

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ДОСЛІДЖЕННЯ ТА РОЗРОБКИ

Висвітлено основні проблемні аспекти організації обліку витрат на дослідження та розробки на підприємстві, як складової функції управління. Запропоновано способи розподілу витрат за етапами дослідження та розробок

Постановка проблеми. Основна функція бухгалтерського обліку – забезпечення менеджменту підприємства даними, необхідними для ефективного управління господарською одиницею, що визначається насамперед належно організованою методикою обліку витрат підприємства. Враховуючи той факт, що не існує конкретно запропонованої організації обліку витрат на дослідження та розробки, акцентування нашої уваги саме на дослідженні даного питання вважаємо найбільш доцільним.

Організація бухгалтерського обліку витрат – це складний комплексний процес, який включає крім відображення інформації на рахунках обліку у відповідності до нормативної бази, групування витрат за об'єктами обліку. При цьому необхідною вимогою є ведення обліку за їх видами, місцями виникнення, центрами відповідальності, носіями витрат.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання організації обліку витрат у своїх працях досліджували Бутинець Ф.Ф., Бачинський В.І., Валуєв Б.В. [1], Куцик П.О. [4, 5], Криштопа І.І. [3], Житна І., Рудницький В.С., Лазаришина І.Д., Манухіна М. [2] та Солодченко І., Цал-Цалко Ю.С. [10], Озеран В.О. та інші. Дослідження вчених сферовані на вирішення проблем обліку витрат у виробничих підприємствах. Тоді, як підприємства, які займаються дослідженнями та розробками нових видів продукції мають певні особливості діяльності, що має визначальний вплив на організацію обліку витрат на них. Проте питання організації обліку таких витрат залишились поза увагою наукових досліджень як вітчизняних, так і зарубіжних вчених.

Мета статті. Обґрунтування основних проблемних аспектів організації обліку витрат на дослідження та розробки на підприємстві, як складової функції системи управління.

Виклад основного матеріалу. Підприємство, яке займається дослідженнями та розробками має володіти своєчасною, достовірною, повною економічною інформацією, що формується у процесі ведення бухгалтерського обліку. Основа управління підприємствами – прямий і обернений зв'язок між суб'єктами та об'єктами контролю. Прямий зв'язок контролю забезпечує оцінку здійснення контролю з точки зору рівня впливу на об'єкт. Обернений зв'язок дозволяє якісно оцінити результат управлінських рішень. Облік витрат за їх видами є необхідною умовою сумового контролю за витратами, а облік витрат за місцями їх виникнення характеризує можливий напрямок організації їх обліку. У такому випадку відбувається її планування та нормування, а це необхідні умови для контролю та управління витратами.

Облік витрат на дослідження та розробки – сукупність робіт з групування і відображення у аналітичному розрізі матеріальних, трудових та інших ресурсів здійснених у звітному періоді. До нього відноситься: суцільне, безперервне, належне документування витрат; відокремлення витрат за видами та економічними елементами; визначення витрат за напрямками; групування витрат за об'єктами обліку; формування інформаційної бази для здійснення аналізу, контролю та управління.

На даний час проблеми організації бухгалтерського обліку та контролю витрат на дослідження і розробки у вітчизняній економіці залишаються все ще недостатньо дослідженими. З огляду на це, сьогодні важливо акцентувати увагу на таких основних проблемах:

- доцільність і способи розподілу витрат за етапами дослідження та розробки;
- методи обліку таких витрат;
- відображення інформації щодо цих витрат у звітності підприємства.

Дані недоліки в організації ведення обліку витрат на дослідження та розробки викликають труднощі з узагальненням інформації, нехтування окремими показниками. Як результат – зниження достовірності облікової інформації та неможливість ефективного управління.

Вивчення даних питань свідчить, що формування витрат на дослідження та розробки відбувається шляхом поєднання часткових результатів діяльності усіх структурних підрозділів. Тому, основне завдання організації їх обліку – виділення структурної одиниці, з тим щоб виділити центри витрат. Така побудова повинна відбуватися у чіткій відповідності до організаційної структури та до наявності самих підрозділів. Виділення центрів витрат дасть змогу згрупувати витрати за кожним підрозділом для групування витрат за їх призначенням, за видом нових видів продукції, за напрямом, що дозволить у подальшому чітко визначити їх суму.

При визначенні центрів витрат, слід зазначити, що кожне підприємство, здійснюючи розробку нового виду продукції, виконання робіт, надання послуг, провадить цей процес в умовах певної організаційно-виробничої структури, у зв'язку з цим центрами витрат можуть виступати як основні, так і допоміжні структурні підрозділи підприємства, разом з тим їх об'єднує цільове спрямування витрат, які виникають у таких підрозділах. Дане тлумачення хоч є дещо обширне, однак охоплює повністю можливості виділення центра витрат.

Основна мета здійснення обліку витрат на дослідження та розробки за центрами витрат, насамперед – це забезпечення інформації для проведення економічно обґрунтованого процесу визначення собівартості нового виду продукції.

На нашу думку, центрами витрат доцільно виділити або кінцевий продукт діяльності підрозділу (зокрема: дослідження і розробка нового виду продукції) або часткові операції, якщо є така можливість (вдосконалення продукції тощо). Проте, весь порядок організації облікових процесів спрямований на визначення собівартості нового виду продукції, а також контролю, аналізу та управління. Враховуючи це, виділення центрів витрат відбувається для задоволення кінцевої мети – достовірного визначення витрат на дослідження та розробки.

Для більшості підприємств характерними є такі способи створення нового виду продукції:

- 1) проведення науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт власними силами підприємства з метою: реалізації створеного об'єкта права інтелектуальної власності чи використання об'єкта права інтелектуальної власності для власних потреб;
- 2) замовлення створення об'єкта права інтелектуальної власності іншому підприємству.

У разі створення об'єкта права інтелектуальної власності в економічній літературі виділяють низку етапів процесу його створення з метою раціональної організації обліку витрат на таке створення. Так, дотримуючись вимог П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” І. Житна, М. Манухіна [2] та І. Солодченко [8] виділяють окремі етапи його дослідження та розробки.

Відповідно до положень Закону України “Про наукову та науково-технічну діяльність”, крім етапів проведення досліджень (наслідком якого може бути науковий результат) та розробки (наслідком якого може бути науково-прикладний результат), слід виділяти також етап створення об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, що може бути ідентифікований як актив у разі отримання науково-прикладного результату на етапі розробки.

Також слід зазначити, що стадія розробки об’єкта права інтелектуальної власності зазвичай виділяється як остання. Але з огляду на те, що підприємство створює нові види продукції з метою власного використання та продажу, останньою стадією доцільно визнати етап упровадження даного об’єкта у процес виробництва (надання послуг), що включатиме витрати на проведення тестування створеного об’єкта, його установку тощо. Тобто, окрім витрат, що мають місце на етапі дослідно-конструкторських робіт до вартості створення об’єктів права інтелектуальної власності слід відносити також витрати, що мають місце на етапі їх упровадження в поточне (індивідуальне, серійне, масове) виробництво.

Схема формування витрат на створення об’єктів права інтелектуальної власності підприємством в разі проведення науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт матиме вигляд, поданий нами на рис. 1.

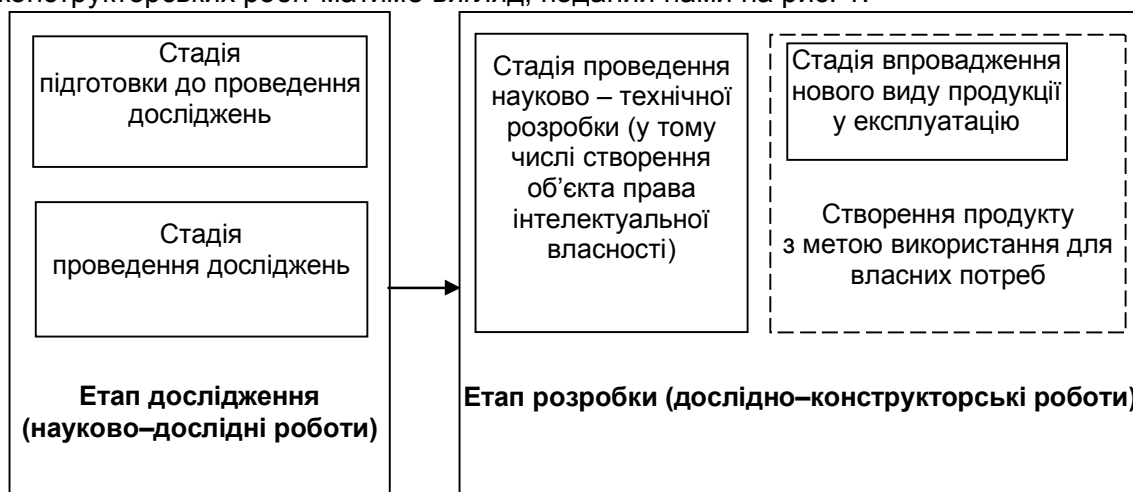


Рис. 1. Етапи формування витрат на створення нового виду продукції на промислових підприємствах

Стадія підготовки до проведення досліджень на підприємстві передбачає видання наказу про початок проведення науково-дослідних робіт (як правило прикладних), затвердження складу групи, що буде залучена до роботи, складання кошторисів витрат на проведення робіт і їх затвердження.

У свою чергу, на другій стадії з метою отримання нових знань, проводяться оригінальні дослідження, призначені головним чином для досягнення конкретної практичної мети чи виконання завдання. На даній здійснюється пошук, оцінка та кінцевий відбір альтернативних варіантів, продуктів, способів, процесів тощо, які є результатом наукової та практичної творчості людини – створення об’єкта права власності. Водночас об’єкти права інтелектуальної власності можуть набувати ознак нематеріального активу як результату розроблення нового продукту в тому разі, коли підприємство здійснює дослідно-конструкторські роботи.

Стадія проведення науково-технічного розроблення – використання отриманих результатів дослідження для планування та проектування нових чи значно удосконалених матеріалів, продуктів, приладів, процесів до початку їх

комерційного використання. На ній складається робочо-конструкторська і технологічна документація, призначена для виготовлення та випробування нового продукту. Закінчені дослідно-конструкторські та технологічні роботи виражаються в створених зразках нової техніки або нових виробів, у нових матеріалах, технологіях та інших науково-технічних нововведеннях (інноваціях). Після завершення робіт складається акт про приймання виконаних робіт з додаванням до нього передбачених документів (наукового звіту, комплексу технічної документації тощо).

Оскільки претендувати на володіння науково-технічною продукцією можуть виконавець і замовник (якщо такий є), то на практиці таке володіння регулюється угодою сторін, що враховує їхні інтереси. При цьому використання і розпорядження результатами робіт розглядаються сторонами окремо. Тому об'єкти права інтелектуальної власності (на які підприємство має виключні права або які воно одержало за ліцензійними договорами) є основою нового продукту, що у свою чергу є результатом розроблення.

З приводу захисту інтелектуальної власності зазначимо, що ті її об'єкти, які безперешкодно можуть сприйматися будь-якою зацікавленою особою (форма виробу, товарний знак тощо), підлягають правовій охороні на підставі отриманого патенту або державної реєстрації (перше стосується промислових взірців, а друге – брендів). А закриті для вільного "ознайомлення" нематеріальні активи (формули, рецепти, технології тощо) охороняються законом як комерційна таємниця.

Слід зазначити, що витрати на дослідження і розробку розглядаються здебільшого в контексті нематеріальних активів без врахування специфіки процесу створення, неоднорідного складу інтелектуальних продуктів, а також виду майбутнього активу. Тому, насамперед, необхідно визначитися із сутністю робіт, спрямованих на створення нової продукції. Цей процес умовно поділяється на два етапи: стадія дослідження; стадія розробки.

Дослідження та розробка – пов'язані між собою етапи, за якими немає законодавчо визначеної чіткої межі. Однак на практиці розмежувати ці два етапи досить складно. Безсумнівним є те, що розробка нового продукту потребує послідовного здійснення певних дослідно-конструкторських заходів. Етапи дослідження і розробки нового виду продукції охарактеризовано нами у табл. 1.

Таблиця 1. Етапи дослідження і розробки нового виду продукції

| Етап | Назва | Види робіт |
|------|---------------------------------|---|
| 1 | Дослідно-конструкторські роботи | <ul style="list-style-type: none"> – розробка технічних пропозицій, виконання розрахункових робіт та моделювання процесів – дослідження на патентну чистоту – розробка техніко – економічного обґрунтування, технічного завдання і планової документації – проектування і конструювання нового продукту – розробка і складання проектно-конструкторської та технологічної документації – виготовлення макету майбутнього виробу |
| 2 | Підготовчі роботи | <ul style="list-style-type: none"> – проектування спеціального інструментального оснащення – розробка технологічного процесу виготовлення спеціального інструментального оснащення – випробування матеріалів, інструментів тощо для виробництва нового виду продукції |
| 3 | Виготовлення пробного зразку | <ul style="list-style-type: none"> – виготовлення комплексу спеціального інструментального оснащення – виготовлення дослідного зразка нового виробу – випробування дослідного зразка нового виробу |
| 4 | Виготовлення установчої партії | <ul style="list-style-type: none"> – виготовлення установчої партії та прийняття рішення про серійне виробництво нового виробу |

Витрати на дослідження та розробку нових видів продукції, що виникають на кожному із зазначених етапів, доцільно групувати у розрізі витрат, наведених у табл. 2.

Таблиця 2. Групування та склад витрат на дослідження і розробки нового виду продукції

| <i>Етап</i> | <i>Витрати, пов'язані з виконанням робіт</i> |
|---------------------------------|---|
| Дослідно-конструкторські роботи | – витрати на проектування і конструювання нового виробу (у розрізі статей: матеріали, витрати на оплату праці і т.д.) |
| Підготовчі роботи | – витрати на проектування спеціального інструментального оснащення та розробку технологічного процесу його виготовлення – витрати на розробку і оформлення нормативів витрат – витрати на випробовування матеріалів, напівфабрикатів, інструментів і пристосувань для виробництва нових виробів |
| Виготовлення пробного зразка | – витрати на перепланування, перестановку і налагодження устаткування – витрати на виготовлення первісного комплекту спеціального інструменту і пристроїв для дослідного зразка продукції – витрати на виготовлення дослідного зразка |
| Виготовлення установчої партії | – витрати на виготовлення установчої партії |

Як вже вище було зазначено, конкретно визначених вимог до організації бухгалтерського обліку витрат на дослідження та розробки немає. Тому за результатами проведеного дослідження нами запропоновано до кожного виробу, що досліджується і розробляється, відкривати тему (замовлення), присвоювати визначений шифр, який проставляється в усіх документах зі списання матеріальних ресурсів і нарахування заробітної плати тощо, які до неї прямо відносяться. Також запропоновано номенклатуру статей витрат на дослідження та розробки і децю інші способи розподілу витрат за етапами дослідження та розробки.

Висновок. За результатами авторського дослідження, можна стверджувати, що на більшості підприємств, які досліджувались, побудова системи обліку, як функції управління не відповідає сформованій організаційній структурі підприємства та не забезпечує покладених на неї завдань накопичення, відображення та списання витрат на дослідження та розробки.

Обґрунтовано, що організаційна структура та технологічні умови здійснення досліджень і розробок є визначальними при організації обліку витрат на дослідження та розробки у розрізі охарактеризованих етапів за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності. У відповідних підрозділах (зокрема дослідно-конструкторських), де досліджуються і розробляються кілька виробів (тем), центрами витрат слід виділити кожен із таких виробів (тем). Відповідальні за процес дослідження та розробки за темою утворюють центри відповідальності першого порядку, керівники дослідно-конструкторського підрозділів – центри відповідальності другого порядку тощо. Чим вищий щабель управління, тим більше центрів відповідальності він буде об'єднувати.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Валуєв Б.І.* Деякі питання обліку інноваційних витрат і джерел їх покриття: концептуальний аспект / Б. Валуєв, О. Кантаєва // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 12. – С. 30 – 35.

2. Житная И. П. Учет затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы / И. П. Житная, М. Ю. Манухина // Вісник СХУ ім. В. Даля. – 2004. – № 3 (74). – С. 20 – 21.

3. Криштопа І.І. Облік витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи / І.І. Криштопа: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/15_APSN_2010/Economics/67862.doc.htm.

4. Куцик П.О. Облік і контроль витрат за центрами відповідальності / П.О. Куцик // Вісник Львівської комерційної академії. – Серія економічна. – Львів : вид-во “Коопосвіта”, 1999. – Вип. 6. – С. 254 – 258.

5. Куцик П.О. Організація контролю витрат в системі управління санаторно-курортними установами / П.О. Куцик, О. М. Чабанюк // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – № 3 (53). – С. 143 – 149.

6. Нападівська Л.В. Управлінський облік : [монографія] / Л.В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.

7. Україна. Закон. Про наукову і науково-технічну діяльність : від 13.12.1991 № 1978-12, із змінами та доповненнями : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

8. Солодченко І. Нематеріальні активи / І. Солодченко: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dtkk.com.ua/show/3cid0119.html>.

9. Турило А.М. Управління витратами підприємства : [навч. посіб.] / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.

10. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства : [навч. посіб.] / Ю.С. Цал-Цалко. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.