

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА РОЗРОБКУ І ОСВОЄННЯ ВИРОБНИЦТВА ІННОВАЦІЙНОГО ПРОДУКТУ (ПРОДУКЦІЇ)

*Стаття присвячена проблемам ідентифікації об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів як основи створення інноваційного продукту (продукції), а також формуванню інших капітальних і поточних витрат за стадіями розробки і освоєння у виробництві.*

Питанням обліку витрат на розробку і освоєння у виробництві нової продукції завжди займало вагоме місце у працях вітчизняних і зарубіжних авторів, а саме: Бабича В.В., Джоги Р.Т., Корецького Л.Я., Мухіна А.Ф., Свідерського Є.І. та інших.

На сучасному етапі економічного розвитку з'явилися такі поняття як інновації, інноваційна продукція, що відрізняються від поняття нова продукції за своєю технологічною суттю в основі створення якої використовуються об'єкти права інтелектуальної власності, а тому вимагають подальшого дослідження питання формування в обліку витрат на її розробку і освоєння у виробництві.

Крім того, після запровадження в обліку нової системи за національними положеннями (стандартами) змінився і порядок відображення в обліку цих витрат. Все це обумовлює мету даної статті.

Розробка інноваційного продукту (продукції) здійснюється лише на застосуванні об'єктів права інтелектуальної власності, тобто завдяки реалізації (впровадження) об'єкта інтелектуальної власності у виробництво (ст. 14,15 Закону України "Про інноваційну діяльність" [1]). Причому інноваційний продукт є результатом виконання інноваційного проекту і науково-дослідною і (або) дослідно-конструкторською розробкою нової технології (в т.ч. – інформаційної) чи продукції з виготовленням експериментального зразка чи дослідної партії [1].

Регулювання обліку витрат пов'язаних із зазначеним процесом відбувається на основі ПСБО 7, 8, 16 [6,4,5] і мають певні труднощі у застосуванні. А саме, як у порядку визначення витрат на розробку інноваційного продукту (продукції) за статтями калькуляції, так і у порядку віднесення цих витрат або на здійснення наукових досліджень і розробок або на ідентифікацію об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

Тобто виникає питання про порядок ідентифікації об'єкта права інтелектуальної власності на стадії його розробки і освоєння у виробництві в залежності від типу виробництва (індивідуальне, серійне, масове) та моменту визнання понесених витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи як витрат на розробку нематеріального активу.

На думку авторів зазначені витрати необхідно поділяти наступним чином.

Витрати, що пов'язані з науковими дослідженнями та науково-технічною розробкою інноваційної продукції, не призначеної для серійного або масового виробництва, відносяться повністю на витрати виробництва (собівартість відповідного виду інноваційної продукції) і передаються замовнику згідно договорів та актами чинного законодавства щодо прав на об'єкти інтелектуальної власності разом із готовим інноваційним продуктом (продукцією) або за виконаними стадіями її створення.

Витрати на наукові дослідження зі створення інноваційної продукції для серійного або масового виробництва, відносяться на інші витрати операційної діяльності у періоді їх здійснення. А витрати на науково-технічні розробки, якщо підприємство ідентифікує ці витрати у якості ОПІВ у складі нематеріальних активів, відносяться на їх первісну вартість.

Витрати на розробки, у разі якщо підприємство не ідентифікує або ідентифікує ОПІВ не з самого початку їх проведення, відносяться так само до поточних витрат як і дослідження без визнання їх у майбутньому нематеріальним активом.

Ідентифікація ОПІВ у складі нематеріальних активів за вимогою ПСБО 8 [4], передбачає: одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, достовірне визначення їх вартості та існування наміру, технічної можливості і ресурсів у підприємства для доведення цих об'єктів до стану придатному або для реалізації або для внутрішнього використання. В іншому випадку зазначені витрати, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені і відносяться на інші витрати операційної діяльності (витрати на дослідження і розробки).

Витрати на дослідження і розробки, які проводяться сторонніми організаціями обліковуються так само, як дослідження і розробки, що здійснюються власними силами.

Слід зупинитися на створенні об'єктів права інтелектуальної власності (ОПІВ) у результаті використання практичного досвіду працівників підприємства, що не займаються дослідженнями, тобто не науковими працівниками. Так витрати на створення таких ОПІВ та витрати на розробку проектно-конструкторської, технологічної документації та дослідного зразка для випуску інноваційної продукції не можуть бути віднесені на витрати виробництва (виробничу собівартість) за статтею калькуляції "витрати на винахідництво та раціоналізацію" як це

було рекомендовано п.49 Постанови КМУ від 26 квітня 1996 р. № 473 "Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості" [3], що втратила чинність 16.05.2002 р.

Відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку ( ПСБО) № 8,16 [4,5].такі витрати розподіляються на капітальні витрати з надходження об'єктів права інтелектуальної власності (ОПІВ) у складі нематеріальних активів та на витрати з досліджень і розробок у такому самому порядку як це було надано для ОПІВ створених у результаті розробки науковими працівниками.

Необхідно також зупинитися на створенні інноваційної продукції за рахунок придбаних ОПІВ у якості технологій (чистих та уречевлених) за договорами ліцензійними або передачі виключних прав на зазначені об'єкти.

До чистих технологій відноситься проектно-конструкторська та технологічна документація на розроблену інноваційну продукцію. Тобто підприємство фактично купує результати наукових та науково-технічних розробок інших підприємств у комплекті з ліцензійними договорами або договорами передачі виключних прав на ОПІВ [9].

До поняття уречевлених технологій відносяться ОПІВ придбані у вигляді прогресивних (на новій технологічній основі) машин, устаткуванні та інших засобах виробництва [9].

Облік таких технологій необхідно проводити за статтями капітальних витрат з придбання нематеріальних активів, і окремо від капітальних витрат з придбання виробів, зразків машин, апаратів, комплектуючих, запасних частин, інструментів тощо, придбаних у комплекті з документами на нову технологію.

Особливої уваги потребують облік витрат на підготовку та освоєння виробництва інноваційної продукції.

Якщо ці витрати не були враховані у капітальних витратах на створення матеріальних та нематеріальних активів [4, 6], то їх слід відносити до витрат поточного характеру, що пов'язані з підготовкою виробництва інноваційної продукції. Підготовчі витрати та витрати з освоєнням нового виробництва, цехів й агрегатів та пускові витрати, можуть бути віднесені до витрат майбутніх періодів у відповідності до Порядку застосування плану рахунків [7].

При затвердженні кошторису підготовчих та пускових витрат визначається (встановлюється) конкретний порядок і строки списання їх на собівартість продукції. При цьому враховується, що ці витрати переносяться з витрат майбутніх періодів на загально-виробничі витрати (виробнича собівартість продукції) частинами з початку їх промислової експлуатації протягом нормативного строку, але не більше ніж протягом двох років виходячи із загальної суми витрат, тривалості періоду їх відшкодування і запланованого обсягу випуску продукції в цьому періоді [2, 3].

Погашення зазначених витрат нараховується в місяці, наступному після місяця, в якому підписано акт про закінчення комплексного випробування і пробної експлуатації об'єкта.

На підприємствах з багато-номенклатурним виробництвом, де період його освоєння недовготривалий і витрати порівняно невеликі та у разі виготовлення продукції за індивідуальними замовленнями, вказані витрати необхідно планувати і враховувати за вимогою ПСБО 16 [5] у складі загально-виробничих витрат.

Крім того за вимогою ПСБО 16 [5], до загально-виробничих витрат відносяться витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (підготовка до виробництва традиційної продукції за вдосконаленою технологією). Витрати з удосконалення технології не відносяться до типу підготовки виробництва інноваційної

продукції у разі якщо технологією передбачається упровадження машин і механізмів традиційних моделей і типів або навіть заміни машин на новіші модифікації тієї самої моделі. Тобто якщо не відбуваються упровадження значно вдосконалених методів виробництва не може йти мова про підготовку виробництва інноваційної продукції. Крім того інноваційною вважається тільки та продукція, що розробляється або удосконалюється на застосуванні об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

Підтвердженням цього є і положення ст. 18 ПСБО 8 [4] де йдеться про те, що первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із їх удосконаленням, підвищенням можливостей та строку використання, а витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані включаються до складу витрат звітного періоду.

Витрати з упровадження на ринку інноваційних видів продукції та інші витрати технологічного характеру відносяться до порівняно невеликих витрат, і враховуються у складі витрат на збут (маркетинг, реклама) та видів операційних витрат в залежності від призначення інших витрат.

Всі вищезазначені витрати на розробку і освоєння виробництва інноваційної продукції можна згрупувати у відповідності до стадій її розробки і освоєння у виробництві за типовими статтями калькуляції собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт та витрат на підготовку виробництва продукції у промисловості [2, 3, 8].

Типові витрати на розробку і освоєння виробництва інноваційної продукції наведені у табл.1.

Таблиця 1. Витрати на розробку і освоєння виробництва інноваційної продукції.

№ п/п	Зміст витрат
1	2
1.	<i>Витрати поточного характеру на дослідження (НДР)</i>
1.1	Витрати на проведення теоретичного пошуку, виконання розрахунків, розроблення документації, проведення експериментальних робіт з створення нової продукції чи удосконалення тієї, що існує, включаючи витрати на проведення патентних досліджень у разі необхідності.
1.2	Витрати на виготовлення і налагодження макетів, моделей або експериментальних зразків майбутніх виробів, програм і алгоритмів.
2.	<i>Витрати поточного характеру на розробки (НДКР) з виокремленням витрат капітального характеру у процесі ідентифікації (створення) об'єктів права інтелектуальної власності (ОПІВ) у складі нематеріальних активів (НМ)</i>
2.1	Витрати на добір та узагальнення патентних досліджень та розробка технічної пропозиції.
2.2	Витрати на отримання дозволів (ліцензій), набуття прав на ОПІВ та їх амортизація у процесі розробки нових (удосконалених) продуктів
2.3	Витрати на проектування, конструювання, складання технічної документації і технології виготовлення інноваційної продукції (ескізний проект, технічний проект, робоча конструкторська документація, та технологічна документація)
2.4	Витрати на проектування, конструювання і розробку технологічного процесу виготовлення спеціального інструментального оснащення (штампів, шаблонів, моделей, інструментів, прес-форм і пристроїв цільового призначення)
2.5	Витрати на виготовлення первісного комплексу спеціального інструменту і пристроїв (штампів, шаблонів, моделей, інструментів, прес-форм і пристроїв цільового призначення)
2.6	Витрати на виготовлення технологічного, контрольно-вимірювального і випробувального устаткування, яке обумовлено особливостями виготовлення дослідного зразка і його виробництва, а у разі їх використання під час освоєння та виготовлення інших нових виробів, включаються тільки витрати в частині переобладнання спеціального устаткування загального застосування.
2.7	Витрати на переобладнання та поточне використання спеціального устаткування загального застосування для виготовлення та випробування дослідного зразка
2.8	Витрати на виготовлення та випробування дослідного зразка (за вирахуванням виручки від його реалізації або від зворотної частини матеріальних цінностей за цінами можливого їх використання).
2.9	Витрати на оформлення патентного захисту створених ОПІВ та на збереження комерційних таємниць
3	<i>Витрати капітального характеру на придбання нових технологій (ОПІВ у складі НМ інноваційного спрямування) без урахування вартості виробів, зразків, машин тощо, що придбані в комплекті з документами (уречевлені (матеріальні) технології)</i>
3.1	Витрати на отримання дозволів (ліцензій), набуття виключних прав на ОПІВ та витрати пов'язані з їх доведенням до стану придатності у використанні
3.2	Витрати на придбання інжинірингових, консалтингових, страхових та інших послуг, пов'язаних з придбанням ОПІВ
3.3	Витрати на удосконалення ОПІВ з метою підвищення їх можливостей та строку використання
4	<i>Витрати капітального характеру з надходження нових (удосконалених) та традиційних видів техніки, машин, обладнання, установок, інших основних засобів та витрати, пов'язані з їх упровадженням</i>
4.1	витрати на придбання, створення прогресивних (на новій технологічній основі) машин, устаткування та іншого обладнання, ураховуючи інтегроване програмне забезпечення, необхідне для упровадження нових чи вдосконалених технологічних процесів
4.2	капітальні витрати на удосконалення (модернізація, поліпшення) існуючого парку машин, устаткування та іншого обладнання, необхідних для упровадження нових чи вдосконалених технологічних процесів
4.3	капітальні витрати на придбання, створення машин та обладнання, які не вдосконалюють виробничі потужності, але необхідні для випуску нової продукції та пристосування існуючого парку машин до її випуску
5.1	Витрати на виробничі проектно-конструкторські роботи, пов'язані з технологічним оснащенням: матеріалів, напівфабрикатів, інструментів тощо
5.2	Витрати на вивчення, підбір, випробування, технологічного оснащення: матеріалів, напівфабрикатів, інструментів, пристосувань, тощо
5.3	Витрати на перепланування, перестановку і налагодження устаткування (за винятком витрат капітального характеру) у межах переліку робіт, в т.ч. для проектування та реконструкції підприємств і виробництв
5.4	Витрати на роботи з впровадження та адаптації програмного забезпечення до виробництва продукції
5.5	Витрати на розробку нормативів і норм витрат на заробітну плату, матеріалів, палива, енергії, інструментів тощо та складання нормативних калькуляцій
5.6	Витрати на розвиток та зміну організаційних структур управління виробництвом

1	2
5.7	Витрати на підготовку та перепідготовку спеціалістів, необхідність яких обумовлена упровадженням нових видів продукції і процесів
6	<i>Витрати поточного характеру з освоєння нового виробництва, цехів та агрегатів (пускові витрати), що не враховані у складі капітальних витрат</i>
6.1	витрати, пов'язані з перевіркою готовності нового виробництва, цехів та агрегатів для введення їх в експлуатацію шляхом комплексного випробування (під навантаженням) усіх машин та механізмів (експлуатаційна перевірка)
6.2	витрати, пов'язані з пробним випуском продукції, передбаченої проектом, та налагодженням устаткування за вирахуванням вартості продукції, що одержана в період комплексного випробування і відповідає встановленим стандартам або технічним умовам, а також вартості відходів
7	<i>Витрати поточного характеру з упровадження на ринку інноваційних видів продукції та інші витрати технологічного характеру</i>
7.1	витрати на збут: з попереднього дослідження, зондування ринку, адаптації цієї продукції до умов різних ринків і початкову рекламу, пробний продаж її на ринку, страхування тощо
7.2	інші витрати: на науково-технічні послуги, що не були враховані в інших статтях витрат та які сприяють одержанню, поширенню та використанню інноваційної продукції (консалтинг, інжиніринг, метрологія, контроль якості тощо)

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Особливість обліку витрат на розробку і освоєння у виробництві інноваційної продукції залежить від типів виробництва (індивідуальне, серійне, масове), а також моменту здійснення ідентифікації об'єкта інтелектуальної власності у складі нематеріального активу з чітким визначенням, як суми понесених витрат, так і можливості отримання майбутніх вигод від використання зазначеного об'єкта. Подальші технологічні витрати на освоєння у виробництві створеного інноваційного продукту слід відображати як капітальні інвестиції в необоротні активи, а у разі короткочасності підготовки виробництва інноваційної продукції та витрати на підготовку її збуту необхідно відображати як витрати поточного періоду.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1 Закон України “Про інноваційну діяльність” від 04.07.2002 р. – № 40-IV // Відомості Верховної Ради (ВВР), 2002, № 36, ст. 266.

2 Кабінет Міністрів України, Постанова від 20.07.1996 р. N 830. – “Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт”.

3 Кабінет Міністрів України, Постанова від 26.04.1996 р. N 473. – “Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості”.

4 Міністерство фінансів України, наказ від 19.10.1999 р., № 242. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” // Бухгалтерія. – 2001. – №5 – С.64-67.

5 Міністерство фінансів України, наказ від 31.12.1999 р., № 318. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” // Бухгалтерія, 2001. – №5. – С. 135-149.

6 Міністерство фінансів України, наказ від 27.04.2000 р., № 92. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” // Бухгалтерія. – 2001. – №5 – С.58-64.

7 Міністерство фінансів України, наказ від 30.11.1999 р., № 291. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій.

8 Держстандарт України, ДСТУ 3973,3974-2000. “Система розроблення та поставлення продукції на виробництво”. – Наказ від 27.11.2000 р. № 677.

9 Державний Комітет Статистики України, наказ від 28.11.2005 N 382 “Про затвердження інструкцій щодо заповнення форм державних статистичних спостережень зі статистики науки та інновацій”

КУЗЬМІНСЬКИЙ Ю.А. – доктор економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку Київського національного економічного університету

ВОРОНОВА М.О. – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Київського національного економічного університету