

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

DOI: <https://doi.org/10.32836/2521-666X/2018-2-60-26>

УДК 657.421.3

Чугрій Н.А.

завідувач сектору маркетингу
та економічних досліджень,
Донецька державна сільськогосподарська
дослідна станція НААН України

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЕТАПІ ДОСЛІДЖЕННЯ ТА РОЗРОБЛЕННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У НАУКОВО-ДОСЛІДНИХ УСТАНОВАХ НААН УКРАЇНИ

Нематеріальні активи є одним із найважливіших об'єктів майна підприємства, виступають джерелом як отримання конкурентних переваг, так і генерування прибутків. Створення нематеріальних активів у науково-дослідних установах має певні особливості, головною з яких є бюджетне фінансування. При цьому виникає чимало питань щодо відображення в обліку витрат, які пов'язані з дослідженнями та розробленням таких активів. У статті відмічено, що система облікового відображення витрат на дослідження та розроблення нематеріальних активів в Україні знаходиться на етапі становлення. Доведено, що правильна організація обліку витрат на етапі дослідження та розроблення дасть можливість отримати об'єктивну й якісну інформацію про собівартість створених об'єктів нематеріальних активів.

Ключові слова: нематеріальний актив, дослідження, розроблення, витрати, науково-дослідна установа.

Нематериальные активы являются одним из важнейших объектов имущества предприятия, выступают как источником получения конкурентных преимуществ, так и генерирования прибыли. Создание нематериальных активов в научно-исследовательских учреждениях имеет определенные особенности, главной из которых является бюджетное финансирование. При этом возникает ряд вопросов, связанных с отражением в учете расходов, понесенных на этапе исследования и разработки. В статье отмечено, что система учетного отражения расходов на исследования и разработку нематериальных активов в Украине находится на стадии становления. Доказано, что правильная организация учета затрат на исследования и разработку позволит получить объективную и качественную информацию о стоимости созданных объектов нематериальных активов.

Ключевые слова: нематериальный актив, исследования, разработка, расходы, научно-исследовательское учреждение.

Chugrii N.A. FEATURES OF COST ACCOUNTING AT THE STAGE OF THE INVESTIGATION AND DEVELOPMENT OF INTANGIBLE ASSETS IN SCIENTIFIC-RESEARCH INSTITUTIONS OF THE NAAS OF UKRAINE

Intangible assets are one of the most important objects of the company's property, serving as a source for both competitive advantages and generating profits. Creation and use of intangible assets in the economic activity of research institutions is a very topical issue, because it provides a range of significant advantages, among which we can highlight the main: increase the value of the enterprise, contribute to the growth of innovation attractiveness, and provide protection of rights. At the same time, many questions arise regarding the reflection of the costs associated with the research and development of such assets. The article notes that the accounting system for research and development costs for the creation of intangible assets in Ukraine is only developing. The creation of intangible assets in research institutions has certain features, the main of which is budget financing. In the process of or-

ganizing the accounting for research and development accountant it is necessary to clearly distinguish between the stages of research and development, to determine the possibility of obtaining a new product or recognition of costs of the reporting period. Therefore, the actual task is to investigate the accounting reflection of the cost of research and development. If as a result of the development does not create an intangible asset, the development costs are the cost of the reporting period in which they arose and are accounted for as other operating expenses. If the enterprise creates a development, which it plans to register in accordance with the law as an intangible asset, the costs of such development should be recorded as part of capital investment. Thus, the correct organization of accounting for the costs of research and development will provide an opportunity to obtain objective and qualitative information on the cost of the created objects of intangible assets. It is recommended that research institutions determine the list of costs in the context of the research and development phase and fix them in the accounting policy. This will help avoid mistakes in evaluating and setting the balance of created intangible assets and provide the user with complete and accurate information about the status of such facilities in the research institution.

Key words: intangible asset, research, development, costs, research institution.

Постановка проблеми. Нині головними чинниками, які визначають ринкову цінність як окремих підприємств та установ, так і економіки регіону та країни загалом, все більшою мірою стають знання, інформація, людський капітал.

Створення та використання нематеріальних активів у господарській діяльності науково-дослідних установ є досить актуальним питанням, адже надає спектр значних переваг, серед яких можемо виділити найголовніші: вони сприяють підвищенню вартості установи, росту інноваційної привабливості, забезпечують захист прав. У результаті дослідження встановлено, що під час визначення достовірної вартості створених нематеріальних активів виникає чимало питань, насамперед пов'язаних із недостатнім урегулюванням механізму облікового відображення витрат на етапі дослідження та розроблення.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Проблема обліку витрат на етапах дослідження та розроблення є досить актуальною і знайшла відображення в працях багатьох вітчизняних науковців: І.А. Бігдан, Л.В. Бражної, Ф.Ф. Бутинця, О.Б. Бутнік-Сіверського, І.В. Жураковської, Л.О. Кирильової, І.М. Лепетан, Т.Я. Сенчука, Ю.С. Серпенінової та інших. Недосконалість нормативно-правового регулювання обліку створених нематеріальних активів у науково-дослідних установах, розбіжності у підходах науковців щодо трактування теоретичних питань обліку витрат на дослідження і розроблення зумовлюють актуальність дослідження та потребу подальшого розвитку в цьому напрямі.

Мета статті полягає у дослідженні механізму облікового відображення витрат на дослідження та розроблення нематеріальних активів у науково-дослідних установах.

Виклад основного матеріалу. Стабільний економічний розвиток підприємств та установ все більше залежить від нематеріальних активів, які генерують основні конкурентні переваги, а не від традиційних активів, що мають матеріально-речову форму. Саме нематеріальні активи здатні забезпечити максимальну капіталізацію ринкової вартості, а це принесе додаткові переваги для вітчизняних наукових установ. Нематеріальні активи слід розглядати як джерело додаткового прибутку та підвищення конкурентоспроможності в сучасній конкурентній боротьбі.

Ядром створення нематеріальних активів в агропромисловому комплексі є науково-дослідні установи Національної академії аграрних наук України. Наукові установи до складу нематеріальних активів відносять об'єкти права промислової власності (винаходи, корисні моделі, сорти рослин та породи тварин), знаки для товарів і послуг та об'єкти авторського права (монографії, посібники, методичні рекомендації) [1].

Головна особливість нематеріальних активів у науково-дослідних установах полягає в тому, що такі активи створюються за рахунок коштів бюджету України. Бюджетне фінансування залишається одним із головних фінансових інструментів науково-технічної політики.

Аналіз розподілу бюджетного фінансування наукової сфери за головними розпорядниками свідчить, що найбільші обсяги

видатків бюджету на наукову сферу впродовж 2015–2017 рр. мали п'ять головних розпорядників, а саме Національна академія наук України, Міністерство освіти України, Національна академія аграрних наук України, Національна академія медичних наук України, Міністерство юстиції України, на які припадає майже 88,62% загального обсягу видатків бюджету (6655,15 млн. грн.). Інформація щодо розподілу видатків Державного бюджету в сфері науки в розрізі НААН України подана в табл. 1.

Наведені обсяги розподілу видатків Державного бюджету України в сфері науки в розрізі Національної академії аграрних наук України дають підстави стверджувати, що фінансування в 2017 році значно збільшилося порівняно з минулим роком. За загальним фондом обсяг фінансування виріс на 87,21 млн. грн., або на 30,1%. Це є позитивним кроком у становленні наукових установ на інноваційний шлях розвитку, оскільки належний рівень фінансування науки є одним із найважливіших аспектів розвитку інноваційної діяльності.

Як наголошує Т.Б. Лебеда, на державному рівні, окрім збільшення витрат бюджету на наукові дослідження та розроблення, необхідно здійснювати пошук нових джерел фінансування наукових та науково-технічних робіт. Одним із варіантів може стати залучення та стимулювання бізнес-сектору в інноваційний процес. Якщо держава не змінить свого ставлення до фінансового забезпечення наукових досліджень, вона і далі буде втрачати конкурентні позиції економіки. Недофінансування наукових досліджень при-

водить до витоку наукового потенціалу за кордон і переводить країну в розряд слабо-розвинених [5, с. 6].

Національна академія аграрних наук України є одним із головних розпорядників бюджетних коштів в галузі аграрної науки. Академія з мережею науково-дослідних установ здійснює фундаментальні та прикладні дослідження в галузі агропромислового комплексу, впроваджує в агропромислове виробництво продукцію, виготовлену за результатами НДР. Якщо проаналізувати Паспорт бюджетної програми за 2018 рік НААН України за КПКВК 6591060, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 02.02.2018 р. № 51/107, то бачимо, що основним напрямом використання бюджетних коштів є проведення фундаментальних та прикладних досліджень, які займають ліву частину загального обсягу фінансування. У таблиці 2 наведена інформація отриманого фінансування Національною академією аграрних наук України за загальним та спеціальним фондами в розрізі основних напрямів використання бюджетних коштів на 2018 рік [6].

З таблиці видно, що найбільша питома вага із загального обсягу фінансування припадає на фундаментальні дослідження, а саме 64,86%.

Науково-дослідні установи створюють здебільшого нематеріальні активи власними силами. На рис. 1 показано принципову схему руху від інноваційної ідеї до реалізації інноваційної продукції на ринку.

Рис. 1 відображає трансформацію результатів наукових досліджень і розробок або інших науково-технічних досягнень у новий

Таблиця 1

Розподіл видатків Державного бюджету України у сфері науки в розрізі Національної академії аграрних наук України, млн. грн.

	Загальний фонд, фактично спрямовано, млн. грн.			Спеціальний фонд, фактично спрямовано, млн. грн.		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017
Бюджет України	3926,39	3898,21	5083,17	1364,27	1389,54	2426,7
НААН	366,51	289,84	377,05	308,07	167,42	789,68
Питома вага, %	9,33	7,31	7,42	22,58	12,05	32,42

Джерело: складено автором за [2, 3, 4]

продукт, який потім впроваджуються в виробничий процес та забезпечує отримання економічних вигід від їхнього використання.

Зауважимо, що дослідження і розроблення – пов'язані між собою етапи виробничого процесу, між якими немає законодавчо

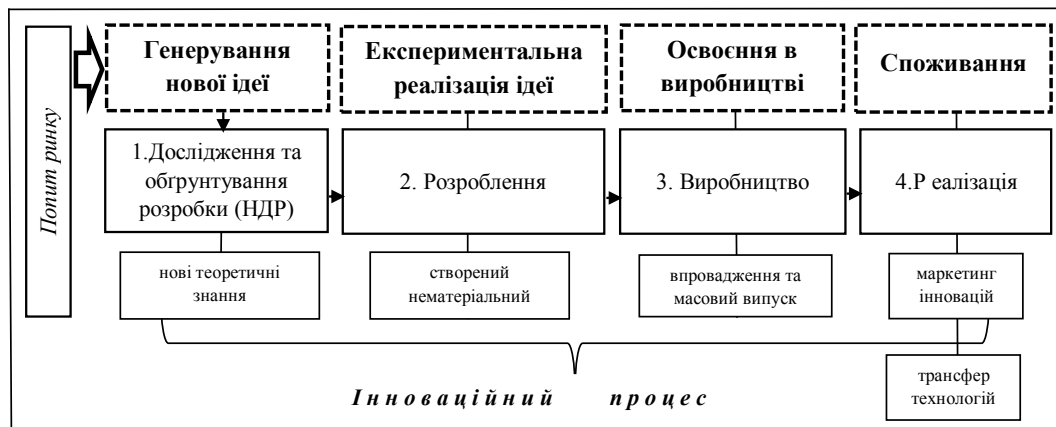


Рис. 1. Етапи трансформації наукової ідеї в комерційний продукт

Джерело: розроблено автором

Таблиця 2

Основні напрями використання бюджетних коштів НААН України, 2018 р.

№ з/п	Напрями використання бюджетних коштів	Загальний фонд, тис. грн.	Спеціальний фонд, тис. грн.	Всього, тис. грн.
1	Фундаментальні наукові дослідження в галузі землеробства, рослинництва, тваринництва, ветеринарної медицини, харчової та переробної галузі, механізації та електрифікації, економічні проблеми розвитку агропромислового комплексу	255 099,1 64,86		255 099,1 21,35
2	Прикладні наукові та науково-технічні розробки у сфері сільськогосподарських наук	107 525,5 27,34	760 319,9 94,86	867 845,4 72,64
3	Підготовка наукових кадрів	27 647,4 7,03	815,9 0,10	28 463,3 2,38
4	Розвиток інфраструктури НААН	54,3 0,01	4 620,0 0,58	4 674,3 0,39
5	Підготовка до друку та випуск наукових видань	2 700,3 0,69	275,0 0,03	2 975,3 0,25
6	Здійснення діяльності щодо передачі майнових прав на об'єкти інтелектуальної власності		35 150,0 4,39	35 150,0 2,94
7	Збереження та розвиток об'єктів, що становлять національне надбання	259,9 0,07		259,9 0,02
8	Виплата стипендії Кабінету Міністрів України для молодих вчених		260,4 0,03	260,4 0,02
9	Погашення кредиторської заборгованості наукових установ		61,2 0,01	61,2 0,01
	ВСЬОГО:	393 286,5 100,00	801 502,40 100,00	1 194 788,9 100,00

Джерело: складено автором за [6]

визначеної чіткої межі [7, с. 349]. У процесі організації обліку витрат бухгалтеру необхідно чітко розмежувати етап дослідження від етапу розроблення, визначити можливість отримання нового продукту чи віднести понесені витрати на витрати звітного періоду. Тому є актуальним завданням дослідити облікове відображення витрат на дослідження та розроблення.

Вітчизняні стандарти бухгалтерського обліку містять визначення термінів «дослідження» та «розроблення». Проаналізуємо визначення цих дефініцій порівняно з міжнародним стандартом обліку (табл. 3).

Аналізуючи визначення досліджуваних категорій, які наведені в табл. 3, відмітимо, що етап дослідження можна відрізнити за такими критеріями: заплановані підприємством, мають теоретичний характер, мета – отримання нових знань, наслідком може бути науковий результат. Водночас розробленням притаманні такі риси: прикладний характер, застосування вже отриманих результатів дослідження, мета – отримання нового продукту, наслідком може бути науково-прикладний результат.

У сучасній обліковій практиці гостро стоїть питання щодо організації бухгалтерського обліку та контролю витрат на дослідження і розроблення. Відсутність достовірної інформації щодо розподілу витрат за цими етапами, методики обліку таких витрат тягне за собою зниження достовірної облікової інформації та неможливість ефективного управління нематеріальними активами.

Проведений аналіз вітчизняної нормативно-правової бази з обліку нематеріальних активів, а саме НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи», виявив, що в ньому відсутнє пояснення, які саме витрати слід відносити до етапу дослідження, а котрі – до етапу розроблення.

На нашу думку, науково-дослідні установи повинні самостійно визначити перелік витрат за етапами дослідження та розроблення й відобразити їх в обліковій політиці. Якщо взяти до уваги МСБО 38 «Нематеріальні активи», то він містить детальний перелік витрат, які підприємство несе на етапі дослідження та розроблення. На рис. 2 наведено цей перелік витрат у розрізі кожної стадії.

Таблиця 3

Сутність дефініцій «дослідження» та «розроблення» у вітчизняних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку

Стандарт обліку	Дослідження	Розроблення
НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»	заплановані суб'єктом державного сектору дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань	застосування суб'єктом державного сектору результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва чи використання, передачі в концесію, продажу
ПСБО 8 «Нематеріальні активи»	заплановані і вперше проведені підприємством дослідження, ціль яких полягає в одержанні і розумінні нових наукових і технічних знань	застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання
МСБО 38 «Нематеріальні активи»	оригінальні та заплановані наукові дослідження, що проводяться з перспективою отримання нових наукових або технічних знань	застосування наукових відкриттів або інших знань для планування або конструювання чи істотно поліпшених матеріалів, пристроїв, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх комерційного використання або застосування

Джерело: розроблено автором за [8, 9, 10]



Рис. 2. Види витрат на стадії дослідження та розроблення за МСБО 38 «Нематеріальні активи»

Джерело: розроблено автором за [10]

Відмітимо, що система обліку витрат на дослідження та розроблення нематеріальних активів власними силами науково-дослідними установами перебуває на етапі становлення. Як наголошує Л.О. Кирильєва, такий облік вважається одним із найскладніших, оскільки його об'єкти нерідко є «ланцюговими реакціями», які відбуваються у сфері нематеріальних активів або на її межі [11, с. 131–132]. З облікової практики вітчизняних науково-дослідних установ зазначимо, що розмежувати етап дослідження від етапу розроблення досить складно, тому собівартість нематеріальних активів реально не визначається.

Чинним законодавством передбачається накопичення суми витрат на створення нематеріальних активів в Дт рахунка 13 «Капітальні інвестиції» (субрахунок 1313 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи») у

кореспонденції з Кт рахунків 14, 15, 62, 63, 64, 65. Вартість завершеної розробки, що впроваджуватиметься у виробництво, зараховується до складу нематеріальних активів із Кт субрахунка 1313 в Дт рахунка 121 «Нематеріальні активи розпорядників бюджетних коштів».

На рис. 3 наведено алгоритм, який демонструє механізм облікового відображення створення нематеріального активу власними силами науково-дослідної установи.

Аналогічні критерії під час визнання нематеріального активу наведено також в МСБО 38 «Нематеріальні активи», а саме: нематеріальний актив, який виникає в результаті розроблення, слід визнавати, якщо і тільки якщо суб'єкт господарювання може довести все, що зазначено нижче:

– технічну можливість завершити створення нематеріального активу так, щоб він був придатний до використання або продажу;



Рис. 3. Алгоритм облікового відображення витрат на створення нематеріального активу власними силами установи

Джерело: розроблено автором

– свій намір завершити створення нематеріального активу та використовувати або продати його;

– як нематеріальний актив генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди;

– наявність відповідних технічних, фінансових та інших ресурсів для завершення розроблення та використання чи продажу нематеріального активу; свою здатність достовірно оцінити видатки, які відносяться до нематеріального активу протягом його розроблення [10].

Однак зауважимо, що вітчизняні стандарти обліку не пояснюють, як саме установа повинна продемонструвати виконання цих критеріїв для визнання нематеріального активу в результаті розроблення.

В.В. Биба у своєму дослідженні наводить аргумент щодо списання витрат на етапі дослідження на витрати звітного періоду. Він пояснює це тим, що на етапі дослідження суб'єкт господарювання не може продемонструвати

існування нематеріального активу, який генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди [12, с. 41]. На думку Л.О. Кирильєвої, якщо підприємство створює нематеріальний актив, який планується в подальшому зареєструвати в установленому законом порядку, то витрати на таке розроблення слід обліковувати у складі капітальних інвестицій у нематеріальні активи [11, с. 132]. Такої ж думки дотримується й Т.Я. Сенчук. Він зазначає, що у разі встановлення високого ступеня ймовірності ризику отримання негативного результату проведення дослідних робіт витрати на дослідження та розроблення доцільно списувати на витрати звітного періоду. Якщо ймовірність ризику отримання негативного результату є низькою, то доцільно із самого початку розроблення здійснювати накопичення витрат як капітальних інвестицій у нематеріальні активи [7, с. 348].

НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» диктує, що якщо суб'єкт господарювання

не може виокремити етап дослідження від етапу розроблення нематеріального активу, то він розглядає видатки на такий проект так, ніби вони були понесені лише на етапі дослідження.

Варто також зазначити, що вітчизняні та міжнародні стандарти обліку не містять інформації щодо кінцевого терміну припинення капіталізації нематеріальних активів. Тому логічно вважати, що капіталізація припиняється тоді, коли нематеріальний актив довели до цільового використання [13, с. 4].

Висновки. В результаті дослідження встановлено, що під час визначення вартості створених нематеріальних активів виникає чимало питань, пов'язаних із недостатнім

урегулюванням механізму облікового відображення витрат на етапах дослідження та розроблення.

Таким чином, правильна організація обліку витрат дасть можливість отримати об'єктивну й якісну інформацію про вартість створених об'єктів нематеріальних активів. Рекомендовано науково-дослідним установам визначати перелік витрат у розрізі етапів дослідження та розроблення й зафіксувати його в обліковій політиці. Це допоможе уникнути помилок під час оцінки та постановки на баланс створених нематеріальних активів та дасть користувачу повну та правдиву інформацію про стан таких об'єктів у науково-дослідній установі.

Список використаних джерел:

1. Звіт про діяльність Національної академії аграрних наук за 2016 рік / за ред. А.С. Заришняка, А.П. Минка, В.В. Кузьмінський. Київ: Аграрна наука, 2017. 548 с.
2. Аналітична довідка. Стан розвитку науки і техніки, результати наукової і науково-технічної діяльності за 2015 рік. Київ, 2016. 199 с.
3. Аналітична довідка. Стан розвитку науки і техніки, результати наукової і науково-технічної діяльності за 2016 рік. Київ, 2017. 92 с.
4. Аналітична довідка. Стан розвитку науки і техніки, результати наукової і науково-технічної діяльності за 2017 рік. Київ, 2018. 122 с.
5. Лебеда Т.Б. Стан фінансування наукових та науково-технічних робіт в Україні: статистичний розріз. Проблеми науки. 2012. № 12. С. 2–6.
6. Паспорт бюджетної програми на 2018 рік / Наказ Міністерства фінансів України від 02.02.2018 р. № 51/107.
7. Сенчук Т.Я. Організація обліку витрат на дослідження та розробки. Міжнародний збірник наукових праць. 2010. № 3 (21). С. 346–351.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» / Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» / Наказ Міністерства фінансів України 18.10.1999 р. № 242. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
11. Кирильєва Л.О., Самойлова Є.О. Проблемні аспекти обліку витрат на дослідження та розробки в закладах ресторанного господарства. Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2012. № 1 (1). С. 129–135.
12. Биба В.В., Міщенко Р.А. Теорія і практика обліку витрат на дослідження та розробку нематеріального актива. Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. 2012. С. 39–46.
13. Серпенінова Ю.С. Особливості обліку витрат на розробку та дослідження при створенні внутрішньо генерованого нематеріального активу. Вісник Запорізького національного університету. 2013. № 2 (18). С. 116–120.