

УДК 657.1

*О.А. Юрченко,
аспірант
Національна академія статистики,
обліку та аудиту*

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ДОСЛІДЖЕННЯ І РОЗРОБКУ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ФАРМАЦЕВТИЧНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Постановка проблеми. Сучасні вимоги управління вітчизняними фармацевтичними підприємствами зумовлюють удосконалення обліку витрати на дослідження і розробку нового фармацевтичного продукту, що виступає нагальною потребою у розробці ефективної методики їх формування і відображення в обліку та звітності. Відсутність єдиного підходу щодо обліку витрати на дослідження і розробки та недостатнє усвідомлення їх ролі при визначенні фінансового результату від операційної діяльності, а також брак інформації про них у нормативно-правовій та економічній літературі призводить в практичній діяльності до помилок у веденні їх обліку та непродуманих управлінських рішень з боку керівництва компанії.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку витрат на дослідження і розробки розглядали такі вітчизняні вчені-науковці як: К.В. Безверхий [1], О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець [2], С.Ф. Голов [3], С.М. Ксьондз [7], Л.В. Нападовська [11], М.В. Реслер [14], Т.Я. Сенчук [15], Ю.С. Цал-Цалко [19].

Метою дослідження є спроба з'ясувати сутність витрат на дослідження та розробки як складової інших витрат операційної діяльності, дослідити їх методику обліку та порядок відображення у фінансовій звітності підприємства.

Виклад основного матеріалу. Фармацевтичні компанії, які займаються дослідженнями і розробками нових лікарських препаратів мають володіти своєчасною, достовірною, повною економічною інформацією, що формується у процесі ведення бухгалтерського

© О.А. Юрченко 2012

обліку. Під дослідження і розробкою розуміють пов'язані між собою етапи виробничого процесу, між якими немає законодавчо визначеної чіткої межі. У П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» передбачено, що «дослідження не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат звітного періоду. Витрати на розробки мають бути капіталізовані і складати основу собівартості об'єкта» [13].

За результатами проведеного нами вивчення технологічного процесу по виробництву сучасних лікарських препаратів встановлено, що тривалість і вартість розробок значно перевищує дослідження, хоча останнім часом спостерігається тенденція навпаки. Це вказує на те, що на практиці розмежувати ці два етапи досить складно, а тому собівартість об'єктів інтелектуальної власності реально не визначається.

У бухгалтерському обліку під дослідженнями розуміють заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань. Що стосується поняття «розробка» то у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» зазначено, що це «результати досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва або використання» [13].

Звернувшись до МСБО 38 «Нематеріальні активи» бачимо, що під «дослідженням» розуміються оригінальні та заплановані наукові дослідження, що проводяться з перспективою отримання нових наукових або технічних знань», а «розробки — це застосування наукових відкриттів або інших знань для планування або конструювання нових чи істотно поліпшених матеріалів, пристроїв, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх комерційного використання або застосування» [10].

Отже, можемо зробити висновок, про те що підприємство спочатку проводить дослідження, а потім на їх основі здійснює розробки, які пов'язані із створення нових або удосконаленням вже існуючих продуктів, приладів, програмних систем тощо.

З метою удосконалення обліку витрат на дослідження і розробку необхідно визначити сутність поняття «дослідження» та «розробка» та розглянути етапи їх здійснення.

У вище згаданих нормативно-правових документах з бухгалтерського обліку не розкрито основні етапи проведення досліджень. Хоча у науковій літературі даному питанню приділяється значна увага. Так К.В. Безверхий пропонує використовувати наступні етапи наукового дослідження та розробки нової продукції (рисунок 1).

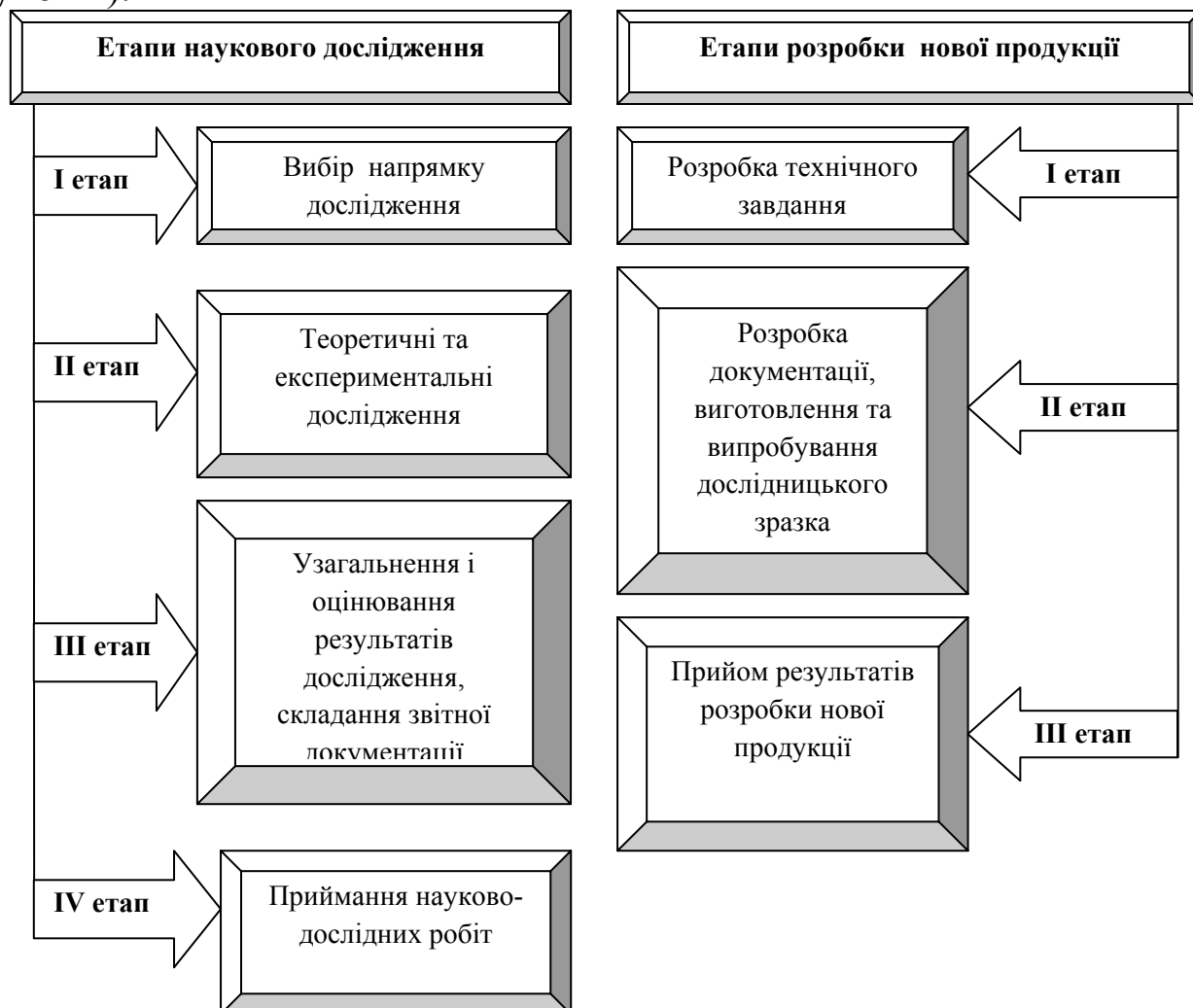


Рисунок 1. Етапи проведення досліджень і розробок
[узагальнено автором на основі джерела 1]

Вважаємо, що наведені вище етапи досліджень і розробок, які запропоновані К.В. Безверхим є досить спрощеним і загальними для промислових підприємств та не мають галузевої особливості. Крім того вони базуються на застарілих нормативно-правових актах, зокрема етапи науково-дослідних робіт на ДСТУ 3973-2000 «Система розроблення та поставлення продукції на виробництво. Правила

виконання науково-дослідних робіт. Загальні положення» [3], а розробки - ГОСТ 15.001-88 «Система разработки и постановки продукции на производство. Продукция производственнотехнического значения», що затверджений постановою державного комітету СРСР зі стандартів від 25.11.88 № 3823 [4].

Виходячи з галузевої ознаки, яка притаманна фармацевтичним підприємствам пропонуємо застосовувати наступні етапи дослідження і розробки лікарських препаратів (таблиця 1).

Таблиця 1.

Етапи дослідження і розробки нового фармацевтичного продукту

Етап	Назва	Характеристика
I	Ранній етап розробки лікарського препарату	1. Вибір напрямку дослідження; 2. Затвердження плану та мети дослідження; 3. Добір, вивчення та узагальнення науково-технічної і патентної документації 4. Розробка проекту дослідження та його затвердження; 5. Планування хімічної структури лікарського препарату; 6. Складання звіту про результатами раннього етапу розробки лікарського препарату.
II.	Перед клінічне дослідження	1. Проведення синтезу активної субстанції у лабораторних умовах; 2. Фармакологічне та біохімічне обстеження субстанції та її патентування; 3. Детальне фармакологічне вивчення (лікувальний ефект, побічні ефекти, тривалість лікувального ефекту); 4. Вивчення активної субстанції; 5. Складання висновків за результатами перед клінічного дослідження та оформлення проміжного звіту за даним етапом.
III.	Клінічне дослідження	1.Клінічне тестування на токсичність лікарського препарату; 2.Контрольне випробування дослідницького зразка фармацевтичного продукту на пацієнті.
IV.	Реєстрація нового фармацевтичного продукту та узагальнення результатів дослідження і розробки	1. Документування всіх даних для використання та реєстрації лікарського препарату, яке пов'язане з проведення експертної оцінки клінічних, фармакологічних, токсикологічних та аналітико-фармацевтичних випробувань; 2. Формулювання висновків за результатами дослідження і розроблення рекомендацій щодо застосування науково-дослідних робіт.

Наведені вище етапи досліджень і розробок визначають мету та завдання, які стосуються створення нового виду фармацевтичної продукції та будуть отримані підприємством у результаті попередніх досліджень.

Процес виробництва нових лікарських препаратів передбачає особливий державний контроль за такими показниками, як якість, ефективність, безпека готової продукції. А тому сам процес досліджень і розробок ліків займає набагато більше часу, ніж в інших галузях економіки. Виробництво оригінальних препаратів і дженериків (лікарських засобів не захищених патентом), які займають сьогодні значну частку вітчизняного ринку, вимагає не лише державної реєстрації, а й клінічних, до і постклінічних досліджень і розробок.

При розробці нових лікарських препаратів і виконанні критеріїв капіталізації, встановлених МСБО 38 «Нематеріальні активи», відповідно до облікової політики, прийнятої на даному підприємстві, у вартість такого продукту мають бути включені наступні витрати:

- на медичні матеріали, що використовуються для клінічних випробувань;
- компенсації, які виплачуються пацієнтам, що брали участь у випробуваннях;
- амортизація патентів або ліцензій на препарати, які використовувалися при розробці;
- підготовка та тестування зразків і прототипів нового лікарського препарату;
- організацію «пілотного» виробництва, включаючи амортизацію використовуваного обладнання, орендну плату, заробітну плату робітників і окрему частину адміністративних витрат.

Облік витрат на дослідження і розробку в Україні мало досліджений на відміно від європейських країн та США.

Особливістю обліку витрат на дослідження і розробку в США є те, що цей вид витрат не враховуються при оподаткуванні прибутку, тобто дані про них не відображаються у податковій декларації, і, отже, податкові органи не цікавляться даними про розмір потрачених на наукові дослідження і розробки ресурсів, що дозволяє компаніям

вести дослідження і розробки в необмежених обсягах, без побоювань знизити показники основної діяльності. Але натомість американські бухгалтери операції, пов'язані з проведенням наукових досліджень і розробок представляють у пояснювальній записці до фінансової звітності [8, с.81].

У міжнародній системі обліку, порядок обліку витрат на наукові дослідження та дослідно-конструкторські роботи розкритий в МСБО 38 «Нематеріальні активи». Цей стандарт дає рекомендації з обліку нематеріальних активів, а також витрат на дослідження і розробки як робіт, що дозволяють створити нематеріальний актив всередині компанії.

Відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи»:

- витрати на дослідження (первинні вишукування, спрямовані на отримання нових наукових або технічних знань та ідей) списуються на витрати діяльності суб'єкта господарювання;
- витрати на розробки (трансформацію наявних знань з метою створення продукції ринкової і технічної новизни) підлягають капіталізації [10].

Якщо організація в рамках одного проекту не може відокремити фазу досліджень від фази розробок, то всі витрати по цьому проекту розглядаються як понесені на етапі досліджень. У тому випадку, коли витрати на розробки спрямовані на формування об'єкта, відповідають встановленим МСБО 38 «Нематеріальні активи» вимогам, то об'єкт визначається нематеріальним активом. Виходячи з основоположного припущення тимчасового визначення фактів господарської діяльності витрати на дослідження визнаються і відображаються в обліку та звітності, як витрати того періоду в якому вони сталися не залежно від оплати грошових коштів з урахуванням того факту, що компанія не має намір припинити або значно скорочувати об'єм своєї діяльності.

У таблиці 2 наведено порівняльну характеристику науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт за двома критеріями.

Таблиця 2.

Порівняльна характеристика науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт [10]

Криерії	Науково-дослідні розробки	Дослідницько-конструкторських розробок
Визначення	Заплановані наукові дослідження, спрямовані на отримання нових наукових або технічних знань.	Застосування наукових досліджень або інших знань для створення і розробки технології виробництва нового або суттєво покращений нового матеріалу, продукту, технології, системи або послуги до того як почалося їх комерційне виробництво і використання.
Приклади робіт	<ul style="list-style-type: none">- роботи, які спрямована на отримання нових знань;- пошук, оцінка та остаточний відбір сфер застосування результатів дослідження чи інших знань;- пошук альтернативних матеріалів, пристроїв, продуктів, процесів, систем або послуг;- формулювання, конструювання, оцінка та остаточний відбір можливих альтернатив для нових або покращений матеріал, пристроїв, продуктів, процесів, систем або послуг	<ul style="list-style-type: none">- проектування, конструювання та випробовування зразків і моделлю до початку серійного і масового виробництва;- проектування шаблонів, інструментів, форм і штампів включаючи нову технологію;- проектування, конструювання та експлуатація дослідних установок яка по масштабах не підходить економічно для комерційного виробництва;- проектування, конструювання та тестування вибраних альтернативних матеріалів, пристроїв, процесів систем або послуг

Як бачимо міжнародний досвід ведення бухгалтерського обліку встановлює, що по відношенню до дослідження (якщо дослідницький етап в рамках нового продукту) неможливо продемонструвати існування нематеріального активу, який принесе в майбутньому економічні вигоди компанії. Крім того витрати на дослідження не створюють ідентифікованого активу, який можна було б продати або використати, а ведуть тільки до наукових теоретичних висновків, нових знань тощо. Вони завжди визнаються витратами в момент їх виникнення.

У відношенні розробок (або етапу розробки в рамках внутрішнього проекту) можна продемонструвати існування нематеріального активу, який принесе в майбутньому економічні вигоди. Це можливо тому що розробка є більш «просунутим» етапом у порівнянні з дослідженням.

Отже погоджуємося з думкою, що витрати на розробку визнаються у складі нематеріального активу з моменту коли вони починають відповідати критеріям, що свідчить про можливість отримати майбутні економічні вигоди. Якщо неможливо розділити витрати на дослідження і витрати на розробку вся сума витрат розглядається як дослідження.

Головною особливістю вітчизняного та міжнародного обліку витрат на дослідження і розробки виступає стадія дослідження, а точніше етап, щодо якого присутній елемент невизначеності. Фактично у всіх випадках коли організація створює актив у формі результатів дослідження і розробок, його вартість, яка визначена по національним (стандартам) бухгалтерського обліку, може виявиться вище вартості цього самого активу розрахованої у відповідності з правилами МСБО. Це перевищення буде відповідати сумі витрат понесених на стадії дослідження, які згідно МСБО 38 «Нематеріальні активи» будуть вже враховані в складі витрат тих періодів, коли вони були фактично понесені, а у відповідності до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» включені у вартість активу [10,13].

Не менш важливим в обліку витрат на дослідження і розробки є їх визнання, а тому пропонуємо наступні критерії (таблиця 3).

Таблиця 3.

Критерії визнання «досліджень» і «розробок» у бухгалтерського обліку
[авторська розробка]

Дослідження	Розробки
1. Повинні мати теоретичний характер. 2. Мають бути спрямовані на отримання нових знань в певній галузі. 3. Під час проведення використовуються тільки інформаційні джерела.	1. Повинні мати прикладний характер. 2. Мають бути спрямовані на отримання нового продукту, процесу і т.д. 3. Під час проведення обов'язкове використання сировини і матеріалів. 4. Застосування результатів дослідження.

Аналізуючи законодавчі та нормативно-правові документи пострадянських держав щодо обліку витрат на дослідження і розробки нами було виявлено, що відповідно до НСБО 9 «Облік витрат на науково-дослідні, дослідно-конструкторські роботи» Республіки Молдова, у випадках, коли важко визначити, чи принесуть витрати на НДДКР, раніше визнані як актив, майбутні

економічні вигоди, припускається попередньо визнавати такі витрати як витрати майбутніх періодів. Після завершення робіт визнавати їх активом, якщо вони відповідають всім критеріям визнання активом [17]. Відповідно сума витрат на дослідження і розробки нового продукту, визнана як актив, повинна амортизуватися і визнаватися витратами на систематичній основі за схемою отримання майбутніх економічних вигод.

У Російській Федерації проведено розмежування між нематеріальними активами і результатами досліджень і розробок, які не можна визнавати нематеріальними активами. До нематеріальних активів відносять результати завершених НДДКР, права підприємства, оформлені патентами, авторськими свідоцтвами та іншими документами. Якщо у підприємств, які виконують НДДКР власними силами або за договором з замовниками робіт (залучення підрядників), виникають витрати на роботи з одержанням результатів, що підлягають правовій охороні, але не оформлені у встановленому законодавством порядку, або отримані результати не підлягають правовій охороні чи позитивні результати яких відсутні і їх застосування можливе у далекому майбутньому, то такі витрати не відносяться до нематеріальних активів та їх облік регулюється ПБО 17/02 [18].

За результатами проведеного дослідження можна стверджувати, що окремі питання обліку витрат на дослідження та розробки в національних стандартах бухгалтерського обліку пострадянських країн висвітлюються більш докладно, ніж в українських. Тому доцільно розробити методичні рекомендації з обліку витрати на дослідження та розробки, які б розкривали методологічні засади формування в бухгалтерського обліку інформації про витрати на дослідження та розробки та їх розкриття в фінансовій звітності підприємства.

Облік витрат на дослідження та розробки являє собою сукупність робіт з групування і відображення у аналітичному розрізі матеріальних, трудових та інших ресурсів здійснених у звітному періоді. До їх складу потрапляють:

- 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 [15, с.346]

У п. 20 П(С)БО 16 «Витрати» визначено, що витрати на дослідження відносяться до складу інших операційних витрат відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [12-13]. Звернувшись до п. 9 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» помічаємо, що «витрати на дослідження не визнаються активом, а підлягають відображенню в складі витрат того звітного періоду в якому вони були здійсненні». А тому їх облік необхідно здійснювати на субрахунку 941 «Витрати на дослідження та розробки».

Понесені витрати на дослідження, що виконуються на замовлення сторонніх організацій пропонуємо обліковувати на аналітичному рахунку першого порядку 9411 «Витрати на дослідження по замовленню». Витрати, які будуть затрачені на власні дослідження рекомендуємо вести на рахунку 9412 «Витрати на власні дослідження». По дебету вище наведених субрахунків будуть накопичуватися витрати пов'язані із науковими дослідження за власної ініціативи чи за замовленням сторонніх організації. За кредитом їх списання на субрахунок 7912 «Результати іншої операційної діяльності».

В тому ж п. 20 П(С)БО 16 «Витрати» встановлено, що витрати на розробку включаються до складу інших операційних витрат відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [12-13]. Натомість виходячи із п. 7 та 9 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» можна зробити висновок, що витрати на розробку можуть обліковувати як у складі інших витрат звітного періоду так і у складі капітальних інвестицій, залежно від того чи стануть результати розробки створювати нематеріальний актив.

У разі, якщо за результатами проведених розробок не буде створено нематеріальний актив то такі понесені витрати є витратами того звітного періоду у якому вони виникли, і будуть обліковувати в складі інших витрат операційної діяльності. При умові, що підприємство створить нову розробку і зареєструє її в законодавчому

порядку, як нематеріальний актив, то така розробка має обліковуватися у складі капітальних інвестицій.

І. Солодченко наголошує на необхідності списання усіх витрат на розробку на субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки», а капіталізувати лише витрати на створення об'єкта права інтелектуальної власності [16].

У свою чергу, І. Житна та М. Манухіна дотримуються думки, що передбачає збирання усіх витрат на розробку на субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» (якщо роботи не завершено) з подальшою капіталізацією на рахунок 12 «Нематеріальні активи» (якщо роботи завершено) у разі дотримання далі вимог п. 7 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», а саме таких: наміру, технічної можливості та ресурсів для доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання; можливості отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання нематеріального активу; інформації для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробленням нематеріального активу [6].

Виходячи із норм чинного законодавства та думок вітчизняних науковців пропонуємо понесені витрати на розробку нового лікарського препарату, який не відповідатиме критеріям визнання активу (не підлягатиме капіталізації) обліковуватимуться на аналітичному рахунку першого порядку 9413 «Витрати на розробку» у розрізі розробок. По дебету цього субрахунку будуть збиратися витрати понесені на розробку нової фармацевтичної продукції, яка відповідає нормам п. 7 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», а по кредиту списання витрат на розробку на фінансові результати іншої операційної діяльності.

У випадку коли фармацевтичні компанії створюють розробку і планують її зареєструвати відповідно до чинного законодавства як нематеріальний актив і дана розробка відповідає вимогам п. 7 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», то такі витрати пропонуємо відображати за дебетом субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Проведене вище дослідження дозволяє навести наступний алгоритм визнання витрат на наукові дослідження і розробки у бухгалтерський (фінансової) звітності підприємства (рисунок 2).



Рис. 2. Алгоритм відображення наукових досліджень і розробок у фінансовій звітності підприємства
[авторська розробка]

Даний алгоритм дозволяє гармонізувати національну систему бухгалтерського обліку та звітності з міжнародними стандартами фінансової звітності, крім того він може бути використаний вітчизняними фармацевтичними компаніями виробниками, які здійснюють дослідження і розробки нових лікарських препаратів та мають вести облік понесених на це витрат.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Бухгалтерський облік витрат на дослідження і розробки на підприємствах фармацевтичної галузі ведеться у відповідності до П(С)БО 16 «Витрати» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Крім того нами було встановлено що витрати на розробки можуть обліковуватися як у складі інших витрат операційної діяльності так і у складі капітальних інвестицій залежно від того чи буде в результаті розробок створено нематеріальний актив чи ні. Такий облік витрат на дослідження і розробки вплине на їх відображення у фінансовій звітності. У разі якщо розробки не створюють нематеріальний актив вони будуть наведені у рядку 090

«Інші операційні витрати» форми №2 Звіту про фінансові результати. В протилежному випадку (коли розробки плануються зареєструвати у законодавчому порядку як нематеріальний актив) витрати на розробки будуть відображені у складі капітальних інвестицій у формі №1 Баланс. При цьому нами запропоновані критерії визнання досліджень і розробок у бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел:

1. Безверхий К. В. Організація обліку витрат на дослідження та розробки / К.В. Безверхий : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Foa/2009_13/13_21.pdf.

2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студ. спец “Облік і аудит” вищ. навч. закладів/ Ф.Ф. Бутинець. - Ж: ПП “Рута”, 2009. – 912с.

3. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : практичний посібник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2001. – 840 с.

4. ГОСТ 15.001-88 «Система разработки и постановки продукции на производство. Продукция производственнотехнического значения», що затверджений постановою державного комітету СРСР зі стандартів від 25.11.88 № 3823

5. ДСТУ 3973-2000. Система розроблення та поставлення продукції на виробництво. Правила виконання науково-дослідних робіт. Загальні положення / В. Григорьев (розроб.). — Чинний від 2001.07.01. — Офіц. вид. — К. : Держстандарт України, 2001. — 18 с.

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

7. Ксьондз С.М. Управління витратами іншої операційної діяльності: автореферат на здобуття к. е. н./ С.М. Ксьондз. - Х., 2008. – 21с.

8. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах / М.Р. Лучко, І. Д Бенько.: Навчальний посібник. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. –205 с.

9. Методичні рекомендації визначення кошторисної вартості науко-во-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (НДДКР) для організацій (підприємств) різних форм власності та господарювання (крім бюджетних установ). Затв. наказом Міністерства освіти і науки України від 21.02.06 № 119.

10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». — http://www.minfin.gov.ua/document/92449/МСБО_38.pdf.

11. Нападовська Л. В. Управлінський облік: підруч. для вузів / Л. В. Нападовська. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». /Наказ/ МФУ від 31.12.99 р. №318 http://www.minfin.gov.ua/document/92449/ПСБО_16.pdf.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Затв. наказом МФУ від 18.10.99 р. № 242. http://www.minfin.gov.ua/document/92449/ПСБО_8.pdf.

14. Реслер М.В. Облік витрат та доходів операційної діяльності [монографія]/ М.В. Реслер. – Мукачево: Карпатська вежа. 2009. – 208с.

15. Сенчук Т.Я. Облік витрат на дослідження і розробку нового виду продукції [Текст] / Т.Я. Сенчук // Економічний аналіз. – 2010. – № 6. – С. 326-329.

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

17. Учет затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы: Национальный стандарт бухгалтерского учета 9, утвержден приказом Министерства финансов Республики Молдова от 18.12.2002 №115 // www.docs.md.

18. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 17/02, утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19.11.02 №115н // www.mdm.ru.

19. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства : Навч. посіб. / Ю.С. Цал-Цалко. – К. : Центр навч. л-ри, 2002. – 656 с.