

## НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ІННОВАЦІЇ

© Загородній А.Г., Бойчук А.Б., 2012

**Досліджено окремі питання формування інформації щодо витрат на інновації в бухгалтерському обліку та розвитку системи обліково-аналітичного забезпечення процесу інноваційного розвитку суб'єктів господарювання.**

**Ключові слова:** інновації, витрати, облік.

A. Zagorodnij, A. Bojchuk  
Lviv Polytechnic National University

## THE PERSPECTIVES OF COST AND INNOVATION ACCOUNTING IMPROVEMENT

**An attempt to resolve some issues generate information about the cost of innovation in accounting and development of accounting and analytical support of innovative development entities.**

**Keywords:** innovations, costs, accounting.

**Постановка проблеми.** Інновації (від лат. innovatio – поновлення, зміна) – нові досягнення в галузі технології чи управління, призначені для використання в операційній, інвестиційній чи фінансовій діяльності підприємства. За економічною суттю інновації – це нововведення, використання яких зумовлює якісні зміни у виробництві та отримання соціально-економічної вигоди (ефекту). Концепцію інновації запропонував відомий економіст австрійського походження Йозеф Шумпетер. 1912 р. у книзі “Теорія економічного розвитку” цей науковець виклав ідею “нових комбінацій”. Серед комбінацій, які загалом формують структуру інноваційного процесу, він називав: випуск нового продукту або продукту нової якості; впровадження нового, досі невідомого в конкретній галузі методу виробництва; проникнення на новий ринок збуту (відомий чи невідомий); отримання нових джерел сировини чи напівфабрикатів; організаційна перебудова, зокрема створення монополії чи її ліквідація. У подальших працях Й. Шумпетера термін “нова комбінація” замінено терміном “інновація”, який і став науковою категорією [1].

У сучасній економіці лише постійне застосування нововведень в усіх сферах економічної діяльності господарюючих суб'єктів, модернізація та технічне переоснащення підприємств спроможні забезпечити рентабельність їх діяльності. За умов світових глобалізаційних процесів підвищення конкурентоздатності українських підприємств та поглиблення інноваційної діяльності є необхідною складовою їхнього розвитку. Більшість сучасних вітчизняних та зарубіжних науковців зазначають, що постійне впровадження інновацій в усі сфери фінансово-господарської діяльності є основною умовою досягнення конкурентних переваг підприємства на світовому ринку.

Особливо актуальне питання інновацій для нашої держави тепер, коли внаслідок підвищення цін на енергоресурси собівартість продукції більшості промислових підприємств постійно зростає, в результаті чого відбувається втрата конкурентних переваг вітчизняних товаровиробників. Економіка України на сучасному етапі розвитку характеризується переходом до ресурсощадного типу виробництва, коли вирішального значення набувають не обсяги витрачених ресурсів, а людський капітал, наука, освіта, інформація й творча праця. Очевидно, що саме науці на цьому етапі відводиться особливе місце. Вона повинна стати стимулюючим середовищем інновацій, а інновації – основою розвитку національної економіки.

Втім, оцінювання результатів інноваційної діяльності суб'єктів господарювання, її облік (зокрема облік витрат та фінансових результатів) та аналіз вимагають нових концептуальних підходів. Є вагомі причини констатувати, що одним із факторів низької ефективності інвестиційно-інноваційних проектів є недосконалість інструментарію оцінювання інноваційних процесів, зокрема недосконалістю обліку витрат на інновації. Без об'єктивної, достатньої та достовірної інформації, що повинна забезпечуватися насамперед системою бухгалтерського обліку на підприємстві, ефективно управляти інноваційними процесами на підприємстві неможливо.

Одним із найбільших недоліків сучасного обліку інновацій є те, що не існує єдиної системи облікових реєстрів і бухгалтерських рахунків для відображення витрат, доходів і результатів інноваційної діяльності. Чинні облікові моделі не адекватні різновидам інноваційних процесів і не надають достатніх та достовірних даних для проведення економічного аналізу в сфері інновацій. У зв'язку з цим необхідно розробляти науково обґрунтовану систему обліку й аналізу витрат, доходів і результатів інноваційної діяльності суб'єктів господарювання. Інформаційні системи бухгалтерського та управлінського обліку, а також економічного аналізу мають створити необхідні умови для розширення, прискорення й підвищення ефективності процесів створення та реалізації різних видів інновацій, скерованих на створення конкурентоздатної продукції як за національними, так і за міжнародними стандартами [2].

**Аналіз досліджень і публікацій.** Питанням обліку інноваційної діяльності присвячені праці таких вітчизняних і зарубіжних вчених, як І. Бланка, О. Бродкіна, В. Василенко, О. Волкова, Л. Гнилицької, А. Гречан, О. Грицай, М. Денисенка, А. Єфремова, Н. Краснокутської, Я. Крупки, Л. Нападовської, М. Пушкаря та ін.

Великої уваги заслуговують праці професора І. Бланка, який, щоправда, досліджував проблеми інноваційного розвитку підприємств переважно з позиції менеджменту. Він розглядав різні стратегії управління інноваціями, організацію інноваційного процесу та фактори, що сприяють розвитку інновацій. Зокрема, І. Бланк виділив два шляхи здійснення інноваційного інвестування: перший – придбання готової науково-технічної продукції та інших прав, другий – розроблення нової науково-технічної продукції. Це, на думку автора, дає змогу значно підвищити технологічний потенціал підприємства у всіх сферах його господарської діяльності [3].

У роботі О.І. Волкова, М.П. Денисенка, А.П. Гречан викладено концептуальні основи управління фінансами, проектами та програмами, державного регулювання, інформаційного забезпечення, контролінгу, комплексного оцінювання інноваційної діяльності в промисловості [4].

О. Бородкін та Л. Гнилицька у своїх працях висвітлили один із варіантів відображення в обліку витрат на підготовку і освоєння нових виробів через застосування кошторисних ставок. Цей варіант припускає попереднє складання кошторису, що передбачає перелік усіх витрат, пов'язаних із підготовкою і освоєнням виробу. До кошторису періодично можна вносити корективи, завдяки чому буде досягнуто повне погашення витрат на підготовку й освоєння виробу після переходу на серійний відпуск [5; 6].

Значну увагу удосконаленню обліку витрат на інновації приділила у своїх дослідженнях О. Грицай, яка запропонувала альтернативну схему відображення інноваційної діяльності в обліку підприємств з використанням окремого рахунку [2].

Вивчення та аналіз опублікованих із цієї проблеми наукових праць дають змогу стверджувати, що питання обліку витрат на інноваційні процеси потребують подальшого розвитку як на науковому, так і у практичному аспектах.

**Метою дослідження** є розкриття сутності витрат на створення інноваційного продукту та на основі попередніх досліджень створити наукові передумови для подальшого розвитку системи обліково-аналітичного забезпечення процесу інноваційного розвитку промислового підприємства. Об'єктом дослідження обрано систему обліково-аналітичного забезпечення інноваційних процесів промислових підприємств України.

**Виклад основного матеріалу.** Для ефективного управління інноваційними процесами на підприємстві необхідна налагоджена система отримання облікової інформації, яка б піддавалася подальшому ґрунтовному аналізу та оцінюванню інноваційних проектів. Сьогодні в обліку інформація про витрати на інноваційні процеси не відображається в систематизованому вигляді. Структуру і зміст аналітичного обліку не розроблено на законодавчо-нормативному рівні.

Так, у звітних формах, які щорічно подають промислові підприємства місцевим органам державної статистики стосовно витрат на інноваційні процеси, наведено інформацію про витрати на технологічні інновації, джерела їх фінансування, обсяг реалізованої продукції, кількість впроваджених інноваційних видів продукції, результати інноваційної діяльності тощо. Втім складання цих форм за даними бухгалтерського обліку є проблематичним, а щодо оперативного управління, то інформація потрібна і за менші часові періоди. Крім того, у сфері бухгалтерського обліку відсутні методичні рекомендації з відображення на рахунках бухгалтерського обліку і в облікових реєстрах витрат на інноваційні процеси. У сфері економічного аналізу відсутні методичні рекомендації з визначення економічної ефективності витрат, пов'язаних із створенням інноваційних продуктів і технологій, їх впровадженням у виробництво. Ще одним з недоліків обліку інновацій є відсутність окремої внутрішньої звітності на більшості з вітчизняних підприємств, яка б надавала в систематизованому вигляді інформацію для управління інноваційними процесами [2].

Недоліки методики обліку та планування витрат на інноваційні процеси зумовлюють те, що формування показників звітності про інноваційну діяльність підприємства є доволі трудомісткою процедурою, яка потребує додаткових розрахунків та не забезпечує повної і цілісної картини про інноваційні процеси на підприємстві. Відсутність методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку витрат інноваційної діяльності призвела до розпорошеності витрат з освоєння нової продукції на різних рахунках витрат, що ускладнює визначення собівартості кожного етапу робіт і формування загальної суми цих витрат [2; 7].

Для підтвердження сказаного наведемо конкретні підтвердження вищеописаних недоліків, сформовані в результаті аналізу практичної діяльності підприємств, законодавчо-нормативної бази та вітчизняної і зарубіжної наукової літератури. Так, капітальні вкладення і поточні витрати обліковуються на рахунках 15 “Капітальні інвестиції”, 23 “Виробництво”, субрахунку 941 “Витрати на дослідження і розробки”. На нашу думку, для виокремлення облікової інформації про витрати на інновації підприємствам доцільно відкрити додаткові аналітичні субрахунки до зазначених вище рахунків, на основі яких і складати внутрішню звітність про витрати на інновації. Це дасть змогу систематизувати розрізнену в обліку інформацію про витрати на інноваційні процеси, хоча й потребуватиме залучення додаткових трудових ресурсів.

Потребує доопрацювання, на нашу думку, прописана в законодавчо-нормативних актах процедура калькуляції витрат на інновації, яка є одним з найважливіших етапів в оцінюванні інноваційних процесів загалом. Цю процедуру регулює Типове положення з планування, обліку калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, затвержене 1996 року постановою Кабінету Міністрів України №830. Згідно із зазначеним положенням, у складі калькуляційних статей для відображення робіт інноваційного характеру виділяють: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріали, паливо та енергію, витрати на службові відрядження, спецстаткування для проведення робіт, витрати на роботи, які виконують сторонні організації, інші прямі витрати, накладні витрати [8].

У бухгалтерському обліку витрати, пов'язані з інноваційною діяльністю, як правило, спочатку відображають на рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”. Після завершення проекту у разі позитивного результату нагромаджені витрати інноваційного характеру списують на рахунок 15 “Капітальні інвестиції”, у разі ж негативного результату – на рахунок 941 “Витрати на дослідження і розробки”. За альтернативного методу обліку витрат інноваційної діяльності витрати на дослідження та частину витрат на розроблення списуються на витрати періоду, решту витрат на розроблення капіталізуються. Внаслідок цього маємо цілий ряд бухгалтерських рахунків, на яких відображаються витрати інноваційної діяльності.

Як бачимо, жоден з цих методів обліку витрат інноваційної діяльності не дає змоги систематизувати їх всіх на окремому рахунку, щоб уникнути їх розпорошення та отримати чітку інформаційну базу для аналізу ефективності інноваційних проєктів.

Враховуючи це, вважаємо доцільною пропозицію О. Грицай виокремити конкретний рахунок для обліку витрат на інноваційні процеси, на якому б накопичувалися усі витрати підприємства, пов'язані з інноваційною діяльністю. А саме, за дебетом цього рахунка із кредиту різних рахунків протягом періоду освоєння інноваційної продукції відобразатимуться: витрачені матеріали, заробітна плата з нарахуваннями на неї, амортизація основних засобів, надані послуги тощо. Запропонований рахунок буде транзитним. Витрати на інноваційні процеси визнаватимуть витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені [2].

Аналітичний облік витрат на інноваційну діяльність, на нашу думку, доцільно вести за типами інновацій: витрати на науково-дослідні роботи, витрати на випуск нового виду продукції (продуктові інновації), витрати на освоєння нової технології (технологічні інновації), витрати на організаційно-управлінські інновації. Втім, не відкидаємо також варіанта ведення аналітичного обліку витрат інноваційної діяльності за напрямками інновацій: внутрішні науково-дослідні роботи; придбання НДР (зовнішні НДР); придбання машин, обладнання та програмного забезпечення; придбання інших зовнішніх знань; інші витрати.

Для управлінських потреб доцільно використовувати обидві запропоновані методики ведення аналітичного обліку одночасно, в комплексі, оскільки вони характеризують інформацію про витрати інноваційної діяльності з різних аспектів та можуть бути найкориснішими в плані надання повної та об'єктивної інформації лише в комплексі.

Запропоновану методику, на нашу думку, слід описати на законодавчому рівні. Наприклад, розробити та затвердити нове Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, яке б регламентувало саме облік інновацій, зокрема, облікову інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробленням інновацій. Сьогодні під час дослідження та розроблення інноваційних продуктів враховуються норми різних П(С)БО, зокрема П(С)БО 7 "Основні засоби", П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" та П(С)БО 9 "Запаси". Згідно з П(С)БО 8, інновації, отримані в результаті розроблення, потрібно відображати у балансі за умов, що підприємство має намір, технічну можливість та ресурси для доведення інноваційної продукції до реалізації, отримання економічних вигод від її збуту чи використання. Однак це положення стосується розроблення і дослідження інновацій нематеріального характеру. У разі ж виникнення ситуації, коли підприємство вирішує удосконалити або створити нові матеріальні активи – запаси, обладнання тощо – їхня оцінка повинна ґрунтуватися на вимогах П(С)БО 9 "Запаси" або П(С)БО 7 "Основні засоби". У такому разі новий єдиний стандарт, який би охоплював усі види інноваційної діяльності та чітко регламентував їх облік, значно би покращив ситуацію з отримання достатньої та достовірної облікової інформації щодо витрат на інновації.

**Висновки.** Отже, питання створення інформаційної та методичної бази з обліку витрат інноваційної діяльності залишається відкритим на нормативному рівні. Необхідна державна програма, яка була б спрямована на збільшення й стимулювання діяльності інноваційних підприємств як на вітчизняному, так і на зарубіжному ринках товарів і послуг.

Перехід до інноваційної моделі розвитку для України є пріоритетним та стратегічним напрямком розвитку, який передбачає реалізацію таких етапів:

По-перше, на нормативному рівні розробити методичні рекомендації з відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на інноваційну діяльність, запровадивши окремий рахунок "Витрати на інноваційні процеси" із відповідними його субрахунками, а також розробити та затвердити окремий стандарт бухгалтерського обліку, який би регулював облік саме інноваційної діяльності.

По-друге, рекомендувати підприємствам найраціональніші підходи для складання внутрішньої звітності, яка б надавала в систематизованому вигляді інформацію для оперативного управління витратами на інноваційні процеси.

По-третє, на державному рівні здійснити систему цілеспрямованих заходів для створення економічних можливостей та передумов формування механізмів, які стимулюють інноваційний процес, зокрема покращити та дебюрократизувати систему надання пільгових кредитів, спрямованих на створення інноваційних продуктів не лише для підприємств, що зареєстровані як інноваційні, а й для суб'єктів підприємницької діяльності, які провадять інноваційну діяльність не систематично. А також запровадити механізм пільгового оподаткування з урахуванням повного звільнення від сплати податку на прибуток та ПДВ для підприємств, що систематично здійснюють інноваційну діяльність.

І, по-четверте, створити механізм взаємодії суб'єктів господарювання, що забезпечував би досягнення конкурентних переваг завдяки активній інноваційній практиці й ефективним інноваційним рішенням.

Бодай часткове вирішення вищеперелічених проблем, на нашу думку, сприятиме значному зростанню інноваційної активності в нашій країні та модернізації виробничих ресурсів України, а також вирішенню наукової проблеми створення комплексної обліково-аналітичної системи, підпорядкованої цілям стратегічного, тактичного та оперативного управління інноваційним процесом підприємства.

1. Загородній А.Г. *Фінансово-економічний словник* / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2011. – 844 с. 2. Грицай О.І. *Напрями удосконалення обліку витрат на інноваційні процеси* / О.І. Грицай // *Проблеми економіки та менеджменту: Вісник Національного університету “Львівська політехніка”*. – 2010. – № 683 – 253 с. 3. Бланк І.А. *Фінансовий менеджмент: навч. курс* / І.А. Бланк. – Т. 1. – К.: “Ніка-Центр”, 1999. – Т. 1. – 592 с. 4. Волков О.І. *Економіка та організація інноваційної діяльності* / О.І. Волков, М.П. Денисенко, А.П. Гречан, 3-тє вид. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 662 с. 5. Бородкін О.С. *Про формування та облік собівартості продукції в ринкових умовах* / О.С. Бородкін // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2002. – № 3. – 41с. 6. Гнилицька Л.В. *Удосконалення обліку витрат на освоєння і розробку нової продукції в приладобудуванні* / Л.В. Гнилицька // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2000. – № 10. – 48 с. 7. Нанівська Н.М. *Механізм ведення обліку та аналізу інноваційної діяльності підприємств* / Н.М. Нанівська, І.О. Селіверстова: *Збірник наукових праць*. – К.: НАУ, 2010. – Вип. 25. – 220 с. 8. *Типове положення з планування, обліку калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: Постанова КМУ № 830 від 20.07.1996 р. (із змінами, внесеними Постановою № 946 від 10.07.2002 р.)*. 9. *Закон України “Про інноваційну діяльність” від 04.07.2002 № 40-IV у редакції Закону від 08.09.2011р. № 3715-VI*. 10. *Закон України “Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків” від 12.01.2006 р. № 3333-IV у редакції Закону від 02.12.2010р. № 2756-VI*.