

ОБЛІК, ЗВІТНІСТЬ І КОНТРОЛЬ: ТЕОРІЯ, ПРАКТИКА

УДК 657.47

Куцик П. О., Сенчук Т. Я.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ДОСЛІДЖЕННЯ ТА РОЗРОБКИ: ПРАКТИЧНИЙ ПІДХІД

Розглянуто теоретичні аспекти організації обліку на підприємстві та визначено її передумови. Досліджено, що основою організації бухгалтерського обліку на підприємстві є формування облікової політики. Визначено основні завдання організації обліку витрат на дослідження та розробки. Обґрунтовано необхідність та запропоновано модель організації обліку витрат за центрами відповідальності з використанням робочого плану рахунків. Доведено доцільність розробки первинних документів і реєстрів обліку витрат на дослідження та розробки та подано їх перелік і характеристики.

Ключові слова: дослідження, розробки, витрати, організація обліку, облікова політика

Kutsyk P., Senchuk T.

ORGANIZATION OF COSTS ACCOUNTING FOR RESEARCH AND DEVELOPING: PRACTICAL APPROACH

The article is devoted to the consideration of the accounting theoretical aspects at the enterprise and their specified conditions. It is also investigated that enterprise accounting basis is to develop proper accounting policies. The main objectives of costs accounting for research and developing are determined. Costs accounting model for centers of responsibility with the use of working accounts plan is suggested. The expediency of primary documents and costs accounting registers development for researches is proved. The list and their characteristics are also presented.

Keywords: research, development, costs, accounting, accounting policy

1. Вступ

Витрати на дослідження та розробки є неоднозначною і специфічною обліковою категорією. Діюча практика обліку на підприємствах, що займаються створенням нових або значним вдосконаленням існуючих видів продуктів, свідчить про низький рівень організації обліку витрат на дослідження та розробки. Труднощі, які існують, пов'язані, насамперед, з нехтуванням такими витратами. У результаті нереально забезпечити формування об'єктивної та адекватної запитам управлінського апарату інформації про витрати на дослідження та розробки.

Ефективне управління інноваційними витратами, зокрема витратами на дослідження та розробки, повністю залежить від всебічного інформаційного забезпечення управлінських рішень, що охоплює сукупність первинних і зведених даних, організацію зі збереження накопиченої інформації, способи її подання та методи перетворень, правила організації бази даних, методика кодування й пошуку інформації. При цьому необхідно враховувати, щоб споживач отримував необхідну інформацію з мінімальними витратами на її підготовку.

Недоліки в побудові обліку призводять до його заплутаності, збільшення витрат на утримання облікового персоналу, створення умов для неналежного використання матеріальних цінностей та інших порушень.

Питання організації обліку на підприємствах різних галузей економіки як в цілому, так і за окремими об'єктами, досліджували вчені: В. В. Сопко [2], Р. Е. Островерха [4], С. А. Кузнецова [7], П. О. Куцик [11, 12], О. М. Мазуренко [10], О. М. Чабанюк [12], В. І. Чиж [8] та ін. Проте питання організації обліку витрат на дослідження і розробки вченими не розглядались взагалі або ж недостатньо.

Мета статті – розглянути теоретичні аспекти, вивчити практичний досвід і запропонувати напрями вдосконалення організації обліку витрат на дослідження та розробки як невід'ємної складової системи управління.

2. Організація обліку на підприємстві: теоретичний аспект

Етап організації є першим і найважливішим. Організація та методика бухгалтерського обліку визначають якість наданої інформації для загальної оцінки діяльності суб'єкта господарювання, скла-

дання фінансової та внутрішньої звітності. Облікова інформація повинна відповідати меті управління, бути корисною під час прийняття управлінських рішень в умовах недосконалості законодавчого поля, нестабільності розвитку ринку, економіки країни в цілому.

На думку Ф. Ф. Бутинця, організація бухгалтерського обліку – це система умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства і здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів і готової продукції. Організація бухгалтерського обліку – це цілеспрямована діяльність керівників підприємства по створенню, постійному впорядкуванню та удосконаленню системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів [1, с. 40].

Як зазначають В. В. Сопко і В. П. Завгородній, організація бухгалтерського обліку – це система методів, способів та засобів, які забезпечують його оптимальне функціонування та подальший розвиток [2, с. 4].

М. В. Кужельний зазначає, що найефективніше виконання функцій бухгалтерського обліку забезпечується комплексом заходів, які і визначають раціональну організацію обліку [3, с.302].

На наш погляд, під організацією обліку витрат на дослідження та розробки необхідно розуміти комплекс заходів зі встановлення порядку і методів збору, обробки, накопичення вихідної інформації про витрати на дослідження та розробки і здійснення контролю за виконанням кошторису витрат з метою прийняття управлінських рішень.

Раціональність та оптимальність бухгалтерського обліку як складної, багаторівневої системи, забезпечують не окремі операції або процедури, а системний підхід до організації як кожного облікового етапу, так і облікового

процесу в цілому, системне сприйняття, реєстрація та узагальнення облікової інформації [4, 11, 12]. Отже, організація обліку витрат на дослідження та розробки повинна бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації.

Передумовами належної організації обліку витрат на дослідження та розробки на досліджуваних підприємствах є: раціональна організація робіт в процесі проведення досліджень та розробок; обґрунтована класифікація досліджуваних витрат; вибір оптимальної за складом і обсягом облікової інформації, яка забезпечить реалізацію завдань, поставлених перед обліком досліджуваних витрат; розробка і запровадження удосконалених форм носіїв облікової інформації, найбільш адаптованих до структури, змісту та характеру інформації; розробка і запровадження раціональної схеми документообороту, що дозволить із найменшими затратами забезпечити своєчасне виконання поставлених завдань; розробка і запровадження раціональної техно-

логії вирішення облікових завдань, що уможливить злагоджене функціонування облікового механізму.

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, питання організації обліку стосується компетенції його власника або уповноваженого органу, відповідно до законодавства та установчих документів [5]. Оскільки не встановлено конкретних вимог, то процес побудови обліку можна вважати індивідуальним для кожного суб'єкта господарювання. Водночас потрібно враховувати особливості діяльності та організаційну структуру.

3. Формування облікової політики підприємства

Основою організації бухгалтерського обліку на підприємстві є облікова політика, яка, в свою чергу, є важливим інструментом системи управління. Тому основні положення щодо ведення обліку витрат на дослідження та розробки як окремого об'єкту необхідно зазначати в обліковій політиці підприємства.

Насамперед, на підприємстві приймають рішення про необхідність створення інноваційного продукту, що призводить до виникнення першого етапу – дослідження. Звісно, якщо в цьому є потреба. А успішні дослідження, як правило, переростають в наступний етап – розробку. Підготовка до проведення досліджень та/або розробок передбачає: видачу наказу про початок виконання дослідницьких (зазвичай прикладних) і/або проектно-конструкторських робіт, визначення етапів (стадій) і термінів, затвердження складу виконавців і керівника, який координуватиме процес, форму подання результатів, складання бюджету витрат.

Облік витрат на дослідження та розробки містить сукупність робіт з групування і відображення в аналітичному розрізі матеріальних, трудових та інших ресурсів, здійснених у звітному періоді в процесі створення інноваційного продукту. До нього належать:

- суцільне, безперервне, відповідне документування витрат;
- групування за центрами витрат (центрами відповідальності);
- накопичення витрат за етапами та видами виконуваних робіт;
- групування витрат за об'єктами обліку та калькуляційними статтями;
- розподіл непрямих витрат за інноваційними об'єктами;
- групування витрат за рахунками бухгалтерського обліку;
- формування інформаційного забезпечення для здійснення аналізу, контролю та управління.

Достовірність і точність визначення собівартості робіт, виконаних в результаті досліджень та розробок, безпосередньо залежить від побудови бухгалтерського обліку. Основні завдання, які необхідно реалізувати під час організації обліку досліджуваних витрат, зображені на рис. 1.

Зауважимо, що визначальний вплив на побудову обліку витрат на дослідження та розробку інноваційного продукту мають: спосіб виконання

робіт, пов'язаних з дослідженнями та розробками; організаційна структура підприємства й місце, яке в ній займають дослідження та розробки; характер етапів виконуваних робіт у процесі дослідження та розробки і їх послідовність; особливості досліджуваних витрат (зокрема, комплексність; періодичність виникнення витрат); результат, отриманий в ході досліджень і розробок.

залучення експертів з потрібних функціональних підрозділів. Третій варіант – наявність спеціально створеного підрозділу на підприємстві, за яким закріплюються певні проекти: науково-дослідний відділ, дослідно-конструкторське бюро, експериментальний відділ, лабораторія тощо. Такі підрозділи можуть або перебувати у складі виробничих цехів, або ж бути відокремленими. Відповідно, їх доціль-

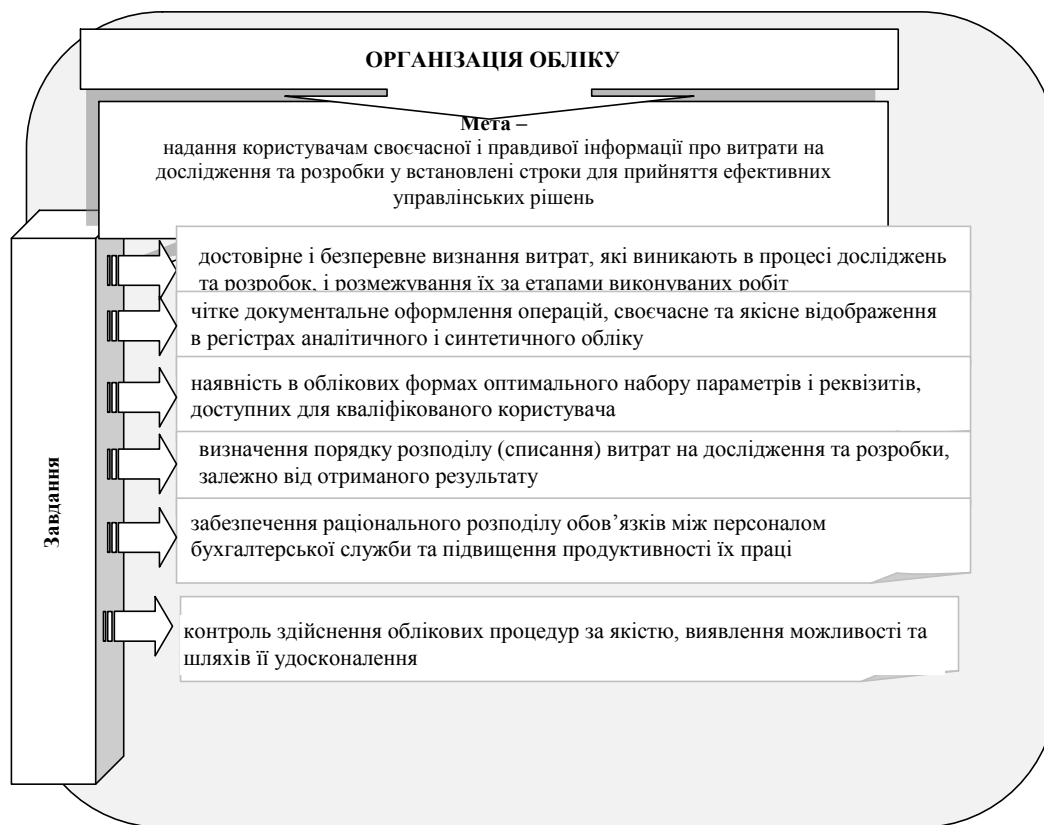


Рис. 1. Мета та завдання організації обліку витрат на дослідження та розробки

Дослідження та розробки можуть виконуватись власними силами підприємства або під замовлення – за договором сторонніми суб'єктами господарювання, що спеціалізуються на розв'язанні науково-технічних проблем та розробках (науково-дослідними інститутами, центрами, експериментальними заводами та ін.), для яких здійснення досліджень та розробок є основною діяльністю. Власне від способу створення інноваційного продукту (внутрішній чи зовнішній) залежить склад витрат і порядок формування його вартості.

У разі самостійного проведення підприємством досліджень та розробок на побудові обліку витрат позначаються склад виконавців, які ними займаються, а також підхід до організації роботи над інноваційним процесом. Зокрема, зазначені чинники впливають на рух інформаційних потоків про витрати на дослідження та розробки. Відтак, перший варіант передбачає участь окремих працівників, бригад, дільниць безпосередньо у процесі основного виробництва. Другий варіант полягає у формуванні тимчасової проектної групи шляхом

но ідентифікувати як окремі об'єкти обліку витрат. У даному випадку структура досліджуваних витрат є більш складною.

4. Організація обліку витрат за центрами відповідальності

Відсутність обліку за центрами виникнення витрат впливає на низький рівень їх контролю за центрами відповідальності й прийняття управлінських рішень. Удосконалення діючої практики обліку витрат на дослідження та розробку інноваційного продукту на досліджуваних підприємствах (на прикладі ПАТ "Іскра") повинно здійснюватися в напрямі організації обліку витрат у розрізі центрів витрат і центрів відповідальності (рис. 2). Це дасть можливість підвищити рівень достовірності й аналітичності про кожен підрозділ, який займається дослідженнями та розробками. Така побудова повинна відбуватися у чіткій відповідності до організаційної структури та наявності самих підрозділів.

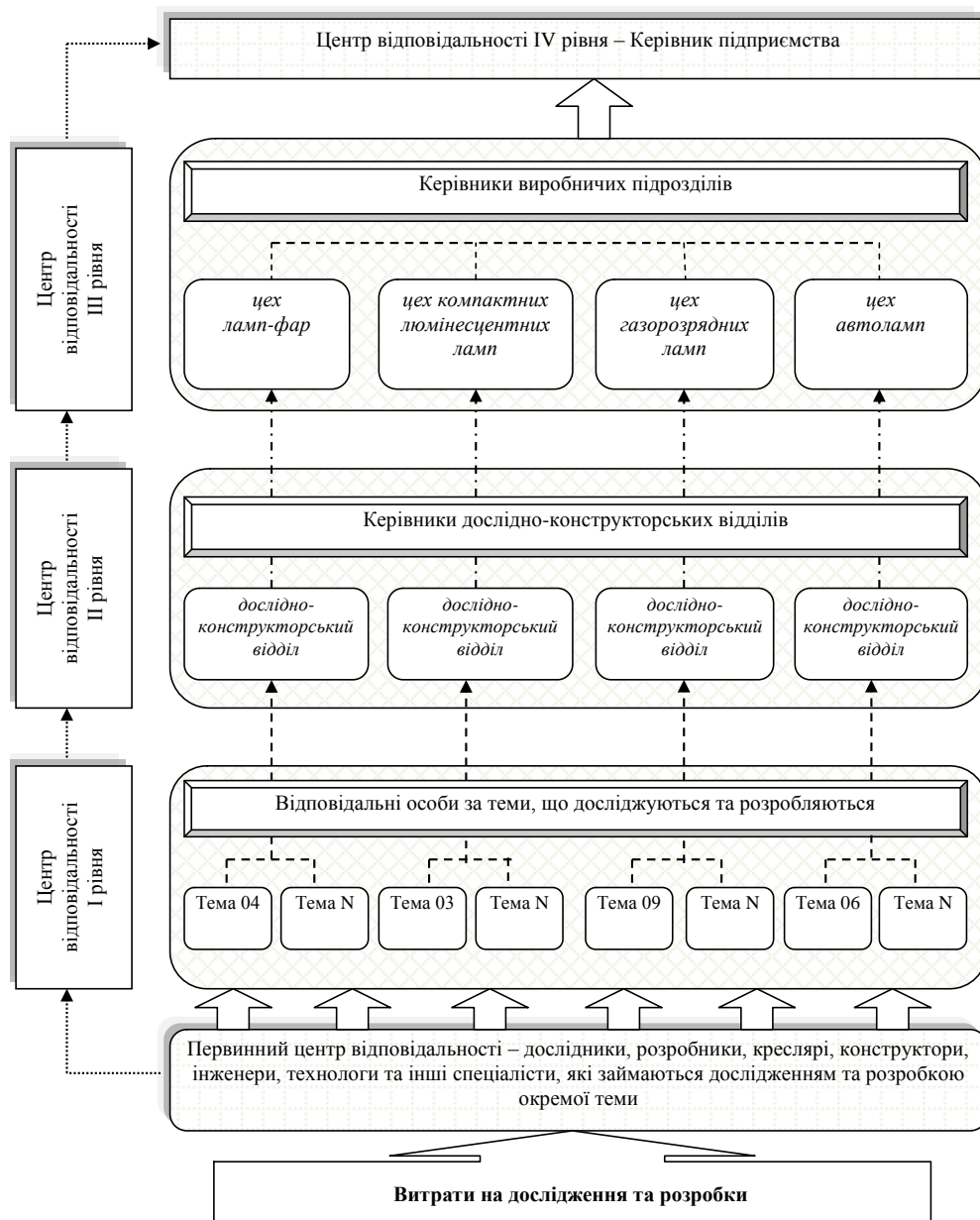


Рис. 2. Модель організації обліку витрат на дослідження та розробку за центрами відповідальності на ПАТ “Іскра”

Організація обліку витрат на дослідження та розробку за центрами відповідальності дозволить ефективніше виявляти причини відхилень фактичних витрат від планових, винуватців допущених перевитрат, розподіляти непрямі витрати між інноваційними продуктами, що створені у конкретному структурному підрозділі, й забезпечує інформаційні потреби менеджменту досліджуваних підприємств.

Виділення центрів відповідальності, як об’єктів обліку, надасть можливість здійснювати більш ефективний контроль за витратами на дослідження та розробку, оскільки це пояснюється досягненням взаємозв’язку між використаними ресурсами в центрі відповідальності та результатами діяльності їх керівників, а також полегшення контролю за

виконанням прийнятих рішень кожним центром відповідальності, посилить організацію самоконтролю суб’єктів за витратами.

Вважаємо, що центри відповідальності доречно поділити на п’ять рівнів, виходячи зі ступеня узагальнення інформації, яка від них надається. Найнижчим рівнем є первинний центр відповідальності, що уособлює початкове формування витрат на дослідження та розробку в розрізі робочих місць дослідників, розробників, креслярів, конструкторів, інженерів, технологів та інших працівників, які задіяні в процесі дослідження та розробки. На всіх робочих місцях встановлюється відповідальність перед особами, відповідальними за дослідження та розробку окремого інноваційного продукту (теми), які формують центр відповідальності першого рівня.

Другий рівень об'єднує інформаційні потоки, що йдуть від керівників дослідно-конструкторських відділів, згідно з дорученим колом виконуваних функціональних обов'язків, які, в свою чергу, звітують та отримують завдання (замовлення) від керівників виробничих підрозділів (цехів) – центрів відповідальності третього рівня. Четвертий рівень очолюється керівником підприємства і є найвищим, оскільки призначений для акумулювання інформації, отриманої з попередніх рівнів, аналізу прийнятих на них управлінських рішень з метою визначення ефективності понесених витрат на створення інноваційного продукту.

На основі схеми формування витрат на дослідження та розробки, зображеної на рис. 2, будується система аналітичного обліку з багатоступінчастою структурою, що дає змогу отримати потрібну інформацію щодо величини витрат для кожного місця їх виникнення, а також дослідно-конструкторського відділу підприємства.

Як слушно зауважив В. В. Гик, розукрупнення об'єктів обліку витрат, а також збільшення їх числа, залежно від завдань управління, дозволить значно удосконалити систему обліку витрат на інновації [6].

Вважаємо, що досліджувані витрати, які виникають в процесі створення інноваційного продукту, повинні фіксуватися у системі обліку в розрізі двох основних етапів, таких як дослідження та розробка. А в межах розробки необхідно виокремлювати окремі підетапи – комплекси однорідних робіт. По-перше, це пов'язано зі спрямованістю етапів життєвого циклу інноваційного продукту: дослідження мають наукову спрямованість, а розробки – технічну. Як наслідок – різний характер, ступінь ризику та рівень складності виконуваних робіт, а також ресурсна витратність кожного етапу, яка може значно варіюватися. По-друге, термін створення інноваційного продукту може бути доволі тривалим. Відображення в обліку досліджуваних витрат в цілому за темою не дасть змоги оцінити економічну ефективність понесених витрат у ході виконання робіт і своєчасно приймати рішення щодо їх фінансування. По-третє, результат, отриманий в процесі дослідження, в подальшому може бути використаний як основа для декількох розробок. У даному випадку необхідно чітко розмежовувати витрати з метою визначення собівартості конкретного інноваційного продукту. По-четверте, роботи над інноваційним проектом на етапах (підетапах) дослідження та розробки можуть виконуватися не одним структурним підрозділом підприємства. В таких умовах принцип поетапного накопичення досліджуваних витрат є особливо актуальним. Хоча на досліджуваних нами підприємствах не спостерігається формування витрат на дослідження та розробку одного

інноваційного продукту за участі різних підрозділів.

Відтак, необхідною умовою аналізу, контролю й управління витратами на дослідження та розробки на підприємствах є їх групування за етапами виникнення. Практичне впровадження цього підходу до організації обліку сприятиме чіткій локалізації витрат на дослідження та розробки; підвищить аналітичність та інформаційні можливості обліку для прийняття оперативних рішень керівництвом, зокрема, посилить управлінський вплив на розмір і доцільність досліджуваних витрат на різних етапах. Враховуючи довготривалість та ряд специфічних стадій, які проходить інноваційний продукт, за об'єкт обліку доцільно брати витрати конкретного етапу (підетапу).

Кінцевим результатом проведення досліджень та розробок на підприємствах може бути як створення інноваційного продукту, так і відсутність такого результату. Тому під час організації обліку необхідно враховувати форму та вид створеного активу. Від цього залежатиме порядок розподілу і списання понесених витрат за окремими об'єктами, що виникають в результаті завершення досліджень та розробок.

5. Практичний підхід до розробки робочого плану рахунків

З метою групування даних бухгалтерського обліку необхідно розробляти робочий план рахунків як один з елементів облікової політики підприємства. Сукупність бухгалтерських рахунків визначає структуру облікової інформації, на основі якої будуть прийматись управлінські рішення.

Розробка робочого плану рахунків в частині відображення витрат на дослідження та розробку інноваційного продукту залежить від мети формування інформації, її призначення та обсягу, заданого користувачами для прийняття відповідних управлінських рішень. В основу побудови робочого плану рахунків витрат на дослідження та розробки на досліджуваних підприємствах варто покласти сукупність показників внутрішньої і зовнішньої звітності, формування якої він призначений забезпечити, беручи до уваги специфіку виконуваних робіт і організаційну структуру підприємства.

Комплексність витрат на дослідження та розробки обумовлює важливість деталізації рахунку, на якому вони обліковуватимуться. З одного боку, рівень деталізації відомостей про досліджувані витрати майже не обмежується, а з іншого, надмірна деталізація призводить лише до ускладнення та громіздкості облікових робіт. Тому, при деталізації рахунків бухгалтерського обліку витрат на дослідження та розробку інноваційного продукту потрібно слідкувати за її оптимальністю.

Важливою передумовою побудови робочого плану рахунків для відображення витрат на дослідження та розробку інноваційного продукту є визначення кількості рівнів узагальнення інформації. При формуванні робочого плану рахунків застосовується метод послідовного групування об'єктів обліку та виділення їх вертикальної (ієрархічної) і горизонтальної (інформаційних зв'язків) структури. Рахунки аналітичного обліку слід відкривати до син-

Як зазначає С. А. Кузнєцова, первинний документ повинен нести в собі весь спектр необхідної системі управління облікової інформації щодо факту господарського життя, який у ньому фіксується [7]. Зокрема, В. І. Чиж наголошує, що бухгалтерська первинна документація по реєстрації фактів господарської діяльності підприємства при реалізації інноваційного проекту повинна відображати спрямованість витрат на досягнення характеристик і

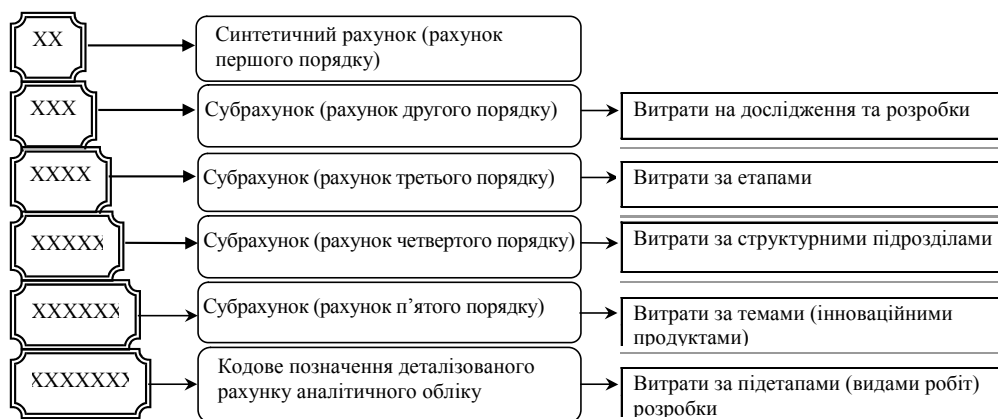


Рис. 3. Структура кодів рахунків бухгалтерського обліку витрат на дослідження та розробку інноваційного продукту

тетичних рахунків фінансового обліку шляхом ієрархічного додавання до коду послідовних цифр. Кожному номеру відповідатиме певна назва класифікаційного групування (рис. 3).

Основне призначення Робочого плану рахунків полягає у забезпеченні ведення аналітичного обліку таких витрат за напрямками, які необхідні для управління ними (за центрами відповідальності, створюваними видами інноваційних продуктів, етапами (підетапами) виконання робіт).

6. Підходи до розробки первинних документів і реєстрів обліку

Результати проведених досліджень підтверджують відсутність на законодавчому рівні типових форм первинних документів і реєстрів для облікового відображення витрат на дослідження та розробки. Відповідно пріоритетним напрямом вдосконалення організації обліку досліджуваних витрат є підвищення інформативності та розробка первинних документів і реєстрів обліку.

Початок організації облікового процесу полягає в спостереженні та відображенні господарських операцій у носіях первинної облікової інформації – у документуванні. Тобто, витрати, які виникають в процесі досліджень та розробок, підлягають суцільному та безперервному оформленню відповідними первинними документами. Без належно оформленого документа не може бути бухгалтерського запису, від нього залежать повнота і достовірність облікової інформації для користувачів. Документи мають практичне значення для попереднього і подальшого контролю за виконанням робіт у процесі досліджень та розробок, дотриманням виконавчої дисципліни.

результатів етапів інноваційного проекту, об'єм і структуру виконуваних робіт [8, с. 275].

Кожний первинний документ, складений у момент проведення господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення, повинен містити реальні відомості для групування витрат на дослідження та розробки за окремими параметрами. З одного боку, обсяг інформації повинен бути достатнім, щоб забезпечувати потреби бухгалтерського обліку й інших функцій управління, що використовують облікову інформацію. З іншого – одержання надлишкової інформації збільшує вартість облікових робіт і перенасичує облік непотрібними показниками. Це уповільнює одержання необхідної інформації і ускладнює розробку оптимальних рішень, тому “факти господарського життя підлягають реєстрації лише у тому обсязі, який дозволяє здійснювати управлінський вплив на господарські процеси” [9, с. 33].

На досліджуваних підприємствах носіями первинної облікової інформації, що підтверджують понесення витрат на дослідження та розробки, є: накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, лімітно-забірна картка, таблиць обліку використання робочого часу, розрахунково-платіжна відомість, акт передання малоцінних необоротних і швидкозношуваних активів у користування, звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, акт виконаних робіт (наданих послуг), бухгалтерська довідка, розрахунок та інші. В загальному, як показали результати досліджень, для первинного відображення витрат на дослідження та розробки в момент їх виникнення можна використовувати діючі форми документів. Але за умови їх доповнення певними реквізитами. Лише тоді існуюча система документування відповідати-

ме потребам формування повноцінної інформації. Як наслідок, спроститься процедура ідентифікації досліджуваних витрат шляхом їх виокремлення із загальних, і розширяться можливості аналітичного обліку.

Встановлення додаткових спеціальних реквізитів у носіях первинної облікової інформації з використанням систематизованого кодування найважливіших показників сприятиме підвищенню контролю за строками складання й обробки документів, а також персоніфікації відповідальності за здійснення витрат при виконанні робіт в процесі досліджень та розробок. Показники, що підлягають кодуванню, залежать від організаційної структури підприємства, особливостей досліджуваної облікової категорії, вимог до інформації з боку адміністративно-управлінського апарату. Всі первинні документи повинні складатися з обов'язковим кодуванням, що забезпечить облік за статтями витрат і за об'єктами калькулювання. На нашу думку, доцільним є кодування підрозділів підприємства (як центрів відповідальності), які займаються дослідженнями та розробками; видів інноваційних продуктів; етапів виконуваних робіт. Зокрема, з метою правильного відображення інформації зі списання ресурсів, що використовуються в процесі створення інноваційного продукту, й здійснення контролю за формуванням його собівартості, вважаємо за необхідне на окремі дослідження та розробки відкривати теми (замовлення) з присвоєнням кожній певного коду (шифру), який проставлятиметься в усіх первинних документах. У свою чергу, це дозволить уникнути розпорошення ресурсів між декількома проектами, роботи над якими виконуються одночасно.

Для здійснення контролю за раціональністю витрачання ресурсів на роботи в процесі досліджень та розробок і закріплення відповідальності за їх розмір за відповідальною особою, вважаємо цілком логічним запровадження звітності в розрізі окремих дослідно-конструкторських відділів. При цьому, склад, строки та періодичність подання такої звітності самостійно встановлюють на досліджуваних підприємствах.

У процесі створення інноваційного продукту перехід до кожного наступного етапу (підетапу) повинен відбуватись після остаточного завершення попереднього. Оскільки жодним нормативно-правовим актом не передбачено регламентованої документації, якою оформляється закриття (списання) суми накопичених витрат у розрізі етапів дослідження та розробки, нами розроблено Акт закриття етапів (підетапів) дослідження та розробки інноваційного продукту. Запропонований носій первинної облікової інформації є підставою для закриття (списання) накопичених витрат за окремим етапом і відображення даної операції на рахунках обліку.

Кожного місяця на основі носіїв первинної облікової інформації на окремих аналітичних рахунках повинні формуватися відомості за кожною з калькуляційних статей про всі понесені витрати за етапами дослідження та розробки, а також їх закриття. Тому інформація про досліджувані витрати, що міститься у прийнятих до обліку первинних

документах, підлягає реєстрації та групуванню в облікових реєстрах як передумова одержання потрібної результативної інформації.

З урахуванням пропозицій щодо організації обліку досліджуваних витрат, нами розроблено та запропоновано для використання на підприємствах, які займаються дослідженнями та розробками: реєстр обліку витрат на етапі дослідження/розробки; реєстр обліку витрат за успішно закритими етапами; відомість обліку витрат на етапі дослідження/розробки за темами; відомість обліку витрат за успішно закритими етапами у розрізі тем; відомість обліку витрат на етапі дослідження/розробки за підрозділами; зведена відомість обліку витрат на етапах дослідження та розробки.

Вважаємо, що з метою формування коректної інформації та здійснення контролю реєстр обліку витрат на етапі дослідження/розробки повинен відповідати таким вимогам: охоплювати період часу створення інноваційного продукту; групувати інформацію про витрати в розрізі етапу дослідження та етапу розробки; формуватися за центрами виникнення витрат в розрізі видів інноваційних продуктів (тем); накопичувати витрати за встановленою номенклатурою статей калькуляції та підетапами виконуваних робіт в процесі розробки; відображати напрямки закриття (списання) витрат. Реєстр обліку витрат за успішно закритими етапами надає інформацію у розрізі тем.

Відомості про витрати, відображені в реєстрах обліку, підлягають подальшому групуванню та систематизації у відомостях обліку витрат на дослідження та розробки за темами і дослідно-конструкторськими відділами виробничих підрозділів. Відомості відкриваються за дослідно-конструкторським відділом кожного виробничого підрозділу, в складі якого він існує, на всі види інноваційних продуктів, над якими виконуються роботи, відповідно до передбаченої номенклатури статей витрат. Вони призначені для збору інформації в розрізі дослідно-конструкторських відділів, а також в цілому по підприємству.

Внесення інформації з відомостей до зведеної відомості обліку витрат на етапах дослідження та розробки є завершальним етапом.

Розроблені реєстри та відомості призначені для безпосереднього обліку витрат на дослідження та розробки в аналітичних розрізах – за кожним етапом (підетапом), інноваційним продуктом та структурним підрозділом для цілей управління. Вони є інструментом системного, своєчасного і повного відображення понесених витрат на дослідження та розробки і їх закриття (списання) на відповідні рахунки.

Узагальнену інформацію про суму фактично понесених витрат у процесі створення інноваційного продукту в розрізі калькуляційних статей і етапів (підетапів) виконуваних робіт пропонуємо відображати в картці аналітичного обліку витрат на дослідження та розробки. Після завершення всіх робіт на підставі даних картки витрат визначають фактичну собівартість інноваційного продукту шля-

хом підсумовування загальних витрат, понесених з моменту початку досліджень.

Документування витрат, понесених у ході дослідження та розробки, облікова реєстрація і складання внутрішньої звітності організовані як системна послідовність логічно взаємопов'язаних між собою операцій облікового процесу, підпорядкованих потребам управлінського персоналу.

7. Висновки

Отже, раціональна організація обліку витрат на дослідження та розробки сприяє формуванню оптимальної за складом й обсягом інформації з відповідним рівнем деталізації, яка є важливою передумовою для пошуку шляхів підвищення ефективності управління інноваційними проектами. Розглянутий порядок формування й узагальнення витрат на дослідження та розробки за центрами витрат і центрами відповідальності з урахуванням організаційно-технологічних особливостей діяльності досліджуваних підприємств забезпечує отримання інформації про роботу структурних одиниць, дозволяє закріпити відповідальність за працівниками за виконання робіт, підвищити інформативність, корисність і точність даних для прийняття адекватних управлінських рішень. Використання реєстрів і відомостей обліку, розроблених на основі принципу поетапного накопичення витрат, які повністю адаптовані до сучасних інформаційних технологій, дає змогу в оперативному порядку контролювати та управляти процесом створення інноваційного продукту від моменту витрачання ресурсів до отримання кінцевих результатів та достовірно визначати його собівартість.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст] : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горещька. – Житомир : Рута, 2002. – 544 с.
2. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу [Текст] : підручник / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 412 с.
3. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.

4. Островерха Р. Е. Шляхи удосконалення організації обліку основних засобів / Р. Е. Островерха // Науковий вісник Національного університету ДПС України (Серія: Економіка, право). – 2009. – № 4 (47). – С. 133-140.

5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 999-XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

6. Гик В. В. Облікове відображення витрат на інновації у підприємствах будівельної галузі / В. В. Гик // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/16476/1/270-Gik-460-461.pdf>.

7. Кузнецова С. А. Організація облікової інформації в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання [Текст] : монографія / С. А. Кузнецова. – Мелітополь : МТД, 2008. – 224 с.

8. Чиж В. І. Стратегічний управлінський облік інноваційної діяльності / В. І. Чиж, О. О. Мазейкіна // Вісник Східноукраїнського національного університету імені В. Даля. – 2010. – № 11 (153). – Ч.1. – С. 271-277.

9. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] : науч. изд. / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

10. Мазуренко О. М. Організація обліку на підприємствах кондитерської галузі за центрами витрат і центрами відповідальності / О. М. Мазуренко // Торгівля, комерція, підприємництво : зб. наук. праць / [ред. кол.: В. В. Апопій, Ю. А. Дайновський, С. В. Скибінський та ін.]. – Львів : Львівська комерційна академія, 2009. – Вип. 10. – С. 144-148.

11. Куцик П. О. Організація впровадження інтегрованої системи обліку та звітності / П. О. Куцик // Торгівля, комерція, підприємництво : зб. наук. праць Львівської комерційної академії / [ред. кол.: В. В. Апопій, Ю. А. Дайновський, С. В. Скибінський та ін.]. – Львів, 2012. – Вип. 14. – С. 48-59.

12. Куцик П. Організація обліку в санаторно-курортних установах: управлінський аспект / П. Куцик, О. Чабанюк // Вісник Тернопільського національного економічного університету. Науковий журнал. – 2011. – Вип. 1. – С. 150-156.