

II. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.471.1:001.892

Л. В. Гнилицька,
канд. екон. наук, доцент, КНЕУ

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОСВОЄННЯ І РОЗРОБКУ НОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ВІДПОВІДНО ДО НП(С)БО

В статье раскрыты особенности отечественной практики формирования, учета и списания затрат на освоение и разработку новых видов продукции. Указаны преимущества и недостатки существующих методик учета и списания этих расходов. Определены пути ее усовершенствования в соответствии с национальными стандартами учета.

The article discloses peculiarities of national practice of forming, accounting and writing off the expenses for development and elaboration of the new types of product. It contains merits and shortcomings of existing methods on accounting and writing these expenses off and determines the way of their improvement in accordance with National accounting standards.

Становлення ринкової економіки в Україні стимулює вітчизняні підприємства в пошуках нових ринків збуту все більшу увагу приділяти розробці та освоєнню нових видів продукції, здатних конкурувати із зарубіжними аналогами. Тому перед підприємствами постає важливе завдання вдосконалення обліку і списання витрат на розробку й освоєння нових видів продукції.

Основним нормативним документом, що регламентує зазначені питання, є Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. №47. Але його положення не дають відповіді на цілу низку проблемних питань, що виникли на вітчизняних підприємствах при впровадженні виробництва нових видів продукції, зокрема:

- слабка нормативна база в економічних розрахунках витрат на підготовку та освоєння нової продукції, внаслідок чого фактичні витрати, як правило, різко відрізняються від кошторисних;
- здійснення обліку фактичних витрат на розробку й освоєння нових видів продукції на різних балансових рахунках;
- включення витрат на освоєння і розробку нових видів продукції до собівартості готових виробів за різними статтями калькуляції;

- недосконалість способів віднесення витрат з освоєння до собівартості серійних виробів.

Ці питання потребують негайного вирішення. На сьогоднішній день заходи на освоєння нової продукції повністю фінансуються за рахунок власних коштів підприємства (виняток становить фінансування особливо важливих, фундаментальних досліджень, що здійснюються за рахунок державного бюджету), а їх розробку та здійснення покладено на великих промислових підприємствах на конструкторсько-технологічні бюро (КТБ), де зосереджений основний інженерно-конструкторський потенціал підприємства.

Процес розробки нової продукції охоплює кілька етапів, найхарактернішими з яких є:

- проектування і конструювання нового виробу;
- розробка й складання конструкторської документації;
- виготовлення дослідного зразка;
- випробування нового виробу;
- коригування конструкторської документації і передача її у виробництво для виготовлення установочної партії;
- виготовлення установочної партії;
- серійне виготовлення.

На кожному з даних етапів здійснюються витрати, які за своїм натуральним (матеріальним) складом нічим не відрізняються від витрат на виробництво будь-якого виду продукції і відповідно до ст. 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємства» включаються до валових витрат та формують відповідні статті витрат на освоєння й розробку нових видів продукції, зокрема:

- витрати на проектування і конструювання нового виробу, розробку технологічного процесу його виготовлення;
- витрати на проектування спеціального інструментального оснащення і розробку технологічного процесу його виготовлення;
- витрати на розробку та оформлення нормативів;
- витрати на випробування матеріалів, інструментів і пристроїв для виробництва нових видів виробів;
- витрати на налагодження обладнання;
- витрати на виготовлення первинного комплексу спеціального інструменту й пристроїв для дослідного зразка продукції;
- витрати на виготовлення дослідного зразка.

Вважаємо за доцільне виділити окремою статтею «Витрати на розробку, складання та коригування конструкторської документації».

Це пояснюється тим, що для виготовлення конструкторської документації залучають висококваліфікований інженерно-конструкторський потенціал підприємства. Відповідно частка цих витрат досить висока — 7—10 % загальної суми витрат на освоєння нової продукції.

Щодо питання відображення витрат на освоєння нової продукції в системі бухгалтерських рахунків, то його слід розглядати з урахуванням практики розподілу робіт, що склалися з підготовки й освоєння нової продукції на різних етапах. Відсутність чітких методологічних рекомендацій з цієї проблеми призводить до розпорошеності витрат з освоєння нової продукції по різних рахунках витрат, що ускладнює визначення собівартості кожного етапу робіт і формування загальної суми таких витрат. Останнє надто важливо у зв'язку з тим, що за певних умов частина витрат даного типу може бути визнана нематеріальним активом, одержаним унаслідок розробки (п. 7 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»). Нагадаємо, що під розробкою розуміють застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, пристроїв, продуктів, процесів, систем чи послуг до початку серійного виробництва або використання їх. Це особливо актуально для витрат на роботи першого етапу: проектування й конструювання нового виробу, розробка і складання конструкторської документації та передача її у виробництво для виготовлення установочної партії, які здійснюються зазвичай конструкторсько-технологічним бюро підприємства.

Практика обліку, що склалася на вітчизняних підприємствах, дає змогу відокремити ці витрати і визначити їх загальну суму. Під кожен розробку відкривається тема (замовлення), їй присвоюється певний шифр, який проставляється в усіх документах на списання матеріальних та нарахування трудових витрат, що прямо відносяться на тему. Всі витрати групують на картках аналітичного обліку, які відкриваються на кожен розробку і ведуться у розрізі статей витрат скороченої номенклатури, що включає: витрати на сировину та матеріал, витрати на основну й додаткову заробітну плату, резерв щорічних відпусток, відрахування на соціальні заходи, загальновиробничі витрати.

Облік витрат КТБ здійснюється на відповідному **субрахунку рахунка 23 «Виробництво»** з подальшим списанням їх за рахунок відповідного джерела фінансування, а на **субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки»** відносять лише такі

витрати на дослідження і розробки підприємства, які відповідають критеріям визнання нематеріальних активів.

Закриття теми або її етапу здійснюється на основі акта приймання-здавання виконаних робіт. Як показує практика, витрати, які здійснюються на першому етапі, не досить великі. Вони рівномірно повторюються і тому включаються кожного місяця до статті **«Витрати на вдосконалення технології та організації виробництва» рахунка 91 «Загальновиробничі витрати»** та у складі загальновиробничих витрат переносять свою вартість на вартість усієї валової продукції, що випускається на підприємстві. У бухгалтерському обліку це відображається проводкою:

Д-т рахунка 91 «Загальновиробничі витрати»;

К-т рахунка 23 «Витрати КТБ».

Ще однією особливістю даного етапу робіт є той факт, що витрати на освоєння і розробку нових видів продукції майже не піддаються нормуванню. Тобто, якщо на виготовлення дослідного зразка або установочної партії відповідні відділи й служби підприємства розробляють норми витрачання матеріалів, покупних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, а також норми часу і розцінки із заробітної плати, то на розробку конструкторської документації, а також проектування й конструювання нового виробу таких нормативів немає.

Облік витрат, що виникають по двох наступних етапах (виготовлення дослідного зразка і випробування його), здійснюється на **субрахунку «Допоміжне виробництво» рахунка 23**, оскільки вони виконуються вже не силами КТБ, а цехами — виробниками нестандартного обладнання. Для цього на основі кошторису, складеного плановим відділом, відкривається замовлення, закриття якого здійснюється на основі здавальних відомостей (накладних) про передавання обладнання (дослідного зразка) з цеху-виробника у комору КТБ за цеховою собівартістю. В обліку це відображається списанням витрат з **кредиту рахунка 23 «Виробництво» в дебет субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»**. Вартість дослідного зразка включають до вартості серійного виробу нарахуванням зносу і відображають за статтею калькуляції **«Відшкодування зносу спецоснащення і спецінструменту»**.

Облік витрат етапу «Виготовлення установочної партії» здійснюється на **субрахунку «Основне виробництво» рахунка 23**. Для цього відкривається разове замовлення, строк виконання якого не перевищує одного року. Йому присвоюється

відповідний шифр, який проставляється на всіх документах із списання матеріальних та трудових витрат. Виготовлення установочної партії нових виробів має завершений цикл виробництва, і вона може бути реалізована, як і її серійний аналог, покупцеві. Тому її випуск оформляється здавальною накладною на склад готової продукції. Облік витрат цього етапу здійснюється на картках аналітичного обліку в розрізі не скороченої, як по двох попередніх етапах, а повної номенклатури статей витрат.

Фактичну собівартість виробів розраховують на основі нормативної вартості з урахуванням змін норм та відхилень від них і в бухгалтерському обліку відображають проводкою:

Д-т рахунка 26 «Готова продукція»;

К-т рахунка 23 «Основне виробництво».

Переваги методики обліку витрат з освоєння нової продукції, яка склалася в практиці вітчизняних підприємств, полягають в тому, що вони згруповані за місцями виникнення. Це сприяє їх більш чіткій локалізації й організації контролю за рівнем витрачання.

З метою вдосконалення методики поетапного нагромадження витрат з освоєння нової продукції і списання на замовлення серійного виробництва доцільно здійснювати їх аналітичний облік на відповідному субрахунку **рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів»** за видами освоюваних виробів у розрізі номенклатури статей витрат та етапів виконуваних робіт зростаючим підсумком з моменту підготовки конструкторської документації і до виробництва дослідної партії виробів. Для забезпечення системного зведення цих витрат освоюваному виробу присвоюється код, який не змінюється до моменту виготовлення дослідного зразка або дослідної партії по етапах робіт: проектування документації, конструювання, виготовлення і випробування дослідного зразка, виготовлення установочної партії нового виробу.

Перелік бухгалтерських проведення з обліку витрат на освоєння і розробку нових видів продукції відповідно до діючої методики та методики, яка пропонується, наведено в табл. 1.

Таблиця 1

**ОБЛІК ВИТРАТ НА ПІДГОТОВКУ ТА ОСВОЄННЯ ВИРОБНИЦТВА
НОВИХ ВИДІВ ПРОДУКЦІЇ**

Зміст господарської операції	Сума, грн	За новою методикою		За існуючою методикою	
		Д-т	К-т	Д-т	К-т

I етап. Витрати на проектування та конструювання нового виробу, розробка і складання конструкторської документації					
Заробітна плата проєктувальників та конструкторів, технологів, що займаються розробкою нормативів і норм витрат	3000	391	661	238 «Витрати КБ»	661
Відрахування до фондів соціального страхування	960	391	65/1-4	238	65/1-4
Витрати на креслярське приладдя і канцтовари	360	391	372	238	372
Списані накладні витрати КБ	2500	391	913 «Накладні витрати КБ»	238	913
Списані витрати першого етапу	6820	—	—	91	238
II етап. Витрати на проектування спеціального інструментального оснащення і розробку технологічного процесу його виготовлення та випробування матеріалів, інструментів для виробництва нових виробів					
Заробітна плата проєктувальників спеціального оснащення та працівників, зайнятих випробуванням матеріалів і інструментів	2000	391	661	238	66/1
Відрахування до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування	640	391	65/1-4	238	65/1-4
Витрати на креслярське приладдя	500	391	372	238	372
Витрати матеріалів на випробування	700	391	20	238	20
Амортизаційні відрахування на обладнання, зайняте у випробуваннях	300	391	913	238	913
Закриті витрати другого етапу	4140	—	—	91	238
III етап. Витрати на налагодження обладнання, виготовлення первинного комплексу спеціального інструменту для дослідного зразка та самого дослідного зразка					

Заробітна плата за налагодження обладнання для виробництва нових виробів, а також за виготовлення оснащення й дослідного зразка	3000	391	661	232 «Допоміжне виробництво»	661
Відрахування до фондів соціального страхування та Пенсійного фонду	960	391	65/1-4	232	65/1-4
Витрати матеріалів на налагодження обладнання, виготовлення спецоснащення і дослідного зразка	2000	391	20	232	20
Амортизація обладнання, зайнятого у виробництві оснащення і дослідного зразка	500	391	911 «Витрати на утримання й експлуатацію машин і устаткування»	232	911
Закриті витрати третього етапу	6460	—	—	112	232
IV етап. Витрати на виготовлення дослідної партії нових виробів					
Заробітна плата по виготовленню дослідної партії виробів	6500	391	661	231«Основне виробництво»	66/1
Витрати матеріалів на виробництво дослідної партії	4700	391	201	231	20
Відрахування до Пенсійного фонду та до фондів соціального страхування	2405	391	65/1-4	231	65/1-4
Списані накладні витрати	3000	391	91	231	91
Оплата послуг сторонніх організацій стосовно виробництва дослідної партії нових виробів	700	391	685	231	685
Закриті витрати четвертого етапу	17305	—	—	26	231

V етап. Списання витрат з освоєння продукції на собівартість готової продукції					
Списуються на виробництво витрати на освоєння нових видів продукції	34725	23	39	—	—

Важливим питанням в обліку витрат на підготовку й освоєння нових видів продукції є спосіб включення їх до собівартості виготовлюваної продукції. На промислових підприємствах використовують різні, часто недосконалі методи погашення цих витрат, які призводять до помилок при включенні до собівартості продукції, зумовлених їх нерівномірним списанням. Як показує практика, найпоширенішими з них є способи:

- прямого віднесення на собівартість освоюваних виробів;
- віднесення витрат через рахунок «Загальновиробничі витрати»;
- віднесення витрат через нарахування зносу по рахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»;
- попереднього відображення витрат на рахунку «Витрати майбутніх періодів» з подальшим включенням їх до собівартості продукції.

З урахуванням практики, що склалася на вітчизняних підприємствах, вважаємо за доцільне списувати витрати з підготовки та освоєння продукції на собівартість нових виробів шляхом **кошторисних ставок**. При цьому перенесення загальної суми витрат з розробки й освоєння продукції на собівартість серійних виробів здійснюється частинами впродовж встановленого (не більше двох років) строку з моменту початку їх серійного або масового випуску, виходячи з попередньо складеного кошторису даних витрат і кількості продукції, випущеної за цей період.

У зв'язку з цим долається ще один недолік існуючої методики обліку витрат з освоєння нових видів продукції — розпорошеність їх на різних статтях калькуляції. Пропонуємо серед статей калькуляції виділити статтю **«Витрати на підготовку й освоєння нової продукції і виробництва»**, на якій відображалися б дані про витрати з освоєння, розраховані за кошторисними ставками.

Слід зазначити, що наведені рекомендації стосовно вдосконалення існуючої методики обліку і розподілу витрат з освоєння нових видів продукції будуть доцільні для тих підприємств, які мають значний період освоєння нових виробів

та порівняно великі витрати, що виникають при цьому. Якщо ж період освоєння нових виробів незначний і витрати, що виникають при цьому, невеликі, їх можна планувати й обліковувати у складі загальновиробничих витрат. При виготовленні виробів за індивідуальним замовленням витрати на підготовку виробництва доцільно відносити повністю на собівартість відповідного виробу або партії виробів і, відповідно, до валових витрат підприємства.

Література

1. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 22.05.1997 р. №283/97-ВР.
2. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. №47.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Затверджене наказом Мінфіну України від 18.10.1999 р. №242.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджене наказом Мінфіну України від 31.12.1999 р. № 318.

УДК 657.1:338.24.021.8

С. Ф. Голов,
канд. екон. наук, доцент, завідувач кафедри,
Міжнародний ін-т менеджменту (МІМ-Київ)

НАПРЯМИ ПОДАЛЬШОГО РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ