

II. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.471

К. В. Безверхий

аспірант кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ДОСЛІДЖЕННЯ ТА РОЗРОБКИ

В статті раскрыта сутність термінів «исследование» и «разработки» с детализированной характеристикой этапов их проведения согласно действующим нормативно-правовым документам. На основании этого выяснена сутність расходов на исследование и разработки и раскрыта организация их учета.

In the article an a essence of terms «research» and «development» with detailed characteristic of stages of their carrying out according to operating standard-legal documents is proved. On the basis of the essence of expenses on research and development is found out and the organization of their accounting is proved.

Ключові слова: дослідження, розробки, витрати на дослідження, витрати на розробки, інші операційні витрати, нематеріальні активи.

В організації обліку витрат на дослідження та розробки є певні труднощі. І пов'язані вони перш за все з тим, що в нормативно-правових документах, економічній літературі та на практиці можна констатувати невизначеність, а інколи змішування таких понять, як «дослідження» та «розробки», а це, у свою чергу, призводить до виникнення облікових помилок.

Питання обліку витрат на дослідження та розробки як предмет дослідження відображені в кандидатських дисертаційних роботах Н. Бразілій та І. Крушельницької, а також в опублікованих у періодичних виданнях наукових працях вітчизняних учених О. Бородкіна, Л. Гнилицької та Р. Коршикової, І. Жураковської, О. Кантаєвої, О. Коропа, Ю. Кузьмінського та М. Воронової, В. Маякоти та Т. Войтенко, А. Пустовіта, І. Чалого, Н. Шипілова та Є. Коңевої. Отже, чимало вчених досліджували це питання, проте ще не остаточно з'ясованою сутність понять «дослідження» та «розробки», зміст витрат на дослідження та розробки, а також організація їх обліку. Тому метою дослідження є спроба з'ясувати сутність витрат на дослідження та розробки як складову інших операційних витрат та дослідити організацію їх обліку.

Для того щоб з'ясувати зміст витрат на дослідження та розробки, слід зрозуміти перш за все сутність власне понять «дослідження» та «розробки». Відповідно до ст. 1 абзацу шостого Закону України «Про наукову і науково-технічну діяльність»: «фундаментальні дослідження — наукова теоретична та (або) експериментальна діяльність, спрямована на одержання нових знань про закономірності розвитку природи, суспільства, людини, їх взаємозв'язку» [1]. Згідно з Методичними рекомендаціями визначення кошторисної вартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (НДДКР) для організацій (підприємств) різних форм власності та господарювання (крім бюджетних установ): «Прикладні наукові дослідження — наукова і науково-технічна діяльність, спрямована на одержання і використання знань для практичних цілей» [2].

Відповідно до п. 4 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» «дослідження — це заплановані і вперше проведені підприємством дослідження, ціль яких полягає в одержанні і розумінні нових наукових і технічних знань» [3]. Успішні дослідження, звичайно, переростають у розробки. Згідно з п. 4 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» «розробки — це застосування підприємством результатів досліджень та інших науково-технічних знань для створення нових або значно вдосконалених матеріалів, продуктів, приладів, пристроїв, систем, технологічних і операційних процесів до початку їхнього промислового застосування, серійного виробництва або виконання робіт і надання послуг на замовлення» [3]. Якщо ж звернутися до міжнародного досвіду, то згідно з абзацем восьмим МСБО 38 «Нематеріальні активи» «дослідження — це оригінальні та заплановані наукові дослідження, що проводяться з перспективою отримання нових наукових або технічних знань», а «розробки — це застосування наукових відкриттів або інших знань для планування або конструювання нових чи істотно поліпшених матеріалів, пристроїв, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх комерційного використання або застосування» [4]. Отже, первинно підприємство проводить дослідження, якщо в цьому є потреба, а потім на підставі проведених досліджень здійснює розробки, а саме створює нові або значно вдосконалює продукти, прилади, пристрої, системи, технологічні та (або) операційні процеси.

Для розуміння сутності понять «дослідження» та «розробки» необхідно проаналізувати етапи їх здійснення та виокремити відмінні риси.

Серед згаданих раніше нормативно-правових документів жодним не визначено етапи проведення досліджень. Проте є визначені етапи та зміст науково-дослідних робіт ДСТУ 3973-2000 «Система розроблення та поставлення продукції на виробництво. Правила виконання науково-дослідних робіт. Загальні положення» (далі — ДСТУ 3973-2000). У підп. 5.1.2 п. 5.1 ДСТУ 3973-2000 визначено, що до науково-дослідних робіт (далі — НДР) належать фундаментальні, пошукові та прикладні дослідження [5]. Етапи НДР, на нашу думку, можна вважати етапами проведення досліджень. Етапи НДР та їх характеристику подано в табл. 1.

Таблиця 1

ЕТАПИ ПРОВЕДЕННЯ НДР ТА ЇХ ХАРАКТЕРИСТИКА

Етап	Назва	Характеристика
1	Вибір напрямку дослідження	1. Добір, вивчення та узагальнення науково-технічної і патентної документації 2. Розглядання можливих напрямів досліджень та їх оцінювання 3. Вибір напрямку дослідження 4. Обґрунтування прийнятого напрямку досліджень 5. Розроблення, погодження та затвердження технічного завдання (далі ТЗ) на складові частини НДР (за потреби) 6. Розробка і погодження методики та програми робіт щодо проведення досліджень 7. Складання та оформлення проміжного звіту за етапом 8. Розгляд результатів на прийманні етапу, якщо це передбачено ТЗ
2	Теоретичні та експериментальні дослідження	1. Теоретичний пошук, виконання розрахунків і досліджень принципів питань 2. Розроблення документації, виготовлення і налагодження макетів, моделей або експериментальних зразків майбутніх виробів, програм і алгоритмів 3. Проведення експериментальних робіт та досліджень 4. Оброблення і коригування результатів теоретичних і експериментальних досліджень 5. Складання висновків за результатами досліджень 6. Складання та оформлення проміжного звіту за етапом 7. Розглядання результатів та прийманні етапу, якщо це передбачено ТЗ

Етап	Назва	Характеристика
3	Узагальнення і оцінювання результатів досліджень, складання звітної документації	1. Узагальнення результатів теоретичних досліджень і експериментальних робіт 2. Оцінювання повноти і якості вирішення поставлених завдань 3. Розроблення проекту ТЗ на наступну НДР у разі необхідності подальших досліджень 4. Підготовка комплексу звітної документації 5. Формулювання висновків за результатами досліджень і розроблення рекомендацій щодо застосування НДР 6. Розгляд результатів НДР на науково-технічній раді 7. Подання роботи до приймання
4	Приймання НДР	1. Заходи щодо підготовки НДР до приймання 2. Приймання НДР 3. Висновки про втілення результатів дослідження у розробки

Грунтуючись на ГОСТ 15.001-88 «Система разработки и постановки продукции на производство. Продукция производственно-технического значения», що затверджений постановою державного комітету СРСР зі стандартів від 25.11.88 № 3823 [6], можна виділити кілька етапів розробки. Характеристику етапів розробки нової продукції наведено в табл. 2.

Таблиця 2

ЕТАПИ РОЗРОБКИ НОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇХ ХАРАКТЕРИСТИКА

Етап	Назва	Характеристика
1	Розробка технічного завдання	Технічне завдання (далі — ТЗ) є основним вихідним документом для розробки продукції і має містити техніко-економічні вимоги до продукції, що визначають її споживчі властивості і ефективність використання, перелік документів, що вимагають спільного розгляду, порядок здачі і приймання результатів розробки. За потреби ТЗ може містити також вимоги до підготовки і освоєння виробництва. Конкретний зміст ТЗ визначають замовник і розробник, а за ініціативної розробки — розробник. Не допускається включати в ТЗ вимоги, що суперечать вимогам стандартів і нормативних документів органів, які здійснюють нагляд за безпекою, охороною здоров'я і природи. ТЗ розробляють і затверджують у порядку, установленому замовником і розробником

Етап	Назва	Характеристика
2А	Розробка документації, виготовлення та випробування дослідного зразка	Розробку конструкторської і технологічної, а також, за потреби необхідності, програмної документації на виробі проводять за правилами, установленими відповідно стандартами ЄСКД, ЄСТД, ЄСПД. На розсуд розробника допускається поєднувати або не проводити окремі види робіт різних стадій, передбачених стандартами вказаних систем. Правила розробки технічної документації для матеріалів і речовин установлює розробник з урахуванням специфіки продукції та організації її виробництва. У процесі розробки документації вибір і перевірка нових технічних рішень, що забезпечують досягнення основних споживчих властивостей продукції, повинні здійснюватися при лабораторних, стендових та інших дослідних випробуваннях моделей, макетів, натурних складових частин виробів і експериментальних зразків продукції в цілому в умовах, як правило, що імітують реальні умови експлуатації
2Б		Для підтвердження відповідності розробленої технічної документації вихідним вимогам і вибору кращого зразка (за наявності варіантів) виготовляють дослідні зразки (дослідні партії). Дослідні зразки допускається не виготовляти для дрібносерійної продукції, при модернізації або модифікуванні серійної (масової) продукції, а також при здобутті кінцевих виробів агрегуванням з відпрацьованих деталей, вузлів, блоків і модулів за умови, що результатів попередніх випробувань і експлуатації вистачає для оцінки властивостей продукції. Необхідність виготовлення дослідних зразків (партій) і їх кількість (обсяг) вказують в ТЗ. Дослідні зразки, як правило, не виготовляють при створенні одиничної продукції
2В		Дослідні зразки (дослідну партію) або одиничну продукцію (головний зразок) піддають приймальним випробуванням відповідно до стандартів, що діють, або типових програм і методик випробувань, що відносяться до даного виду (групи) продукції. За згодою замовника на приймальні випробування замість дослідних можуть бути представлені експериментальні зразки. У приймальних випробуваннях, незалежно від місця їх проведення, має право взяти участь виробник і органи, що здійснюють нагляд за безпекою, охороною здоров'я і природи, які мають бути завчасно інформовані про майбутні випробування. Розробник на основі вимог ТЗ і стандартів, що стосуються даного виду продукції, з врахуванням результатів випробувань у встановлених випадках розробляє проект нормативно-технічного документа на конкретну продукцію (технічні умови або стандарт) або відображає всі вимоги до якості продукції в технічній документації

Етап	Назва	Характеристика
3	Прийом результатів розробки продукції	Оцінку виконаної розробки і ухвалення рішення про виробництво та (або) вживання продукції (для одиначної продукції) проводить приймальна комісія, до складу якої входять представники замовника (основного споживача), розробника, виробника, представники Держспоживстандарту України. При необхідності до роботи комісії можуть бути залучені експерти сторонніх організацій, а також органи, що здійснюють нагляд за безпекою, охороною здоров'я і природи. На приймальну комісію розробник представляє ТЗ, проект технічних умов або стандарту технічних умов (якщо їх розробка передбачена), конструкторські та (або) технологічні документи, що вимагають спільного розгляду, результати випробувань та інші матеріали, що підтверджують відповідність розробленої продукції цим документам і засвідчують її технічний рівень і конкурентоспроможність. Приймальній комісії, як правило, представляють також дослідні або експериментальні зразки продукції, а якщо їх виготовлення не було передбачено, — головний зразок або одиначну продукцію. За результатами розгляду представлених матеріалів комісія складає акт, в якому вказує: 1) відповідність розробленої (виготовленої) продукції заданим вимогам і рекомендації про її виробництво (здачі споживачеві); 2) результати оцінки технічного рівня продукції; 3) рекомендації про виготовлення установочної серії (для серійної і масової продукції) і її обсяг; 4) зауваження та пропозиції стосовно доопрацювання продукції (за потреби). Акт приймальної комісії затверджує її голова. Затвердження акту приймальної комісії означає закінчення розробки, припинення дії ТЗ (якщо воно не ширюється на подальші роботи), узгодження представлених нормативно-технічних і експлуатаційних документів, а також дозвіл на виробництво або використання продукції. За негативної оцінки результатів розробки в цілому в акті вказують напрями дальших робіт і умови повторного представлення результатів або недоцільність продовження робіт

Отже, етапи проведення досліджень та розробок різні за своїм наповненням. На етапах дослідження підприємство проводить теоретичні та експериментальні опрацювання у пошуках того чи іншого засобу (енергії, технології, фізико-хімічних властивостей матеріалу тощо), який буде вперше використаний при розробці

нового виду продукції. Етапи розробки являють собою чітко сформульовані цілі та завдання, які стосуються створення нового виду продукції, що може бути створений за допомогою нових знань, одержаних у результаті проведення підприємством попередніх досліджень.

Розглянемо детальніше витрати, які виникають на різних етапах дослідження і розробки, та організацію їх обліку.

У п. 20 П(С)БО 16 «Витрати» вказується, що витрати на дослідження включаються до складу інших операційних витрат відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Згідно з п. 9 останнього «витрати на дослідження не визнаються активом, а підлягають відображенню в складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені» [3]. Отже, облік витрат на дослідження слід здійснювати на рахунку 941 «Витрати на дослідження та розробки», у складі якого доцільно відкривати субрахунки другого порядку, наприклад 9411 «Витрати на дослідження», на якому можна вести аналітичний облік витрат у розрізі окремих тем (досліджень).

Що стосується обліку розробок, створюваних підприємством, або переданих йому стороннім виконавцем робіт, то в тому ж п. 20 П(С)БО 16 «Витрати» встановлено, що витрати на розробки включаються до складу інших операційних витрат відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [7]. Звернувшись до П(С)БО 8, можна дійти висновку, що витрати на розробки можуть обліковуватись у складі інших операційних витрат або у складі капітальних інвестицій залежно від того, чи буде в результаті розробки створюватися нематеріальний актив: якщо в результаті розробки не створюється нематеріальний актив, то витрати на розробку є витратами того звітного періоду, в якому вони виникли, і обліковуються в складі інших операційних витрат; якщо ж підприємство створює розробку, яку воно планує зареєструвати у встановлену законом порядку як нематеріальний актив, то витрати на таку розробку слід обліковувати в складі капітальних інвестицій.

Розглянемо детальніше перший випадок, коли в результаті розробки не створюється нематеріальний актив. Як уже зазначалося, у такому разі відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» витрати на розробку відносяться до витрат іншої операційної діяльності. Деякі витрати, пов'язані з розробкою нової продукції, відносяться до складу інших операційних витрат не відразу в момент їх виникнення, а спочатку визнаються як актив (наприклад, дослідні зразки), а потім після одержання позитивного результату держав-

них випробувань розробки їх вартість відноситься до складу інших операційних витрат.

Розглянемо етапи розробки нової продукції підприємства, що подані в табл. 2, більш детально, і з'ясуємо, як обліковувати вартість ресурсів (матеріальних, трудових, інтелектуальних тощо), витрачених на окремому етапі розробки нової продукції. Витрати підприємства на етапі 1 та етапі 2А розробки нової продукції (табл. 2), а саме витрати на розробку технічного завдання, розробку технічної та нормативно-технічної документації, доцільно відносити до складу інших операційних витрат і обліковувати на субрахунку другого порядку до субрахунку 941 «Витрати на дослідження та розробки», наприклад 9412 «Витрати на розробку «Газоаналізатор ГСА-К»». Витрати на етапі 2Б розробки нової продукції (табл. 2) слід обліковувати, на нашу думку, на рахунок 23 «Виробництво», субрахунок «Виробництво дослідних зразків» у розрізі аналітичних рахунків за видами розробок, наприклад «Виробництво газоаналізатору ГСА-К». Вартість дослідного зразка після створення слід відносити в дебет субрахунку 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби», наприклад 2021 «Дослідний зразок «Газоаналізатор ГСА-К». На етапі 2В розробки (табл. 2) витрати на випробування дослідного зразка, на нашу думку, доцільно обліковувати на субрахунок другого порядку 9412 «Витрати на розробку» у розрізі розробок.

На етапі з розробки (табл. 2) витрати на приймання результатів розробки продукції слід відображати на субрахунок другого порядку 9412 «Витрати на розробку». Якщо технічним завданням на третьому етапі розробки передбачено виготовлення установочної партії, то витрати з виготовлення установочної партії необхідно відображати за дебетом рахунку 23 «Виробництво». Коли ж установна партія пройшла технічний контроль і готова до реалізації, то собівартість установочної партії буде відображена за дебетом рахунку 26 «Готова продукція».

Після випробування дослідних зразків, які відбирались у підприємства для перевірки продукції на відповідність стандартам, нормам і правилам, їх вартість відповідно до підп. 3 п. 1 ст. 6 Декрету КМУ «Про державний нагляд за додержанням стандартів, норм і правил та відповідальність за їх порушення» включається до складу витрат підприємства [8]; у нашому випадку до витрат іншої операційної діяльності.

У разі коли підприємство створює розробку, яку воно планує зареєструвати в установленому законом порядку як нематеріальний актив, то для обліку такої розробки будуть особливо важливі

вимоги п. 7 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», згідно з яким підприємству необхідно відображати в балансі нематеріальний актив, одержаний у результаті розробки, за умов, якщо підприємство має: 1) намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання; 2) можливість одержання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу; 3) інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу [3]. Отже, витрати, пов'язані зі створенням самої розробки, яку підприємство має намір надалі обліковувати як нематеріальний актив, будуть відображатися за дебетом субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Якщо витрати на розробку нової продукції було обліковано у складі витрат періоду, а потім підприємством було прийнято рішення обліковувати розробку як капітальні інвестиції в нематеріальні активи, то це, на нашу думку, призводить до порушення п. 8 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», в якому вказано, що «витрати, пов'язані з його (нематеріального активу. — Авт.) придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом» [3]. І навпаки, якщо підприємством витрати, пов'язані зі створенням розробки, були віднесені до складу капітальних інвестицій у нематеріальні активи, а розробка була невдалою або змінилися наміри щодо реєстрації права на цю розробку, то такі витрати сторнуються і включаються до складу інших операційних витрат у тому звітному періоді, коли відбулись такі події.

За результатами проведеного дослідження можна дійти висновку про те, що витрати на дослідження та розробки різні за своєю сутністю, а відповідно є певні відмінності в організації їх обліку. Так, витрати на дослідження включаються до складу інших операційних витрат відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», тому їх облік слід здійснювати на рахунку 941 «Витрати на дослідження та розробки», у складі якого доцільно відкривати субрахунки другого порядку, наприклад 9411 «Витрати на дослідження», на якому можна вести аналітичний облік витрат у розрізі окремих тем (досліджень).

Що стосується організації обліку розробок, створюваних підприємством або переданих йому стороннім виконавцем робіт, то, базуючись на чинних П(С)БО, зокрема П(С)БО 16 «Витрати» та 8 «Нематеріальні активи», можна дійти висновку, що витрати на

розробки можуть обліковуватись у складі інших операційних витрат або у складі капітальних інвестицій залежно від того, чи буде в результаті розробки створюватися нематеріальний актив: якщо в результаті розробки не створюється нематеріальний актив, то витрати на розробку є витратами того звітного періоду, в якому вони виникли, і обліковуються в складі інших операційних витрат; якщо ж підприємство створює розробку, яку воно планує зареєструвати в установлену законом порядку як нематеріальний актив, то витрати на таку розробку слід обліковувати в складі капітальних інвестицій. При цьому нами запропоновано організацію обліку витрат на розробки з урахуванням змісту й особливостей здійснення кожного етапу розробки.

Література

1. Закон України «Про наукову і науково-технічну діяльність» від 13 грудня 1991 р. № 1977-ХІІ.
2. Методичні рекомендації визначення кошторисної вартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (НДДКР) для організацій (підприємств) різних форм власності та господарювання (крім бюджетних установ). Затв. наказом Міністерства освіти і науки України від 21.02.06 № 119.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Затв. наказом МФУ від 18 жовтня 1999 р. № 242.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». — http://www.minfin.gov.ua/document/92449/МСБО_38.pdf.
5. ДСТУ 3973-2000. Система розроблення та поставлення продукції на виробництво. Правила виконання науково-дослідних робіт. Загальні положення / В. Григор'єв (розроб.). — Чинний від 2001.07.01. — Офіц. вид. — К. : Держстандарт України, 2001. — 18 с.
6. ГОСТ 15.001-88 «Система разработки и постановки продукции на производство. Продукция производственно-технического значения». Затв. постановою державного комітету СРСР зі стандартів від 25.11.88 № 3823.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затв. наказом МФУ від 31 грудня 1999 р. № 318.
8. Про державний нагляд за додержанням стандартів, норм і правил та відповідальність за їх порушення: Декрет КМУ від 08.04.93 № 30—93.

Стаття надійшла до редакції 14.01.09.