

УДК 657.421.3: 620.92

ОБЛІК ПРАВА ВЛАСНОСТІ НА СОРТИ ЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР

Лепетан І.М., к.е.н., доцент
Вінницький національний аграрний університет

У статті розглянуто методика обліку створення нових сортів енергетичних культур, які є основним складовим потенціалом біомаси та оформлення права власності на них.

Постановка проблеми. Сучасний стан економіки України сприяв розвитку нового перспективного напрямку діяльності, пов'язаного із вирощуванням і переробкою продукції рослинництва на енергетичні ресурси, які є екологічно безпечними. Використання сировини біологічного походження для енергетичних цілей дає можливість значно заощадити енергетичні та сировинні ресурси та знизити забруднення навколишнього середовища. Тому дедалі більшої актуальності набуває виробництво енергетичних культур, відтворювальні ресурси яких використовуються для різних видів біопалив. Для сільськогосподарських підприємств одним із основних завдань є вирощування культур з високою врожайністю вегетативної біомаси у великих обсягах.

Вагомий внесок у вирішення теоретико-методологічних аспектів розвитку сировинних ресурсів для виробництва біопалива в Україні здійснили такі вчені, як В.Г. Андрійчук, П.І. Гайдуцький, В.П. Галушко, Г.М. Калетнік, П.Т. Саблук, О.М. Шпичак та інші. Дослідженням облікового відображення операцій, пов'язаних із виробництвом і використанням біопалива займаються такі вчені: В.А. Дерій, В.М. Жук, Н.Л. Правдюк, В.Ю. Фабіянська та інші.

Оскільки енергетичні культури є основним складовим потенціалом біомаси, не менш важливим питанням є створення нових конкурентоздатних сортів. Особливе місце в даному випадку займає обліково-аналітичне забезпечення витрат на їх виведення.

Метою статті є дослідження облікового процесу створення нових сортів енергетичних культур у науково-дослідних господарствах та оформлення права власності на них.

Виклад основного матеріалу. Формування і розвиток ринку енергетичних культур вимагає створення нових конкурентоспроможних сортів з високим рівнем накопичення енергії біомаси. Як зазначає Г.М. Калетнік, біомасові ресурси є достатньо сталими та надають екологічно чисту сировину для виробництва біопалива, що сприяє диверсифікації енергетичного портфеля [4].

Найбільш енергетичними культурами для виробництва біопалива в Україні є: ріпак, кукурудза, картопля, пшениця, сорго та інші, а також нові культури – міскантус та світчграс. Селекцією нових сортів цих рослин займаються науково-дослідні господарства, які отримують асигнування з

бюджету на розробку об'єктів інтелектуальної власності.

Створення об'єктів інтелектуальної власності потребує значного фінансового забезпечення, яке може здійснюватися за рахунок держбюджету, коштів місцевих бюджетів, позабюджетних фондів, власних коштів, коштів замовників та інших джерел.

В обліку об'єкти інтелектуальної власності належать до нематеріальних активів. Витрати на створення нематеріальних активів представляють собою вартісну оцінку використаних в процесі їх виробництва сировини, матеріалів, трудових ресурсів, а також інших витрат, пов'язаних з виробництвом та реалізацією.

Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає:

- прямі витрати на оплату праці;
- прямі матеріальні витрати;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу і доведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо).

Визначити суми витрат, понесених на створення нових об'єктів нематеріальних активів, дуже складно через наступні причини:

1) створення нових сортів енергетичних культур здійснюється у селекційних лабораторіях, де ведеться одночасно робота з різних сортів. Неможливо достовірно визначити, яка саме сума витрат (наприклад, матеріальних витрат) була понесена на створення того чи іншого сорту рослин. Тому виникає проблема розподілу витрат за окремими розсадниками і видами робіт;

2) для науково-дослідних господарств, які отримують кошти із Державного бюджету на селекційні програми у рослинництві вартісну оцінку новоствореного сорту рослин можна здійснити, виходячи із суми бюджетного фінансування. Але, як показує практичний досвід, сума бюджетного фінансування покриває лише витрати на оплату праці наукового персоналу. Усі інші витрати покриваються за рахунок коштів дослідних господарств. Дана ситуація призводить до поєднання бюджетного обліку із господарським;

3) первинний облік витрат на створення нових об'єктів нематеріальних активів ведеться у селекційних лабораторіях, а їх звіти не передбачають розшифрування витрат за статтями.

Тому достовірно визначити оцінку нематеріальних активів досить складно.

Створення нових сортів енергетичних культур у науково-дослідних господарствах АПК має ряд особливостей, який відрізняє цей процес від інших галузей економіки. Перш за все це сезонність, яка уповільнює створення нового об'єкта промислової власності на 5-10 років. Жураковська І.В. наводить наступні основні етапи формування собівартості об'єкта права інтелектуальної власності (рис. 1) [1, с. 32].



Рис. 1. Основні етапи формування собівартості об'єкта права інтелектуальної власності [1]

Для обліку витрат на розробку нематеріальних активів у науково-дослідних господарствах, що фінансуються за рахунок бюджету, призначено активний субрахунок 823 «Витрати на науково-дослідні роботи за договорами», на якому відображають прямі та накладні витрати після їх розподілу на виконання науково-дослідних робіт за договорами з підприємствами і організаціями.

Також витрати на розробку об'єктів інтелектуальної власності обліковуються у складі видатків загального або спеціального фондів на рахунках 80 «Видатки загального фонду» та 81 «Видатки спеціального фонду».

Тому усі витрати, пов'язані із створенням нематеріального активу, відображаються за дебетом субрахунків 801 «Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи», 811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги», 823 «Витрати на науково-дослідні роботи за договорами» у кореспонденції із кредитом рахунків 65 «Розрахунки зі страхування», 66 «Розрахунки з оплати праці», 67 «Розрахунки за іншими операціями і кредиторами», 20 «Виробничі запаси» та ін.

Після завершення процесу розробки нематеріального активу проводиться експертиза сорту рослин та подається заявка до Державного патентного відомства України на отримання охоронного документа на об'єкт інтелектуальної власності. Державна реєстрація сорту здійснюється шляхом внесення його до Державного реєстру. За розгляд заявки на селекційний об'єкт організація-заявник має сплатити патентному відомству мито, яке в результаті прийняття позитивного рішення включають до первісної вартості нематеріального активу. У цей період об'єкт права інтелектуальної власності

користується тимчасовою охороною (2-3 роки), протягом якого правовласники нематеріальних активів займаються розмноженням новоствореної селекційної продукції. Тому вважаємо за доцільне відобразити зазначені об'єкти в обліку таким чином:

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків з обліку створення нових сортів енергетичних культур у науково-дослідних господарствах

| № | Зміст операції | Кореспонденція рахунків | |
|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|----------------------|
| | | Дебет | Кредит |
| 1. | Отримано асигнування з бюджету на розробку нематеріальних активів | 321 | 701 |
| 2. | Нараховано заробітну плату виконавцям науково-дослідних робіт | 801, 811, 823 | 66 |
| 3. | Проведено відрахування на соціальні заходи від заробітної плати | 801, 811, 823 | 65 |
| 4. | Видано зі складу матеріали та спеціальне обладнання для виконання науково-дослідних робіт | 801, 811, 823 | 20, 235, 238, 239 |
| 5. | Сплачено збір за дії, пов'язані з охороною прав на об'єкти нематеріальних активів | 801, 811, 823 | 364 |
| 6. | Списано в кінці звітнього періоду витрати на розробку нематеріальних активів на фінансовий результат | 431, 432 | 801, 811, 823 |
| 7. | Оприбутковано нематеріальні активи, створений власними силами | 12 | 401 |
| 8. | Нематеріальні активи, які знаходяться на державній реєстрації та не введені в експлуатацію | 143 | 401 |
| 9. | Отримано охоронний документ на право власності нематеріальних активів і введено в експлуатацію та списано суми за незавершеними капітальними видатками | 12 401 | 401 143 |
| 10. | Оприбутковано патенти, свідоцтва, отримані в результаті створення нематеріальних активів | 08 | – |

1. Для науково-дослідних господарств, які фінансуються з бюджету, невведені в експлуатацію нематеріальні активи обліковуються на субрахунку 143 «Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію нематеріальними активами». Кореспонденція рахунків буде такою:

Д-т 143 «Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію нематеріальними активами»

К-т 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами»

У таблиці 1 наведено облік створення нових сортів енергетичних культур у науково-дослідних господарствах бюджетного фінансування.

Кінцевим етапом є реєстрація сорту рослин у Державному реєстрі. Крім того, протягом терміну чинності патенту патентовласник зобов'язаний у встановлений термін сплачувати патентному відомству мито за підтримку об'єкта в придатному для використання стані.

Основним первинними документами для взяття на облік новоствореного сорту рослин є патент – згідно із Законом України «Про охорону прав на сорти

рослин» від 21 квітня 1993 року № 3116 – XII. Патент надає власнику певні права, що наведено на рис. 2.

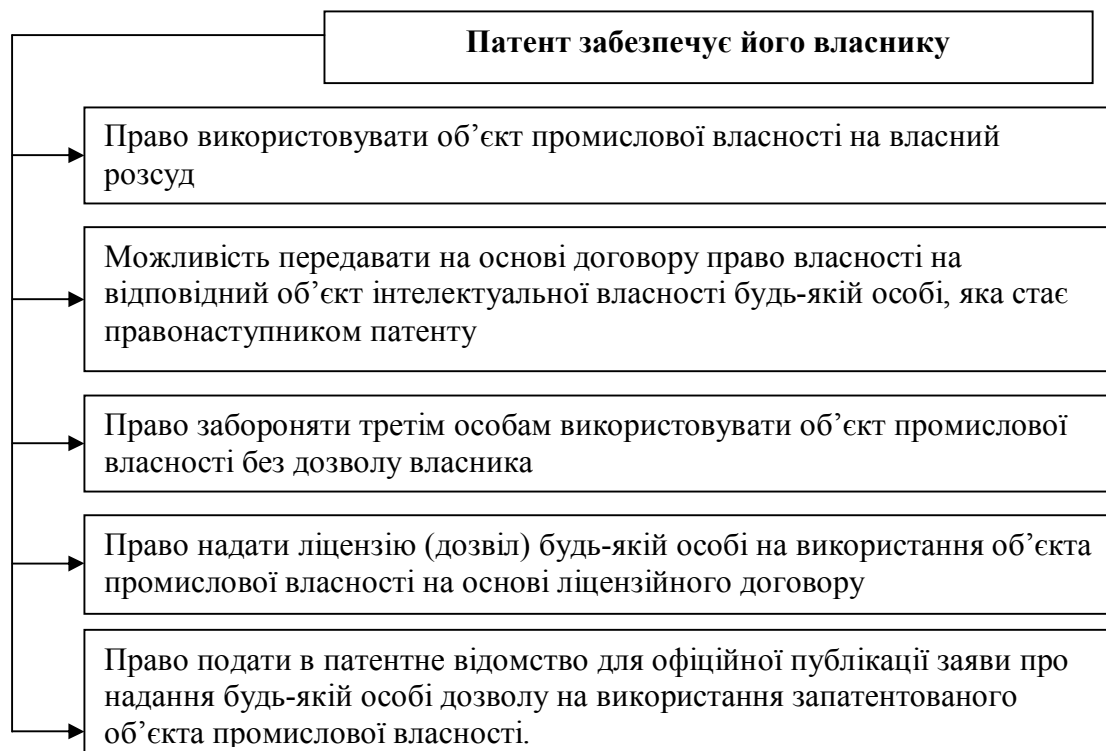


Рис. 2. Права власника патенту

Отриманий патент є своєрідною визнаною законом монополією його власника, але патентовласник може надавати право на використання запатентованого об'єкта будь-якій особі на основі ліцензійного договору.

Ліцензійний договір – угода про передачу права власником (ліцензіаром) іншій особі (ліцензіату) дозволу (ліцензії) на використання об'єкта права інтелектуальної власності у обсягу й на умовах, визначених за взаємною згодою сторін з урахуванням вимог чинного законодавства» [6, с. 150].

На практиці використовують багато видів ліцензій, які передбачають різні права учасників. Але більшість науково-дослідних господарств Вінницької області використовують виключні та невиключні ліцензії.

Відповідно до Закону України «Про охорону прав на сорти рослин» за договором про виключну ліцензію ліцензіар передає право на використання сорту ліцензіату в певному обсязі, на визначеній території і в обумовлений строк, залишаючи за собою право використовувати сорт в частині, що не передається ліцензіату [2]. При цьому ліцензіар не має права надавати ліцензії на використання сорту іншій особі на цій же території в обсязі наданих ліцензіату прав. За договором про невиключну ліцензію ліцензіар передає право на використання сорту ліцензіату, залишаючи за собою право на використання сорту і надання ліцензій іншим особам [2].

Науково-дослідні господарства у праві надавати право користування новоствореними об'єктами інтелектуальної власності (сортами енергетичних культур) або ж продавати зазначені права іншим юридичним чи фізичним особам.

Під час використання нематеріальних активів, тобто надання невиключних прав, у науково-дослідних господарствах – правовласників ліцензійних договорів об'єктом обліку є дохід у вигляді роялті та паушального платежу.

Пропонуємо наступне відображення в обліку доходу, який виникає в результаті передачі у використання нематеріальних активів у підприємств-правовласників нематеріальних активів (табл. 2).

Таблиця 2

Облік операцій із роялті у ліцензіара (правовласника)

| № | Зміст операції | Кореспонденція рахунків | |
|---|--------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | Дебет | Кредит |
| 1 | Нарахування роялті (дохід) від використання нематеріального активу | 364 «Розрахунки з іншими дебіторами» | 713 «Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду», 741 «Інші доходи бюджетних установ» |
| 2 | Отримання суми роялті від передачі ОІВ за ліцензійним договором | 314 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень», 316 «Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду» | 364 «Розрахунки з іншими дебіторами» |

У користувачів нематеріальних активів при сплаті роялті виникають витрати (табл. 3).

Таблиця 3

Облік операцій із роялті у ліцензіата (користувача)

| № | Зміст операції | Кореспонденція рахунків | |
|---|----------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | Дебет | Кредит |
| 1 | Сплачено за ліцензійним договором щомісячний платіж | 675 «Розрахунки з іншими кредиторами» | 314 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень», 316 «Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду» |
| 2 | Відображено витрати за ліцензійним договором у вигляді щомісячних платежів | Рахунок витрат | 675 «Розрахунки з іншими кредиторами» |
| 3 | Нараховано ПДВ | 641 «Розрахунки за платежами і податками в бюджет» | 675 «Розрахунки з іншими кредиторами» |

Науково-дослідні господарства, як правовласники об'єктів права інтелектуальної власності, можуть продавати права на сорти рослин шляхом укладання виключних ліцензійних договорів (табл. 4).

Таблиця 4

**Облік продажу права власності на сорт рослин шляхом укладання
виключних ліцензійних договорів**

| № | Зміст операції | Кореспонденція рахунків | |
|---|---------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------|
| | | Дебет | Кредит |
| 1 | Надано виключне право на нематеріальний актив (сорт рослин) | 364 «Розрахунки з іншими дебіторами» | 12 «Нематеріальні активи» |
| 2 | Нараховано ПДВ | 364 «Розрахунки з іншими дебіторами» | 641 «Розрахунки за платежами і податками в бюджет» |
| 3 | Списано суму амортизації (зносу) нематеріального активу | 133 «Знос нематеріальних активів» | 122 «Інші нематеріальні активи» |
| 4 | Списано собівартість реалізованих необоротних активів, переданих виключних прав | 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами» | 122 «Інші нематеріальні активи» |
| 5 | Отримано оплату відповідно до договору | 321 «Реєстраційні рахунки» 323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги» | 364 «Розрахунки з іншими дебіторами» |
| 6 | Списано на фінансовий результат доходи від передачі виключних прав | 723 «Реалізація науково-дослідних робіт» | 432 «Результат виконання кошторису за спеціальним фондом» |
| 7 | Списано на фінансовий результат собівартість переданих виключних прав | 723 «Реалізація науково-дослідних робіт» | 432 «Результат виконання кошторису за спеціальним фондом» |

Висновки. Таким чином, енергетичні культури є джерелом створення біопалива, використання якого вирішує економічні, екологічні та енергетичні проблеми. Тому для науково-дослідних господарств постає завдання створення нових сортів енергетичних культур, використання яких забезпечить ефективний розвиток ринку біопалива в Україні.

Література

1. Жураковська І. Сучасний стан і тенденції бухгалтерського обліку створення об'єктів права інтелектуальної власності на підприємствах АПК / І. Жураковська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 32-37.
2. Закон України «Про охорону прав на сорти рослин» від 17.01.2002 р. № 2986-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://zakon1.rada.gov.ua>.

3. Калетнік Г. М. Оцінка енергетичних культур як сировини у біопаливній промисловості України / Калетнік Г. М // Вісник аграрної науки. – 2008. – № 6. – С. 70 - 75.

4. Калетнік Г.М. Розвиток ринку біопалив в Україні: монографія / Калетнік Г.М. – К. : Аграр. наука, 2008. – 461 с.

5. Калетнік Г. М. Розвиток ринку енергетичних культур для виробництва біоетанолу / Калетнік Г. М. // Агроінком. – 2008. – № 5 - 6. – С. 10 – 15.

6. Стрижак О.О. Інтелектуальна власність: Навч. посібник / О.О. Стрижак. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2007. – 216 с.

Summary

Accounting of right of property on the sorts of power cultures / I. Lepetan.

The method of account of creation of new varieties of power cultures, which are the basic component potential of biomass and registration of right of property on them, is considered in the article.

УДК 332.122:338.432

УПРАВЛІННЯ ЗЕМЕЛЬНИМИ ВЗАЄМОВІДНОСИНАМИ В СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ АПК РЕГІОНУ

Маколкіна О.В., асистент *

Вінницький національний аграрний університет

В статті представлено новий підхід до формування системи управління земельними взаємовідносинами в системі менеджменту АПК. Представлено аналіз сутності та основних функцій земельних відносин та формування принципів управління за визначеними показниками раціонального використання земель.

Ключові слова: земельні відносини, управління регіоном, принципи управління, показники раціонального використання джерел.

Вступ. Складність та гострота ситуації у вітчизняному агропромисловому

* Наук. керівник: Коляденко С.В., д.е.н., професор