналіз необоротних активів» В. М. Дибі [2] наведено аналіз відмінностей терміна «нематеріальні активи» відповідно до національних та міжнародних стандартів обліку. В роботах Т. В. Груздової, В. Я. Фаріон та О. В. Задорожної [3, 4] зазначається, що нормативні документи містять різні визначення поняття «нематеріальні активи», які не повною мірою співпадають за змістом. Відмінності означення терміна «нематеріальний актив» у різних нормативних актах зведено у таблицю.

Таблиця 1. Відмінності означення терміна «нематеріальний актив» у чинному законодавстві України

Джерело	Визначення
Наказ Фонду державного майна та Державного комітету з питань науки і технологій № 969/97 від 27.07.1995 р.	об'єкти права інтелектуальної власності, інші об'єкти права власності користування
П(С)БО 8, затверджений наказом № 242 від 18.10.1999 р. (зі змінами).	немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Мінфіну України № 1202 від 12.10.2010 р.	немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 1327 від 16 листопада 2009 р.	немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) або утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі. В адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам

Висновки. В цілому слід зазначити, що на цей час сформована сучасна нормативна база щодо бухгалтерського обліку нематеріальних активів у бюджетних установах, зокрема в наукових. З 2005 р. бухгалтерські підрозділи установ, підрозділи з питань інтелектуальної власності набули досвіду обліку нематеріальних активів. Проте запровадження сталої практики обліку розтягнулося майже на 16 років унаслідок відсутності своєчасної розробки державними органами та введення у дію нормативних актів, відсутності системи навчання та обміну досвідом у питаннях обліку. Актуальним є внесення змін до Методичних ре-

комендацій з бухгалтерського обліку НА та НПБО 122 стосовно уточнень, що розуміється під терміном «використання» НА, а також які саме витрати повинні враховуватися при визначенні вартості створеного в установі нематеріального активу з метою бухгалтерського обліку. Потребує уточнень термінологія стосовно НА. Істотним є запровадження на рівні органів виконавчої влади, державних академій наук, у віданні яких знаходяться бюджетні установи, моніторингу діяльності установ з обліку НА, а також забезпечення методичної та консультативної підтримки їх діяльності.

Список використаної літератури

1. Борко Ю. Л., Бутнік-Сіверський О. Б., Орлюк О. П. Об'єкти права інтелектуальної власності в державному секторі економіки (бюджетних установах): НДІ ІВ НАПрН України, Інтерсервіс, 2014. 164 с.
2. Діба В. М. Облік та аналіз необоротних активів: монографія. Київ: КНЕУ, 2008. 280 с.
3. Груздова Т. В. Поняття та оцінка нематеріальних активів (об'єктів інтелектуальної власності). Український соціум. 2011. № 3(38). С. 99—112.
4. Фаріон В. Я., Задорожна О. В. Економічна сутність та оцінка нематеріальних активів в Україні. Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції: зб. наук. пр. 2012. Вип. 18.

References

1. Borko Y. L., Butnik-Siversky O. B., Orlyuk O. P. Objects of intellectual property law in the public sector of the economy (budgetary institutions): Research Institute of IP NALS of Ukraine, Interservice, 2014. 164 p.

2. Diba V. M. Accounting and analysis of non-current assets: monograph. Kyiv: KNEU, 2008. 280 p.
3. Gruzdova T. V. The concept and valuation of intangible assets (intellectual property). Ukrainian society. 2011. № 3 (38). Pp. 99—112.
4. Farion V. Ya., Zadorozhna O. V. Economic essence and valuation of intangible assets in Ukraine. Problems of rational use of socio-economic and natural resource potential of the region: financial policy and investments: Collection of scientific works. 2012. Vol. 18.

Аралова Н. И. Особенности регулирования бухгалтерского учета нематериальных активов в научных учреждениях.

В статье рассматривается нормативное регулирование и проблематика бухгалтерского учета нематериальных активов в научных учреждениях. Отмечается введение современного урегулирования бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях только в 2015 г., что привело к разной практике учета НА. Актуальным является внесение изменений в Методические рекомендации по бухгалтерскому учету НА и НПБО 122 относительно определения понятия «использование» нематериальных активов, а также расходов, которые должны учитываться при определении стоимости НА, созданного в учреждении. Требуется уточнений терминология относительно НА, которая применяется в нормативных актах.

Ключевые слова: нематериальные активы, оценка прав интеллектуальной собственности, научные учреждения, бухгалтерский учет.

Aralova N. I. Features of regulation of accounting of intangible assets in research institutions.

The normative regulation and problems of accounting of intangible assets in scientific institutions are considered. It is noted the introduction of modern accounting regulation in budgetary institutions only in 2015, which led to differences in the accounting of NA in scientific institutions. The practice of accounting for intangible assets (IA) in budgetary institutions indicates the need to improve regulations. The purpose of the article is to consider the example of scientific institutions of the NAS of Ukraine regulatory regulation of accounting for intangible assets and issues of its improvement. It is emphasized that the accounting of NA in scientific institutions is essential for the commercialization of intellectual property rights, while the main difficulties in the introduction of accounting for intangible assets for scientific institutions were associated with the lack of modern budget regulations for accounting. The main stages of implementation of accounting of intangible assets in scientific institutions are given. It is important to amend the Methodological Recommendations on Accounting of NA and NPBO 122 regarding the definition of the concept of «use» of intangible assets, as well as the costs to be taken into account when determining the value of NA created in the institution. The issue of accounting for research and development reports is problematic. The terminology used in the regulations also needs to be clarified.

Key words: intangible assets, valuation of IP, research institutions, accounting.