

Чебанова Н. В., Єфіменко Т.І.

ОБ'ЄКТИ ІННОВАЦІЙНОГО ПОХОДЖЕННЯ ТА ЇХ ВИЗНАННЯ

Актуальність дослідження зумовлена потребами ідентифікації об'єктів інноваційного походження. Це об'єкти активів, зобов'язань, доходів і витрат, що виникли внаслідок впровадження інновацій. Сформульовано методологічні підходи до визнання об'єктів інноваційного походження в обліку. Доведено, що результати впровадження інновацій можуть визнаватися тільки тоді, коли вони надійно оцінені і представлені в фінансовій звітності підприємства. Серед основних результатів дослідження: пропозиція щодо вдосконалення методики реєстрації об'єктів інноваційного походження на бухгалтерських рахунках, вимоги визнання в обліку і розкриття у фінансовій звітності інформації про об'єкти інноваційного походження.

Ключові слова: інновації, об'єкти інноваційного походження, бухгалтерський облік, елементи фінансової звітності.

Постановка проблеми та її зв'язки з науковими чи практичними завданнями. Сучасні політичні виклики і соціально-економічні очікування українського суспільства, гостріше ніж будь-коли вимагають запровадження інноваційної моделі реформування і розвитку національної економіки. Питання загострюється тим, що в умовах надзвичайної ресурсної кризи вкрай важливо володіти своєчасною аналітичною інформацією щодо інновацій для забезпечення прийняття оптимальних управлінських рішень. Реформатори повинні бути впевнені, що впроваджені інновації забезпечать надходження у майбутньому значних економічних вигод чи інших позитивних соціально-економічних наслідків. Заяви щодо впровадження інновацій з чітким орієнтиром на результат не повинні обмежуватися лише «методами управління» [11], інноваціями або «шляхами розвитку» [13; 17] інноваційної діяльності. Виникає потреба чіткого визначення моменту виникнення інноваційного продукту, щоб попередити підміну дійсних нововведень «розмовами про інновації» [13]. Це обумовлює необхідність дослідження ознак та критеріїв ідентифікації об'єктів інноваційного походження, а саме правил і процедур для їх виокремлення з-поміж інших економічних об'єктів і явищ.

Відсутність правил ідентифікації інновацій в обліку створює ризик їх підміни псевдоінноваціями, які, маскуючись під наукоємну діяльність чи інші псевдонововведення, насправді нічого не змінюють порівняно із традиційними об'єктами і тією системою господарювання, що раніше застосовувалася на підприємстві. Тож постає питання: за якими ознаками можна впевнитися, що нововведення, технологія, продукт, явище, об'єкт тощо мають дійсно інноваційне походження.

© Чебанова Наталія Володимирівна, д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Української державної академії залізничного транспорту, м. Харків, e-mail: n_chebanova@mail.ru

Єфіменко Тетяна Іванівна, к.е.н., професор кафедри обліку і аудиту Української державної академії залізничного транспорту, м. Харків, e-mail: t.efimenko@mail.ru

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Серед варіантів розвитку в Україні інноваційної інфраструктури Державною цільовою економічною програмою «Створення в Україні інноваційної інфраструктури» на 2009 - 2013 роки та іншими [5; 6] названо розвиток фінансово-економічної підсистеми інноваційної інфраструктури із розширенням послуг з проведення експертизи інноваційних, науково-технічних проектів, а також послуг у сфері метрології, стандартизації та контролю за якістю інновацій. Відповідні завдання можуть бути реалізовані тільки за умов чіткої ідентифікації інновацій як об'єкта управління.

Дослідженню інноваційних процесів присвячено багато праць зарубіжних економістів: Й.Шумпетера, Б. Твісса, Т. Брайана, Б. Санта, Дж.Кейнса, Дж.Хікса, П. Друкера, П. Бартені, Х.Барнета, Є. Вітте, Е. Денісона та інших науковців. Значний вклад у дослідження економічного аспекту інновацій внесли українські вчені: М. Туган-Барановський, М. Кондратьєв, О. Амоша, А.Гальчинський, В.Геєць, Л. Федулова, М. Чумаченко, Н. Чухрай, Р. Патора. Узагальнення та певна інтерпретація наукових напрацювань зазначених авторів окреслює зміст інноваційного розвитку через такі елементи: систему генерування інновацій; систему формування інтелектуального капіталу; систему державного регулювання інноваційного розвитку; систему використання або безпосереднього впровадження інновацій; систему комерціалізації інновацій. Інновації як об'єкт бухгалтерського обліку розглядаються в працях Б.Валуєва [1], І. Волошина [2], О. Грицаця [3], Н.Гришка [4], А. Загородньої і А. Бойчук [7], О.Кантаєвої [10], О.Левичкої [12], Н. Нанівської та І. Селіверстової [14], З. Янченко [20].

Методологія дослідження. Для проведення дослідження використані: системний підхід, абстрагування і конкретизація, логічно-діалектичний аналіз, системний аналіз і узагальнення. Для формулювання пропозицій щодо ідентифікації об'єктів інноваційного походження використовувалися принципи відображення змісту господарських операцій і вимоги ПСБО [15] щодо визнання об'єктів у бухгалтерському обліку і звітності.

Формування цілей статті. За активної уваги зазначених авторів до обліку витрат на інновації недостатньо розробленими організаційно і методологічно залишається ще багато питань щодо визнання, оцінювання і подання інформації про об'єкти інновацій користувачам фінансової звітності. Зокрема, до тепер не визначено позиціонування витрат інноваційної діяльності підприємств відносно встановленого П(С)БО розподілу витрат звичайної діяльності на операційні, інвестиційні і фінансові цілі.

У нормативних актах, що регулюють ведення бухгалтерського обліку, досі не узгоджені питання визначення відповідних термінів (інновацій, інноваційної діяльності та об'єктів інновацій), що безумовно ускладнює розробку методичних засад обліку, аналіз та оцінку інноваційних процесів у суб'єктів інноваційної діяльності.

Умовою результативності інноваційних процесів є визнання наявності ознак об'єктів інноваційного походження в господарському обігу підприємства. За наявності широкого кола досліджених питань обліку інновацій та тривалості таких досліджень, поза увагою наукової критики залишився аспект реєстрації в обліку та подання у фінансовій звітності результатів впровадження інновацій як невід'ємна умова своєчасності та достовірності їх визнання.

Формування цілей статті полягає в окресленні елементів фінансової звітності підприємств, які повинні містити інформацію про наявність ресурсів інноваційного призначення (активів) та результати впровадження інновацій (доходи та витрати інноваційного походження), що в подальшому дозволить охопити положеннями облікової політики не тільки об'єкти операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, а й об'єкти інноваційної діяльності.

Виклад основного матеріалу. Реалізація інноваційних проектів потребує використання певних ресурсів, отже призводить до формування витрат на інновації та створення інноваційних активів. Керуючись принципами, покладеними в основу подання суб'єктами господарювання фінансової звітності стосовно прийняття управлінських рішень, для таких об'єктів повинні встановлюватися правила визнання, оцінювання та подання інформації щодо них зацікавленим користувачам.

Інструкція про заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-інновація «Обстеження інноваційної діяльності промислового підприємства» [8] визначила чотири типи інновацій: продуктивні, процесові, маркетингові й організаційні (надалі – «Обстеження»). Встановлена класифікація дозволила систематизувати зміст інновацій за чотирма видами, що створюють певні об'єкти обліку:

- продукт або послуга, що є новими або значно поліпшеними за його властивостями або способами використання. Такі об'єкти мають відобразитися в обліку, як поточні активи – «ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується,

приведе до отримання економічних вигод у майбутньому» шляхом використання у виробництві та при наданні послуг або внаслідок їх реалізації протягом поточного періоду;

- новий або значно поліпшений спосіб виробництва (здійснення діяльності), куди входять значні зміни в технології, виробничому устаткуванні і/або програмному забезпеченні і мають на меті зниження собівартості виробництва. Такі об'єкти мають відобразитися в обліку, як необоротні активи, зокрема нематеріальні активи – «ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому» шляхом використання у виробництві та при наданні послуг протягом більше одного поточного періоду, що відповідно відбивається у статтях активів і пов'язаних із ними зобов'язаннях фінансової звітності (форма №1 Баланс [15]);

- новий спосіб або нові умови продажу з метою збільшення його обсягу. Такі об'єкти мають обліковуватися, як витрати на збут, та пов'язані з ними зобов'язання;

- нові організаційні методи в діяльності підприємства, в організації робочих місць або у зовнішніх зв'язках. Такі об'єкти мають обліковуватися, як витрати адміністративного призначення, та пов'язані з ними зобов'язання.

Наведена класифікація в цілому відповідає структурі витрат операційної діяльності в «Звіті про сукупний дохід» [15, с. 6] кожного підприємства. Однак, надалі наказом Держкомстату від 20.08.2007р. № 306 вищезазначене «Обстеження», а разом з ним Інструкція до нього були визнані такими, що втратили чинність, а на заміну їм було затверджено: 1) Інструкцію до заповнення форми №4-нт «Звіт про набуття та права інтелектуальної власності та використання об'єктів права інтелектуальної власності» (далі – форма №4-нт) [8] та 2) Інструкцію до заповнення форми №3-наука «Звіт про виконання наукових та науково-технічних робіт» (далі – форма №3-н) [9].

Слід зазначити, що категорія "інновація" відсутня у змісті зазначених документів, тож не є тепер об'єктом статистичних спостережень. Можливо причиною цього стало намагання законодавців відійти від дещо невизначеності категорії "інновація". Але низка чинних програмних документів Уряду, як і раніше орієнтовані на цю категорію (Закон України «Про пріоритетні напрями інноваційної діяльності в Україні»[6], «Концепція розвитку національної інноваційної системи») і це вимагає встановлення правил ідентифікації та визнання інновацій.

Вартість виконаних наукових та науково-технічних робіт відповідно до пункту 1.16 Інструкції [8] встановлюється на основі узагальнених даних бухгалтерського обліку за інформацією бухгалтерського рахунка «Дохід від реалізації» у діючих (фактичних) цінах з урахуванням обсягу незавершених робіт. На вимогу пункту 2.1 Інструкції [9], форма № 3-н містить інформацію про витрати на виконання наукових та науково-технічних робіт,

що наводяться «на основі узагальненої інформації за бухгалтерським рахунком «Виробництво» з виокремленням відомостей за роботами, що належать до наукових та науково-технічних».

Зміст цього пункту у застосуванні до підприємств заслуговує на критичний аналіз. Підприємства використовують рахунок 23 «Виробництво» для відображення прямих витрат основної та допоміжної діяльності з передбаченими до нього субрахунками другого і третього порядку, що систематизовані за відповідними господарствами. Цей рахунок використовується для відображення вартості виконаних робіт для подальшого визначення виробничої собівартості. Наукові та науково-технічні роботи, тож і інноваційна діяльність, не відносяться до основного чи допоміжного виробництва, отже не можуть обліковуватися на рахунку 23. Зазвичай відсутня відповідна стаття для витрат інноваційної діяльності і в Номенклатурі витрат основних видів економічної діяльності.

Чинна методологія бухгалтерського обліку в Україні, а саме: Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, не містять прямих рекомендацій щодо відображення в обліку і фінансовій звітності активів, зобов'язань, доходів і витрат інноваційного походження. Зазначене приводить до розпорошення витрат і активів на різних рахунках обліку, а відсутність системного обліку ускладнює виконання оцінки таких об'єктів, внаслідок чого відбувається викривлення при розподілі витрат за видами економічної діяльності. Причини викривлення знаходяться у відсутності чіткої нормативно-законодавчої регламентації щодо відображення явищ і процесів інноваційного походження в бухгалтерському обліку.

У разі виконання підприємствами наукових та науково-технічних робіт, як змістовних складових інноваційної діяльності, пропонується ідентифікувати відповідні об'єкти в обліку за одним із сценаріїв:

- або як основні засоби чи нематеріальні активи – у балансі. За умов, якщо підприємство має: намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний до реалізації, та очікує отримання майбутніх економічних вигод від використання такого активу;

- або як статті витрат (загальновиробничих, адміністративних, витрат на збут, інших операційних витрат) у Звіті про сукупний дохід звітного періоду, в якому вони здійснені [15], якщо економічні вигоди від використання або реалізації таких об'єктів уже отримано.

Якщо активи інноваційного походження мають довгострокове використання, доцільно вести

їх облік на таких аналітичних рахунках: рахунок 15XX1 “Затрати на придбання (створення) інноваційних активів”; рахунок 15XX2 “Інноваційні технології, придбані за ліцензійним договором”; рахунок 15XX3 “Інноваційні активи і технології, які надійшли від технопарку”; рахунок 15XX4 “Інноваційні активи, утворені в результаті спільної діяльності” (де другий і третій знак коду рахунку «XX» відповідає класифікації необоротного активу, встановленій в Плані бухгалтерських рахунків.

Висновки і перспективи подальших досліджень у цьому напрямі. Результат впровадження інновацій може визнаватися лише тоді, коли він знайшов відображення в бухгалтерському обліку підприємства і відповідно до НПСБО 1 [15] ідентифікований як елемент фінансової звітності: актив, зобов'язання, доход або витрати. Дотримання цього правила забезпечить достовірність визнання об'єктів інноваційного походження, а документування фактів їх визнання для цілей обліку надасть інформації стосовно них юридичну доказовість [15].

Пропонується встановити такі умови визнання активів інноваційного походження та включити їх до ПСБО 8 «Нематеріальні активи» і ПСБО 7 «Основні засоби» [15] у складі таких правил:

- сума витрат на створення (придбання) активу інноваційного походження може бути достовірно визначена і підтверджена (є документальне підтвердження виконання робіт (акт приймання робіт тощо);

- існує очікування, що використання активів інноваційного походження для виробничих і (чи) управлінських потреб «приведе до отримання економічних вигод у майбутньому»;

- використання активів інноваційного походження може бути продемонстроване.

Для подальшого дослідження одним з напрямів є підготовка методичних рекомендацій з обліку об'єктів інноваційної діяльності виробничих підприємств, до якого увійдуть: класифікаційні ознаки об'єктів інноваційного походження, зміст облікових процедур, зміст документообігу в операціях з об'єктами інноваційного походження, рекомендовані бухгалтерські рахунки і реєстри, пропозиції щодо статей звітності для розкриття інформації про об'єкти інноваційного походження. А також розробка пропозицій з включення до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку типової кореспонденції рахунків із відображення активів, зобов'язань, витрат і доходів інноваційного походження.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Валуєв Б. Деякі питання обліку інноваційних витрат і джерел їх покриття: концептуальний аспект / Б. Валуєв, О. Кантаєва // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 12 – С. 28–35.
2. Волошин І. Основні аспекти обліку інновацій у здійсненні операційної діяльності підприємств / І. Волошин // Економічний аналіз. – 2010. – № 6. – С.200–205.
3. 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.

4. Гришко Н. В. Бухгалтерська модель обліку інноваційних витрат промислових підприємств / Н. В. Гришко, Ю. А. Скубак // Сталій розвиток економіки. – 2013. – № 1. – С. 242–248.
5. Державна цільова економічна програма «Створення в Україні інноваційної інфраструктури» на 2009–2013 роки [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP080447.html
6. Про пріоритетні напрями інноваційної діяльності в Україні: Закон України: [офіційний текст: станом на 05.12.2012 р. із змінами, внесеними Законом України №5460-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 2-3. – Ст.63.
7. Загородній А. Г. Напрями удосконалення обліку витрат на інновації /А.Г.Загородній, А. Б. Бойчук // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: збірник наукових праць; від. ред. О.Є.Кузьмін. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2012. – С. 309–313.
8. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 4-нт «Звіт про набуття прав інтелектуальної власності та використання об'єктів права інтелектуальної власності» [Електронний ресурс]: наказ Держкомстату від 19.07.2006 р. № 337. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1035-08>
9. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 3-н «Звіт про виконання наукових та науково-технічних робіт» [Електронний ресурс]: наказ Держкомстату від 20.08.2007 р. № 306, із змінами, затвердженими наказом від 25.10.2010 р. № 430. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1036-07>
10. Кантаєва О. В. Бухгалтерський облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія: монографія / О. В. Кантаєва. –Житомир: ФОП Кузьмін Дн. Л., 2010. – 424 с.
11. Кириченко О.А. Інноваційний розвиток економіки в контексті сучасної теорії модернізації / О.А. Кириченко, Ю.І. Вигівська // Економіка та держава. – 2011. – № 7. – С. 13–16.
12. Левицька О. О. Особливості методології обліку інноваційної діяльності /О. О. Левицька // Вісник КНЕУ ім. Вадима Гетьмана. – 2007. – № 21. – С. 111–114.
13. Малютін О. К. Інноваційний вектор розвитку національної економіки в контексті економічної безпеки України / О. К. Малютін // Вісник Східно-українського національного університету імені Володимира Даля. – 2012. – № 11, Ч. 1. – С. 317–322.
14. 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.
15. Національні стандарти бухгалтерського обліку; уклад. А. Тузова. – Х.: Фактор, 2013. – 432 с.
16. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. №88 [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95/ed20100607>.
17. Сич Є.М. Інноваційно-інвестиційні системи як основа розвитку матеріально-технічної бази виробництва / Є.М. Сич, В.П. Ільчук [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://dspace.uabs.edu.ua/bitstream/.pdf>.
18. Формування сучасних механізмів розвитку інноваційної сфери економіки: монографія; за наук. ред. І. Ю. Швець. – Сімферополь: ДІАЙП, 2013. – 386 с.
19. Яламова Є. С. Особливості обліку інноваційних витрат / Є. С. Яламова //Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки. – 2010. – № 2. – С. 432–439.
20. Янченко З.Б. Аспекти обліку витрат інноваційної діяльності /З.Б. Янченко //Економіка. Управління. Інновації: електронне наукове фахове видання. – Житомир: Житомирський державний університет імені Івана Франка, 2014. – №1(11) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui_2014_1_37.pdf