

Серпенинова Ю. С. Особливості обліку витрат на розробку та дослідження при створенні внутрішньо генерованого нематеріального активу / Ю. С. Серпенинова, В. О. Денисенко // Вісник Запорізького національного університету. – 2013. - № 2(18). – С. 116-120.

УДК 657.21

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА РОЗРОБКУ ТА ДОСЛІДЖЕННЯ ПРИ СТВОРЕННІ ВНУТРІШНЬО ГЕНЕРОВАНОГО НЕМАТЕРІАЛЬНОГО АКТИВУ

Серпенинова Ю.С., ст. викладач, к.е.н., Денисенко В.О.

Державний вищий навчальний заклад

«Українська академія банківської справи Національного банку України»

У статті розглядаються особливості обліку витрат на розробку і дослідження під час створення внутрішньо генерованих активів на підприємстві, а також порядок включення таких витрат у вартість створених активів.

Ключові слова: внутрішньо генеровані нематеріальні активи, витрати на дослідження і розробку

Serpiniyova Y.S., Denisenko V.O. Особенности учета затрат на разработку и исследование при производстве внутренне генерированных нематериальных активов / Государственное высшее учебное заведение «Украинская академия банковского дела Национального банка Украины»

В статье рассматриваются особенности учета расходов на разработку и исследования в процессе производства внутренне генерированных нематериальных активов на предприятии, а также порядок включения таких расходов в стоимость нематериальных активов.

Ключевые слова: внутренне генерированные нематериальные активы, расходы на разработку и исследования.

Serpiniyova Y.S., Denisenko V.O. Features of the development and research costs of the internally generated intangible asset / State university "Ukrainian Academy of Banking of the National Bank of Ukraine"

The article deals with the peculiarities of the cost of development and research in the creation of internally generated assets of the company, and also for the inclusion of such costs in the cost of national assets.

Keywords: internally generated intangible assets, the cost of research and development

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Створення та використання нематеріальних активів у господарській діяльності підприємств є досить актуальним питанням, адже підвищує ринкову вартість підприємства, сприяє посиленню конкурентної позиції, надає нові можливості та перспективи розвитку. Але при цьому виникає чимало питань щодо особливостей відображення в обліку витрат, які пов'язані з дослідженням і розробкою внутрішньо генерованих активів.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблема обліку витрат на дослідження і розробки є досить актуальною і знайшла відображення в працях багатьох вітчизняних науковців, а саме: Т. Я. Сенчук, О. Р. Охрамович, В. В. Биба, Р.А. Міщенко, К.В. Безверхий, Р. Романів, та ін.

У своїх працях Т.Я. Сенчук висвітлює основні проблемні аспекти організації обліку витрат на дослідження і розробки на підприємстві, як складові функції управління, зосереджуючи при цьому увагу на способи розподілу даних витрат на етапи [1]. О. Р. Охрамович аналізує нормативну базу України з питань бухгалтерського обліку витрат на дослідження та розробки шляхом її порівняння з відповідними нормативно-правовими документами пострадянських країн з метою використання їхнього досвіду для удосконалення методичних і правових засад обліку витрат на дослідження та розробки в Україні [2]. Науковці В.В.Биба та Р.А.Міщенко досліджують теоретичні основи визначення витрат на дослідження і розробку, а також зосереджують увагу на розкритті облікових аспектів даних витрат та порядку їх капіталізації [3]. Такі науковці як К.В. Безверхий та Р. Романів описують теоретичні основи визначення понять дослідження і розробка та висвітлюють організаційні моменти відображення витрат на дослідження і розробку в обліку [4, 5].

ВИДІЛЕННЯ НЕВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ

Система обліку витрат на дослідження і розробку під час створення внутрішньо генерованих нематеріальних активів в Україні лише тільки розвивається. Через це деякі питання, що стосуються організації обліку витрат на дослідження і розробки залишаються не достатньо дослідженими. Недосконалість нормативного регулювання щодо обліку внутрішньо генерованих нематеріальних активів, розбіжності у підходах науковців щодо трактування теоретичних питань обліку витрат на дослідження і розробки, складнощі переходу на міжнародні стандарти обліку обумовили потребу подальшого розвитку досліджень у даному напрямку.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою статті є дослідження особливостей обліку витрат на розробку та дослідження, а також віднесення їх на вартість внутрішньо генерованих нематеріальних активів.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Організація обліку нематеріальних активів суттєво залежать від способу їх надходження на підприємство. При цьому чимало облікових питань виникає при створенні нематеріальних активів власними силами.

Варто зазначити, що при створенні внутрішньо генерованих активів на підприємстві виникає багато обмежень та неточностей з приводу їх ідентифікації, а отже і формування їх вартості відповідно до чинних стандартів. Існуючі методичні рекомендації не забезпечують повною мірою потребу підприємств, що перешкоджає формуванню реальної вартості внутрішньо генерованих нематеріальних активів і, як наслідок, вартості капіталу підприємства.

На даний час проблеми організації бухгалтерського обліку та контролю витрат на дослідження і розробки у вітчизняній економіці залишаються все ще недостатньо дослідженими. З огляду на це, сьогодні важливо акцентувати увагу на таких основних проблемах:

- доцільність і способи розподілу витрат за етапами дослідження та розробки;
- методи обліку таких витрат;
- відображення інформації щодо цих витрат у звітності підприємства.

Дані недоліки в організації ведення обліку витрат на дослідження та розробки викликають труднощі з узагальненням інформації, нехтування окремими показниками. Як результат – зниження достовірності облікової інформації та неможливість ефективного управління [1].

При зарахуванні на баланс підприємства до створених нематеріальних активів висувають ряд умов визнання та оцінки:

- 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 з розробкою нематеріального активу [5].

Поряд із наведеними вимогами визнання, підприємство класифікує генерування активу на етап дослідження та етап розробок.

Аналогічні критерії при визнанні нематеріального активу наведено також в МСФЗ 38, а саме: нематеріальний актив, який виникає в результаті розробки (чи в результаті етапу розробки внутрішнього проекту), слід визнавати, якщо і тільки якщо суб'єкт господарювання може довести все, що зазначено нижче:

- а) технічну можливість завершити створення нематеріального активу так, щоб він був придатний до використання або продажу;
- б) свій намір завершити створення нематеріального активу та використовувати або продати його;
- в) свою здатність використовувати або продати нематеріальний актив;
- г) як нематеріальний актив генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди. Серед іншого, суб'єктові господарювання слід довести існування ринку для продукції нематеріального активу чи для самого нематеріального активу або (якщо його використовуватимуть внутрішньо) корисність нематеріального активу;

г) наявність відповідних технічних, фінансових та інших ресурсів для завершення розробки та використання чи продажу нематеріального активу;

д) свою здатність достовірно оцінити видатки, які відносяться до нематеріального активу протягом його розробки [7].

Для детальнішого дослідження цих понять, доцільно порівняти сутність етапів відповідно до П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” та МСФЗ 38 “Нематеріальні активи” (табл. 1).

Таблиця 1 – Сутність понять “дослідження” та “розробка” за вітчизняними та міжнародними стандартами [6, 7]

Етап Стандарт	Дослідження	Розробка
П(С)БО 8	Заплановані і вперше проведені підприємством дослідження, ціль яких полягає в одержанні і розумінні нових наукових і технічних знань (п.4).	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 (п. 4).
МСФЗ 38	Оригінальні та заплановані наукові дослідження, що проводяться з перспективою отримання нових наукових або технічних знань (п. 8).	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 (п. 8).

Розподіл такий існує через те, що витрати, понесені на етапі дослідження, визнаються витратами поточного періоду, а витрати на етапі розробок капіталізуються, тобто включаються у собівартість нематеріального активу.

При задоволенні всіх критеріїв визнання, починають формувати первісну вартість нематеріального активу, тобто відбувається капіталізація витрат. На практиці досить складно розмежувати етап дослідження (науково-дослідні роботи – НДР) та розробки (дослідно-конструкторські роботи – ДКР). Тому МСФЗ 38 надає приклади робіт, які належать до кожного етапу, схематично їх можна відобразити наступним чином (рис. 1).



Рис. 1. Розподіл витрат на дослідження і розробки

Якщо суб'єкт господарювання не може виокремити етап дослідження від етапу розробок нематеріального активу, він розглядає видатки на такий проект так, ніби вони були понесені лише на етапі дослідження.

Поряд із цими роботами та операціями також існують такі, які безпосередньо пов'язані з НДР та ДКР, але до них не відносяться:

- інженерна підтримка на початковому етапі виробництва;
- контроль якості в процесі виробництва, включаючи повсякденне випробування продукції;
- усунення несправностей, які виникають в процесі виробництва;
- робота і покращення, розширення або інше удосконалення якості існуючого продукту;
- приведення продукту у відповідність до конкретних вимог і потреб покупця;
- проектування інструментів, пристосувань, шаблонів і матриць;
- діяльність, що включає проектування і будівництво, пов'язано із спорудженням, переміщенням, перестановкою або пуском виробничих потужностей, обладнання, крім споруджень і обладнання, що використовуються виключно для здійснення конкретних проектів із НДР та ДКР [2].

У стандартах зазначається, що внутрішньо генеровані активи, такі як торгові марки, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та схожі за їх сутністю, не потрібно визнавати як нематеріальні активи на підприємстві. Але відповідно до П(С)БО 8 одним із складових нематеріальних активів є права на комерційні позначення, у тому числі й на торговельну марку. Ця незрозумілість заважає правильно оцінити та зарахувати на баланс створений актив, оскільки виникнуть проблеми при визначенні первісної вартості.

Слід також зазначити, що витрати впливають на первісну вартість нематеріального активу тоді, коли буде встановлено, що в майбутньому цей актив буде використано самим підприємством або реалізовано.

Варто також зазначити, що в П(С)БО 8 та МСФЗ 38 не зазначається той етап, коли завершується капіталізація витрат. Тому логічно вважати, що вона припиняється тоді, коли нематеріальний актив довели до цільового використання. На рисунку 2 відображено алгоритм господарських операцій, які безпосередньо відображають суть створення нематеріального активу [3].

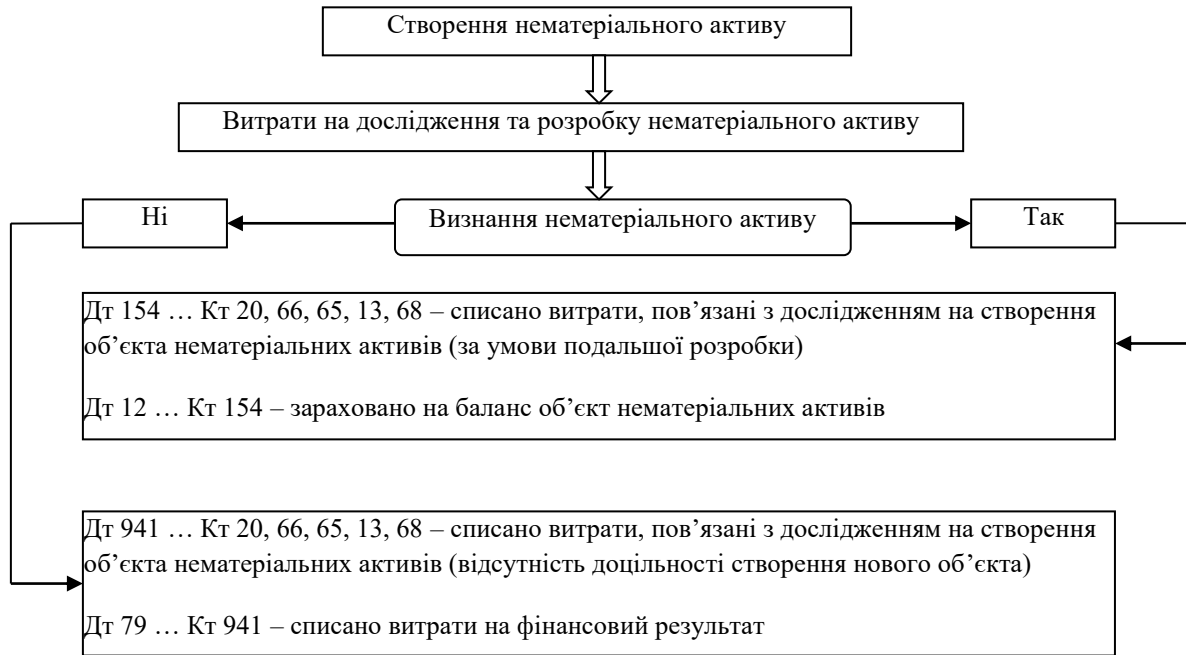


Рис. 2. Алгоритм обліку витрат на створення об'єкта нематеріального активу

Отже, виходячи з різної сутності витрат на дослідження і розробки, варто відмітити певні особливості в організації обліку даних витрат. Так, відповідно до П(С)БО 8 витрати на дослідження необхідно включати до складу інших операційних витрат, для чого передбачено рахунок 941 «Витрати на дослідження та розробки».

Щодо обліку витрат на розробки, то відповідно до П(С)БО вони можуть обліковуватись як інші операційні витрати, або як капітальні інвестиції залежно від того, чи буде створено нематеріальний актив у результаті розробки. Якщо підприємство планує створити нематеріальний актив і зареєструвати його в установленому порядку, то витрати на розробку капіталізуються з подальшим включенням їх у первісну вартість даного активу, в іншому ж випадку такі витрати відображаються як витрати звітного періоду.

ВИСНОВКИ

Таким чином, дослідження і розробка – взаємопов'язані між собою етапи створення нематеріального активу, визначити чітку межу між якими досить складно. Піз час визначення вартості внутрішньо генерованих нематеріальних активів на підприємстві виникає чимало питань, що пов'язано з особливостями створення кожного конкретного об'єкту нематеріальних активів (вартість і тривалість розробок і досліджень, наміри підприємства тощо) а також недостатньою урегульованістю даного питання чинними та міжнародними стандартами. Відмінності у сутності етапів дослідження і розробки обумовлюють різні підходи щодо відображення даних витрат в обліку та їх капіталізації з подальшим включенням у вартість внутрішньо генерованих нематеріальних активів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Сенчук Т. Я. Організація обліку витрат на дослідження та розробки / Т. Я. Сенчук // Міжнародний збірник наукових праць. – № 3 (21). – С. 346-351.
2. Охромович О. Р. Методичні аспекти обліку витрат на дослідження та розробки / О. Р. Охромович // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 3 (93). – С. 214-220.
3. Биба В. В. Теорія і практика обліку витрат на дослідження та розробку нематеріальних активів / В. В. Биба, Р. А. Міщенко // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Серія: Економічні науки. Спецвипуск. – 2012. – С. 39-46.
4. Безверхий К. В. Організація обліку витрат на дослідження та розробки / К. В. Безверхий // Фінанси, облік і аудит. – 2009. – № 13. – С. 159-168.
5. Романів Р. Дискусійні питання відображення витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки в обліковій системі підприємства / Р. Романів // Галицький економічний вісник. – 2011. – № 4 (33). – С. 182-186.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document>.

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 “Нематеріальні активи”. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document>.