

## **Інтелектуальна власність за рахунок держбюджету**

Олександр БУТНІК-СІВЕРСЬКИЙ,  
завідувач економіко - правовим відділом НДІВ НАПрНУ,  
судовий експерт з економіки інтелектуальної власності, д-р. екон. наук,  
проф., м. Київ

### **Загальний склад витрат на науково-дослідні роботи бюджетної установи**

Керуючись ДСТУ 3973-2000 «Правила виконання науково-дослідних робіт. Загальні положення», Методичними рекомендаціями щодо застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» при визначенні вартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт загальний склад витрат на НДР (аналогічно по ДКР) визначено відповідно до класифікаційних принципів, прийнятих у вітчизняній практиці, витрати на НДР можна згрупувати за такими ознаками:

- видами робіт;
- економічними елементами;
- статтями калькулювання.

Обліку витрат на НДР передуює планування собівартості НДР, яке здійснюється під час розроблення перспективних, річних і квартальних планів. Об'єктом планування, обліку й калькулювання за замовленням є окремі теми згідно з їхніми етапами. Планування витрат на проведення НДР здійснює планово-економічна чи планово-виробнича служби науково-дослідної установи за окремими темами у вигляді адресного розрахунку кошторисної вартості та в цілому у формі зведеної калькуляції кошторисної вартості НДР. Облік та калькулювання НДР виконують позамовним методом.

Здійснення витрат відбувається за умов затвердженого тематичного плану наукової установи, факту укладання договору та надходження авансу Замовника. Облік витрат здійснюється, відповідно, на підставі первинних документів, оформлених у встановленому порядку з зазначенням адресності здійснених витрат - шифру теми на кожному з документів.

У системі бухгалтерських рахунків для обліку витрат призначено активні субрахунки: № 823 «Витрати на науково-дослідні роботи за договорами»; № 826 «Витрати до розподілу».

На субрахунку № 823 відображаються прямі витрати та накладні після розподілу на виконання НДР за договорами з підприємствами й організаціями. На дебет субрахунку відносяться всі витрати, за кредитом відображається фактична вартість виконаних НДР і зданих Замовникові. Отже, залишок на субрахунку № 823 на кінець року може бути виключно за незакінченими роботами.

## Основні бухгалтерські проведення з обліку витрат на НДР

| з/п | Зміст операції                                                                                                                                                                   | Кореспонденція рахунків |                                   |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|-----------------------------------|
|     |                                                                                                                                                                                  | Дебет                   | Кредит                            |
| 1   | Нараховано заробітну плату безпосередньо виконавцям НДР                                                                                                                          | 823                     | 661                               |
| 2   | Нараховано заробітну плату адміністративно-управлінському й обслуговуючому персоналу                                                                                             | 826                     | 661                               |
| 3   | Проведено нарахування зборів до Пенсійного фонду на фонд оплати праці:                                                                                                           |                         |                                   |
|     | — безпосередніх виконавців;                                                                                                                                                      | 823                     | 651                               |
|     | -адміністративно-управлінського обслуговуючого персоналу                                                                                                                         | 826                     | 651                               |
| 4   | Проведено нарахування зборів до фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття на фонд оплати праці:                               |                         |                                   |
|     | - безпосередніх виконавців;                                                                                                                                                      | 823                     | 653                               |
|     | - управлінського та обслуговуючого персоналу                                                                                                                                     | 826                     | 653                               |
| 5   | Проведено нарахування зборів до Фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності на фонд оплати праці:                                                |                         |                                   |
|     | - безпосередніх виконавців;                                                                                                                                                      | 823                     | 652                               |
|     | - адміністративно-управлінського та обслуговуючого персоналу                                                                                                                     | 826                     | 652                               |
| 6   | Проведено нарахування зборів до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань на фонд оплати праці:                              |                         |                                   |
|     | - безпосередніх виконавців;                                                                                                                                                      | 823                     | 654                               |
|     | - адміністративно-управлінського та обслуговуючого персоналу                                                                                                                     | 826                     | 654                               |
| 7   | Передано зі складу матеріали на НДР                                                                                                                                              | 823                     | 231                               |
| 8   | Передано зі складу матеріали тривалого використання науковим підрозділам для виконання НДР,                                                                                      | 118                     | 231                               |
|     | водночас виконується інший запис                                                                                                                                                 | 801, 802                | 401                               |
| 9   | Придбано спеціальне обладнання для виконання НДР                                                                                                                                 |                         |                                   |
|     | - на суму без ПДВ,                                                                                                                                                               | 203                     | 313, 323, 351, 364, 631, 635, 675 |
|     | - на суму ПДВ                                                                                                                                                                    | 823                     | 313, 323, 351, 364, 631, 635, 675 |
| 10  | Передано спеціальне обладнання зі складу в науковий підрозділ для виконання НДР за договорами; водночас проводиться запис на позабалансовому рахунку 02                          | 823                     | 203                               |
| 11  | Перераховано з поточного, спеціального реєстраційного рахунків для обліку коштів, отриманих як плата за послуги спільним виконавцям, залученим для виконання окремих робіт з НДР | 635                     | 313, 323                          |
| 12  | Прийнято виконані роботи від співвиконавців                                                                                                                                      | 823                     | 635                               |
| 13  | Повернуто на склад невикористані матеріали                                                                                                                                       | 231                     | 823                               |
| 14  | Списано накладні витрати на прямі витрати за темами                                                                                                                              | 823                     | 826                               |

Субрахунок № 826 призначений для обліку витрат, які на момент їх виникнення не можуть бути віднесені безпосередньо на певну тему або на собівартість відповідної НДР. За дебетом відображаються витрати, за кредитом - їх списання в кінці місяця та розподіл на субрахунку « 823. Аналітичний облік витрат на НДР ведеться в картці обліку фактичних витрат па проведення НДР, яка складається за кожною НДР згідно з калькуляційними номенклатурами статей (табл.1).

Облік праці та заробітної плати ведеться залежно від системи організації оплати праці, рівня механізації обліково-обчислювальних робіт та інших умов. Заробітну плату за проведення відповідних НДР обчислюють на підставі оформлених належним чином нарядів, табелів, відомостей обліку відпрацьованого часу або обсягу виконаних робіт та інших документів за встановленою формою.

Облік матеріалів (сировина, куповані напівфабрикати, основні та допоміжні матеріали, паливо, комплектуючі вироби, запасні частини тощо) здійснюється за ціпами придбання без податку на додану вартість (крім випадків, передбачених законодавством). В основу бухгалтерського обліку покладено кількісний (кількісно-сортний) і грошовий облік використання матеріалів у структурних підрозділах і па складах. Документи первинного обліку на використання матеріалів оформляють ті посадові особи, на яких покладено відповідальність за їх цільове використання. Матеріали, необхідні для проведення НДР, відпускаються за масою, об'ємом, площею чи кількістю відповідно до чинних норм використання та за наявності належних оформлених документів. Вартість витрачених матеріалів списується за фактичними витратами відповідно до документів чи звітів, що підтверджують ці витрати.

Вартість виконуваних робіт та послуг, що їх надають дослідні (експериментальні) виробництва, які не мають самостійного балансу, визначається на підставі фактичної суми витрат. Щомісяця зазначені суми відносяться на витрати для проведення відповідної НДР.

Видатки на поточний ремонт будівель, споруд, обладнання та інвентарю, що здійснюється у звітному році, включаються до витрат звітного року в міру їх виконання. Вартість поточного обслуговування обладнання та інших основних засобів включається до витрат на утримання та поточний ремонт будівель, споруд, обладнання й інвентарю.

Витрати на проведення НДР включаються до їх вартості за той звітний період, в якому їх здійснено, незалежно від часу оплати.

Прямі витрати відповідно до документів первинного обліку включаються до собівартості НДР безпосередньо за прямими ознаками. Накладні витрати щомісяця розподіляються пропорційно до заробітної плати персоналу, зайнятою проведенням НДР. Фактичні витрати на здійснення заходів з охорони праці (техніки безпеки, виробничої санітарії, вентиляції тощо), які не належать до капітальних робіт, включаються до накладних витрат. Облік накладних витрат має забезпечити узагальнення витрат відповідно до статей визначення фактичного розміру цих витрат в цілому по організації незалежно від джерел фінансування.

## **Фактична собівартість закінчених науково-дослідних робіт та бухгалтерські проведення**

Фактична собівартість закінчених НДР визначається на підставі даних картки обліку фактичних витрат підсумовуванням витрат за калькуляційними статтями за весь період виконання НДР.

З метою проведення аналізу використання коштів в науковій установі, на підставі карти витрат складається звіт про виконання кошторису витрат на проведення НДР та зведена відомість витрат па проведення НДР. Остання виконує, зокрема, роль інструмента цирки даних синтетичного й аналітичного обліку витрат за рахунком № 823, за яким ведеться відповідна накопичувальна відомість.

Залишене у виконавця після завершення чи припинення НДР обладнання, дослідні зразки, макети та інші вироби, придбані чи виготовлені в процесі роботи, мають бути проінвентаризовані та оприбутковані на баланс виконавця як безоплатне отримання майна. Знос предметів за період проведення НДР визначається комісією па підставі чинних норм зносу або експертним шляхом і відображається на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. Акт інвентаризації затверджується керівником організації.

НДР, що не пройшли всі стадії виробництва, передбачені технічним завданням чи технологічним процесом, а також вироби, які не скомплектовані та не пройшли випробувань і технічного приймання, належать до незавершеного виробництва. Витрати щодо незавершеного виробництва складаються з витрат, які здійснені безпосередньо науковою установою під час проведення НДР, і витрат па роботи, виконані сторонніми підприємствами, установами й організаціями та окремими особами.

Витрати на НДР, проведення яких припинено з різних причин, мають залишатися на балансі наукової установи за фактичною вартістю до вирішення у встановленому порядку питання про списання цих витрат.

Завершені та прийняті НДР після остаточної оплати списуються з балансу наукової установи в кореспонденції рахунків № 723 Реалізація НДР за договорами» і № 823 «Витрати на НДР за договорами».

Порядок розрахунків наукових установ із Замовниками визначається угодою на виконання НДР. Відповідно до неї, оплата може здійснюватись одноразово по закінченні робіт, поетапно шляхом авансових платежів, в іншому порядку (табл. 2).

У разі поетапної авансової оплати НДР після підписання договору Замовник перераховує науковій установі (далі - Виконавець) аванс (у межах, установлених договором, у відсотках до загальної вартості НДР), який надалі враховується під час оплати виконаних робіт та під час остаточних розрахунків. Щодо робіт, термін виконання яких становить понад один рік, авансові платежі здійснюються раз на рік, виходячи з обсягу робіт кожного року. Якщо етапи робіт визначено в межах кварталу півріччя, авансові платежі здійснюються за цими термінами. Здача виконаного обсягу робіт здійснюється за актами прийняття - здачі робіт відповідно до технічних завдань, в яких відображається планова вартість робіт поетапно, та календарного плану. На

підставі акта прийняття - здачі робіт і рахунку Виконавця Замовник здійснює перерахування необхідної суми коштів у порядку, передбаченому Постановою НБУ від 21.01.2004 № 22 «Про затвердження Інструкцій про безготівкові розрахунки із України в національній валюті»

Таблиця 2

Основні бухгалтерські проведення з обліку розрахунків з виконання НДР

| з/п | Зміст операції                                                                                             | Кореспонденція рахунків |          |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|----------|
|     |                                                                                                            | Дебет                   | Кредит   |
| 1   | Отримано аванси від замовника на виконання НДР                                                             | 313, 323                | 351      |
| 2   | Перераховано з поточного, спеціального реєстраційного рахунка для виконання робіт по НДР                   | 635                     | 313, 323 |
| 3   | Прийняті виконані роботи від співвиконавців по НДР                                                         | 323                     | 635      |
| 4   | На суму витрат, що були здійснені виконавцем не за цільовим призначенням і мають щодо НДР характер збитків | 811-813                 | 823      |
| 5   | Списано фактичну вартість НДР                                                                              | 723                     | 823      |
| 6   | Здано замовникові НДР на підставі акта здачі-прийняття виконаної науково-технічної продукції               | 634                     | 723      |
| 7   | Зараховано проведені замовником авансові платежі                                                           | 351                     | 634      |
| 8   | Отримано від замовника кошти в остаточний розрахунок                                                       | 313, 323                | 634      |
| 9   | Визначено результат від реалізації зданої НДР:                                                             |                         |          |
|     | - на суму прибутку                                                                                         | 432                     | 723      |
|     | - на суму збитку                                                                                           | 723                     | 432      |

Якщо в процесі виконання робіт з'ясовується неминучість отримання негативного результату чи недоцільність проведення подальших робіт, Виконавець призупиняє дослідження й повідомляє про це Замовника. Рішення щодо перспектив даного дослідження надалі приймають Виконавець і Замовник. Коли роботи закінчено, Виконавець надає Замовникові акт здачі-прийняття науково-технічної продукції разом із супровідною документацією: комплектом науково-технічної та іншої передбаченої технічним завданням та договором документації; протокол комісії з приймання експериментальних зразків, склад якої затверджує Замовник, якщо їх виготовлення передбачено договором; копію протоколу Ради науково-дослідної установи з висновком про відповідність виконаних робіт технічному завданню. Замовник у встановлений договором термін має прийняти акт чи мотивувати свою відмову прийняття закінченої НДР, повідомивши про це Виконавця. При прийнятій Виконавцем аргументованої відмови у прийнятті робіт укладається двосторонній акт на доопрацювання НДР із зазначенням термінів виконання робіт. Прийняття акта на виконану НДР Замовником супроводжується проведенням остаточних розрахунків з Виконавцем з урахуванням здійснених проміжних платежів і авансів.

Якщо у процесі виконання робіт за темою відбулося перевищення фактичних витрат над договірною вартістю, проводиться аналіз причин, що викликали відхилення. Перегляд договірної вартості можливий за умов, якщо до

такого перевищення призвели обставини, що не залежать від виконавця. У разі встановлення факту нецільового використання авансових платежів Виконавцем, Замовник має право відмовитись від прийняття під повідних витрат, які надалі покриваються за рахунок коштів спеціального фонду науково-дослідної установи.

За потреби науково-дослідні установи можуть залучати до виконання НДР сторонні організації, установи, підприємства, на умовах договору на підрядні роботи по НДР. У разі значної питомої ваги у вартості НДР робіт, що виконуються сторонніми організаціями, для здійснення безперебійних розрахунків науково-дослідної установи та субпідрядника, у технічному завданні та договорі потрібно передбачити такі обсяги авансів, що дають змогу уникнути залучення коштів загального фонду до зазначених розрахунків.

Часові межі щодо дотримання термінів виконання робіт співвиконавцями, контролює відповідний науковий підрозділ, фінансово-грошові розрахунки відповідно до договорів — планово-економічний (планово-виробничий) відділ науково-дослідної установи.

Для обліку розрахунків з виконання НДР у системі плану рахунків передбачено такі субрахунки:

№ 351 «Розрахунки із замовниками з авансів на науково-дослідні роботи»;

№ 634 «Розрахунки з замовниками зі науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті»;

№ 635 «Розрахунки із залученим співвиконавцями для виконання роботи що підлягає оплаті»;

№ 723 «Реалізація науково-дослідних робіт за договорами».

Аналітичний облік розрахунків із Замовниками ведеться на картках за кожним договором окремо.

### **Використання ОПВ після закінчення науково-дослідних робіт**

Закінчення НДР та її прийняття є актом прийому-передачі між Замовником та Виконавцем з подальшою обов'язковою державною реєстрацією закінченої НДР в УкрІНТЕІ.

Що стосується використання ОПВ після закінчення НДР, то відправною точкою для Виконавця та Замовника є виконання умов договору на розробку НДР, в якому визначено результати творчої роботи та порядок її використання. При цьому, контрагенти договору керуються вимогами Закону України «Про науково-технічну інформацію», у якому ст.1 передбачено, що «науково-технічна інформація - це будь-які відомості та/або дані про вітчизняні та зарубіжні досягнення науки, техніки і виробництва, одержані в ході науково-дослідної, дослідно-конструкторської, проектно-технологічної, виробничої та громадської діяльності, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді».

І далі - «науково-технічна інформація, що є продуктом інтелектуальної творчої праці, становить об'єкт права інтелектуальної власності, а відносини щодо її придбання, зберігання, переробки, використання і поширення регулюються чинним законодавством» ( абзац 4 ст.2).

Підставою виникнення прав на науково-технічну інформацію визначено зазначеним Законом України - є «створення науково-технічної інформації своїми силами і за свій рахунок; виконання договору про створення науково-технічної інформації; виконання будь-якого договору, що містить умови переходу прав на інформацію до іншої особи» (п.2 ст.6). Тут чітко визначено умови виникнення прав на науково-технічну інформацію, які досягаються за певною процедурою.

При цьому звернемо увагу на поняття «дослідження» та «розробка» стосовно НДР.

Завершені НДР для Виконавця, згідно з п.4 П(с)БО 8 «Нематеріальні активи», відносяться до дослідження, так як це - заплановані підприємствами/ установами дослідження, які проводяться ними вперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань. Зауважимо, що в Інструкції від 17.07.2000 р. № 64 не визначено термін «дослідження» на відміну від визначення в абзаці сьомому п.4 зі змінами в П(с)БО 8 «Нематеріальні активи».

Завершені НДР для Замовника згідно з п.4 П(с)БО 8 «Нематеріальні активи» відносяться до розробки, так як це - застосування підприємством/ установою результатів досліджень та інших знань для планування й проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання.

Законом України «Про науково-технічну інформацію» передбачено, що права на науково-технічну інформацію, створену за рахунок коштів державного бюджету, визначаються державою шляхом прийняття загальних рішень і шляхом укладення договорів міждержавним органом, що здійснює фінансування, і виконавцем робіт із створення науково-технічної Інформації (п.4 ст.6). Таким чином, у договорі про створення науково-технічної інформації, потрібно передбачити вид кінцевого результату наукового продукту Виконавця, який передається Замовнику та напрям його використання (застосування).

Якщо за умовами договору завершене НДР в бюджетних установах, які здійснюють у державному секторі наукову діяльність, подається у вигляді аналітичної записки - звіту НДР, то для Виконавця воно є завершене дослідження, яке передається Замовнику за призначенням і для якого воно набуває статусу розробки. Замовником відображається НДР, як актив за вартістю, засвідченому її акті приймання-передачі як необоротні активи, згідно з договором між державним органом, що здійснює фінансування, і Виконавцем робіт із створення науково-технічної інформації. При цьому, Виконавцю та Замовнику слід враховувати відповідні особливості, які пов'язані з видом ОПІВ в системі бухгалтерського обліку державних установ.

### **Завершені науково-дослідні роботи за ознакою «розробка», які не набувають ознак ОПІВ у складі нематеріальних активів**

Так, у випадку, коли завершений звіт НДР, як розробка, не набуває ознак ОПІВ у складі нематеріальних активів в бухгалтерському обліку

Замовника, то цьому передусє застереження у договорі про розробку та використання звіту завершеної НДР. Такий звіт завершеного НДР після підписаним акту приймання-передачі та реєстрації в УкрІНТЕІ, для Виконавця набуває статус розробки, яка має загальний науково-практичний або науково-методичний характер або є результатом пошукового проміжного дослідження, депонується та зберігається Виконавцем без відображення в бухгалтерському обліку і використовується Виконавцем у майбутньому для підготовки наукових доповідей, проектів законодавчих актів, стандартів, статистичних аналітичних записок, методик та методичних рекомендацій тощо, які в подальшому можуть трансформуватись у проекти нормативно-законодавчих актів. Останні, за відповідною процедурою реєструються в реєстрах міністерств або використовуються для підготовки проектів рішень або інформації державними установами (Замовниками) на їх замовлення. У цьому випадку витрати на НДР для Виконавця, який підписав акт приймання-передачі і НДР, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, та поширюються на депоновану розробку, яка знову набуває ознак «дослідження» в бухгалтерському обліку Виконавця, а для Замовника - при отриманні примірника розробки (звіт завершеного НДР) за актом приймання-передачі, є підставою для звітування про цільове використання фінансових коштів за призначенням без його відображення в бухгалтерському обліку як ОПВ у складі нематеріальних активів. Таким чином, як у Виконавця, так і в Замовника звіт завершеною НДР не набуває ознак ОПВ у складі нематеріальних активів в бухгалтерському обліку бюджетної установи, що пов'язано з відсутністю ознак активу та умовою усунення подвійного обліку витрат. Це підтверджується вимогами пункту 4.9 Інструкції від 17.07. 2000 р. № 64, де зазначено, що не визнаються нематеріальним активом витрати на дослідження, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. А відповідно до ст.434 ЦК України, трансформовані зазначені твори - проекти нормативно-законодавчих актів, які за відповідною процедурою заносяться у реєстри міністерств або використовуються для підготовки проектів рішень або інформації державними установами (Замовниками) на їх замовлення - не є об'єктами авторського права.

#### **ОПВ, які відносяться до об'єктів авторського права, є службовими**

Якщо умовами договору завершені НДР в бюджетних установах, які здійснюють у державному секторі наукову діяльність, передбачено в процесі виконання дослідження за відповідною тематикою НДР, проведення узагальнень на виході у вигляді монографії, брошур, наукових статей, наукових коментарів, методичних рекомендацій тощо. Витрати на НДР для Виконавця визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, з урахуванням витрат на розробку монографій, брошур, наукових статей, наукових коментарів, методичних рекомендацій тощо відповідно до кошторису. Тут зазначені види ОПВ відносяться до об'єктів авторського права, є службовими, майнове право на які належить Виконавцю, юридичній особі, яка наймає за штатним розписом



виконавців відповідної кваліфікації, спрямованих на створення ОПВ у процесі виконання службових обов'язків чи за дорученням роботодавця за договором або за умовами контракту. З метою додержання особистих немайнових прав виконавців відповідної кваліфікації, роботодавець може укласти з ними угоду про авторські права. У п.2 етапі 429 ЦК України передбачено, що майнові права інтелектуальної власності на об'єкт, створений у зв'язку з виконанням трудового договору, належать працівникові, який створив цей об'єкт, та юридичній або фізичній особі, де або в якій він працює, спільно. якщо інше не встановлено договором, а відповідно до п.3 ст.429 ЦК України особливості здійснення майнових прав інтелектуальної власності на об'єкт, створений у зв'язку з виконанням трудового договору, можуть бути встановлені законом, а саме спеціальним законодавством. При цьому слід звернути увагу на особливість роботи виконавців відповідної кваліфікації (науковців) в бюджетних установах, які здійснюють у державному секторі наукову діяльність, яка є творчим процесом, який не завжди закінчується на робочому місці та не піддається автоматизації. Технічні засоби (комп'ютеризація) можуть лише розширювати професійні можливості таких працівників та створювати умови для розширення творчого процесу за межами завдання роботодавця, тобто створення науково-технічної інформації силами виконавців відповідної кваліфікації (науковцями) і за свій власний рахунок. Мотивацією є бажання підвищувати кваліфікацію, що сприяє зростанню по службі. У такому випадку визначити вартість конкретних об'єктів ОПВ, як складових завершеного НДР неможливо, а є лише можливість встановити загальну суму витрат на здійснення творчої діяльності за відповідним напрямком. Це також не є підставою для відображення зазначених ОПВ у складі нематеріальних активів в бухгалтерському обліку Виконавця у зв'язку з неможливістю виділити конкретні види результатів творчої діяльності. У договорі на розробку НДР не можна встановити кошторис та зазначити розробки конкретних видів ОПВ у складі нематеріальних активів за назвою, так яких ще немає. Тому Виконавець враховує лише загальні витрати на розробку НДР у тому звітному періоді, протягом якого вони були здійснені, з урахуванням витрат на розробку відповідної кількості монографій, брошур, наукових статей, наукових коментарів тощо, відповідно до кошторису. Зазначені види результатів творчої діяльності науковців Виконавця (монографії, брошури, наукові статті, наукові коментарі, методичні розробки тощо) не набувають ознак активів через відсутність вартості конкретних видів творчої продукції та строку їх корисного використання в бухгалтерському обліку бюджетної наукової установи, що пояснює неможливість їх прийняття до ОПВ у складі нематеріальних активів.

У разі тиражування (видавництва) Виконавцем розроблених монографій, брошур, наукових статей, наукових коментарів, методичних розробок тощо шляхом видавництва наукового журналу або збірника наукових праць, збірника докладів та виступів за результатами наукових конференцій, через видавництво за договором або на підставі ліцензії на

видавничу діяльність, що є видом комерціалізації наукової продукції науковців Виконавця та запрошених зі сторони, отриманий дохід від видавництва наукової продукції покриває компенсаційні витрати, передбачені загальним кошторисом до договору на розробку НДР, а решта доходу, що перевищує запланований кошторис, разом з вартістю наданих послуг відноситься до пасивних доходів, які при наявності збільшують спеціальний фонд Виконавця. Зазначимо, що в бухгалтерії бюджетної наукової установи не створюється інформація для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою конкретних видів нематеріальних активів, та не має можливості визначити майбутні економічні вигоди від реалізації або при використанні конкретних видів нематеріальних активів, то є обов'язковою ознакою активів у бухгалтерському обліку. Таким чином, у цьому випадку, хоча і є об'єкти авторського права, але за відсутності ознак активу, вони не набувають у бухгалтерському обліку ознак ОПІВ у складі нематеріальних активів Виконавця.

### **Завершені НДР набувають ознаки «розробки» без відображення в бухгалтерському обліку Замовника**

Якщо за умовами договору завершені НДР в бюджетних установах, які здійснюють у державному секторі наукову діяльність, передбачено науковий звіт з окремої розробки проектів, законодавчих актів, методик для судової експертизи, методичних рекомендацій, технічних стандартів, регламентів гоню, які згодом після їх затвердження державними установами спрямовуються за процедурою до відповідних реєстрів, то для таких бюджетних установ (Виконавців) завершені НДР набувають ознаки розробки, без відображення в бухгалтерському обліку, так як на такі об'єкти творчої діяльності поширюються вимоги абзацу 1 п.1 ст.434 ЦК України, стосовно того, що означені створені твори не відносяться до об'єктів авторського права, тоді витрати на НДР для Виконавця визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, а для Замовника - при отриманні проектів законодавчих актів, методик для судової експертизи, методичних рекомендацій, технічних стандартів, регламентів тощо (розробки), є підставою для звітування про цільове використання фінансових коштів за призначенням. Таким чином, у цьому випадку, відсутні ОПІВ як у Виконавця, так і у Замовника, які не обліковуються у складі нематеріальних активів.

### **Використання ОПІВ після закінчення дослідно-конструкторських робіт (далі -ДКР)**

Закінченням ДКР та їх прийняттям є акт прийому-передачі між Замовником та Виконавцем з подальшою обов'язковою державною реєстрацією в УкрІНТЕІ.

Що стосується використання ОПІВ після закінчення ДКР, то відповідною точкою для Виконавця та Замовника є виконання умов договору на розробку ДКР, в якому визначено результати творчої роботи та порядок їх використання, а саме, які можуть бути у вигляді розроблених корисних моделей, промислових зразків, винаходів, рецептур, сортів рослин, порід тварин, сформульованих технологій та процесів, які відносяться до

промислової власності, а також виділимо - програмні засоби для обчислювальних систем з використанням електронно-обчислювальної техніки, майнові права на які відносяться у бухгалтерському обліку бюджетних установ до авторського права.

### **Замовник, для якого дослідно-конструкторські роботи набувають статус розробки**

Якщо умовами до договору завершені ДКР в бюджетній установі, які здійснюють у державному секторі наукову діяльність, подаються у вигляді застосування підприємством/установою 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, то для Виконавця вони є завершеним дослідженнями, які передаються Замовнику за призначенням, і для якого вони набувають статус розробки. Замовником відображається ДКР, як актив за вартістю, засвідченому в акті приймання-передачі як необоротні активи, згідно з договором між державним органом, що здійснює фінансування, і Виконавцем робіт зі створення науково-технічної інформації. При цьому, Замовнику слід враховувати, що нематеріальні активи для взяття на облік повинні бути закінченими та засвідченими відповідними документами (патентом, сертифікатом, ліцензією) у порядку, встановленому чинним законодавством України (п.4.3 Інструкції від 17.07. 2000 р. № 64) і далі на облік у складі нематеріальних активів беруться придбані права на володіння, користування та розпорядження об'єкти нематеріальних активів після відчуження їх (прав) від колишніх власників та визначення їх вартості (п.4.4 Інструкції від 17.07. 2000 р. № 64). У Замовника, після прийняття по акту прийому-передачі і завершеного ДКР, нематеріальні активи відображаються в бухгалтерському обліку та звітності за первісною вартістю (за фактичними витратами на їх придбання та виготовлення відповідно до кошторису), а об'єкти, які переоцінювались, - відновлювальною вартістю (п.4.6 Інструкції від 17.07.2000 р. № 64). Первісна вартість необоротних активів - це вартість, що історично склалася, тобто собівартість за фактичними витратами на їх придбання, спорудження та виготовлення (п. 1.5 Інструкції від 17.07.2000 р. № 64). Як бачимо, вимоги до Виконавця щодо розробки окремих видів ОПІВ за результатами закінченого ДКР жорсткі, щоб забезпечити прийняття їх на облік Замовником. Користувач-замовник, отримані закінчені та засвідчені відповідними документами {патентом, сертифікатом, ліцензією) нематеріальні активи та прийняті на облік Виконавця, повинен знову переоформити охоронні документи (патент, сертифікат, ліцензію) у порядку, який встановлено чинним законодавством України, на придбання права на володіння, користування та розпорядження об'єктом нематеріальних активів після відчуження їх (прав) від Виконавця та за вартістю розробки, що не потребує для користувача додаткових витрат на проведення оцінки відповідних ОПІВ у складі нематеріальних активів.

### **Замовник дослідно-конструкторських робіт виконує функції посередника**

Якщо Замовник за умовами договору на розробку виконує функції посередника, то він передає розробку конкретному користувачу за актом приймання-передачі. У цьому випадку Замовник приймає закінчену ДКР (як розробку) на облік до передачі Користувачу на умовах комісіонера за балансом. Користувач, за аналогією, повинен знову переоформити охоронні документи (патент, сертифікат, ліцензію) Виконавця у встановленому чинним законодавством України порядку на придбання права на володіння, користування та розпорядження об'єктів нематеріальних активів після відчуження їх (прав) від Виконавця та за вартістю розробки, отриманої у комісіонера.

### **Замовник залишає дослідно-конструкторські роботи у Виконавця**

Якщо Замовник за умовами договору на розробку не передбачає передачу закінчених ДКР та залишає їх у Виконавця, то після підписання акту приймання-передачі між Замовником та Виконавцем, для Виконавця закінчені ДКР набувають статус розробки. За такої ситуації закінчені та засвідчені Виконавцем відповідними документами (патентом, сертифікатом, ліцензією) нематеріальні активи не потребують переоформлення отриманих охоронних документів (патентів, сертифікатів, ліцензій), що скорочує витрати, але їх облік ведуть за балансом Виконавця у реєстрі нематеріальних активів за вартістю розробки, так як відсутні ознаки ОПІВ у складі нематеріальних активів, а саме: відсутні відомості про майбутні економічні вигоди від їх використання та відсутня інформація про майбутніх користувачів (суб'єктів господарювання) окремих видів нематеріальних активів. За можливості Виконавцю здійснити комерціалізацію окремих видів нематеріальних активів (розробки) за договором з суб'єктом господарювання з державною формою власності, треба Виконавцю отримати дозвіл міністерства на здійснення комерціалізації, яке цисту пало раніше Замовником розробки відповідного нематеріального активу, при позитивній відповіді Виконавець приймає з балансового рахунку на баланс конкретний пил ОПІВ у складі нематеріальних активів за умови його комерціалізації. Якщо не отримано дозволу міністерства на здійснення комерціалізації, яке виступало раніше Замовником розробки відповідного нематеріального активу, або раніше було обумовлено вільне використання Виконавцем отриманої розробки, яка відноситься до державної форми власності, то за можливості - Виконавцю здійснити комерціалізацію окремих видів нематеріальних активів (розробки), для Виконавця реальною можливістю здійснити комерціалізацію розробки є укладання ліцензійного договору з суб'єктом господарювання з недержавною формою власності. Виконавець, за аналогією, приймає з балансового рахунку на баланс конкретний вид ОПІВ у складі нематеріальних активів за ціною розробки за умови його комерціалізації па умовах ліцензійною договору. За такої ситуації здійснюється оцінка вартості розробки суб'єктом оціночної

діяльності за порядком з додержанням вимог чинних нормативно-правових актів, як новий об'єкт інтелектуальної власності, для його використання ліцензіатом на умовах ліцензійного договору. Отримана винагорода за користування конкретних видів ОПІВ у складі нематеріальних активів на умовах ліцензійного договору у вигляді паушального платежу та роялті відноситься на спеціальний фонд Виконавця-ліцензіара з додержанням вимог Податкового кодексу України, як пасивний дохід.

### **Висновки**

Підсумовуючи, можна зазначити, що наведена послідовність обліку завершених та прийнятих науково-дослідних робіт (НДР) та дослідно-конструкторських робіт (ДКР), як об'єктів права інтелектуальної власності (ОПІВ), у наукових бюджетних установах, що проведені за рахунок коштів державного бюджету в державному секторі економіки, потребує враховування особливостей окремих видів ОПІВ, які поділяються на дві головні групи, а саме на авторські та суміжні з ними права та промислову власність, і урахуванням вимог Цивільного кодексу України.

Одночасно, слід враховувати виконання умов договору на розробку НДР та ДКР, в якому потрібно чітко визначати результати творчої роботи та передбачати порядок їх використання після прийняття акту приймання-передачі завершених НДР та ДКР та їх державної реєстрації. Саме у договорі на розробку НДР та ДКР повинен чітко акцентуватись порядок використання ОПІВ за результатами творчої діяльності з позиції ознак «дослідження» чи «розробки» для бюджетних установ, які здійснюють у державному секторі наукову діяльність, від чого залежить система бухгалтерського обліку фактичних витрат Виконавця та Замовника та можливості здійснення комерціалізації окремих видів ОПІВ, створених за рахунок державного бюджету.

Складності виникають тоді, коли ігноруються або нечітко обумовлюються умови договору на розробку НДР та ДКР. в якому повинно визначатись результати творчої роботи та передбачатись порядок використання створених ОПІВ.

Результати наведеного економіко-правового аналізу обліку завершених та прийнятих НДР та ДКР, як об'єктів права інтелектуальної власності ОПІВ, у наукових бюджетних установах, що проведені за рахунок коштів державного бюджету в державному секторі економіки, свідчить про потребу подальшого удосконалення їх нормативно-правової бази, узгодженості між собою законодавчих актів, а також покращення положень Бюджетного кодексу України у зазначеному сегменті наукової та економічної діяльності.