

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ІННОВАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ

© Грицай О.І., 2010

Досліджено існуючі варіанти бухгалтерського обліку витрат на інноваційні процеси промислових підприємств. Визначено невідповідність відомих моделей обліку витрат на інноваційні процеси сучасним потребам управління. Запропоновано схему відображення витрат на інноваційні процеси, виокремлюючи окремий синтетичний рахунок “Витрати на інноваційні процеси”. Враховуючи особливості витрат на інноваційні процеси, наведено деталізацію їх аналітичного обліку.

Ключові слова: витрати, інноваційні процеси, управління, моделі обліку.

The valid options accounting cost of innovation industrial enterprises have been researched. The Mismatch of the cost accounting models on innovative processes of contemporary needs has been defined. The scheme that displays the cost of innovative processes through the use of a separate synthetic account “Expends of innovation processes”, has been proposed. Given the particularly the cost of innovative processes, some drill through their analytical accounting.

Keywords: cost, industrial innovation, management, accounting models.

Постановка проблеми

Управління підприємством, загалом, та за функціями управління неможливе без отримання достатньої, достовірної облікової та оперативної інформації. Якщо управління виробничим процесом, персоналом, технічною підготовкою виробництва ґрунтується переважно на даних оперативного обліку, то управління виробничими витратами, загалом, та витратами на інноваційні процеси, зокрема, неможливе без достовірної бухгалтерської інформації. Недоліком сучасного обліку є те, що відсутня єдина система бухгалтерських рахунків та облікових реєстрів для відображення витрат на інноваційні процеси. Існуючі облікові моделі не адекватні різновидності інноваційних процесів і не надають достатньої кількості достовірних даних для проведення економічного аналізу. У зв'язку з цим для ефективного управління витратами на інноваційні процеси необхідним є розроблення науково обґрунтованої системи їх обліку і аналізу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Питання обліку та управління витратами на інноваційні процеси промислових підприємств висвітлені в роботах зарубіжних та українських учених А. Єфремова, О. Бородкіна, Л. Гнилицької, О. Кантаєвої, А. Пуштовіт, М. Пушкаря та інших. Управлінський підхід на проблему класифікації витрат на інновації наведено в статті російського дослідника А.В Єфремова [2]. Він виділив витрати на технологічну підготовку інновацій (виконання НДДКР (науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт), придбання технічної документації), витрати на ліцензування, придбання нового обладнання та матеріалів) та виробничі витрати на освоєння, використання нового обладнання, матеріалів, комплектуючих і напівфабрикатів. О. Бородкін у [3] висвітлив один із варіантів відображення 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. Такої самої думки дотримується Л. Гнилицька у [4, с. 48].

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

Постановка цілей

Дослідження теоретичних основ і підходів до організації обліку витрат на інноваційні процеси, обґрунтування необхідності і визначення напрямів удосконалення методики обліку цих витрат для прийняття управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу

Сучасні проблеми економіки України неможливо вирішити без розвитку інноваційних процесів на промислових підприємствах, використання у виробництві різних видів інновацій – продуктових, технологічних, управлінських тощо. Конкурентоспроможність підприємств на внутрішньому і світовому ринку значною мірою залежить не тільки від якісних характеристик продукції, а й від ефективності системи управління, зокрема від стану інформаційного забезпечення інноваційної діяльності. Інформаційні системи управлінського, бухгалтерського та податкового обліку, а також економічного аналізу мають створити необхідні умови для розширення, прискорення й підвищення ефективності процесів створення та реалізації різних видів інновацій, націлених на створення конкурентоспроможної продукції на рівні міжнародних стандартів.

У звітних формах, які подають промислові підприємства місцевим органам державної статистики стосовно витрат на інноваційні процеси, наводиться інформація про витрати на технологічні інновації, джерела їх фінансування, обсяг реалізованої продукції, кількість впроваджених інноваційних видів продукції, результати інноваційної діяльності тощо. Проте, 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. Все це спонукає до систематизованого формування бази даних з різноманітних питань стосовно інноваційних процесів промислових підприємств (ресурсне забезпечення та його використання, обсяги та структура поточних витрат і доходів, капітальних вкладень тощо).

Сьогодні в обліку інформація про витрати на інноваційні процеси не відображається в систематизованому вигляді. Структура і зміст аналітичного обліку не розроблені, тобто не визначені об'єкти досліджень і розробок, не виділені окремі аналітичні рахунки для обліку цих витрат. Відсутня окрема внутрішня звітність, яка б надавала в систематизованому вигляді інформацію для управління інноваційними процесами. Все це не дозволяє аналізувати інноваційні процеси, їх пріоритетні напрями та розробляти ефективні заходи з розвитку інноваційної діяльності.

Недоліки методики обліку та планування витрат на інноваційні процеси перетворюють формування показників звітності про інноваційну діяльність підприємства у доволі трудомістку процедуру, яка потребує додаткових розрахунків та розшифрування.

Капітальні вкладення і поточні витрати обліковуються на рахунках 15 “Капітальні інвестиції”, 23 “Виробництво”, субрахунку 941 “Витрати на дослідження і розробки”. До цих рахунків потрібно, на наш погляд, відкривати окремі аналітичні рахунки для обліку інноваційних витрат, на основі яких пропонуємо складати відомість (звіт) за видами інноваційних витрат. Це дозволить систематизувати розрізнену інформацію про витрати на інноваційні процеси і ефективніше використовувати ці дані для цілей управління.

Під час дослідження та розроблення інновацій необхідно враховувати умови визнання та оцінки відповідно до П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”. Згідно з П(С)БО 8 інновації, отримані в результаті розроблення, потрібно відображати у балансі за умов, якщо підприємство має намір, технічну можливість та ресурси для доведення інноваційної продукції до реалізації, отримання економічних вигод від її збуту чи використання, а також інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробленням інновацій. Однак, це положення стосується розроблення і дослідження інновацій нематеріального характеру. У разі виникнення ситуації, коли підприємство вирішує удосконалити або створити нові матеріальні активи – запаси, обладнання тощо, їхня оцінка повинна ґрунтуватись на вимогах П(С)БО 9 “Запаси” або П(С)БО 7 “Основні засоби”.

Важливим етапом оцінки інноваційних проектів та програм є калькуляція витрат на впровадження інновацій згідно з Типовим положенням [1]. У складі калькуляційних статей для відображення робіт інноваційного характеру виділено: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріали, паливо та енергія, витрати на службові відрядження, спецстаткування для проведення робіт, витрати на роботи, які виконують сторонні організації, інші прямі витрати, накладні витрати.

Всі витрати, що пов'язані з інноваційною діяльністю відображають на рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”, а після завершення проекту списують нагромаджену суму витрат на рахунок 15 “Капітальні інвестиції” (у разі одержання позитивного результату), або на субрахунок 941 “Витрати на дослідження і розробки” (якщо результат – негативний). Інший варіант – всі витрати на дослідження та частина витрат на розроблення, що не витримують суворих умов їх визнання, списуються на витрати періоду, решту витрат на розроблення – капіталізуються.

Відсутність методичних рекомендацій з обліку витрат на інноваційні процеси призвела до розпорошення витрат на різних рахунках витрат, що ускладнює визначення собівартості кожного етапу робіт і формування загальної суми цих витрат [6, с. 27].

Практичний досвід діяльності підприємств, а також аналіз вітчизняної та зарубіжної літератури показав, що витрати на інноваційні процеси можна подати у вигляді схем, наведених у таблиці.

Схеми обліку витрат на інноваційні процеси

Суть схеми обліку витрат на інноваційні процеси	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Відображення капітальних витрат на інноваційні процеси з метою створення нових видів нематеріальних активів	Відображено витрати на формування первісної вартості інноваційного об'єкту нематеріальних активів	152	20, 22, 23, 661, 65, 131, 372, 63, 685
	Введено в експлуатацію інноваційний об'єкт нематеріальних активів	12	152
Відображення капітальних витрат на інноваційні процеси з метою створення нових видів основних засобів	Відображено витрати на формування первісної вартості інноваційного об'єкту основних засобів	152	20, 22, 23, 661, 65, 131, 372, 63, 685
	Введено в експлуатацію інноваційний об'єкт основних засобів	10	152
Відображення поточних витрат на інноваційні процеси із включенням до витрат на дослідження і розробки в складі інших витрат операційної діяльності	Відображено включення до виробничої собівартості витрат на дослідження і розробку інноваційної продукції або робіт чи послуг	941	20, 22, 23, 661, 65, 131, 372, 63, 685
Накопичення витрат на інноваційні процеси на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів"	Відображено виробничі витрати на інноваційні процеси в момент їх виникнення	39	20, 22, 23, 661, 65, 131, 372, 63, 685
	Часткове списання виробничих витрат майбутніх періодів на поточні витрати*	23	39
Відображення поточних витрат на інноваційні процеси з метою створення нових видів готової продукції, товарів, робіт, послуг із включенням їх до виробничої собівартості	Відображено включення до виробничої собівартості витрати пов'язані з підготовкою виробництва і освоєнням нових видів продукції або робіт чи послуг	23 (відповідний субрахунок)	20, 22, 23, 661, 65, 131, 372, 63, 685
Перенесення вартості новостворених інноваційних об'єктів необоротних активів на збільшення розміру власного капіталу	Відображено зміну статутного фонду після державної реєстрації об'єкта інтелектуальної власності та внесення змін до установчих документів	46	40
	Об'єкт інтелектуальної власності внесено до статутного фонду	12	46
Створення резерву забезпечення витрат інноваційної діяльності	Відображено формування резерву для фінансування витрат на інноваційні процеси, в тому числі технологічні, процесові, управлінські та маркетингові	23, 91-94	474
	Списання витрат на інноваційні процеси за рахунок раніше створеного резерву**	474	20, 22, 23, 661, 65, 372, 631, 685
Введення окремого рахунку "Витрати на інноваційні процеси" для отримання узагальнюючої інформації про величину таких витрат	Відображено витрати на інноваційні процеси в момент їх виникнення	86	20, 22, 661, 65, 13, 631, 685, 372

Джерело: розроблено автором на підставі [4, с. 46; 5, с. 23; 6, с. 27–28; 7, с. 42].

* Часткове списання витрат майбутніх періодів з кредиту рахунку 39 на практиці проводиться такими способами:

- рівномірне списання з розрахунку 1\12 чи 1\24 частини витрат кожного місяця;
- на основі нормативних ставок на виробі, які розраховуються способом ділення загальних витрат майбутніх періодів на плановий випуск продукції за період списання.

** Схему списання витрат на інноваційні процеси за рахунок раніше створеного резерву доцільно застосовувати підприємствам, у яких інноваційні процеси мають не разовий, а системний характер).

На нашу думку, найінноваційнішою є схема відображення витрат на інноваційні процеси виокремленням окремого синтетичного рахунку 86 "Витрати на інноваційні процеси". За дебетом рахунку 86 "Витрати на інноваційні процеси" із кредиту різних рахунків протягом періоду освоєння продукції мають відобразитися: витрачені матеріали, заробітна плата з нарахуваннями на неї, амортизація основних засобів, надані послуги тощо. Аналітичний облік витрат на інноваційні процеси доцільно виконувати у такій деталізації:

- за напрямками: внутрішні НДР (науково-дослідні роботи) (без амортизації, включають капітальні витрати на споруди та обладнання для виконання НДР); придбання НДР (зовнішні НДР); придбання машин, обладнання та програмного забезпечення (за винятком витрат на обладнання для НДР); придбання інших зовнішніх знань; інші витрати.
- за типами інновацій: витрати на НДДКР; витрати на випуск нового виду продукції (витрати на продуктивні інновації); витрати на освоєння нової технології (витрати на технологічні інновації); витрати на організаційно-управлінську інновацію;
- за видами і статтями витрат за поточний період (з початку освоєння чи з початку року).

Запропонований рахунок буде транзитним. Витрати на інноваційні процеси визнаватимуть витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Висновки

Досліджено існуючі схеми обліку витрат на інноваційні процеси промислових підприємств. В результаті проведених досліджень встановлено неадекватність інформаційного забезпечення інноваційної діяльності сучасним потребам управління і аналізу. Ця неадекватність полягає в такому:

- 1) відсутні методичні рекомендації з відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на інноваційні процеси;
- 2) інформація стосовно витрат на інноваційні процеси розпорошена на різних рахунках бухгалтерського обліку;
- 3) відсутня внутрішня звітність, яка б надавала в систематизованому вигляді інформацію для оперативного управління витратами на інноваційні процеси;
- 4) складання статистичних форм звітності стосовно витрат на інноваційні процеси потребує опрацювання значної кількості інформації.

Часткове вирішення цих проблем можливе за рахунок використання в обліку запропонованого рахунку “Витрати на інноваційні процеси”. Це сприятиме швидкому пошуку необхідних даних та оперативному використанню інформації для управління витратами на інноваційні процеси.

Перспективи подальших досліджень

В подальшому планується побудувати ефективну систему управління витратами на інноваційні процеси шляхом удосконалення окремих функцій управління. Дослідити яким способом функції менеджменту впливають на поведінку витрат на інноваційні процеси, зокрема на їх склад, структуру, динаміку або поведінку у разі зміни умов виробничо-господарської діяльності підприємства.

1. 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.).
2. Ефремов А.В. Учетные системы управления затратами на инновации // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2006. – № 4. – Ч. 2. – С. 105–109.
3. Бородкін О.С. Про формування та облік собівартості продукції в ринкових умовах // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – С. 32–41
4. Гнилицька Л. Удосконалення обліку витрат на освоєння і розробку нової продукції в приладобудуванні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 10. – С. 45–48.
5. Кантаєва О.В. Напрями розвитку методики бухгалтерського обліку інноваційної діяльності підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 5. – С. 18–28.
6. Кантаєва О.В. Питання розвитку теорії та практики обліку і аналізу інноваційної діяльності підприємств // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 25–31.
7. Пустовіт А. Облік витрат на освоєння нових видів продукції // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 10. – С. 40–44.