УДК 457

О. О. Височан,
кандидат економічних наук,
Національний університет „Львівська політехніка”

ДОКУМЕНТУВАННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПІДГОТОВКУ ТА ОСВОЄННЯ ВИРОБНИЦТВА НОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

Характерною особливістю бухгалтерського обліку є, як відомо, безперервне і суцільне відображення фінансово-господарської діяльності організацій, підприємств і установ. При цьому обов’язкова умова облікових записів − підтвердження їх документами [1, с. 83].

Первинне спостереження в бухгалтерському обліку організовується з метою наступної переробки даних про досліджувані факти в інформаційні показники. В процесі спостереження: описують факти господарської діяльності; фіксують дані про них на матеріальних носіях; зберігають і передають дані для подальшої обробки в системі обліку [2, с. 90].

Можна виділити і дещо інші етапи первинного спостереження: оцінка і критерій відбору фактів господарського життя виходячи з цілей і задач обліку; однозначне тлумачення об’єктів і подій, які відображаються в бухгалтерському обліку; суміщення в часі оформлення спостереження і вимірювання факту господарського життя; форми контролю за спостереженням і передачею фактів господарського життя для подальшої їх обробки [3, с. 97].

Витрати на підготовку та освоєння виробництва нової продукції є комплексним видом витрат, тобто складаються з окремих елементів витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизація тощо), тому для їх фіксації доцільно використовувати типові форми первинних документів. При цьому основну увагу варто зосередити на узагальнюючих документах з обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції. Адже саме вони дають можливість визначити загальну величину таких витрат по кожному виду розроблюваної нової продукції, на кожному конкретному етапі підготовки та освоєння нової продукції в розрізі елементів витрат тощо.

Дослідження обліку витрат інноваційної діяльності, зокрема на сучасному етапі, набули досить широкого поширення. Вирішення проблем обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції запропоновано у роботах таких вчених-економістів, як Бородкін О. С., Бутинець Ф. Ф., Воронова М. О., Гнилицька Л. В., Кантаєва О. В., Крупка Я. Д., Кузьмінський Ю. А., Озеран В. О, Пустовит А. В, Пушкар М. С. та інші. В цілому дослідження стосуються вирішення питання зняття невизначеностей в обліку витрат, які визнаються в процесі здійснення інноваційної діяльності, низки організаційно-методичних аспектів їх оцінки, фінансування, розподілу та списання в частині підготовки і освоєння виробництва нової продукції тощо.

Аспекти документування обліку таких витрат розглянуті лише загальними твердженнями щодо пристосування існуючих документів до потреб обліку інноваційних витрат.

У зв’язку з цим варто звернути увагу на праці окремих ще радянських науковців, що у своїх працях доволі детально досліджували проблеми документування витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції. Питання документального забезпечення системи обліку витрат на освоєння нових видів продукції розглянуто в роботі К. С. Саєнка на прикладі одного з ярославських заводів, на якому розробкою нової продукції займається науково-технічний центр (НТЦ). Основою первинного обліку таких витрат є замовлення, яке відкривається на кожну тему Комплексного плану розвитку науки і техніки. В розрізі замовлень ведеться „Відомість витрат по НТЦ”, яка заповнюється на основі групувальних (розшифровка витрат матеріалів по НТЦ, розхід матеріалів на виробництво по НТЦ, відомість розподілу заробітної плати за кореспондуючими рахунками тощо) і накопичувальних (відомості розподілу заробітної плати, дані загального сектору бухгалтерії про нараховану амортизацію основних засобів та знос МШП тощо) документів, що відображають витрати на освоєння [4, с. 52 – 56]. Останні формуються виходячи з даних первинних документів за трьома напрямками: матеріальні ресурси − лімітно-забірні картки, вимоги, акти списання матеріальних цінностей з під звіту; трудові ресурси − табель обліку робочого часу; фінансові ресурси − довідки бухгалтерії.

Пропонується щомісячно суми витрат за статтями калькуляції на освоєння нових виробів заносяться до „Картки обліку витрат за темами Єдиного фонду розвитку науки і техніки”. Однак такі форми документів є застарілими та потребують адаптації до сучасних умов організації бухгалтерського обліку на підприємстві (наприклад, не існує Єдиного фонду чи Комплексного плану розвитку науки і техніки).

Л. Гнилицька розглядає практику документування витрат через призму розподілу, що склалася з

підготовки і освоєння виробництва нової продукції на різних етапах робіт.

А. Пустовит формує систему облікової документації витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції виходячи з поділу інноваційного процесу на етапи, використовуючи при цьому лише первинні документи та упускаючи їх зведені аналоги.

Картку обліку витрат і результатів упровадження заходів з нової техніки як узагальнюючого документа на досліджуваній ділянці обліку пропонує вести і О. С. Бородкін. До неї записується така інформація: загальні відомості про об'єкт, найменування об'єкта або заходу; модель, тип або марка; дата і номер акту про введення в експлуатацію або впровадження; це впровадження; затрати на впровадження; джерела відшкодування затрат і результати впровадження.

Мета дослідження – визначення основних аспектів документування обліку на підготовку та освоєння виробництва нової продукції, побудова процесу документообігу з врахуванням етапів підготовки та освоєння виробництва нової продукції на підприємстві. Для досягнення поставленої мети потрібно вирішити низку завдань:

– визначити основні функції документування у співвідношенні з обліком витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції;

– розглянути порядок здійснення документування витрат на підготовку та освоєння виробництва на підприємстві;

– представити номенклатуру первинних документів з обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції;

– запропонувати узагальнюючі документи для ведення обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції.

Первинною одиницею бухгалтерського спостереження є факт господарської діяльності[1], який варто відрізняти від господарської операції, тому що остання є поняттям дещо вужчим, оскільки стосується виключно цілеспрямованих дій для досягнення чітко окреслених результатів.

У той же час факт господарської діяльності охоплює увесь спектр об'єктів і явищ первинного бухгалтерського спостереження незалежно від того (знос основних засобів та нематеріальних активів, втрати від стихійних лих, втрата ТМЦ своїх споживчих якостей тощо).

Факт господарської діяльності призводить до зміни в обсягах та структурі господарських засобів суб'єкта господарювання, джерел їх утворення, доходах та витратах, що чинить певний вплив на майновий стан підприємства.

Основними атрибутами документу як основи інформаційного забезпечення системи бухгалтерського обліку підприємства є: функції; вимоги; реквізити; ознаки та значення.

Функції бухгалтерських документів є визначальними під час їх розробки та впровадження у документообіг підприємства (рис.1).

Інформаційна функція полягає в тому, що причиною появи будь-якого документа є фіксування інформації та її зберігання [5, с. 152]. Як вірно зауважує Є. А. Мізіковський: „документація слугує основою для ведення не лише всіх видів господарського обліку, але й інформаційною базою інших функцій системи управління: розрахунку планових (нормативних) показників виробництва, продаж, собівартості, прибутку; лімітування (нормування) виробничого споживання матеріальних, паливно-енергетичних, трудових ресурсів" [6, с. 275]. Сучасна інформаційна система – це складний апаратно-програмний комплекс, у джерел якого знаходиться первинний обліковий документ, який відображає бізнес-процеси економічного суб'єкта. За деякими зарубіжними оцінками, через два тижні простою інформаційних систем у 75% компаній втрата функціонування стає критичною або повною. Втрата баз даних у 80% компаній призводить до їх банкрутства.

Контрольну функцію забезпечує постійне спостереження за рухом матеріальних, трудових і фінансових

Рис. 1. Функції бухгалтерської документації

[1] В деяких джерелах замість поняття „факт господарської діяльності" використовують синонімічні „економічна подія", „факт господарського життя"

ресурсів, використаних в процесі підготовки та освоєння виробництва нової продукції в режимі економії. Таким шляхом здійснюється контроль за збереженістю майна та виявляються факти зловживань з боку матеріально відповідальних та інших посадових осіб підприємства. Суб'єкт, що підписує бухгалтерський документ, несе персональну відповідальність за вчинені ним дії, що максимізує ефективність функціонування системи контролю на підприємстві. Документи є також важливим джерелом контролю для зовнішніх і внутрішніх користувачів у процесі проведення аудиту діяльності економічного суб'єкту.

Попередній контроль здійснюється керівниками організації (керівник, головний бухгалтер, головний інженер, майстер тощо) під час підписання документів, оскільки, підписуючи документ, вони беруть на себе персональну відповідальність робітника, який підписав документ, за скоєні ним дії. Поточний контроль проводиться в процесі обліку і аналізу (оперативного) фінансово-господарської діяльності; в цілях поглиблення аналізу залучаються первинні документи. Наступний контроль здійснюється в основному в формі документальних ревізій, а також шляхом перевірки обліковими робітниками документів, які слугують основою для оформлення господарських операцій [6, с. 143 – 144].

Юридична функція – документ є письмовим доказом здійснення операції і підтверджує її законність. Він містить дані, необхідні для отримання повного уявлення про здійснений факт господарської діяльності і забезпечують доказовість останнього.

Документи використовуються судовими органами під час розгляду господарських суперечок і в процесі розслідування та судового розгляду окремих категорій кримінальних справ, − в частині злочинів у сфері економіки. Первинні документи завжди відіграють роль арбітра чи судді під час доказу не просто фактів здійснення господарських операцій, а підтвердження набуття однією стороною прав, а другою – обов'язків. Для здійснення контролю використовується й синтезована інформація, але її теж побудовано на даних первинних документів [7, с. 164].

Аналітична функція бухгалтерських документів з обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції стосується визначення низки показників, які входять до комплексного аналізу господарської діяльності. Це, зокрема розрахунок економічного ефекту від впровадження нової техніки, аналіз використання коштів на підготовку і освоєння виробництва нової продукції, аналіз виконання загального кошторису витрат, пов'язаних зі здійсненням інноваційної діяльності тощо.

Комунікативна функція виявляється під час організації зв'язку між різноманітними суб'єктами господарювання (кредитування процесу підготовки та освоєння виробництва нової продукції; виконання НДДКР сторонньою організацією та ін.), підприємством і державою (подання фінансової та статистичної звітності стосовно інноваційної продукції), окремими посадовими особами всередині підприємства (інформаційні потоки між бухгалтерією та службою технічного контролю, планово-економічним відділом, лабораторією та ін.) тощо. Ефективність виконання документацією цієї функції напряму залежить від якості затверджених на підприємстві графіку документообігу (у вигляді додатку до Наказу про облікову політику), розділу „Взаємовідносини (службові зв'язки)" Положення про бухгалтерську службу, посадових інструкцій працівників бухгалтерії та інших службових осіб та дієвості системи контролю за їх дотриманням.

Управлінська функція бухгалтерських документів на ділянці обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції зводиться до забезпечення максимально ефективного управління інноваційною діяльністю підприємства (вибір джерел фінансування, забезпечення максимально раціонального розподілу витрат, визначення економічного ефекту від впровадження заходів з НТП) у межах стратегічного розвитку останнього. Особливо це стосується узагальнюючих документів, оскільки саме вони є продуцентом найбільш цінної інформації для менеджерів середньої та вищої ланок.

Історична функція реалізовується після передачі документів для збереження в архів. Далі вони формують масив інформації, який корисний насамперед в плані акумуляції досвіду та здійснення ґрунтовного дослідження розвитку певного об'єкту чи явища в часі (обсяг здійснених інвестицій в процес організування виробництва нової продукції, кількість впроваджених у господарську діяльність підприємства новітніх розробок тощо), що тісно пов'язано з аналітичною функцією.

Соціальна функція документів проявляється у формуванні за допомогою них відомостей важливих для суспільства. Це особливо актуально для процесу підготовки та освоєння виробництва нової продукції, оскільки переважна більшість продуктових інновацій спрямована на більш повне задоволення різноманітних потреб їх споживачів.

Виходячи з наведених функцій, необхідно здійснювати побудову документообігу та розробку і застосування документів з обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції.

Л. Гнилицька розглядає практику документування витрат через призму розподілу, що склалася з підготовки і освоєння виробництва нової продукції на різних етапах робіт. Таким чином, для кожного з етапу

підготовки і освоєння виробництва нової продукції (наприклад, проектування і конструювання виробу, виготовлення дослідного зразка тощо) необхідно застосовувати такі первинні документи, що відповідають потребам документообігу, виходячи з чинних типових первинних документів [8, с. 45].

Таким чином, номенклатура документів з обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції залежить від виду витрат (табл. 1).

Документообіг з обліку процесу підготовки та освоєння виробництва нової продукції охоплює усі центри виникнення таких витрат (рис. 2).

Як вже зазначалося, витрати на підготовку та освоєння нової продукції на підприємстві розглядають як одну із складову витрат на його інноваційну діяльність. Проте окремі дослідники пропонують відображати їх лише в накопичувальних і узагальнюючих документах, що застосовуються для обліку витрат інноваційної діяльності.

Зокрема, стосовно обліку витрат на інноваційну діяльність М. С. Пушкар пропонує узагальнити дані про витрати в картках аналітичного обліку, а саме, в Картці обліку витрат на інноваційну діяльність, де акумулюються витрати кожного місяця, а також наростаючим підсумком з початку року до закінчення і впровадження проекту в експлуатацію.

Картка містить наступні реквізити: код напряму діяльності, код плану науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт та інноваційного розвитку, код об'єкта, напрям та об'єкт інноваційної діяльності, перелік рахунків та суми, які формують витрати на інноваційну діяльність (по кредиту цих рахунків), сума витрат разом за місяць та сума витрат з початку впровадження.

На основі карток складається „Відомість витрат на інвестиційну діяльність за напрямами і витратами за кожен місяць". Відомість розкриває усі напрями інноваційної діяльності, що здійснюються на під-

Таблиця 1

Номенклатура документів з обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції

Найменування етапу	Документ-основа для початку етапу	Документ для групування витрат	Документ для підтвердження факту завершення етапу
Проектування і конструювання нового виробу, розробка і складання конструкторської документації	Тема (замовлення) на розробку	Картка аналітичного обліку у розрізі статей скороченої номенклатури	Акт прийняття-здавання виконаних робіт
Виготовлення дослідного зразка, випробування нового виробу	Замовлення на виготовлення	Картка аналітичного обліку у розрізі статей скороченої номенклатури	Здавальна відомість (накладна) про передавання обладнання (дослідного зразка)
Виготовлення установочної партії	Разове замовлення на виготовлення	Картка аналітичного обліку у розрізі повної номенклатури статей	Здавальна накладна

Рис. 2. Документообіг з обліку процесу підготовки та освоєння виробництва нової продукції

приємстві, суми по рахунках, що формують витрати за кожним з напрямів (з кредиту цих рахунків), суму разом за місяць, з початку впровадження − витрат в цілому та по окремих напрямах. Також відомість передбачає можливість обчислення структури витрат. Наведені дані про витрати на наукову та інноваційну діяльність за місяць і з початку впровадження зіставляють з кошторисами, визначають відхилення та причини їх виникнення. І витрати на підготовку та освоєння виробництва нової продукції обліковуються та відображаються в документах як складова частина витрат на інноваційну діяльність.

Особливості документування витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції, передусім, спостерігаються на етапі їх відображення в узагальнюючих, накопичувальних документах.

Наявні узагальнюючі документи з обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції дозволяють визначити суму витрат в цілому та на певну дату, коли фіксуються здійснені витрати. Проте вони не дозволяють визначити, які елементи витрат були здійснені на кожному з етапів підготовки та освоєння виробництва нової продукції.

Нами запропоновано форми зведеного документування щодо обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції в аспекті модифікації „Відомості поетапного обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції" та „Групувальної відомості обліку і списання витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції" відповідно до потреб фінансового обліку підприємства.

Під час проектування документів необхідно визначити реквізити-ознаки та реквізити-показники, що впливатиме на форму проектованого документу. В нашому випадку, реквізитами-ознаками є назва документа, назва підприємства, дата, назва розроблюваної продукції тощо; реквізитами-показниками – матеріальні затрати, всього витрат та ін.

Метою формування „Відомості поетапного обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції" є зберігання, узаконення і забезпечення контролю інформації про витрати в розрізі їх елементів на кожному з етапів підготовки та освоєння виробництва нової продукції. В той же час, метою формування „Групувальної відомості обліку і списання витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції" є зберігання, узаконення і забезпечення контролю узагальненої інформації про сукупні витрати в розрізі їх елементів за весь період підготовки та освоєння конкретного виду нової продукції, їх списання.

„Відомість поетапного обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції" створюється на виконання завдань підвищення:

− оперативності приймання-передачі інформації про здійснені витрати на підготовку та освоєння виробництва нової продукції в розрізі їх елементів;

− аналітичності інформації за рахунок введення додаткових параметрів: „час" та „елементи витрат";

− якості контролю за витратами, понесеними в результаті здійснення конкретних етапів підготовки та освоєння виробництва нової продукції;

− доказовості здійснення господарських операцій, пов'язаних із визнанням матеріальних, трудових, фінансових витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції в ході аудиторської перевірки, ревізії тощо;

− оперативності отримання окремих показників форм фінансової, податкової та статистичної звітності.

У свою чергу, „Групувальна відомість обліку і списання витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції" створюється на виконання таких завдань:

− підвищення точності планування бюджету витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції;

− полегшення зіставності звітних та планових даних для потреб наступного контролю;

− надання інформації управлінському персоналу про загальну суму витрат за елементами в розрізі етапів підготовки та освоєння виробництва нової продукції;

− практична реалізація механізму списання і відшкодування витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції;

− одержання даних, що використовуються під час аналізу ефективності інноваційної діяльності підприємства.

Таким чином, для первинного обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції доцільно застосовувати типові документи, що застосовуються для обліку витрат за економічними елементами. Зокрема, первинними документами для оформлення в обліку матеріальних витрат є накладні, накладні на внутрішнє переміщення, лімітно-забірні картки тощо. Заробітна плата працівників, що задіяні у підготовці та освоєння виробництва нової продукції, нараховується на основі табеля обліку робочого часу або наряду на відрядну роботу, розрахунок заробітної плати здійснюється у розрахунково-платіжній відомості.

Проте узагальнюючі документи з обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції потребують значного вдосконалення, оскільки існуючі зразки були розроблені більше 20 років тому за умов планової економіки.

Отже, „Відомість поетапного обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції" та „Групувальна відомість обліку і списання витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції" дозволить узагальнити дані про витрати на підготовку та освоєння виробництва нової продукції в розрізі етапів підготовки та освоєння та в розрізі окремих видів нової продукції.

Таким чином, документування обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції потребує розробки нових узагальнюючих документів, що відповідають вимогам сучасної системи бухгалтерського обліку. Подальші дослідження документування таких витрат можуть здійснюватися в контексті пристосування розроблених документів до особливостей галузі, в якій функціонує конкретне підприємство.

Література

1. **Керимов В. Э.** Бухгалтерский учет : учебник / В. Э. Керимов. – М. : Эксмо, 2005. – 688 с. 2. **Воронина Л. И.** Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие / Л. И. Воронина. – 2-е изд., перераб. и доп. . – М. : Эксмо, 2007. – 416 с. 3. **Астахов В. П.** Теория бухгалтерского учета / В. П. Астахов. – Ростов н/Д : МарТ, 2002. – 448 с. 4. **Саенко К. С.** Учет затрат на мероприятия НТП / К. С. Саенко. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 96 с. 5. **Ждан В. І.** Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / В. І. Ждан, Є. Б. Хаустова, І. В. Колос, О. С. Бондаренко. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 384 с. **6. Теория** бухгалтерского учета : учеб. пособие / под ред. Е. А. Мизиковского. – М. : Экономистъ, 2006. – 555 с. 7. **Кужельний М. В.** Теорія бухгалтерського обліку : підручник / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с. 8. **Гнилицька Л.** Удосконалення обліку витрат на освоєння і розробку нової продукції в приладобудуванні / Л. Гнилицька // Бухгалтерський облік і аудит. − 2000. − № 10. − С. 45 – 48. 9. **Кантаєва О.** Напрями розвитку методики бухгалтерського обліку інноваційної діяльності підприємства / О. Кантаєва // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. − № 5. – С. 18 − 28. 10. **Теория** бухгалтерского учета: Учебник / под ред. проф. Ю. А. Бабаева. – 4-е изд., перераб. и доп. − М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 304 с. 11. **Бородкін О.** Облік витрат на підготовку і освоєння нової продукції / О. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. − 1999. − № 4. − С. 15 – 18.

Височан О. О. Документування обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції

У статті досліджено основні функції документування та атрибути документів як інформаційної бази бухгалтерського обліку. Розглянуто порядок документообігу первинних документів з обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції. Визначено основні вимоги до формування та реквізити узагальнюючих документів з обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції.

Ключові слова: витрати на підготовку та освоєння виробництва нової продукції, документування, відомість обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції.

Височан О. О. Документирование учета расходов на подготовку и освоение производства новой продукции

В статье исследованы основные функции документирования и атрибуты документов как информационной базы бухгалтерского учета. Рассмотрен порядок документооборота первичных документов по учету затрат на подготовку и освоение производства новой продукции. Определены основные требования к формированию и реквизиты обобщающих документов по учету затрат на подготовку и освоение производства новой продукции.

Ключевые слова: затраты на подготовку и освоение производства новой продукции, документирование, ведомость учета затрат на подготовку и освоение производства новой продукции.

Vysochan O. O. Documentation of Cost Accounting for the Research and Development of New Products

In the article the basic function of documenting and attributes of documents as information basis of accounting. We consider the order workflow primary accounting documents the cost of research and development of new products. The basic requirements for the formation and details accounting documents summarizing the cost of research and development of new products.

Key words: cost of research and development of new products, documentation, statement of cost accounting in the research and development of new products.

Стаття надійшла до редакції 09.09.2013
Прийнято до друку 12.03.2014