

Л.О. Кирильєва, канд. екон. наук

Є.О. Самойлова, студ.

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ДОСЛІДЖЕННЯ ТА РОЗРОБКИ В ЗАКЛАДАХ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

Розглянуто проблемні аспекти обліку витрат на дослідження та розробку продукції в закладах ресторанного господарства. Проведено розмежування між етапами дослідження та розробок, визначено методи обліку витрат на дослідження та розробки.

Рассмотрены проблемные аспекты учета расходов на исследования и разработку продукции в заведениях ресторанного хозяйства. Проведено разграничение между этапами исследования и разработок, определены методы учета затрат на исследования и разработки.

Considered problematic aspects of the cost of research and product development facilities in the restaurant business. A distinction between the stages of research and development, defined methods of the cost of research and development.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Визначальною рисою сучасного періоду розвитку економіки України є зростання в виробництві ролі науково-технологічних знань та інших результатів творчої діяльності людини. В умовах глобалізації економіки, динамізму зовнішнього середовища, підвищення конкуренції, де ключовим фактором економічного зростання ефективності функціонування підприємства є підвищення пріоритетності інтелектуального капіталу й інноваційної праці, що безпосередньо пов'язано з витратами на дослідження та розробки. Використання накопичених знань приводить до суттєвих змін у характері діяльності закладів ресторанного господарства (ЗРГ), неухильного зростання рівня витрат на дослідження і розробку інтелектуальних продуктів. У зв'язку з цим, необхідним є формування нових підходів до агрегування інформації щодо вказаних витрат як ключових об'єктів обліку та контролю, що пов'язано з отриманням зацікавленими особами об'єктивної та оперативної інформації про вартість інтелектуальних розробок та окупність проведених досліджень. Трансформація ринкової економіки вимагає від фахівців з обліку акцентувати увагу на проблемних та ще не вирішених завданнях, серед яких: доцільність та

способи розподілу витрат за етапами дослідження та розробки; методи їх обліку; відображення (розкриття) інформації про витрати у звітності підприємства. Залишаються дискусійними питання щодо термінології та сутності витрат на дослідження і розробки. При цьому пріоритетними мають бути дослідження стосовно підвищення інформативності первинних документів і реєстрів обліку витрат на дослідження та розробки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розвиток обліку витрат на дослідження і розробку в Україні здійснили: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, Г.М. Давидов, М.Я. Дем'яненко, С.Ф. Голов, Н.І. Дорош, В.І. Єфіменко, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, Н.М. Малюга, Л.В. Нападовська, О.А. Петрик, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, Є.І. Свідерський, В.В. Сопко, Л.О. Терещенко, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець, В.О. Шевчук та ін. Фундаментальні питання розвитку бухгалтерського обліку витрат на дослідження і розробку висвітлювались зарубіжними вченими: В.П. Астаховим, М.І. Бакановим, П.С. Безруких, С.М. Бичковою, Г.А. Велшем, Я.В. Соколовим, В.П. Суйцем, Д.Г. Шортом та ін. Проте чинні сьогодні теорія і практика обліку витрат на дослідження і розробки потребують додаткового дослідження. Критичний аналіз економічних джерел свідчить про наявність кардинально різних думок щодо методики обліку витрат на дослідження і розробки.

Мета та завдання статті – визначення теоретико-економічних засад організації та методики обліку витрат на дослідження і розробки нових видів продукції в закладах ресторанного господарства (ЗРГ) та окреслення підходів до обліку цих витрат.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ефективне рентабельне існування сучасного ресторану не можливе без нових напрямів удосконалення технології виробництва продукції. Одним із перспективних напрямів, який дасть можливість зайняти підприємству свій сегмент в ресторанному бізнесі, є дослідження та розробка продукції з новими органолептичними властивостями.

Аналіз проблеми обліку витрат на дослідження та розробки потребує чіткого визначення понять, розуміння яких допоможе правильно організувати як облік нематеріальних активів, так і витрат звітного періоду. Відповідно до п. 4 П(С)БО 8 [2] дослідження – це заплановані й уперше проведені підприємством дослідження, мета яких полягає в одержанні й розумінні нових наукових і технічних знань. Планування досліджень пов'язане з необхідністю вирішення різних проблем науково-технічного характеру, що виникають у ході

господарської діяльності підприємства. Самі ж дослідження зводяться до встановлення тих властивостей матеріального світу, які можуть бути використані в бізнесі ЗРГ. Тому успішні дослідження зазвичай переростають у розробки. З п. 4 П(С)БО 8 випливає, що розробки – це застосування підприємством результатів досліджень та інших науково-технічних знань для створення нових або значно вдосконалених матеріалів, продуктів, приладів, пристроїв, систем, технологічних і операційних процесів до початку їх промислового застосування, серійного виробництва або виконання робіт і надання послуг на замовлення.

Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» придбаний або отриманий нематеріальний актив фіксується в балансі, якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

Нематеріальний актив, отриманий у результаті розробки, слід заносити в баланс, якщо підприємство має:

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

Однак на практиці розмежувати ці два етапи досить складно, тому у світовій практиці існують різні підходи до відображення витрат на дослідження та розробки.

На думку О. Мороз та Ю. Єремейчика [5], основні характеристики процесу дослідження є такими:

- планується підприємством;
- має теоретичний характер;
- спрямування на отримання нових знань в певній галузі;
- використовуються тільки інформаційні джерела.

Якщо проведена робота відповідає всім наведеним характеристикам – це витрати на дослідження.

Для процесу розробок характерними рисами є:

- застосування результатів дослідження;
- прикладний характер;
- спрямування на отримання нового продукту, процесу тощо;
- використання сировини й матеріалів.

Слід зазначити, що бухгалтері все частіше мають справу з обліком витрат, які мають місце під час здійснення комплексу заходів

щодо створення нових продуктів і просування їх на ринок. Такий облік вважається одним із найскладніших, оскільки його об'єкти нерідко є «ланцюговими реакціями», які відбуваються у сфері нематеріальних активів або на її межах.

Зокрема, І. Солодченко [7] наголошує на необхідності списувати всі витрати на розробку на субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки», а капіталізувати лише витрати на створення об'єкта права інтелектуальної власності.

У свою чергу, чинним законодавством передбачається накопичення суми витрат на створення розробки заносити в Дт рахунка 15 «Капітальні інвестиції» (субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів») у кореспонденції з Кт рахунків 13, 20, 66, 65, 63. Вартість завершеної розробки, що впроваджуватиметься у виробництво, зараховується до складу нематеріальних активів із Кт субрахунка 154 в Дт рахунка 12 «Нематеріальні активи».

Безверхий К.В. [4], провівши певні дослідження, дійшов висновку, що витрати на дослідження та розробки є різними за своєю сутністю, а відповідно, є певні відмінності в організації їх обліку. Так, витрати на дослідження включаються до складу інших операційних витрат відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», тому їх облік слід здійснювати на рахунку 941 «Витрати на дослідження та розробки», у складі якого доцільно відкривати субрахунки другого порядку, наприклад 9411 «Витрати на дослідження», на якому можна вести аналітичний облік витрат відповідно окремих тем (досліджень).

Щодо організації обліку розробок, створених підприємством або переданих йому стороннім виконавцем робіт, то, базуючись на чинних П(С)БО, зокрема П(С)БО 16 «Витрати» [3] та 8 «Нематеріальні активи», можна дійти висновку, що витрати на розробки можуть обліковуватись у складі інших операційних витрат або капітальних інвестицій залежно від того, чи буде в результаті розробки створюватися нематеріальний актив. Якщо в результаті розробки не створюється нематеріальний актив, то витрати на розробку є витратами того звітного періоду, в якому вони виникли, і обліковуються в складі інших операційних витрат. Якщо ж підприємство створює розробку, яку воно планує зареєструвати в установленому законом порядку як нематеріальний актив, то витрати на таку розробку слід обліковувати у складі капітальних інвестицій.

На думку Т. Сенчука [6], у разі встановлення високого ступеня ймовірності ризику отримання негативного результату проведення дослідних робіт витрати на дослідження та розробки доцільно

списувати на рахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки». Якщо ймовірність ризику отримання негативного результату є низькою, то доцільно із самого початку розроблення здійснювати накопичення витрат, яких зазнали, на рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» як капітальних інвестицій у нематеріальні активи.

Також можлива капіталізація витрат на розробку та дослідження на 231 субрахунок «Виробництво інноваційної продукції» в разі отримання нового продукту та ефекту від нього. При цьому на субрахунок 231 будуть відносити такі витрати на виробництво інноваційної продукції в експериментальних цехах: матеріальні, витрати на оплату праці та відрахування на соціальне страхування, на послуги інших підприємств, загальновиробничі витрати.

Відповідно до Закону України «Про інноваційну діяльність» [1], інноваційна діяльність – це діяльність, спрямована на використання й комерціалізацію результатів наукових досліджень та розробок, яка зумовлює випуск на ринок нових конкурентоспроможних товарів і послуг.

Особливістю бухгалтерського обліку інноваційної діяльності є те, що спочатку об'єкти обліку інноваційної діяльності відображаються у складі об'єктів інтелектуальної власності, а потім у складі нематеріальних активів. На цей час в Україні існує значна кількість нормативно-правових актів стосовно інноваційної діяльності, серед них: 38 прямо чи опосередковано регулюють бухгалтерський облік нематеріальних активів, 44 стосуються оцінки нематеріальних активів, 13 нормативних актів з обліку нематеріальних активів у бюджетних установах. Однак, незважаючи на це, питання оцінки, постановки на баланс та обліку використання інноваційної продукції залишаються одними з найскладніших.

Бездієвість існуючих механізмів оцінки та обліку інноваційної продукції пов'язана з проблемами цінності цих активів (продукції) саме у їх подальшому комерційному використанні. Немає сенсу суттєво завищення вартості балансу за рахунок постановки на баланс, витрат на науково-дослідні роботи, коли їх результати не використовуються підприємствами та установами в господарській діяльності, коли відсутня товарність такого науково-технічного доробку.

Важливим напрямом вирішення проблем бухгалтерського обліку інноваційної діяльності є формування відповідної методології, а саме:

- визначення джерел фінансування витрат інноваційної діяльності;
- компенсування здійснених витрат за рахунок поточного чи

майбутнього періодів;

- віднесення витрат на собівартість інноваційної продукції (послуг);
- визначення ринкової вартості інноваційного доробку в ході її первісного визнання;
- амортизаційна політика інноваційних капіталовкладень.

Проведені дослідження дозволили систематизувати підходи до обліку витрат на дослідження та розробку продукції для підприємств ресторанного господарства (рис.).

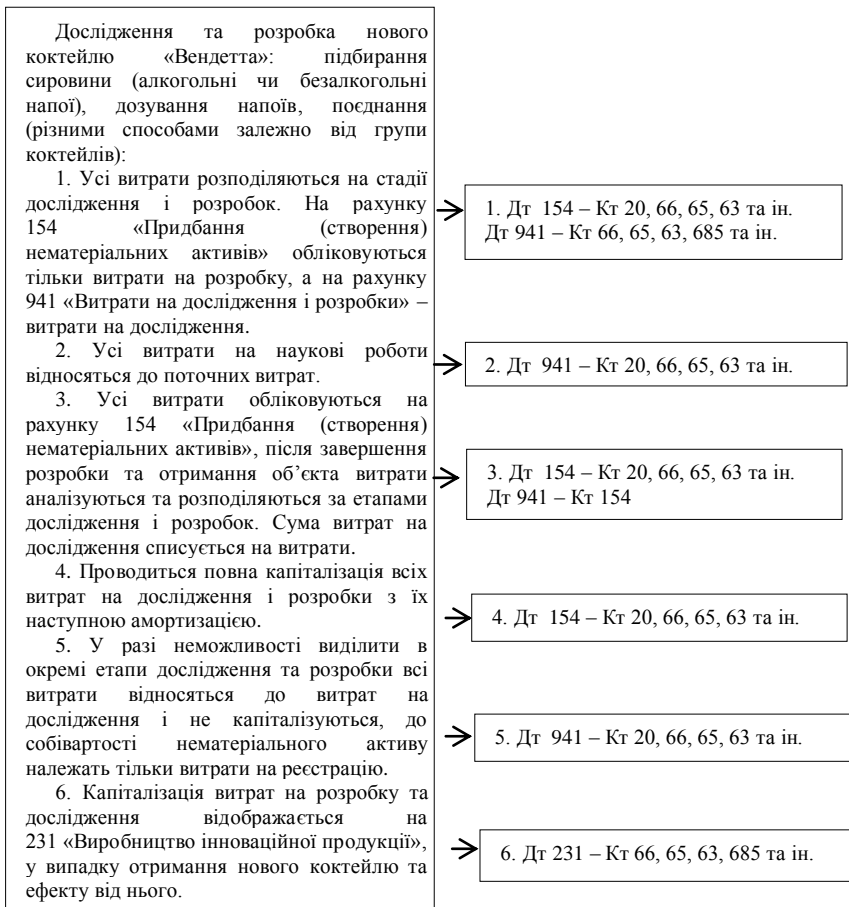


Рисунок – Альтернативи обліку витрат на дослідження та розробку продукції з новими органолептичними властивостями

На нашу думку, для ініціативно-пошукової діяльності ЗРГ характерне застосування різноманітних облікових методик. Але якщо підприємства створюють інновації власними силами, то для них характерна методика з віднесенням витрат на рахунок 231 «Виробництво інноваційної продукції», з подальшим їх віднесенням на первісну вартість необоротних активів.

Висновки. Сучасні ресторани все більше уваги приділяють створенню нових технологій та продуктів. У процесі організації обліку витрат на дослідження та розробку бухгалтеру необхідно чітко визначити можливість отримання нового продукту чи встановлення звітного періоду, що дозволить оцінити діяльність кожного структурного підрозділу підприємства; отримати об'єктивну і якісну інформацію про собівартість нових видів продукції; використовувати гнучке ціноутворення на розроблену продукцію та позитивно вплине на формування фінансового результату підприємства.

Список літератури

1. Про інноваційну діяльність : Закон України : [прийнятий Верховною Радою України 04.07.2002 р. № 40-IV] // Офіційний вісник України. – 2002. – № 3.
2. Нематеріальні активи : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8, затв. наказом Мініфіну України від 18.10.99 р. № 242 : [зі змінами і доп. (зарєєстроване в Мініюсті України 2.11.99 р. за № 750/4043)] // Бухгалтерський облік. – 2009. – № 14.
3. Витрати : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затв. наказом Мініфіну України від 31.12.99 р. № 318 : [зі змінами і доп. (зарєєстроване в Мініюсті України 19.01.2000 р. за № 27/4248)] // Бухгалтерський облік. – 2009. – № 14.
4. Безверхий К. В. Організація обліку витрат на дослідження та розробки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Foa/2009_13/13_21.pdf>.
5. Проблеми обліку об'єктів інтелектуальної власності в Україні / О. Мороз [та ін.] // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 2. – С. 23–29.
6. Сенчук Т. Я. Організація обліку витрат на дослідження та розробки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2011_3_1/40.pdf>.
7. Солодченко І. Нематеріальні активи / І. Солодченко // Школа бухгалтера. – 2005. – № 7.

Отримано 30.03.2012. ХДУХТ, Харків.
© Л.О. Кирильєва, Є.О. Самойлова, 2012