

Висновки. Сьогодення нашої держави потребує реформ в сфері державного управління та державної служби. З метою обґрунтування необхідності їх проведення потрібно завжди спиратися на детальний аналіз минулого, аналіз сучасного стану державної служби в цілому. Перспективи кар'єрного розвитку є одним з головних чинників для утримання кращих працівників на державній службі, тому загальною тенденцією є той факт, що найчастіше державні органи залишають молоді і найбільш освічені кадри, а врахування їх професійних якостей під час просування по службі – головний мотивуючий фактор для поліпшення успіхів і кваліфікацій. У цілому підвищення професійної компетентності та кар'єрного зростання державних службовців відіграють значну роль у системі державного управління, стимулюють до сумлінної та ініціативної праці державних службовців, що призводить до покращення суспільних відносин у нашій державі.

Література:

1. Варакіна Н.О. Державна кадрова політика України у сфері державної служби: реалії сьогодення. // Держава та регіони, 2008, № 4. – С. 64 – 67.
2. Гниденко М.Й. Професіоналізм державних службовців як умова ефективної діяльності органів державної влади: Творча робота. - Режим доступу: <http://www.kds.org.ua/blog/profesionalizm-derzhavnih-sluzhbovtiv-yak-umova-efektivnoi-diyalnosti-organiv-derzhavnoi-vladi>.
3. Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України // режим доступу <http://www.kmu.gov.ua/control>.
4. Кагановська Т. Шляхи удосконалення кадрового забезпечення державного управління. // Вісник прокуратури, 2009, № 1. – С. 83 – 90.
5. Міськевич Г.С. Шляхи поліпшення кадрового складу державної служби в Україні: Творча робота.- Режим доступу: <http://www.kds.org.ua/blog/shlyahi-polipshennya-kadrovogo-skladu-derzhavnoi-sluzhbi-v-ukraini>.
6. Офіційний веб-сайт Національного агентства України з питань державної служби // Режим доступу <http://nads.gov.ua>.
7. Про державну службу: Закон України від 16.12.1993 № 3723-ХІІ // Режим доступу <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3723-12>.
Савченко-Сватко О. Кадрова політика в органах публічної влади: проблеми оцінювання. // Вісник державної служби України, 2009, № 2. – С. 32 – 36.

УДК 657.21

ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ДОСЛІДЖЕННЯ ТА РОЗРОБКУ НЕМАТЕРІАЛЬНОГО АКТИВА

Биба В.В. к.т.н., доцент, Міщенко Р.А. к.т.н., доцент

Полтавський національний технічний університет ім. Юрія Кондратюка

Висвітлено методологічні основи обліку витрат на дослідження та розробку нематеріального активу з урахуванням сучасних умов господарювання. Виявлено певні специфічні особливості і недоліки та запропоновано різні методи обліку витрат на дослідження та розробку.

Its methodological fundamentals of expenses on research and development of an intangible asset subject to modern conditions of management. Revealed certain specific features and shortcomings and to different methods of accounting of expenses on research and development.

Постановка проблеми. Використання нематеріальних активів у господарському обороті підприємств сприяє підвищенню конкурентоспроможності їх продукції на внутрішньому і зовнішньому ринках. Розвиток науково-технічного прогресу стимулює підприємства до постійних досліджень і розробок більш нових і вдосконалених нематеріальних активів. При безпосередньому створенні об'єкта нематеріального активу на підприємстві виникають проблеми віднесення витрат, пов'язаних з дослідженням та розробкою, на вартість об'єкта. Вирішення таких проблем залежить від визначення змісту етапів створення об'єкта нематеріального активу – дослідження та розробки. Система обліку витрат на дослідження і розробки в Україні починає тільки формуватися. Тому окремі питання організації бухгалтерського обліку цих витрат у вітчизняній економіці залишаються все ще недостатньо дослідженими. З огляду на це, сьогодні важливо акцентувати увагу на доцільність та способи розподілу витрат за етапами дослідження і розробки та ведення обліку цих витрат з відображенням у звітності підприємства.

Також потребує доопрацювання питання щодо сутності та структури витрат на дослідження та розробки. При цьому пріоритетними мають бути дослідження в частині підвищення інформативності первинних документів і реєстрів обліку цих витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розвиток обліку витрат на дослідження і розробку нематеріального активу в Україні здійснили: М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, А. М. Герасимович, Г. М. Давидов, В. І. Єфіменко, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, Н. М. Малюга, М. С. Пушкар, В. С. Рудницький, В. В. Сопко, Л. Т. Терещенко, В. О. Шевчук та інші. Проте чинна сьогодні теорія і практика обліку витрат на дослідження і розробки потребує удосконалення.

Постановка завдання. Основним завданням даної статті є розкриття обліку й розподілу витрат на дослідження і розробку нематеріального активу з урахуванням П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», МСБО 38 «Нематеріальні активи», досліджень і публікацій з метою внесення роз'яснень і доповнень, що сприятиме правильному відображенню в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності цих витрат.

Виклад основного матеріалу дослідження. У світовій практиці існують різні підходи до відображення в обліку витрат на дослідження і розробки:

- 1) всі витрати одразу розподіляються на стадії досліджень і розробок;
- 2) витрати на дослідження і розробку списуються на фінансові результати;
- 3) капіталізуються всі витрати на створення з наступним розподілом на дослідження і розробки;
- 4) капіталізуються всі витрати на створення нового продукту [4].

Перш за все, необхідно визначитися із сутністю робіт, спрямованих на створення нової продукції. Цей процес можна умовно поділити на два етапи:

- стадія дослідження;
- стадія розробки.

Слід зрозуміти перш за все сутність власне понять «дослідження» та «розробки». У табл. 1 наведено порівняння сутності понять «дослідження» та

«розробки» за П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та МСБО 38 «Нематеріальні активи».

Таблиця 1

«Дослідження» та «розробки» за П(С)БО 8 та МСБО 38

Поняття	П(С)БО 8	МСБО 38
Дослідження	заплановані і вперше проведені підприємством дослідження, ціль яких полягає в одержанні і розумінні нових наукових і технічних знань (п. 4).	оригінальні та заплановані наукові дослідження, що проводяться з перспективою отримання нових наукових або технічних знань (п. 8).
Розробки	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).	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 (п.8)

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 операційні процеси.

Під час дослідження (наприклад, комп'ютерної програми) підприємство проводить цілий комплекс заходів, що спрямовуються на отримання нових наукових і технічних знань. Такими дослідженнями можуть бути: пошук, оцінка і використання результатів досліджень; пошук нових технологій, альтернативних рішень; пошук, накопичення можливих альтернатив уже розроблених комп'ютерних програм та інше.

У п. 9 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» передбачено, що витрати на дослідження в будь-якому разі не визнають нематеріальним активом, а відносять до витрат того звітного періоду, в якому їх здійснено (субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки») [2]. Причина проста – на етапі дослідження суб'єкт господарювання не може продемонструвати існування нематеріального активу, який генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди [3].

У табл. 2 наведено приклади досліджень та розробок за МСБО 38:

Власне, на етапі розробок у підприємства і може з'явитися нематеріальний актив.

Нематеріальний актив, отриманий у результаті розробки, відображають у балансі, якщо підприємство має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання нематеріального активу;
- інформацію для достовірного підрахунку витрат, пов'язаних із розробкою нематеріального активу [2];

- а також об'єкт має відповідати й решті загальних критеріїв визнання, а саме:

- 1) контроль за ресурсом;
- 2) можливість достовірно визначити вартість.

Таблиця 2

Приклади досліджень та розробок за МСБО 38

МСБО 38 «Нематеріальні активи»	
Приклади досліджень (п.56)	Приклади розробок (п. 59)
а) діяльність, спрямована на отримання нових знань; б) пошук, оцінка та остаточний вибір застосування результатів дослідження чи інших знань; в) пошук альтернатив матеріалам, приладам, продуктам, технологіям, системам чи послугам; г) формулювання, розробка, оцінка та остаточний вибір можливих альтернатив новим чи вдосконаленим матеріалам, приладам, продуктам, технологіям, системам чи послугам.	а) проектування, конструювання та випробування прототипів та моделей перед комерційним виробництвом або використанням; б) проектування інструментів, матриць, ливарних форм та штампів, у яких застосовано нову технологію; в) проектування, конструювання та функціонування дослідного заводу, який за масштабом не є економічно доцільними для комерційного виробництва; г) проектування, конструювання та випробування обраних варіантів нових чи вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, технологій, систем чи послуг.

Аналогічні критерії визнання нематеріального активу на етапі розробок містять п. 57 МСБО 38, а саме: нематеріальний актив, який виникає в результаті розробок (чи на етапі розробок внутрішнього проекту), слід визнавати, якщо і тільки якщо суб'єкт господарювання може продемонструвати все, що зазначено нижче:

- а) технічну можливість завершити створення нематеріального активу так, щоб він був придатний для 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 продемонструвати існування ринку для результатів експлуатації 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 розробок та використання чи продажу нематеріального активу;
- д) свою здатність достовірно оцінити видатки, які відносяться до нематеріального активу протягом його розробки [3].

Однак П(С)БО 8 не пояснює, як саме підприємство повинно продемонструвати їх виконання.

Наявність ресурсів, необхідних для завершення створення нематеріального активу, використання та отримання вигід від нематеріального активу, можна продемонструвати, наприклад, за допомогою бізнес-плану, в якому

наведено необхідні технічні, фінансові та інші ресурси, а також здатність суб'єкта господарювання забезпечити ці ресурси. В деяких випадках суб'єкт господарювання демонструє наявність зовнішнього фінансування, отримуючи свідчення від позикодавця про його готовність фінансувати план.

Системи калькулювання витрат суб'єкта господарювання часто можуть достовірно оцінити собівартість внутрішнього генерування нематеріального активу, наприклад, заробітну плату та інші видатки, понесені при одержанні авторських прав чи ліцензій або під час розробки комп'ютерного програмного забезпечення [3].

Відповідно до п. 8 П(С)БО 8 усі витрати, що виникли до дати виконання згаданих критеріїв визнання нематеріального активу (у тому числі на етапі розробки), відносять до поточних затрат у періоді їх понесення. Коли нематеріальний актив не відповідає критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнають витратами того звітного періоду, протягом якого їх здійснено, без визнання їх у майбутньому нематеріальним активом [2].

При виконанні всіх критеріїв віднесення до нематеріального активу, підприємство починає формувати (капіталізувати) первісну вартість нематеріального активу на дебет рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

До первісної вартості нематеріального активу, створеного підприємством, входять:

- прямі витрати на оплату праці;
- прямі матеріальні витрати;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з його створенням та доведенням до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права; амортизація патентів, ліцензій; збір за подання заявки про реєстрацію об'єкта права інтелектуальної власності; збір за публікацію відомостей про видачу свідоцтва, патенту; сплата держмита за видачу свідоцтва, патенту тощо) [1, 2].

Собівартість внутрішньогенерованого нематеріального активу складається зі всіх витрат, які можна прямо віднести на створення, виробництво та підготовку активу до використання у спосіб, визначений управлінським персоналом. Приклади витрат, які можна прямо віднести, є:

- а) видатки на матеріали та послуги, використані чи спожиті під час генерування нематеріального активу;
- б) витрати на виплати працівникам, які виникають у процесі генерування нематеріального активу;
- в) гонорар за реєстрацію юридичного права;
- г) амортизацію патентів та ліцензій, які використовуються для генерування нематеріального активу [3].

У п. 67 МСБО 38 встановлено, що до собівартості внутрішньогерованого нематеріального активу не входять:

а) видатки на продаж, адміністративні та інші загальні накладні видатки, якщо їх не можна безпосередньо віднести до підготовки активу для використання;

б) чітко визначені недоліки та початкові операційні збитки, яких зазнають до того, як актив досягне запланованої ефективності;

в) видатки на навчання працівників роботі з активом [3].

Згідно з п. 63 МСБО 38 та п. 9 П(С)БО 8 внутрішньо генеровані торгові марки, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні за сутністю активи не слід визнавати як нематеріальні активи [2, 3].

Витрати на розробки капіталізуються тільки після того, як буде встановлено, що отриманий в результаті розробки нематеріальний актив можна буде продати або використати на підприємстві (існує технічна та комерційна доцільність використання активу). Це значить, що підприємство повинне мати намір або можливість закінчити створення нематеріального активу, використати або продати його, продемонструвавши, як такий актив буде в майбутньому генерувати економічні вигоди [3].

У П(С)БО 8 і МСБО 38 прямо не відображено: коли припиняють капіталізувати витрати на розробку нематеріального активу. Отже, капіталізація витрат завершується датою, коли нематеріальний актив довели до стану придатності для використання за призначенням.

У п. 20 П(С)БО 8 вказується, що витрати на дослідження включаються до складу інших операційних витрат. Відповідно до п. 9 П(С)БО 8 витрати на дослідження не визнаються активом, вони підлягають відображенню в складі витрат звітного періоду, в якому були здійснені. Витрати на розроблення входять до складу вартості створеного нематеріального активу. Вважати таке рішення логічним можна лише стосовно досліджень із негативним результатом, тоді як дослідженням із позитивним результатом проведення такий підхід не відповідає. В останньому випадку всі витрати на проведення дослідження доцільно збирати на дебеті рахунка 15 разом із витратами на розроблення з обов'язковим зазначенням повного їх переліку. До складу таких витрат відносяться витрати на придбання виробничих запасів, на оплату праці працівникам, зайнятим у проведенні дослідження, загальновиробничі витрати. Витрати, пов'язані з розробкою об'єктів інтелектуальної власності, відразу включаються на дебет рахунка 15 та після реєстрації й одержання охоронного документа списуються на дебет рахунка 12 «Нематеріальні активи».

Після завершення процесу розроблення частина витрат розподіляється і списується на дебет рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності», інша частина залишається на дебеті рахунка 15 і списується на рахунок 12 «Нематеріальні активи» після отримання відповідного документа (патенту, ліцензії тощо). Вартість створеного нематеріального активу включає в себе й витрати, пов'язані з реєстрацією прав на користування створеного товарного знака (витрати на оплату послуг із дизайну, на підготовку документів із патентування товарного знака тощо).

Алгоритм відображення господарських операцій, пов'язаних із створенням об'єкта нематеріальних активів представлено на рис. 1.

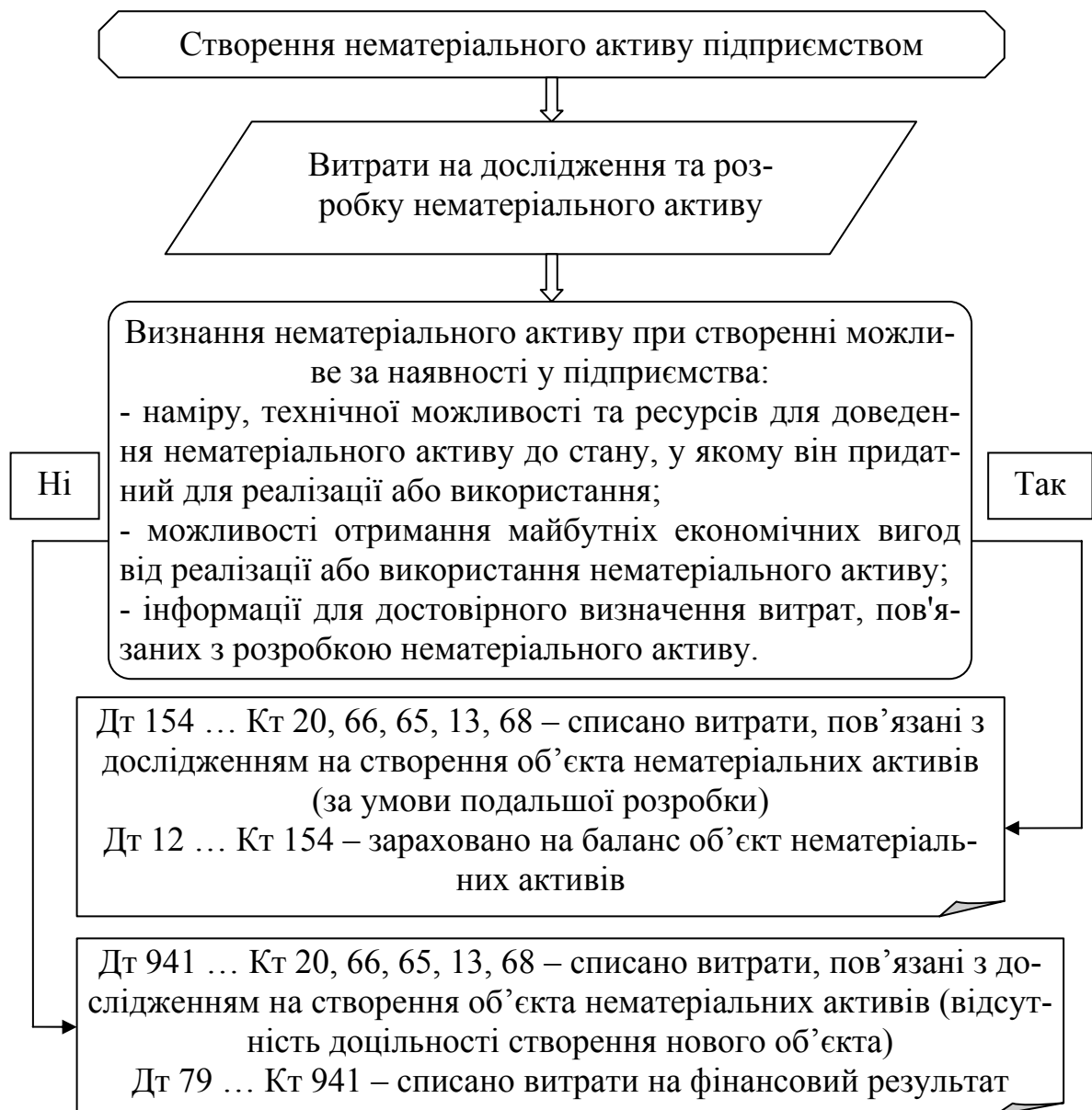


Рис. 1. Алгоритм обліку витрат на створення об'єкта нематеріального активу

Потреба у застосуванні різних методів обліку витрат на дослідження та розробки пов'язана з великою різноманітністю технологічних і творчих процесів, що протікають при створенні об'єктів інтелектуальної власності, облік яких неможливо втілити за єдиною схемою. Вибір методу обліку витрат має враховувати галузеві особливості, вид об'єкту на створення якого витрачено кошти та тривалість самого процесу створення об'єкта.

Висновки. Потрібно затвердити чіткий механізм правил формування в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності інформації про витрати на дослідження та розробки, а також визначення складу витрат, встановлення порядку визнання і ведення обліку витрат на дослідження та розробки нематеріальних активів. Пропонується створення на підприємстві спеціальних комісій, які повинні визначати можливість капіталізації витрат на створення об'єктів нематеріальних активів. Це дозволить суттєво зменшити вплив негативних факторів на визнання та оцінку нематеріального активу та наблизити вітчизняні П(С)БО до міжнародних стандартів звітності.

Література:

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 16 листопада 2009 р. №1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document>.
2. 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>.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document>.
4. Сенчук Т. Облік витрат на дослідження і розробку нового виду продукції / Т. Сенчук // Економічний аналіз. – 2010. – № 6. – С. 326 – 329.
5. Безверхий К.В. Організація обліку витрат на дослідження та розробки / К.В. Безверхий // Фінанси, облік і аудит. – 2009. – № 13. – С. 159 –168.

УДК 658.11:330.564

ОНТОЛОГІЯ ПІДПРИЄМСТВ ЩОДО ФОРМУВАННЯ ДОХОДУ

Бурковська А.В., к.е.н., доцент, Іванова Н.Є., магістрант

Миколаївський державний аграрний університет

У статті розглянуто поняття онтології підприємства та основну його складову - доход. Проаналізовано основні складові онтологічної моделі, принципи її формування та фундаментальні задачі, які вона виконує.

In the paper was discussed the ontology of the enterprise and its main component - the income. The basic components of the ontological model, concepts of its formation and fundamental aims that it performs, was analysed.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку світового господарства формування оптимального доходу підприємств у розмірах, необхідних для покриття його поточних витрат, сплати податків і отримання прибутку, що дає змогу забезпечити розширене відтворення, є необхідною умовою функціонування будь-якого економічного суб'єкта. Створення доходів є, безумовно, основним, ключовим питанням, проте як тільки у підприємства з'являються доходи, постає питання їх раціонального використання, розподілу. Для подальшого удосконалення формування, управління доходом підприємств буде доцільно розглянути та дослідити онтологію цих понять.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед останніх досліджень онтології підприємств в розрізі формування їхнього доходу привертають увагу праці таких науковців, як Ф. Е. Ажимов [1], О.С. Анисимов [2], Н. М. Боргест [3], Г. Верников [4], А. О. Мелашенко [5], Б.Я. Шведин [6] та ін. Проте на основі проведених досліджень практичної роботи підприємств, можна стверджувати, що й досі є дискусійними цілий ряд принципово важливих питань, пов'язаних з онтологією підприємств, а саме що стосуються методології та принципів формування доходу. Саме тому вони потребують ґрунтовнішого вивчення.

Постановка завдання. Метою даної статті є обґрунтування важливості вивчення та розмежування теоретично-методичних понять, пов'язаних з