

ДИСКУСІЙНІ ПИТАННЯ ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ НА НАУКОВО-ДОСЛІДНІ ТА ДОСЛІДНО-КОНСТРУКТОРСЬКІ РОЗРОБКИ В ОБЛІКОВІЙ СИСТЕМІ ПІДПРИЄМСТВА

***Резюме.** Розглянуто питання локалізації витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки стосовно технологічних процесів створення інноваційної продукції, запропоновано підходи щодо вирішення суперечностей вітчизняної нормативної бази щодо порядку списання таких витрат.*

***The summary.** In the article the considered questions of localization of charges are on research experienced and designer developments in relation to the technological processes of creation of innovative products, offered approach in relation to the decision of contradictions of home normative base in relation to the order of writing of such charges.*

***Ключові слова:** нематеріальні активи, витрати на науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки, об'єкти промислової власності.*

Постановка проблеми. В економіці країн постіндустріального періоду особливе місце в системі стратегічних ресурсів корпорацій займають знання та результати інтелектуальної діяльності. В балансі провідних компаній світу все більшу питому вагу стали займати активи підприємства, які входять у поняття інтелектуального капіталу. Ще одним аспектом структурних змін у сучасній економіці є зростання ролі науки у відтворювальному процесі суспільства. Про це свідчать дані про витрати на науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки (НДДКР) у розвинених суспільствах. Світові витрати на науку і НДДКР виростуть до кінця 2011 році на 3,6% і складуть 1,2 трлн. дол., – прогнозує некомерційна дослідницька організація Меморіальний інститут Бателъ [8]. Статистика свідчить, що джерелами фінансування НДДКР у США були федеральний бюджет (35%), приватні компанії (60%) й університети (5%) [7]. Все це дає підстави стверджувати, що світові тенденції розвиваються в напрямку зростання витрат приватних компаній на НДДКР і зростання числа їх питомої ваги в загальному обсязі фінансування НДДКР. З огляду на такі зміни ускладнюється облік витрат на НДДКР, а також накопичуються суперечності у відображенні результатів здійснення НДДКР в обліковій системі підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку витрат на НДДКР розглядалося в свій час у працях таких вчених, як С. Голова, І. Житної, Є. Білобородової, М. Чумаченка, О. Бородкіна та інших, де, зокрема, досліджувалась структура даних витрат, їх ідентифікація, порядок списання.

Проте головною проблемою залишається співвідношення процесів обліку витрат на НДДКР і процесів створення нематеріальних активів на підприємстві. Нечіткість формулювань вітчизняної законодавчої бази створює перепони на шляху об'єктивного формування собівартості таких активів підприємства та їх оцінювання. В країнах з інноваційною економікою показникам оцінювання нематеріальних активів, засобам їх вимірювання звертається велика практична увага, про що свідчить поява попиту в спеціалізованих послугах стосовно аудиту й оцінювання інтелектуального капіталу та розроблення спеціальних стандартів.

Метою дослідження є розгляд проблемних питань обліку витрат на НДДКР та порядок їх включення у вартість створюваних нематеріальних активів. Для досягнення поставленої мети в роботі передбачається вирішити такі завдання:

- 1) проаналізувати вітчизняну законодавчу базу стосовно ідентифікації та обліку витрат на НДДКР й результати здійснення таких витрат;
- 2) визначити етапи проведення наукових робіт та обґрунтувати перелік витрат, які при цьому виникають;
- 3) обґрунтувати підходи до списання витрат на НДДКР.

Основні результати дослідження. В законодавчій базі України поняття «наукова діяльність» та результати її роботи представлена в цілому переліку нормативних документів. Зокрема, в Законі України «Про наукову і науково-технічну діяльність» зазначено, що науково-технічна діяльність – інтелектуальна творча діяльність, спрямована на отримання й використання нових знань в усіх галузях техніки і технологій [4]. Тобто вона передбачає створення інтелектуального інноваційного продукту. В Законі України «Про інноваційну діяльність» визначено, що інноваційна діяльність – це діяльність, спрямована на використання й комерціалізацію результатів наукових досліджень та розробок і зумовлює випуск на ринок

нових конкурентноздатних товарів і послуг [5]. З даних визначень випливає, що інноваційна діяльність є продовженням наукової діяльності і носить прикладний аспект, а інноваційний продукт є результатом НДДКР.

До НДДКР належать науково-дослідні, проектні, конструкторські, технологічні роботи та послуги, створення дослідних зразків або партій виробів, необхідних для проведення НДДКР згідно з вимогами, погодженими із замовниками, що виконуються чи надаються науково-дослідними, конструкторськими, проектно-конструкторськими і технологічними організаціями, а також науково-дослідними і конструкторськими підрозділами підприємств, установ і організацій. Таким чином, у підприємства є два шляхи проведення НДДКР: 1) замовлення таких видів робіт у спеціалізованих науково-дослідних установах; 2) виконання їх власними силами, за наявності необхідних виробничих і кадрових потужностей. Результатом здійснення НДДКР може бути як створення об'єкта промислової власності та оформлення прав на нього, так і відсутність такого результату.

Об'єкти прав промислової власності є структурними компонентами нематеріальних активів, що впливає з п. 5 ПСБО 8 «Нематеріальні активи». До них зокрема відноситься право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роєлті [9].

У зв'язку з різними трактуваннями необхідно дати характеристику деяким найбільш розповсюдженим поняттям об'єктів промислової власності.

Винахід теж є результатом здійснення витрат на НДДКР, проте на відміну від інноваційного продукту є, як правило, теоретичною розробкою, тоді як інноваційний продукт – це винахід, який знайшов практичне використання. Визнаний офіційними експертами винахід може отримати правову охорону від держави і стати об'єктом промислової власності, що засвідчується особливим правоохоронним документом, який має назву патент. Винаходом може бути пристрій, спосіб, речовини, застосування пристроїв за новим раніше невідомим призначенням, штами мікроорганізмів, культура клітини рослин і тварин.

Промисловий зразок – це результат творчої діяльності у галузі художнього конструювання. В Україні промислові зразки, що відповідають такій ознаці як новизна, можуть отримувати правову охорону у вигляді патенту на промисловий зразок. При цьому важливо розуміти, що при здійсненні експертизи офіційна установа перевіряє виключно наявність у промислового зразка всіх заявлених суттєвих ознак. Патент на промисловий зразок видається під відповідальність його власника без гарантії чинності [6].

Корисна модель – нове технічне вирішення, що не впливає із існуючого рівня техніки і є промислово придатним. Фактично корисні моделі є підвидом винаходів у праві інтелектуальної власності, однак на відміну від останніх, вони мають коротший термін захисту (10 років в Україні, від 6 до 10 років – у інших країнах) та менш жорсткі умови патентоздатності. Корисна модель вважається патентоздатною, якщо вона є новою та придатною до промислового використання.

Якщо керуватися нормами вітчизняного законодавства, то витрати на НДДКР слід класифікувати відносно їх основних форм та видів, а саме – витрати на науково-дослідні, дослідно-конструкторські, проектно-конструкторські, технологічні, пошукові та проектно-пошукові роботи, витрати на виготовлення дослідних зразків або партій науково-технічної продукції, а також витрати на інші роботи, пов'язані з доведенням наукових і науково-технічних знань до стадії практичного їх використання. Така деталізація фаз технологічного процесу створення інноваційної продукції у вигляді патентів, бази даних, знань, технічної документації дозволить уникнути котлового методу обліку витрат і дасть змогу їх локалізувати з метою подальшого списання за різними напрямками залежно від отриманих результатів. Крім того, це посилить управлінський аспект контролю за такими витратами, оскільки сприятиме здійсненню їх обліку за конкретними сферами відповідальності.

Правомірність проведення такого групування витрат відповідно до технологічних фаз підтверджується й положеннями вітчизняних облікових стандартів. Згідно з ПСБО 8 «Нематеріальні активи» дослідження – заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання й розуміння нових наукових та технічних знань, а розробка – застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування й проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання [9]. Фактично,

пропонується здійснювати облік витрат за двома технологічними стадіями: дослідження можливості й створення інноваційної продукції та розроблення її взірців.

Проте, з нашої точки зору, такий технологічний ланцюжок буде незавершеним, оскільки існує цілий перелік витрат, які необхідно здійснювати після початку запуску у виробництво інноваційного продукту і які за логікою мають відношення до НДДКР. Зокрема, це витрати на здійснення авторського і технічного нагляду за виробництвом інноваційної продукції, витрати на вдосконалення та впровадження змін стосовно випуску нової продукції на базі отриманих нових знань тощо. Отже, характеризуючи такі витрати, необхідно їх розглядати з позиції технологічного ланцюжка «дослідження – розроблення – виробництво».

На практиці межі між окремими стадіями процесу проведення наукових досліджень та створення інноваційної продукції є досить умовними. Це значно ускладнює їх локалізацію і списання. Для вирішення цієї проблеми ми пропонуємо на кожному підприємстві, яке займається НДДКР або впроваджує їх результати, окремим пунктом внести до Наказу про облікову політику методику групування витрат на НДДКР з прив'язкою до етапів і фаз наукової та інноваційної діяльності (табл. 1).

Таблиця 1

Запропонована автором класифікація витрат на НДДКР стосовно технологічних етапів і фаз створення інноваційного продукту

<i>Етап – Дослідження</i>	<i>Етап – Розроблення</i>	<i>Етап – Виробництва</i>
<p>I фаза – підготовка</p> <p>1. Витрати на теоретичні (пошукові) дослідження, розроблення технічних пропозицій, виконання розрахункових робіт, моделювання процесів.</p> <p>2. Витрати на проведення досліджень на патентну чистоту, складання аналітичних оглядів з досліджуваних проблем, розроблення техніко-економічного обґрунтування, технічного завдання і планової документації.</p> <p>3. Витрати на проектування, розроблення робочої документації та виготовлення дослідних зразків або макетів, засобів для їх випробування, монтаж та налагодження, а також роботи, пов'язані з підготовкою експерименту.</p> <p>II фаза – виконавча</p> <p>4. Витрати на дослідні роботи і випробування, узагальнення й аналіз результатів досліджень і розроблень пропозицій про впровадження у виробництво результатів виконаної роботи або обґрунтування доцільності чи недоцільності подальшого проведення робіт</p>	<p>I фаза – виробничо-розроблювальна</p> <p>1. Витрати на розроблення дослідно-технологічного регламенту, дослідно-промислового регламенту, положень технології серійного виробництва створених зразків виробів.</p> <p>2. Витрати на експериментальний запуск сировини у виробництво і тестування отриманої продукції.</p> <p>II фаза – організаційно-розроблювальна</p> <p>3. Витрати на передавання підприємствам, установам і організаціям своїх науково-технічних досягнень.</p> <p>4. Витрати на юридичні процедури оформлення прав на інтелектуальну власність</p>	<p>I фаза – контрольна</p> <p>1. Витрати на здійснення авторського і технічного нагляду за серійним виробництвом інноваційної продукції.</p> <p>II фаза – супутньо-виробнича</p> <p>2. Витрати на вдосконалення та впровадження змін стосовно випуску нової продукції на базі отриманих нових знань</p>

На етапі «Виробництва» може виникнути необхідність удосконалення вже існуючого виробництва, тобто освоєння нового на базі існуючого. Якщо такі витрати не є наслідком попередніх досліджень щодо створення інноваційного продукту, то тоді можна погодитися з думкою В. Белобородової[1] і О. Бородкіна[2] про доцільність їх виділення. В усіх інших випадках ці витрати повинні обліковуватись у складі витрат на НДДКР.

Така прискіпливість до локалізації витрат на НДДКР за етапами здійснення дослідницької діяльності має цілком обґрунтовану економічну мету, а саме – визначити ступінь їх участі у формуванні нематеріальних активів, які створюються на підприємстві.

На сьогодні у світовому бухгалтерському обліку паралельно існує два підходи [3, 11]. Перший виходить з підвищеної невизначеності результатів НДДКР і, апелюючи до принципу розумної обережності, передбачає списання таких витрат у тому періоді, в якому вони виникли. Даного підходу дотримуються в США, Канаді, Німеччині. В рамках іншого підходу дослідження й розробки інтерпретуються як інвестиції, здатні окупитися в майбутньому. У цьому випадку передбачається розглядати витрати на НДДКР як актив, який буде амортизуватися в міру отримання від нього прибутку. Дана схема прийнята в бухгалтерському обліку Великої Британії, більшості європейських країн, а також Японії.

Вітчизняне законодавство з цих питань є досить суперечливим. Як вже зазначалося результатами здійснення витрат на НДДКР може бути створення об'єкта промислової власності (винаходу, корисної моделі, промислового зразка), тобто нематеріального активу. В П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» зазначено, що нематеріальний актив, отриманий у результаті розроблення, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має[9]: намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання; можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу; інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробленням нематеріального активу.

В п. 20 П(С)БО 16 «Витрати» зазначається, що витрати на дослідження включаються до складу інших операційних витрат відповідно до положення П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [10]. Тобто дослідження, яке не закінчилося розробкою, слід визнати як витрати періоду. Про це ж свідчить і п. 9 ПСБО 8 «Нематеріальні активи» – витрати на дослідження не визнаються активом, а підлягають відображенню в складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійсненні [9]. Виходить, що ці витрати не повинні капіталізуватися. Абсурдність такої позиції полягає в тому, що у випадку позитивного результату досліджень необхідно сформулювати первісну вартість новоствореного нематеріального активу, якої, в принципі, не буде. Правомірність списання витрат на НДДКР може бути підтверджена лише у випадку негативного результату. Однак сам бухгалтер не може бути арбітром цієї ситуації і приймати рішення про наявність результату, оскільки це виходить за межі його компетенції.

На нашу думку, витрати на НДДКР у будь-якому випадку необхідно спочатку обліковувати на рахунок 15 «Капітальні інвестиції» і відкрити для цієї мети субрахунок «Здійснення науково-дослідної та дослідно-конструкторської діяльності». Для оцінювання результатів такої діяльності необхідно створити спеціальну комісію, яка б повинна була давати свої висновки за кожним з розглянутих фаз та етапів з таблиці 1. Позитивний висновок давав би змогу продовжувати капіталізацію витрат і здійснювати їх облік на наступному етапі аж до створення одного з об'єктів промислової власності. Негативний висновок був би сигналом до списання таких витрат на витрати підприємства. Проте у випадку накопичення значної суми в обліковій політиці необхідно передбачити методи рівномірного списання витрат на НДДКР на загальну суму виробничих витрат.

Висновки. В умовах переходу до постіндустріального суспільства зростає питома вага витрат на НДДКР, які безпосередньо впливають на вартість новоствореного інноваційного продукту – нематеріального активу. Проте методичні облікові викладки цього питання значно відстають від реалій життя і створюють перешкоди об'єктивному відображенню таких витрат і формуванню первісної вартості нематеріальних активів в обліковій системі підприємства. На основі проведеного дослідження ми визначили:

1. Наукові дослідження, спрямовані на розроблення інноваційної продукції, необхідно розбити на етапи «дослідження–розробка–виробництво», а останні – на фази проведення. Ми розробили номенклатуру витрат, які слід обліковувати при проведенні кожної конкретної фази.

2. Фази проведення НДДКР повинні являти собою певні сфери відповідальності за дотримання кошторису витрат, що дозволить посилити управлінський контроль за їх здійсненням.

3. Неправомірним є включення таких витрат згідно з положеннями вітчизняних стандартів до інших операційних витрат звітного періоду. Необхідний їх аналіз на предмет досягнення певного результату, який повинен бути критерієм їх капіталізації чи дійсного списання.

Подальші наші дослідження будуть спрямовані на вивчення зарубіжного досвіду обліку витрат на НДДКР і порядку формування первісної вартості нематеріальних активів, які створились за їх участі.

Використана література

1. Белобородова, В.А. Бухгалтерський учёт с элементами экономического анализ: учебник [Текст] / В.А. Белобородова. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 352 с.
2. Бородкін, О. Облік витрат на підготовку і освоєння нової продукції [Текст] / О. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – №4. – С. 15–18.
3. Голов, С. Учет нематериальных активов согласно МСБУ [Текст] / С. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 1999. – № 7–8. – С. 42–49.
4. Закон України «Про наукову та науково-технічну діяльність» від 13.12.1991 1977-ХІІ (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
5. Закон України «Про інноваційну діяльність» від 04.07.2002 № 40-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
6. Закон України «Про охорону прав на промислові зразки» від 15.12.1993 № 3688-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
7. Категорія: НИОКР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ru.wikipedia.org/wiki>.
8. Мировые расходы на НИОКР в 2011 году составят \$1,2 триллиона [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vesti.ru/doc.html?id=414734>.
9. Положення «Стандарт бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.99 № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
10. Положення «Стандарт бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
11. Ржаницина, В.С. НИОКР – тернистый путь исследования [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buh.ru/document-891>.

УДК 657.01

Лідія ГУЦАЙЛЮК

РИЗИКИ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Резюме. Розкрито сутність кредиторської заборгованості та її види, що мають місце в бюджетних установах. Показано ризики, які виникають при проведенні операцій з кредиторської заборгованості. Зазначено порядок відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій з кредиторської заборгованості. Внесено пропозиції щодо покращення облікової політики кредиторської заборгованості.

The summary. Essence account of payable and its kinds, that place are taken in budgetary establishments is exposed. The risks which have arise up at conducted operations from account payable are shown. The order of reflection is marked in the record-keeping of economic operations from account payable. Suggestions are borne in relation to the improvement of registration policy account payable of.

Ключові слова: бюджетна установа, кредиторська заборгованість, Державне казначейство України, ризики, фінансова дисципліна, прихована кредиторська заборгованість, фінансове зобов'язання.

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки особлива увага відведена обліку розрахунків у бюджетних установах. При їх здійсненні може виникати кредиторська заборгованість. З метою її недопущення постає питання про добре налагоджену систему облікової політики, що відіграє важливу роль у формуванні необхідної управлінської інформації, яка забезпечує своєчасне усунення недоліків та упущень, що мають місце в обліковому процесі й ведуть до виникнення ризиків.