

Комерціалізація інтелектуальної власності, створеної державними підприємствами закладів вищої освіти та науки в процесі покращення інноваційно-правового середовища

(Бутнік-Сіверський О.Б. Комерціалізація інтелектуальної власності, створеної державними підприємствами закладів вищої освіти та науки в процесі покращення інноваційно-правового середовища / Бутнік-Сіверський О.Б. // матеріали I Всеукраїнської науково-практичної конференції «Всеукраїнський семінар з проблем економіки інтелектуальної власності» (18 травня 2018 року), Національна академія правових наук України, Науково-дослідний інститут інтелектуальної власності – К.: ФОП Кравченко Я.О., 2018 – 176 с. (с.9-53))

*Бутнік-Сіверський Олександр Борисович,
головний науковий співробітник економіко-
правового відділу НДІ інтелектуальної
власності НАПрН України, доктор
економічних наук, професор, академік АТН
України*

Досліджується: інноваційне та правове середовище, фінансове середовище; об'єкти права інтелектуальної власності; завершені НДР (ДКР) як особливий вид інтелектуальної власності; об'єкти комерціалізації НДР за ознакою «розробка», які не набувають ознак об'єкти права інтелектуальної власності (ОПВ), які відносяться до об'єктів авторського права та є службовими, які набувають ознаки «розробки», без відображення в бухгалтерському обліку замовника; використання ОПВ після закінчення ДКР; застереження замовнику, для якого ДКР набувають статус розробки; застереження користувачу – замовнику ДКР; комерціалізація замовником ДКР, який виконує функції посередника; замовник ДКР залишає закінчені ДКР у виконавця; комерціалізація ДКР виконавцем; комерціалізація ДКР виконавцем з використанням ліцензійного договору.

Ключові слова: Інноваційне, правове, фінансове середовище, інтелектуальна власність, завершені НДР (ДКР), об'єкти комерціалізації

Исследуется: инновационная и правовая среда, финансовая среда; объекты права интеллектуальной собственности; завершенные НИР (ОКР) как особый вид интеллектуальной собственности; объекты коммерциализации НИР по признаку «разработка», которые не приобретают признаки объектов права интеллектуальной собственности (ОПИС), которые относятся к объектам авторского права и являются служебными, которые приобретают признаков «разработки», без отражения в бухгалтерском учете заказчика; использование ОПИС после окончания ОКР; оговорки заказчику, для которого ОКР приобретают статус разработки; оговорки пользователю – заказчику ОКР; коммерциализация заказчиком ОКР, который выполняет функции посредника; заказчик ОКР оставляет законченные ОКР у исполнителя; коммерциализация ОКР исполнителем; коммерциализация ОКР исполнителем с использованием лицензионного договора.

Ключевые слова: Инновационная, правовая, финансовая среда, интеллектуальная собственность, завершённые НИР(ОКР), объекты коммерциализации

It is researched: innovation and legal environment, financial environment; objects of intellectual property rights; completed R&D as a special type of intellectual property; objects of R&D commercialization on the basis of a “development” feature, which do not acquire the signs of intellectual property objects (IPO), which relate to copyright objects and are made for hire, and which acquire the features of a “development”, without reflection in the accounting of the client; the use of IPO after the completion of R&D; provisions for the client, for which R&D acquires the status of a development; the provisions for the user – a client for R&D; commercialization of R&D by the client, who acts as an intermediary; R&D client leaves completed R&D at the performer; commercialization of R&D by the performer; commercialization of R&D with the use of license agreement.

Key words: Innovative, legal, financial environment, intellectual property, completed R&D, commercialization objects

Інноваційне та правове середовище

Про наукову та науково-технічну діяльність. Закон України № 848-VIII від 26.11.2015. — Редакція від від 11.10.2017.

Про вищу освіту. Закон України № 1556-VII від 01.07.2014. — Редакція від 01.01.2018.

Фінансове середовище:

Бюджетний кодекс України. Закон України № 2456-VI від 08.07.2010. — Редакція від від 01.01.2018.

Податковий кодекс України. Закон України № 2755-VI від 02.12.2010. — Редакція від 19.04.2018.

Про вищу освіту. Закон України № 1556-VII від 01.07.2014. — Редакція від 01.01.2018.

Об’єкти права інтелектуальної власності

Цивільний кодекс України: Закон України № 435-IV від 16.01.2003. — Редакція від 02.11.2016.

МОН України: Порядку державної реєстрації та обліку відкритих науково-дослідних, дослідно-конструкторських робіт і дисертацій» та ін.

Методичні рекомендації щодо облікової політики суб’єкта державного сектору. Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11.

Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Наказ Міністерства фінансів України № 1202 від 12.10.2010. — Редакція від 01.01.2018.

Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі. Наказ, Міністерства фінансів України № 1219 від 29.12.2015. Редакція від 01.01.2018.

Завершені НДР (ДКР) — це особливий вид інтелектуальної власності

Про науково-технічну інформацію. Закон України № 3322-ХІІ від 25.06.1993. — Редакція від 19.04.2014.

Державний стандарт України. Документація. Звіти у сфері науки і техніки. Структура і правила оформлення. ДСТУ 3008-95. Чинний від 1996-01-01.

Про державну реєстрацію науково-дослідних, дослідно-конструкторських робіт і дисертацій: Постанова Кабінету Міністрів України № 162 від 31.03.1992. — Редакція від 16.12.2015.

Про затвердження Порядку державної реєстрації та обліку відкритих науково-дослідних, дослідно-конструкторських робіт і дисертацій: Наказ Міністерства фінансів України № 977 від 27.10.2008. — Редакція від 20.01.2017.

Об'єкти комерціалізації НДР (завершенні)

Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі. Мінфін України; Наказ № 1219 від 29.12.2015.

Використання кінцевого ОПІВ після завершення НДР.

Правове застереження для НДР.

Застереження щодо комерціалізації з ознакою «розробка».

Завершені НДР за ознакою «розробка», які не набувають ознак ОПІВ у складі нематеріальних активів.

Комерціалізація ОПІВ, які відносяться до об'єктів авторського права та є службовими.

Завершені НДР, які набувають ознаки «розробки», без відображення в бухгалтерському обліку Замовника.

Об'єкти комерціалізації ДКР (завершенні)

Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі. Мінфін України; Наказ № 1219 від 29.12.2015.

Використання ОПІВ після закінчення ДКР.

Застереження Замовнику, для якого ДКР набувають статус розробки.

Застереження користувачу-замовнику ДКР.

Комерціалізація Замовником ДКР, який виконує функції посередника.

Замовник ДКР залишає закінчені ДКР у Виконавця.

Комерціалізація ДКР Виконавцем.

Комерціалізація ДКР Виконавцем з використанням ліцензійного договору.

Ще у 2014 році автором¹ розглядалась проблема створення та використання об'єктів права інтелектуальної власності (далі — ОПІВ) в державному секторі (бюджетних установах), його законодавче забезпечення та методичні аспекти бухгалтерського обліку завершених та прийнятих

НДДКР, як особливих ОПІВ в навчальних та наукових установах державного сектору економіки, а також особливості їх комерціалізації.

Сьогодні почала активізуватись інноваційна діяльність в державному секторі, де створюються умови для розвитку інноваційного середовища, покращується його правове поле, що спонукає до оновлення розгляду комерціалізації інтелектуальної власності, зокрема державними підприємствами закладів вищої освіти та науки.

Сподіваємось на позитивне сприйняття та поглиблення проблеми розробки, впровадження та комерціалізації інтелектуальної власності в державному секторі, створеної за рахунок державного бюджету в умовах оновлення інноваційного середовища з урахуванням його особливостей.

Дослідження подано з посиланням на нормативні акти станом на 01.05.2018 р.

Актуалізація проблеми

Бюджетним кодексом України² (далі — БКУ) ст. 56 стосовно ведення бухгалтерського обліку виконання Державного бюджету України, передбачено:

п. 1 — Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та звітності про виконання бюджетів здійснюється Міністерством фінансів України;

п. 2 — Бухгалтерський облік усіх операцій щодо виконання Державного бюджету України здійснюють органи Державної казначейської служби України у порядку, встановленому Міністерством фінансів України. Цей облік має відображати всі активи та зобов'язання держави.

Бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського в порядку, встановленому Міністерством фінансів України.

Звертаємо увагу на наведений п. 2 ст. 56 БКУ, де зазначено, що бухгалтерський облік усіх операцій щодо виконання Державного бюджету України здійснюють органи, які забезпечують казначейське обслуговування бюджетних коштів, у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади стосовно формування державної бюджетної політики.

У цій сфері господарської діяльності, а саме облік розроблених, завершених та прийнятих науково-дослідних робіт (далі — НДР) та дослідно-конструкторських робіт (далі — ДКР), як об'єктів права інтелектуальної власності, у закладах вищої освіти, що проведені за рахунок коштів державного бюджету, да і в наукових бюджетних установах, створених при закладах вищої освіти (далі — ЗВО), став найбільш невизначеним в умовах модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі.

Це стало предметом уваги працівників фінансових інспекцій при здійсненні ревізії використання бюджетних коштів щодо обліку завершених та прийнятих НДР (ДКР) у ЗВО. Частіше перевіряючими за результатами

державного контролю приймаються рекомендації, які не узгоджуються з нормативними актами щодо об'єктів права інтелектуальної власності у закладах вищої освіти та наукових бюджетних установах, та вносять непорозуміння при врахуванні таких рішень на різних ланках управління.

Тут домінує неузгодженість між правовим змістом об'єктів права інтелектуальної власності та бухгалтерським обліком завершених та прийнятих НДР та ДКР, проведених за рахунок коштів державного бюджету. Зокрема, присутність спрощеного, по відношенню до матеріального виробництва, бухгалтерського обліку об'єктів права інтелектуальної власності — розроблених, завершених та прийнятих НДР та ДКР, які відносяться до нематеріальних активів, з урахуванням відповідних вимог бухгалтерського обліку в ЗВО, та невизначеністю порядку та бухгалтерського обліку комерціалізації цієї наукової продукції. Така неузгодженість є також при регулюванні відносин між бухгалтерським обліком розроблених, завершених та прийнятих НДР та ДКР, здійснених за рахунок коштів державного бюджету, та податкових відносин в процесі їх комерціалізації.

Актуалізація узагальнення законодавчих та нормативних актів за цільовим спрямуванням є очевидною, так як відсутність розв'язання зазначеної проблеми стримує інноваційний розвиток ЗВО, які здійснюють наукову діяльність у державному секторі країни.

Заклад вищої освіти є неприбутковою установою, яка має відповідні фінансові обмеження та повністю утримується за рахунок державного бюджету

Бюджетним кодексом України передбачено, що бюджетні установи — органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими (БКУ: пп. 12 п. 1 ст. 2). Таким чином, ЗВО є неприбутковою установою та відносно використання бюджетних коштів має відповідні обмеження, що не сприяє покращенню інноваційно-правового середовища.

Як юридичні особи ЗВО мають свій статут (положення), свою печатку, рахунки в органах Державної казначейської служби України, баланс, певні права, обов'язки і несуть відповідальність згідно з Цивільним кодексом України³ (далі — ЦК України). Вони реєструються в органах виконавчої влади, державної податкової служби, соціального страхування, а також можуть включатися до Єдиного реєстру отримувачів гуманітарної допомоги.

Згідно вимог Податкового кодексу України⁴ (далі — ПКУ) неприбуткова організація відповідає таким вимогам (ПКУ: пп. 133.4.1 ст. 133):

✓ утворена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;

✓ установчі документи якої містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб. Для цілей цього абзацу не вважається розподілом отриманих доходів (прибутків) фінансування видатків, визначених підпунктом 133.4.2 цього пункту;

✓ установчі документи якої передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету у разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, при єднання або перетворення);

✓ внесена контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

І далі ПКУ вимагає (пп. 133.4.2. ст. 133) доходи (прибутки) неприбуткової організації використовуються виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами.

ПКУ застерігає (пп. 133.4.3. ст. 133) у разі недотримання неприбутковою організацією вимог, визначених цим пунктом, така неприбуткова організація зобов'язана подати у термін, визначений для місячного податкового (звітного) періоду, звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації за період з початку року по останній день місяця, в якому вчинено таке порушення, та зазначити суму самостійно нарахованого податкового зо-

бов'язання з податку на прибуток. Податкове зобов'язання розраховується, виходячи із суми операції нецільового використання коштів. Така неприбуткова організація виключається контролюючим органом з Реєстру неприбуткових установ та організацій.

З першого дня місяця, наступного за місяцем, у якому вчинено таке порушення, до 31 грудня податкового (звітного) року неприбуткова організація зобов'язана щоквартально подавати до контролюючого органу квартальну фінансову і податкову звітність (з наростаючим підсумком) з податку на прибуток та сплачувати податок у термін, визначений для квартального періоду.

З наступного податкового (звітного) року така неприбуткова організація подає фінансову і податкову звітність та сплачує податок на прибуток у порядку, встановленому цим розділом для неприбуткових організацій — платників податку на прибуток.

ПКУ передбачає (пп. 133.4.4. ст. 133) встановлення контролюючим органом відповідно до норм цього Кодексу факту використання неприбутковою організацією доходів (прибутків) для цілей інших, ніж передбачені підпунктом 133.4.2 цього пункту, є підставою для виключення такої організації з Реєстру неприбуткових установ та організацій і нарахування податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств,

штрафних санкцій і пені відповідно до норм цього Кодексу. Податкові зобов'язання, штрафні санкції і пеня нараховуються, починаючи з першого числа місяця, в якому вчинено таке порушення.

Одночасно, слід враховувати в ПКУ (пп. 133.4.5. ст. 133) Порядок ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру встановлює Кабінет Міністрів України.

Можливості фінансово-господарська діяльність бюджетних установ, до яких віднесено закладів вищої освіти, які утримуються за рахунок державного бюджету

Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ характеризується низкою можливостей або особливостей, які впливають на методику й організацію бухгалтерського обліку:

✓ бюджетні установи функціонують на засадах державної чи комунальної форми власності та не можуть створювати орендні чи спільні підприємства, приватизуватися, ставати банкрутами, самоліквідуватися;

✓ бюджетні установи належать до неприбуткових організацій і реєструються як такі. Метою їхньої діяльності є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг, що для наукових установ є невиправданим обмеженням;

✓ нематеріальні послуги, що їх надають бюджетні установи, на відміну від будь-якої готової продукції, не є носіями матеріальної субстанції та не оприбутковуються на склад. Немає поняття виробничого браку, здійснені витрати не порівнюються з отриманими результатами. Отримання негативного результату може розглядатися також як результат. Соціально-культурні потреби суспільства в нематеріальних послугах не мають межі задоволеності й відіграють важливу роль у саморегуляції кожної людини;

✓ бюджетні установи не наділяються оборотними коштами. Їхній фінансовий стан визначається своєчасністю та повнотою надходження асигнувань з відповідних бюджетів;

✓ бюджетні установи мають тенденцію до постійного відставання продуктивності праці порівняно із суб'єктами матеріального виробництва. Це пояснюється тим, що можливості заміни живої праці технікою у сфері послуг дуже обмежені. Адже праця лікарів, учителів, викладачів, науковців є творчим процесом, який не завжди закінчується на робочому місці та не піддається автоматизації. Технічні засоби можуть лише розширювати професійні можливості таких працівників. Через це виробництво послуг характеризується високою трудомісткістю, великою питомою вагою витрат на заробітну плату;

✓ бюджетні установи є складовою бюджетної системи країни і беруть участь у виконанні як дохідної, так і видаткової частини бюджету, виконуючи кошторис доходів і видатків — плановий документ, що

підтверджує повноваження кожної установи стосовно отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і напрямки витрачання коштів.

**Поширення «облікової політики» на бюджетні установи,
що розширює можливості закладів вищої освіти
використовувати інтелектуальну власність**

На бюджетні установи термін облікова політика, що є сукупність принципів, методів і процедур, що використовується підприємствами для складання та подання фінансової звітності, за Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (ст. 1) поширено, так як цей Закон України поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі — підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства (п 1. ст. 2).

У п. 2 П(с)БО 8 «Нематеріальні активи»⁷ зазначено, що норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності). Одночасно, п. 2 ст. 56 нами вище зазначалось, що бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що свідчить про поширення «облікової політики» на бюджетні установи.

В розвиток зазначеного, у зв'язку з модернізацією бухгалтерського обліку у державному секторі Міністерство фінансів України затвердило Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору⁸, де п.1 зазначено, що ці Методичні рекомендації застосовуються суб'єктами державного сектору при визначенні облікової політики і складанні відповідного розпорядчого документа. А в п. 2 зазначено, що суб'єкт державного сектору самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі визначає за погодженням з головним розпорядником бюджетних коштів облікову політику, а також зміни до неї. Суб'єкти державного сектору нижчого рівня передають розпорядчий документ про облікову політику на погодження за відомчою підпорядкованістю суб'єктам державного сектору вищого рівня. Для суб'єктів державного сектору, що мають подвійну підпорядкованість, погодження здійснюється суб'єктом державного сектору вищого рівня, який затверджує кошторис. Головні розпорядники бюджетних коштів самостійно затверджують облікову політику на підставі розпорядчого документа керівника.

У п. 3. Методичні рекомендації пояснюється, що у розпорядчому документі про облікову політику визначаються принципи, методи і процедури, які використовуються суб'єктом державного сектору для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також строки корисного використання груп основних засобів та нематеріальних активів. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно. Облікова політика може враховувати галузеві особливості діяльності суб'єкта державного сектору.

Таким чином, звернемо увагу на те, що бюджетні установи мають погоджувати облікову політику та зміни до неї саме із суб'єктом управління вищого рівня (п. 2 р. I). Пов'язана така вимога з тим, що в межах одного розпорядника бюджетних коштів мають застосовуватися єдині підходи до облікової політики (п. 4 р. I Методичних рекомендацій). Але при цьому, зазначимо, про можливе домінування вимог до формування облікової політики суб'єкта управління вищого рівня.

Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі

Постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34 затверджена Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки⁹. Метою цієї Стратегії, зазначено у Постанові КМУ, є удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів. Завданнями Стратегії є удосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку.

У Стратегії зазначено, що модернізація системи бухгалтерського обліку сприятиме удосконаленню:

- ✓ управління державними фінансами;
- ✓ системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий та довгостроковий періоди;
- ✓ порядку складення і виконання бюджету на основі програмно-цільового методу в бюджетному процесі;
- ✓ системи контролю за процесом виконання бюджету;
- ✓ інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами.

Основними напрямками реалізації Стратегії є:

удосконалення системи бухгалтерського обліку:

- ✓ розподіл між суб'єктами бухгалтерського обліку повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат;

✓ розроблення та запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією;

удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів шляхом:

✓ удосконалення методології складення форм звітності та їх удосконалення;

✓ розроблення та запровадження нових форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів;

✓ удосконалення методів складення та консолідації фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів з використанням сучасних інформаційних технологій;

створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи, що передбачатиме:

✓ модернізацію фінансово-бухгалтерських служб;

✓ забезпечення казначейського обслуговування усіх суб'єктів державного сектору;

✓ адаптацію бюджетної системи, створеної на засадах програмно-цільового методу, до нових методологічних принципів системи бухгалтерського обліку;

✓ посилення контролю з боку органів Казначейства за дотриманням правил ведення бухгалтерського обліку і складення звітності;

✓ удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів фінансово-бухгалтерських служб;

✓ уніфікацію програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектору, з метою забезпечення обміну інформацією між Мінфіном, органами Казначейства і суб'єктами державного сектору з використанням баз даних та інформаційних систем.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» — суттєво розширює можливості бухгалтерського обліку інтелектуальної власності в державному секторі

В розвиток Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки, Наказом Міністерства фінансів України № 1202 від 12.10.2010 р. затверджені національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі¹⁰, зокрема — Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи»¹¹.

Зазначене Національне положення (стандарт) у загальній частині визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності (п. 1). Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються

суб'єктами державного сектору (п. 2). Це Національне положення (стандарт) не поширюється на гудвіл та операції з нематеріальними активами, особливості обліку яких визначаються іншими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі (п. 3).

Зазначене Національне положення (стандарт) визначає терміни, що використовуються в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, які мають таке значення (п. 4):

✓ група нематеріальних активів — сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів;

✓ дослідження — заплановані суб'єктом державного сектору дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань;

✓ накопичена амортизація нематеріальних активів — сума амортизації об'єкта нематеріальних активів з початку його корисного використання;

✓ незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи - капітальні інвестиції на придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося;

✓ нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований;

✓ немонетарні активи — усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей;

✓ розробка — застосування суб'єктом державного сектору результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва чи використання, передачі в концесію, продажу.

Суттєвим кроком розширенням бухгалтерського обліку нематеріальних активів став розділ II Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», в якому зазначено наступне:

1. Нематеріальний актив визнається активом, якщо його можна ідентифікувати (може бути виділений чи відокремлений від інших активів) та існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або якщо він має потенціал корисності і його вартість може бути достовірно визначена (п. 1).

2. Для цілей бухгалтерського обліку нематеріальні активи включають (п. 2):

✓ авторське та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо);

✓ права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);

- ✓ права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування тощо);
- ✓ права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- ✓ права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, розробки, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, захист від недобросовісної конкуренції тощо);
- ✓ інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

3. Нематеріальний актив, який виникає в результаті розробок (чи на етапі розробок внутрішнього проекту), визнається активом за умов, якщо суб'єкт державного сектору має (п. 3):

- ✓ намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- ✓ можливість отримання майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності від реалізації або використання нематеріального активу;
- ✓ інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробкою нематеріального активу.

4. Об'єкт нематеріальних активів оцінюється за первісною вартістю, якою є (п. 4):

- ✓ вартість придбання у разі придбання за плату;
- ✓ собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення);
- ✓ справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору);
- ✓ первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів у разі отримання без оплати від суб'єктів державного сектору;
- ✓ залишкова вартість переданого нематеріального активу у разі отримання в результаті обміну на інший актив.

До інших розділів зазначеного Національного положення (стандарту) у подальшому звертаємось при потребі.

Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того періоду, в якому вони були здійснені, витрати на (п. 12):

- ✓ дослідження;
- ✓ підготовку і перепідготовку кадрів;
- ✓ створення, реорганізацію та переміщення суб'єкта державного сектору або його частини.

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору — розвиток та затвердження методичного підходу до бухгалтерського обліку інтелектуальної власності

Подальшим кроком впровадження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі, став Наказ Міністерства фінансів № 11 від 23 січня 2015 р. «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору»¹², якими затверджено:

- ✓ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору;
- ✓ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору;
- ✓ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору

В Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору у загальних положеннях зазначено, що ці Методичні рекомендації застосовуються суб'єктами державного сектору для відображення в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи, визнані відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» (п. 1).

Господарські операції з надходження, руху та вибуття об'єктів інтелектуальної власності оформлюються суб'єктом державного сектору первинними документами, форми яких затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22 листопада 2004 року № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»¹³, до яких віднесено:

- ✓ НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- ✓ НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- ✓ НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- ✓ НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

Ці форми первинного обліку можуть застосовуватися для оформлення операцій з іншими нематеріальними активами із зазначенням у цьому разі назви і реквізитів форми щодо нематеріальних активів (п. 3).

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з надходження, руху та вибуття нематеріальних активів здійснюється відповідно до Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями, затвердженої в установленому законодавством порядку.

Не наводячи положення, які повторюються в інших нормативних документах, зазначимо деякі з них.

Так, зарахування на баланс і використання придбаних (створених) об'єктів нематеріальних активів здійснюється на підставі відповідного первинного документа. При цьому в первинному документі зазначаються назви документів, згідно з якими такий об'єкт нематеріальних активів вводиться в господарський оборот, зокрема патент, свідоцтво, ліцензійний договір, договір про створення за замовленням і використання об'єкта права інтелектуальної власності, договір про передання виключних майнових прав інтелектуальної власності тощо. На облік у складі нематеріальних активів беруться придбані права на володіння, користування та розпорядження об'єктом нематеріальних активів після відчуження їх (прав) від колишніх власників та визначення його вартості (п. 4 розділу II).

Первісна вартість об'єкта нематеріальних активів, створеного суб'єктом державного сектору, складається з витрат, які прямо пов'язані з його створенням (витрати на оплату праці, матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу) та підготовкою його до використання (оплата реєстрації права, амортизація патентів, ліцензій тощо) у визначений спосіб (п. 9 розділу II).

Об'єкт нематеріальних активів, наданий суб'єктом державного сектору, який є правовласником (ліцензіаром), в користування (при збереженні виключних прав на результат інтелектуальної діяльності), залишається на балансі правовласника (ліцензіара) із зазначенням в аналітичному обліку інформації про передачу цього об'єкта у користування іншій особі.

Об'єкт нематеріальних активів, отриманий в користування, обліковується суб'єктом державного сектору (ліцензіатом) на позабалансовому рахунку в оцінці, визначеній виходячи із розміру винагороди, встановленого в договорі. При цьому платежі за надане право використання об'єктів інтелектуальної власності у вигляді періодичних платежів, обчислених у порядку та строки, встановлені договором, включаються ліцензіатом до витрат звітного періоду (п. 16 розділу II).

До інших розділів зазначених Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору у подальшому звертаємось при потребі.

Порядок застосування плану рахунків бухгалтерського обліку в державному сектору — розширення кількості субрахунків нематеріальних активів

Наступним кроком впровадження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі, став Наказ Міністерства фінансів № 1219 від 29.12.2015 «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі»¹⁴, яким затверджено:

Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, які набрали чинності з 01 січня 2017 р.:

Типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами;

Типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання бюджету;

Типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання місцевого бюджету;

Зміни до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку.

Що стосується нематеріальних активів, то на відміну від попереднього плану, Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі передбачено:

Рахунок 12 «Нематеріальні активи»

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів, які контролюються суб'єктом державного сектору.

За дебетом рахунку відображається оприбуткування нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів.

За кредитом рахунку відображається вибуття внаслідок безоплатної передачі об'єктів нематеріальних активів або неможливості отримання суб'єктом державного сектору надалі економічних вигод від їх використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» має такі субрахунки:

1211 (1221) «Авторське та суміжні з ним права»;

1212 (1222) «Права користування природними ресурсами»;

1213 (1223) «Права на знаки для товарів і послуг»;

1214 (1224) «Права користування майном»;

1215 (1225) «Права на об'єкти промислової власності»;

1216 (1226) «Інші нематеріальні активи».

На субрахунках 1211 (1221) «Авторське та суміжні з ним права» ведеться облік авторських прав та суміжних з ними прав суб'єкта державного сектору (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо).

На субрахунках 1212 (1222) «Права користування природними ресурсами» ведеться облік об'єктів права користування ресурсами природного середовища. До них належать: права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо.

На субрахунках 1213 (1223) «Права на знаки для товарів і послуг» ведеться облік прав на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо).

На субрахунках 1214 (1224) «Права користування майном» ведеться облік прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо).

На субрахунках 1215 (1225) «Права на об'єкти промислової власності» ведеться облік прав на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо).

На субрахунках 1216 (1226) «Інші нематеріальні активи» ведеться облік інших нематеріальних активів (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Зазначені нормативні акти бухгалтерського обліку розвивають практику бухгалтерського обліку в державному секторі.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з надходження, руху та вибуття нематеріальних активів здійснюється відповідно до Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями.

Новації в Законі України «Про вищу освіту» щодо наукової діяльності, які спрямовані на розвиток інтелектуальної власності та покращення інноваційно-правового середовища

З прийняттям змін та доповнень до Закону України «Про вищу освіту»¹⁷, встановлює основні правові, організаційні, фінансові засади функціонування системи вищої освіти, створює умови для посилення співпраці державних органів і бізнесу з закладами вищої освіти на принципах автономії закладів вищої освіти, поєднання освіти з наукою та виробництвом з метою підготовки конкурентоспроможного людського капіталу для високотехнологічного та інноваційного розвитку країни, самореалізації особистості, забезпечення потреб суспільства, ринку праці та держави у кваліфікованих фахівцях. [Преамбула до зазначеного Закону України].

Законом України «Про вищу освіту» щодо наукової діяльності передбачено, що заклад вищої освіти, який провадить наукову діяльність, що має важливе значення для науки, економіки та виробництва, і хоче отримати відповідну державну підтримку, має право пройти державну атестацію (п. 5 ст. 67) відповідно до Закону України «Про наукову і науково-технічну діяльність» (ст. 11. Державна атестація наукових установ)¹⁸.

В зазначеному законі у ст. 69. Права інтелектуальної власності та їх захист, передбачено:

1. Набуття, охорона та захист прав вищих навчальних закладів та учасників освітнього процесу щодо результатів наукової, науково-технічної та інших видів діяльності забезпечуються відповідно до закону.

2. Заклади вищої освіти мають право розпоряджатися майновими правами інтелектуальної власності на об'єкти права інтелектуальної власності.

3. Витрати державних і комунальних вищих навчальних закладів, понесені у зв'язку із забезпеченням правової охорони на об'єкти права інтелектуальної власності, майнові права на які набуті в установленому законом порядку, здійснюються за рахунок власних надходжень вищого навчального закладу.

4. Об'єкти права інтелектуальної власності підлягають оцінці. За результатом оцінки їх вартість відображається у бухгалтерському обліку вищого навчального закладу у порядку, передбаченому законом.

5. Заклади вищої освіти здійснюють заходи з впровадження, включаючи трансфер технологій, об'єктів права інтелектуальної власності, майнові права на які вони набули.

6. Заклади вищої освіти та наукові установи здійснюють заходи із запобігання академічному плагіату — оприлюдненню (частково або повністю) наукових результатів, отриманих іншими особами, як результатів власного дослідження та/або відтворенню опублікованих текстів (оприлюднених творів мистецтва) інших авторів без зазначення авторства.

7. Договір про створення об'єкта права інтелектуальної власності за замовленням має визначати способи, умови та порядок здійснення відповідних майнових прав інтелектуальної власності.

Це значно покращує можливості закладів вищої освіти та наукових установ використовувати відповідні майнові права інтелектуальної власності.

Новацією у цьому законі є ст. 70 (а також в БКУ: в п.7 ст. 43), якою передбачено, що власні надходження державних і комунальних закладів вищої освіти, наукових установ, отримані від плати за послуги, що надаються згідно з освітньою, науковою та навчально-виробничою діяльністю, благодійні внески та гранти відповідно до рішення, прийнятого вченою радою закладу вищої освіти, наукової установи, зараховуються на спеціальні реєстраційні рахунки, відкриті в територіальному органі центрального органу виконавчої влади у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, або на поточні та/або вкладні (депозитні) рахунки установ державних банків.

Одночасно, зазначимо, що видатки спеціального фонду державних і комунальних закладів вищої освіти, наукових установ та закладів культури, що проводяться за рахунок власних надходжень бюджетних установ, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти, здійснюються у порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України (БКУ: п. 8 ст. 43).

Зазначені доходи, а також відсотки, отримані від розміщення коштів закладу вищої освіти, наукової установи на вкладних (депозитних) рахунках в установах державних банків, включаються до фінансового плану (кошторису) закладу вищої освіти, наукової установи і можуть використовуватися на придбання майна і його використання, капітальне будівництво та ремонт приміщень, поліпшення матеріально-технічного,

навчально-лабораторного, навчально-методичного забезпечення освітнього процесу тощо в межах статутної діяльності закладу вищої освіти, наукової установи (абз. 2 п. 2 ст. 70).

При цьому слід враховувати, як контроль, що казначейське обслуговування бюджетних коштів передбачає (БКУ: п. 1 ст. 43):

1) розрахунково-касове обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а також інших клієнтів відповідно до законодавства;

2) контроль за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень бюджету, взятті бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів та здійсненні платежів за цими зобов'язаннями;

3) ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання бюджетів з дотриманням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів Міністерства фінансів України;

4) здійснення інших операцій з бюджетними коштами.

Звернемо увагу, що зазначені положення щодо контролю протирічать п. 7 ст. 43 БКУ та абз. 2 п. 2 ст. 70 БКУ щодо самостійності прийняття рішень надання платних послуг при включенні до фінансового плану (кошторису).

Щодо об'єктів права інтелектуальної власності, то законом Про вищу освіту передбачено що ЗВО у порядку, визначеному законом, та відповідно до статуту має право (п. 3 ст. 70):

1) власності на об'єкти права інтелектуальної власності, створені за власні кошти або кошти державного чи місцевих бюджетів (крім випадків, визначених законом);

2) засновувати сталий фонд (ендаумент або фінансові пожертви (англ. endowment) — пожертва коштів чи майна певній інституції) закладу вищої освіти та розпоряджатися доходами від його використання відповідно до умов функціонування сталого фонду, а також отримувати майно, кошти і матеріальні цінності, зокрема будинки, споруди, обладнання, транспортні засоби, від державних органів, органів місцевого самоврядування, юридичних і фізичних осіб, у тому числі як благодійну допомогу;

3) провадити фінансово-господарську діяльність в Україні та за кордоном;

4) використовувати майно, закріплене за ним на праві господарського відання, у тому числі для провадження господарської діяльності, передавати його в оренду та в користування відповідно до законодавства;

5) створювати власні або використовувати за договором інші матеріально-технічні бази для провадження освітньої, наукової, інноваційної або господарської діяльності;

6) створювати та розвивати власну базу соціально-побутових об'єктів, мережу спортивно-оздоровчих, лікувально-профілактичних і культурно-мистецьких структурних підрозділів;

7) здійснювати капітальне будівництво, реконструкцію, проводити капітальний і поточний ремонт основних фондів;

8) спрямовувати кошти на соціальну підтримку науково-педагогічних, наукових, педагогічних та інших працівників закладів вищої освіти та осіб, які навчаються у закладах вищої освіти;

9) відкривати поточні та депозитні рахунки у національній та іноземній валютах відповідно до законодавства, користуватися банківськими кредитами без урахування обмежень на право здійснення запозичень, установлених статтею 16 (здійснення державних (місцевих) запозичень та управління державним (місцевим) боргом) та пунктом 27 частини першої статті 116 (здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі або надання бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів з бюджету) Бюджетного кодексу України;

10) брати участь у формуванні статутного капіталу інноваційних структур і утворених за участю закладів вищої освіти малих підприємств, що розробляють і впроваджують інноваційну продукцію, шляхом внесення до них нематеріальних активів (майнових прав на об'єкти права інтелектуальної власності);

11) засновувати навчальні заклади і наукові установи;

12) засновувати підприємства для провадження інноваційної та/або виробничої діяльності;

13) здійснювати перекази в іноземній валюті внесків за колективне членство у міжнародних освітніх і наукових асоціаціях, а також за передплату на іноземні наукові видання та доступ до світових інформаційних мереж та баз даних;

14) шляхом внесення нематеріальних активів (майнових прав на об'єкти права інтелектуальної власності) брати участь у формуванні статутного капіталу інноваційних структур різних типів (наукових, технологічних парків, бізнес-інкубаторів тощо).

Одночасно, слід враховувати, що власні надходження бюджетних установ є кошти, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності (БКУ: пп. 15 п. 1 ст. 2).

У БКУ відсутній механізм здійснення операцій з об'єктами права інтелектуальної власності, які слід враховувати при формуванні власних надходжень бюджетних установ.

Загальний та спеціальний фонди бюджету — фінансові джерела закладів вищої освіти

У ЗВО бюджет може складатися із загального та спеціального фондів (БКУ: п. 1 ст. 13).

На рівні бюджетних установ до доходів загального фонду належать кошти, що надходять із загального фонду бюджету для виконання бюджетними установами своїх основних функцій (БКУ: п. 2 ст. 13).

До доходів спеціального фонду бюджету належать власні надходження бюджетних установ, які мають цільове спрямування (БКУ: п. 3 ст. 13)

Власні надходження бюджетних установ отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету (БКУ: п. 4 ст. 13).

Власні надходження бюджетних установ поділяються на такі групи:

✓ перша група — надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством;

✓ друга група — інші джерела власних надходжень бюджетних установ.

Законодавець зазначає, що платежі за рахунок спеціального фонду бюджету здійснюються в межах коштів, що фактично надійшли до цього фонду на відповідну мету (з дотриманням вимог частини другої статті 57 цього Кодексу), якщо цим Кодексом та/або законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) не встановлено інше (БКУ: п. 8 ст. 13).

Слід також враховувати, що на кінець бюджетного періоду Казначейська служба України зберігає залишки коштів на рахунках спеціального фонду державного бюджету та щодо субвенцій із спеціального фонду державного бюджету на рахунках спеціального фонду місцевих бюджетів для покриття відповідних витрат у наступному бюджетному періоді з урахуванням їх цільового призначення.

У разі відсутності відповідних бюджетних призначень на наступний бюджетний період залишки коштів спеціального фонду перераховуються до загального фонду державного бюджету (БКУ: частина 2 ст. 57)

Звернемо увагу на то, що при відсутності відповідних бюджетних призначень, які можуть бути пов'язані з накопичення доходів спеціального фонду бюджету на операції з інтелектуальною власністю в кінці звітного періоду будуть перераховуватися до загального фонду державного бюджету.

Бюджетні зобов'язання та розпорядники бюджетних коштів — можливості та обмеження

Законодавець передбачає порядок формування та використання спеціального фонду бюджетних коштів.

Розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання за спеціальним фондом бюджету виключно в межах відповідних фактичних надходжень спеціального фонду бюджету (з дотриманням вимог частини другої статті 57 БКУ) (БКУ: п. 2 ст. 48).

Бюджетні зобов'язання за бюджетними програмами спеціального фонду державного бюджету, не передбаченими проектом закону про Державний бюджет України на наступний бюджетний період, поданим на розгляд до Верховної Ради України, головні розпорядники бюджетних коштів зобов'язані виконати до кінця поточного бюджетного періоду в межах і за рахунок відповідних фактичних надходжень до спеціального фонду бюджету, не допускаючи наявності за такими зобов'язаннями кредиторської заборгованості на початок наступного бюджетного періоду (БКУ: абз. 2 частини 2 ст. 57).

Усі надходження і витрати записуються в тому бюджетному періоді, в якому вони здійснені (БКУ: п. 3 ст. 57).

Витрати спеціального фонду бюджету мають постійне бюджетне призначення, яке дає право провадити їх виключно в межах і за рахунок фактичних надходжень спеціального фонду бюджету (з дотриманням вимог частини другої статті 57 цього Кодексу), якщо цим Кодексом та/або законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) не встановлено інше (БКУ: п. 4 ст. 23).

Якщо фактичний обсяг власних надходжень за спеціальним фондом кошторису бюджетної установи менший від планових показників, врахованих у спеціальному фонді її кошторису, розпорядник бюджетних коштів зобов'язаний до закінчення бюджетного періоду внести зміни до спеціального фонду кошторису щодо зменшення власних надходжень і видатків з урахуванням очікуваного виконання спеціального фонду кошторису у відповідному бюджетному періоді. Розпорядники бюджетних коштів упорядковують бюджетні зобов'язання з урахуванням внесених змін до спеціального фонду кошторису (БКУ: п. 8 ст. 51).

Якщо обсяги власних надходжень бюджетних установ перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), розпорядник бюджетних коштів передбачає спрямування таких надпланових обсягів у першу чергу на погашення заборгованості з оплати праці, нарахувань на заробітну плату, стипендій, комунальних послуг та енергоносіїв.

Якщо такої заборгованості немає, розпорядник бюджетних коштів спрямовує 50 відсотків коштів на заходи, що здійснюються за рахунок відповідних надходжень, і 50 відсотків коштів — на заходи, необхідні для виконання основних функцій, але не забезпечені коштами загального фонду бюджету за відповідною бюджетною програмою.

У такому разі розпорядник бюджетних коштів здійснює перерозподіл обсягів узятих бюджетних зобов'язань за загальним фондом бюджету для проведення видатків за цими зобов'язаннями із спеціального фонду бюджету (БКУ: п. 9 ст. 51).

Одночасно, законодавець передбачив, що порядок зарахування до державного бюджету коштів, що отримуються установами України, які функціонують за кордоном, та власних надходжень державних і комунальних закладів вищої освіти, наукових установ та закладів культури, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти встановлюється Кабінетом Міністрів України (БКУ: п. 4 ст. 45).

Операції, які передують розробці науково-дослідної роботи

У Законі України «Про наукову та науково-технічну діяльність» визначено, що наукова діяльність — це інтелектуальна творча діяльність, спрямована на одержання нових знань та (або) пошук шляхів їх застосування, основними видами якої є фундаментальні та прикладні наукові дослідження,

а наукова (науково-технічна) продукція — це науковий та (або) науково-технічний (прикладний) результат, призначений для реалізації (п. 12, п. 14 ст. 1).

У Законі України «Про наукову та науково-технічну діяльність» (п. 22 ст. 1) визначено, що науковий результат — це нове наукове знання, одержане в процесі фундаментальних або прикладних наукових досліджень та зафіксоване на носіях інформації.

Науковий результат може бути у формі звіту, опублікованої наукової статті, наукової доповіді, наукового повідомлення про науково-дослідну роботу, монографічного дослідження, наукового відкриття, проекту нормативно-правового акта, нормативного документа або науково-методичних документів, підготовка яких потребує проведення відповідних наукових досліджень або містить наукову складову, тощо.

Законі України визначено, що науково-технічний (прикладний) результат — це одержані під час проведення прикладних наукових досліджень, науково-технічних (експериментальних) розробок нові або істотно вдосконалені матеріали, продукти, процеси, пристрої, технології, системи, нові або істотно вдосконалені послуги, введені в дію нові конструктивні чи технологічні рішення, завершені випробування, розробки, що впроваджені або можуть бути впроваджені в суспільну практику.

Науково-технічний (прикладний) результат може бути у формі ескізного проекту, експериментального (дослідного) зразка або його діючої моделі, конструкторської або технологічної документації на науково-технічну продукцію, дослідного зразка, проекту нормативно-правового акта, нормативного документа або науково-методичних документів тощо (п. 28 ст. 1).

А, науково-технічні (експериментальні) розробки — науково-технічна діяльність, що базується на наукових знаннях, отриманих у результаті наукових досліджень чи практичного досвіду, та провадиться з метою доведення таких знань до стадії практичного використання. Результатом науково-технічних (експериментальних) розробок є нові або істотно вдосконалені матеріали, продукти, процеси, пристрої, технології, системи, об'єкти права інтелектуальної власності, нові або істотно вдосконалені послуги (п. 28 ст. 1).

У ЗВО науково-педагогічний колектив здійснює науково-дослідні роботи, які планують і виконують кафедри за відповідними напрямкам.

За загальним порядком науково-дослідні роботи (далі — НДР) плануються за ініціативою кафедр та на замовлення керівництвом ЗВО, після їх затвердження керівництвом та Міністерством освіти та науки України, здійснюється виконання НДР та їх фінансування за рахунок бюджетних коштів.

Розробці НДР передуює прийняття ряду документів. Це подача ЗВО інформації щодо теми фундаментального або галузевого дослідження, прикладної наукової та науково-технічної розробки, виконання робіт за державною цільовою програмою і державним замовленням, що включена до

бюджетного запиту — документ, підготовлений головним розпорядником бюджетних коштів, що містить пропозиції з відповідним обґрунтуванням щодо обсягу бюджетних коштів, необхідних для його діяльності на наступні бюджетні періоди (БКУ: пп. 9 п. 1 ст. 2) — на плановий рік (роки), технічне завдання на проведення дослідження, календарний план виконання дослідження, плановий кошторис витрат на дослідження, які є невід'ємною частиною договору з державним замовником та розпорядником бюджетних коштів (далі — Замовник). Якщо потрібно, то здійснюється тендерна процедура з метою виявлення виконавця та визначення розміру доцільного фінансування.

У зазначених документах передбачено визначення виконавців, наукових керівників теми, мета та очікувані результати роботи, форми впровадження результатів, термін виконання, загальний обсяг фінансування робіт на плановий рік (роки), етапи виконання робіт. Теми дослідження отримують державний реєстраційний номер в Українському інституті науково-технічної і економічної інформації (далі — УкрІНТЕІ), що для наукових установ у державному секторі є обов'язковим. По завершенні НДР частіше складається науковий звіт з вимогами його оформлення відповідно до встановленого стандарту ДСТУ 3008-9519.

Зазначимо, що відповідно до статті 11 Закону України «Про науково-технічну інформацію»²⁰, постанови Кабінету Міністрів України від 31.03.1992 р. № 162 «Про державну реєстрацію науково-дослідних, дослідно-конструкторських робіт і дисертацій» та з метою удосконалення нормативної бази у сфері державного регулювання науково-технічної інформації, Наказом МОН України № 977 від 27.10.2008 р. «Про затвердження Порядку державної реєстрації та обліку відкритих науково-дослідних, дослідно-конструкторських робіт і дисертацій» (далі — Порядок) завершені та прийняті НДР підлягають державній реєстрації в УкрІНТЕІ. У п. 1.3. затвердженого Порядку передбачено, що державна реєстрація та облік НДР (ДКР) і дисертацій здійснюються з метою створення необхідних умов для інформаційного забезпечення:

- ✓ творчої праці вчених, наукових, науково-педагогічних, інженерно-технічних працівників, аспірантів, докторантів та здобувачів наукових ступенів;
- ✓ обґрунтованого планування та уникнення дублювання тематики НДР (ДКР) і дисертацій;
- ✓ проведення наукових та науково-технічних експертиз тематики та результатів виконаних НДР (ДКР) і дисертацій;
- ✓ прискорення практичного впровадження результатів наукової та науково-технічної діяльності;
- ✓ контролю за цільовим призначенням та ефективністю використання державних бюджетних коштів для наукової та науковотехнічної діяльності.

У п. 1.4 Порядку передбачено, що обов'язковій державній реєстрації та обліку підлягають відкриті (несекретні) НДР (ДКР), що виконуються в наукових установах, закладах вищої освіти III та IV рівнів акредитації, на

підприємствах та в організаціях України, фінансування яких повністю або частково здійснюється за рахунок коштів державного бюджету.

Замовники науково-дослідних робіт та кошти державного бюджету

Замовниками НДР (ДКР) можуть бути органи державної влади, органи місцевого самоврядування, підприємства, установи та організації незалежно від форм власності та підпорядкування (п. 1.4. Порядку), а в п. 1.5. Порядку передбачено, що функції щодо державної реєстрації та обліку розпочатих, виконуваних і закінчених НДР (ДКР), науково-технічної продукції, яка створена під час проведення НДР (ДКР), здійснює УкрІНТЕІ на підставі (п. 1.6 Порядку) оформлених реєстраційних, облікових і звітних документів згідно з вимогами зазначеного Порядку. При цьому зазначимо, що ідентифікація інформації за ознаками дозволяє отримати повну інформацію за відповідним кодом щодо підстави для проведення НДР (ДКР); статусу та відомості про виконавця, його відомчої підпорядкованості; сектору науки; співвиконавців; відомості про Замовника НДР (ДКР); джерела, напрями та обсяги фінансування НДР (ДКР); строк виконання НДР (ДКР); основні відомості про НДР (ДКР); пріоритетний напрям відповідно до ст. 7 Закону України «Про пріоритетні напрями розвитку науки і техніки»; вид роботи; очікувані результати; права інтелектуальної власності; форми та умови передачі продукції тощо.

Для виконання НДР (ДКР) Замовник відповідно до вимог БКУ виділяє науковій установі кошти з державного бюджету, яка для забезпечення своєї діяльності й виконання покладених на них функцій складають кошторис, який є важливим інструментом як планування, так і контролю фінансової політики бюджетної установи. При цьому бюджетна установа керується Постановою Кабінету Міністрів України від 28.12.2002 р. № 22824, якою затверджено Порядок складання, розгляду, затвердження й основні вимоги щодо виконання кошторисів бюджетних установ.

Відповідно до цього Порядку складання кошторис має такі складові частини:

✓ загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання бюджетною установою основних функцій (абз. 3 п. 1 Порядку);

✓ спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків бюджету на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням бюджетною установою основних функцій (абз. 4 п. 1 Порядку).

Форми кошторису та інші документи затверджено Наказом № 57 від 28.01.2002 р. (зі змінами та доповненнями) Міністерства фінансів України, яким затверджено форми кошторису, штатного розпису, типового штатного розпису, плану асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету)

загального фонду бюджету, плану використання бюджетних коштів, помісячного плану використання бюджетних коштів, плану надання кредитів із загального фонду бюджету, плану спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), зведеного плану надання кредитів із загального фонду бюджету, зведеного плану спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), зведеного плану використання бюджетних коштів, зведеного помісячного плану використання бюджетних коштів, зведеного кошторису, зведеного плану асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету) загального фонду бюджету, зведення показників спеціального фонду кошторису, а також лімітної довідки про бюджетні асигнування та кредитування, що додаються та Інструкцію про складання і виконання розпису Державного бюджету України.

Кошторис — основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень (БКУ: п. 30 ст. 2).

Для здійснення діяльності бюджетними установами, зокрема ЗВО, Міністерством фінансів України наказом від 22.06.2012 р. № 75826 затверджено Порядок відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України, який регламентує взаємовідносини між органами Державної казначейської служби України і розпорядниками бюджетних коштів та одержувачами бюджетних коштів.

Основним методом попереднього й поточного контролю за виконанням кошторису бюджетної установи є облік бюджетних зобов'язань, у процесі якого здійснюється контроль бюджетних повноважень про прийняття зобов'язання та здійснення платежів. Бюджетні зобов'язання у бюджетних установах є їхнім специфічним об'єктом обліку.

Бюджетне зобов'язання — будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому (БКУ: п. 7 ст. 2).

Бюджетні установи, зокрема ЗВО, ведуть облік зобов'язань у книзі обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань, яка є реєстром оперативного обліку та призначена для реєстрації угод, укладених бюджетними установами в будь-якій формі, і контролю за відповідністю прийнятих зобов'язань бюджетним асигнуванням.

Якщо враховувати, що НДР — як об'єкти права інтелектуальної власності у бюджетних установах, зокрема у ЗВО, по їх завершенню мають наукову новизну у вигляді різних видів результатів творчої діяльності: аналітичної наукової записки (науковий звіт з вимогами його оформлення за

відповідним стандартом), методики, методичних рекомендацій, пропозиції, як складові наукового звіту або витяг з нього, узагальнення у вигляді монографії, брошури, наукових статей, наукових коментарів, а також програмні засоби для обчислювальних систем з використанням електронно-обчислювальної техніки, майнові права на які відносяться у бухгалтерському обліку бюджетних установ до групи нематеріальних активів 1221 «Авторські та суміжні з ними права».

У Законі України «Про наукову та науково-технічну діяльність» також визначено, що державні наукові установи, які повністю або частково фінансуються за рахунок державного бюджету, в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, можуть зараховувати власні надходження, отримані від плати за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійну допомогу, гранти (включаючи кошти, що надходять від вітчизняних та іноземних замовників для реалізації наукових, науково-технічних та інноваційних проектів) за рішенням вченої ради на спеціальні реєстраційні рахунки, відкриті в територіальних органах центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, або на поточні та/або вкладні (депозитні) рахунки, відкриті в установах банків державного сектору (п. 3 ст. 8).

Зазначені доходи, а також відсотки, отримані від розміщення коштів державної наукової установи на вкладних (депозитних) рахунках в установах банків державного сектору, включаються до фінансового плану (кошторису) наукової установи і можуть використовуватися на оплату витрат, пов'язаних із здійсненням та популяризацією наукової діяльності, оплати праці, придбання майна і його обслуговування, капітальне будівництво та ремонт приміщень тощо у межах статутної діяльності наукової установи (п. 2 ст. 8).

Таким чином, створені у державному науковому секторі умови для покращення правового інноваційного середовища.

Завершені науково-дослідні роботи та дослідно-конструкторські роботи — це особливий вид інтелектуальної власності

У загальному вигляді завершене НДР та ДКР — це особливий вид інтелектуальної власності, під якою згідно ст. 418 ЦК України розуміється право особи на результат інтелектуальної, творчої діяльності або інший об'єкт права інтелектуальної власності, визначений ЦК України та іншими законами України. Із цього визначення випливає таке:

по-перше, право інтелектуальної власності визначається державою шляхом закріплення його в законі;

по-друге, воно охороняється та захищається у встановленому законом порядку;

по-третє, це право пов'язується з відповідними об'єктами, які визначаються законодавством України, у тому числі і міжнародноправовими актами.

У спеціальній юридичній літературі з питань інтелектуальної власності поняття «право інтелектуальної власності» розглядають з позиції права інтелектуальної власності як цивільно-правовий інститут, так і як суб'єктивне право.

Право інтелектуальної власності як цивільно-правовий інститут — це сукупність правових норм, які регулюють суспільні відносини у сфері створення, використання й охорони результатів інтелектуальної, творчої діяльності.

Зокрема, слід зазначити, присутність інститутів права інтелектуальної власності, які є відносно самостійними і, одночасно, кожен з яких має свої особливості, зумовлені специфікою самих об'єктів права інтелектуальної власності (далі — ОПІВ).

Зміст права інтелектуальної власності становить особисті не майнові права та (або) майнові права інтелектуальної власності (п. 2 ст. 418 ЦК України).

У результаті створення ОПІВ суб'єкт цього права набуває низку суб'єктивних прав як особистого немайнового, так і майнового характеру.

Під особистими немайновими правами розуміють різновид цивільних прав, які виникають із приводу нематеріальних благ, є невід'ємними від особи та набувають економічного змісту (гл. 15 ЦК України). Під майновими правами розуміють суб'єктивні права, які пов'язані з використанням ОПІВ, а також із тими матеріальними (майновими) вимогами, які виникають між учасниками правовідносин із приводу використання ОПІВ (наприклад, право авторів і винахідників на винагороду) (ст. 424, ст. 426 ЦК України).

Така класифікація прав, що становлять зміст права інтелектуальної власності має відповідне практичне значення. Зазначене у ЦК України, ґрунтується на тому, що за загальним правилом особисті немайнові права можуть належати лише безпосередньо творцеві ОПІВ. Вони є невідчужуваними від особи творця та, як правило, не можуть передаватися іншим особам. Майнові права на ОПІВ можуть переходити до інших осіб у спосіб, передбачений законом.

Зміст зазначених прав щодо конкретних ОПІВ розкривається у відповідних главах ЦК України та спеціальному законодавстві — законах України, які регулюють суспільні відносини щодо правової охорони окремих ОПІВ. Загальний перелік майнових прав інтелектуальної власності на ОПІВ закріплений у ст. 424 ЦК України.

Саме з зазначених правових позицій слід підходити до НДР (ДКР) та на їх основі створених різних видів результатів творчої діяльності, але при цьому потрібно враховувати специфіку або вимоги нормативних актів щодо завершених та прийнятих НДР та ДКР в бюджетних установах, які здійснюють у державному секторі наукову діяльність. Складність у тому, що різні види результатів творчої діяльності мають відмінні охоронні документи прав інтелектуальної власності, які підтверджують їх державну реєстрацію (свідоцтва про реєстрацію авторського права на твори, свідоцтва, сертифікати, патенти) та майнові права, які можуть належати і замовнику

завершених та прийнятих НДР та ДКР, на правах їх матеріального та фінансового забезпечення бюджетних установ, які здійснюють у державному секторі наукову діяльність у відповідності з договором на виконання НДР (ДКР).

Загальний склад витрат на науково-дослідні роботи та дослідно-конструкторські роботи в державному секторі

Керуючись ДСТУ 3973-2000 «Правила виконання науково-дослідних робіт. Загальні положення»²⁸ та Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 20 липня 1996 р. № 83029, розраховується та здійснюється загальний склад витрат на НДР та ДКР, прийнятий у вітчизняній практиці.

Обліку витрат на НДР передуює планування собівартості НДР (ДКР), 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 (ДКР) здійснює плановоекономічна чи планово-виробнича служби ЗВО та науково-дослідної установи за окремими темами у вигляді адресного розрахунку кошторисної вартості та в цілому у формі зведеної калькуляції кошторисної вартості НДР (ДКР). Облік та калькулювання НДР(ДКР) виконують позадовним методом.

Здійснення витрат відбувається за умов затвердженого тематичного плану ЗВО та 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 бухгалтерського обліку в державному секторі набрав чинності з 01.01.2017 р. Наказ Міністерства фінансів України № 1219 від 29.12.201530, яким введено Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, за яким встановлено призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти діяльності суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, Типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами та Типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання бюджету.

Фактична собівартість закінчених науково-дослідних робіт та дослідно-конструкторських робіт в державному секторі

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

З метою проведення аналізу використання коштів в ЗВО на підставі картою витрат складається звіт про виконання кошторису витрат на проведення НДР (ДКР) та зведена відомість витрат на проведення НДР (ДКР). Остання виконує, зокрема, роль інструмента звірки даних синтетичного й аналітичного обліку витрат, за яким ведеться відповідна накопичувальна відомість.

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

Витрати на НДР (ДКР), 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 (ДКР) після остаточної оплати списуються з балансу ЗВО у встановленому порядку.

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

У разі поетапної авансової оплати НДР (ДКР) після підписання договору Замовник перераховує науковій установі (далі — Виконавець) аванс (у межах, установлених договором у відсотках до загальної вартості НДР (ДКР)), 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 рахунка Виконавця Замовник здійснює перерахування необхідної суми коштів у порядку, передбаченому Постановою НБУ від 21.01.2004 № 22 «Про затвердження Інструкцій про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті».

Якщо у процесі виконання робіт з'ясується 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-дослідної роботи (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 ЗВО та 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 (ДКР) повідомивши про це Виконавця. При прийнятій Виконавцем аргументованої відмови у прийнятті робіт укладається двосторонній акт на доопрацювання НДР (ДКР) із зазначенням термінів виконання робіт. Прийняття акту на НДР (ДКР) 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 НДР (ДКР) 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 відповідних витрат, які надалі покриваються за рахунок коштів спеціального фонду ВЗО та науково-дослідної установи.

За потреби науково-дослідні установи можуть залучати до виконання НДР (ДКР) сторонні організації, установи, підприємства, на умовах договору на підрядні роботи по НДР (ДКР). У разі значної питомої ваги у вартості НДР (ДКР) робіт, що виконуються сторонніми організаціями, для здійснення безперервних розрахунків ВЗО та науково-дослідної установи, а також у субпідрядчика, 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 відділ ВЗО та науково-дослідної установи.

Використання ОПВ після закінчення науково-дослідних робіт та дослідно-конструкторських робіт

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

Що стосується використання ОПВ після закінчення НДР (ДКР), то відповідною точкою для Виконавця та Замовника є виконання умов договору

на розробку НДР (ДКР), в якому визначено результати творчої роботи та порядок її використання. При цьому контрагенти договору керуються вимогами Закону України «Про науково-технічну інформацію», у якому 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 (ст. 1).

Після закінчення ДКР відправною 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

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 (ДКР). Завершені НДР (ДКР) для Виконавця згідно п.4 П(с)БО 8 «Нематеріальні активи» відносяться до дослідження так як це — заплановані підприємствами/установами дослідження, які проводяться ними уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань. Завершені НДР (ДКР) для Замовника згідно п. 4 П(с)БО 8 «Нематеріальні активи» відносяться до розробки так як це — 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.

У Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» зазначено термін розробка як застосування суб'єктом державного сектору результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених

матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва чи використання, передачі в концесію, продажу.

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 між державним 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 умовами договору завершене НДР (ДКР) в бюджетних установах, які здійснюють у державному секторі наукову діяльність, подається у вигляді аналітичної записки — звіту НДР (ДКР), то для Виконавця воно є завершене дослідження, яке передається Замовнику за призначенням і для якого воно набуває статус розробки. Замовником відображається НДР (ДКР), як актив за вартістю, засвідченому в акті приймання-передачі як необоротні активи, згідно договору 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 передуює застереження у договорі про розробку та використання звіту завершеної НДР. Такий звіт завершеного НДР після підписання 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 та 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 у подальшому можуть трансформуватись у проекти нормативно-законодавчих актів, які за відповідною процедурою реєструються у 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 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 у Замовника звіт завершеного 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 Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», 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, то 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 статті 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 у якої він працює, спільно, якщо інше не встановлено договором, а відповідно 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 як їх ще немає. Тому, Виконавець враховує лише загальні витрати на розробку НДР у тому звітному періоду, протягом якого вони були здійснені, з урахуванням витрат на розробку відповідної кількості монографій, брошур, наукових статей, наукових коментарів тощо відповідно до кошторису. За значені види результатів творчої діяльності науковців Виконавця (монографії, брошури, наукові статті, наукові коментарі, методичні розробки тощо) не набувають ознак активів із-за відсутності вартості конкретних видів творчої продукції та строку їх корисного використання у 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 тощо 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, передбачених 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, що 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 ОПВ у складі нематеріальних активів Виконавця.

Завершені науково-дослідні роботи набувають ознаки «розробки», без відображення в бухгалтерському обліку Замовника

Якщо умовами договору завершені НДР в бюджетних установах, які здійснюють у державному секторі наукову діяльність, передбачено науковий звіт з окремої розробки проектів законодавчих актів, методик, методичних рекомендацій, технічних стандартів, регламентів тощо, 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.

Замовник, для якого дослідно-конструкторські роботи набувають статус розробки

Якщо умовами 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 завершені дослідження, 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 договору між державним органом, що здійснює фінансування, і Виконавцем робіт із 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 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. У Замовника після прийняття по акту прийому-передачі 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, — за відновлювальною вартістю. Первісна

вартість необоротних активів — це вартість, що історично склалася, тобто собівартість за фактичними витратами на їх придбання, спорудження та виготовлення. 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 ОПВ 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 ОПВ 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. При 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 виступало раніше Замовником розробки відповідного нематеріального активу, та при позитивній відповіді, Виконавець приймає з балансового рахунку на баланс

конкретний вид ОПВ 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 при 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 ОПВ у складі нематеріальних активів за ціною розробки за умови його комерціалізації на умовах ліцензійного 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 ОПВ 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 та дослідно-конструкторських робіт, як об'єктів права інтелектуальної власності

(ОПВ), у державному секторі, що проведені за рахунок коштів державного бюджету, потребує враховувати особливості окремих видів ОПВ з урахуванням вимог Цивільного кодексу України.

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

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

Результати наведеного економіко-правового аналізу обліку завершених та прийнятих НД та ДКР, як об'єктів права інтелектуальної власності у ЗВО

та науки, що проведені за рахунок коштів державного бюджету в державному секторі, свідчить про потреб 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, пов'язаної з інноваційною діяльністю сфері інтелектуальної власності.