

УДК 657.24

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Фатенок – Ткачук А. О.
Пронь В. М.

Узагальнено теоретичні аспекти бухгалтерського обліку витрат у інноваційній діяльності залежно від виду процесу розроблення інновацій. Виділено особливості методу обліку інноваційної діяльності, врахування яких дозволить підвищити повноту та достовірність отриманої інформації. Здійснено характеристику нового рахунку синтетичного обліку витрат інноваційної діяльності.

Ключові слова: облік інноваційної діяльності, управління витратами, метод обліку, витрати інноваційної діяльності, інноваційні процеси

ВСТУП

Стратегія економічного та соціального розвитку України спрямована на запровадження інноваційної моделі структурної побудови та зростання економіки. В Україні розроблені стратегії такого розвитку на 2004-2015 рр. «Шляхи європейської інтеграції». Основою стратегічного курсу, його базовим принципом тут висунуто реалізацію державної політики, спрямованої на запровадження інноваційної моделі структурної побудови та зростання економіки, утвердження України як високотехнологічної держави [6, 4].

Одним із факторів, що гальмують розвиток інноваційної діяльності, є недостатнє інформаційне забезпечення. Воно охоплює сукупність первинних і зведених даних, організацію збереження накопиченої інформації, способи її подання та методи перетворень, правила організації банку даних, методики кодування та пошуку інформації. При цьому необхідно, щоб споживач отримував необхідну інформацію з мінімальними витратами на її підготовку. У стандартах бухгалтерського обліку немає ґрунтового пояснення аспектів обліку витрат та його організації саме у інноваційній діяльності. Тому формування теоретико-методологічної бази обліку інновацій є нагальною потребою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Особливостями обліку інноваційної діяльності є відмінності в відображенні саме витрат, що є основою управлінського обліку. Провідними вітчизняними вченими здійснено ряд доробків щодо уточнення методу бухгалтерського обліку по відношенню до інновацій та методичних рекомендацій до групування витрат. До найґрунтовніших із них можна віднести праці Ф. Бутинця, Н. Грабової, Т. Карпової, Л.Нападовської, В. Палияч, В. Стражева, В. Ткач, Ч. Хоргрен, А. Яругової.

Мета статті – узагальнити існуючі підходи щодо методів бухгалтерського обліку та аналітичного групування витрат у інноваційній діяльності.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Згідно Закону України «Про інноваційну діяльність» інновації – новостворені (застосовані) і (або) вдосконалені конкурентоздатні технології, продукція або послуги, а також організаційно – технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру. Що істотно поліпшують структуру та якість виробництва і (або) соціальної сфери [2].

Інноваційні процеси тісно пов'язані з інвестуванням, а також виступають частиною інноваційної діяльності підприємств.

В той же час, окремі інноваційні проекти можуть бути реалізовані в рамках поточної операційної діяльності без залучення інвестицій [5, 11]. Відповідно, інвестиційна діяльність не завжди передбачає впровадження інновацій.

Інноваційні процеси можуть передбачатись як вид статутної діяльності будь-якого суб'єкта господарювання, так і бути основною статутною діяльністю спеціально створеного для цього підприємства. У Законі України «Про інноваційну діяльність» визначено, що інноваційне підприємство (інноваційний центр, технопарк, технополіс, інноваційний бізнес-інкубатор тощо) – це підприємство (об'єднання підприємств), що розробляє, виробляє і реалізує інноваційні продукти і (або) продукцію чи послуги, обсяг яких у грошовому вимірі перевищує 70 відсотків його загального обсягу продукції і (або) послуг [1, 1]. Науково-дослідна робота на таких підприємствах є їх основною діяльністю, яку при організації бухгалтерського обліку відносять до операційної.

Важливим питанням в організації ефективного обліку та аналізу інноваційної діяльності є визначення джерел залучених на інноваційні цілі ресурсів (фінансових, товарно-матеріальних, трудових). Зазначимо, що такими ресурсами можуть бути балансові активи підприємства, а також зовнішнє цільове фінансування у вигляді цільових коштів та цільових надходжень. В свою чергу, серед останніх можуть бути державні активи, що обумовлює особливий режим контролю за ефективністю їх використання.

Згідно Господарського кодексу України, статті 325 «Інноваційною діяльністю у сфері господарювання є діяльність учасників господарських відносин, що здійснюються на основі реалізації інвестицій з метою виконання довгострокових науково – технічних програм з тривалими строками окупності витрат і впровадження нових науково – технічних досягнень у виробництво та інші сфери суспільного життя» [1, 325].

Бухгалтерському обліку підлягають матеріальні, трудові, фінансові ресурси, які забезпечують інноваційну діяльність, витрати на дослідження і розробки, на виробництво нової продукції, капітальні витрати, поточні витрати, кількісні та якісні параметри цієї продукції, доходи, фінансові результати.

Різноманітність і зміст процесів інноваційної діяльності роблять практично неможливою її оцінку за натуральними, або будь-якими іншими показниками. Єдиним показником, що дає змогу звести воедино та визначити загальний обсяг цього виду діяльності, можуть бути тільки витрати – на проект, продукт, процес, їх загальна величина.

Методику обліку інноваційної діяльності доцільно досліджувати на основі технічних, фінансових та нематеріальних ресурсів в розрізі підприємств що включають інноваційну діяльність до видів статутної та підприємств, що створені з метою впровадження інноваційної діяльності. В свою чергу облік інноваційної діяльності на підприємствах будь – яких організаційно - правових форм необхідно розглядати поетапно: облік виконання технологічної документації; облік виробництва інноваційного продукту; облік реалізації інноваційного продукту [5, 16]

Враховуючи необхідність в одержаннях оперативної та достовірної інформації за результатами інноваційної діяльності (особливо за операціями що мають цільове фінансування з бюджету) складові методи обліку інноваційних проектів (програм) мають ряд особливостей:

1. Документування зокрема передбачає затверджену на підприємстві внутрішню звітність за виконанням етапів інноваційної діяльності (проектів). Перелік осіб з правом підпису документів за операціями з використання залучених ресурсів затверджується керівником підприємства.

2. Інвентаризацію бажано проводити, крім визначених в загальному порядку випадків, на кінець звітного періоду, в якому відбулось інтенсивне списання залучених на інноваційні операції активів з балансового обліку.

3. Оцінка майна та зобов'язань повинна ґрунтуватися на документальному підтвердженні. Професійні судження бухгалтера щодо визнання справедливої вартості, чистої реалізаційної вартості державних активів доцільно підкріплювати висновками зовнішніх професійних відповідних структур, або матеріалами із офіційних видань [4, 112]

4. Використання синтетичних та аналітичних рахунків передбачає: відокремлення обліку результатів інноваційної діяльності в розрізі власних та залучених ресурсів на її здійснення; достатній рівень аналітичного обліку для проведення внутрішнього контролю.

В першу чергу, це введення аналітичних субрахунків за рахунками 23 «Основне виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати» (за видами інноваційних проектів та програм), 48 «Цільове фінансування» (в розрізі джерел залучених активів), 791 «Результат операційної діяльності» (в розрізі видів реалізації інноваційного продукту).

Облік доходів від реалізації продукції ведуть на рахунках 701, 702, 703 без їх виділення в обліку від інноваційної діяльності. З метою співставлення витрат і доходів буде логічно ввести окремий субрахунок 706 „Доходи від реалізації інноваційної продукції”. Аналітичний облік на цьому субрахунку пропонуємо вести за видами реалізованих інноваційних продуктів. На окремому аналітичному рахунку до субрахунку 793 „Результат іншої звичайної діяльності” пропонуємо відображати результат від інноваційної діяльності.

5. Щодо калькулювання, то елементи витрат, які формують собівартість готового продукту (наданих послуг) за інноваційними програмами, за економічною сутністю є прямими та загальновиробничими витратами, затверджуються додатком до наказу про облікову політику.

Облік собівартості реалізації продукції та (або) послуг, в такому випадку доцільно здійснювати із введенням субрахунків аналітичного обліку до рахунку 90 «Собівартість реалізації» в розрізі видів інноваційної продукції (наданих послуг).

6. Узагальнення даних бухгалтерського обліку у формах звітності підприємств – виконавців інноваційних програм (проектів) здійснюється на основі використання П(С)БО. Актуальним питанням є затвердження форм внутрішньої звітності, зокрема з питань списання на виробництво інноваційного характеру матеріальних ресурсів, руху готової продукції тощо.

В обліку практично немає інформації про витрати на нову техніку і створення нових технологічних ліній. На рахунку 15 «Капітальні інвестиції» обліковують витрати на придбання/створення основних засобів (мається на увазі їх активна частина, тобто будівництво виділено в окремий вид) як насправді прогресивних, що мають інноваційні характеристики, так і таких, які просто потрібні для заміни тих що вибули, і бувають часто в достатній мірі зношеними.

Досить складні і не вирішені питання існують в обліку витрат, що виникають у процесі спільної інноваційної діяльності підприємства з вітчизняними та зарубіжними партнерами. Форми співпраці можуть

бути різноманітними, проте всі вони ґрунтуються на об'єднанні зусиль, вкладенні в проект ресурсів, а звідси – виникнення спільних витрат і спільне використання результатів.

Однак простежуються два варіанти, які найчастіше використовують: вкладені сторонами ресурси або включають до власних інноваційних витрат, або витрати об'єднують на підприємстві, де завершують проект, створюють інноваційний продукт, визначають його собівартість. У будь-якому разі в основу економічного співробітництва в сфері рішення науково-технічних завдань покладено витрати, тому потрібно виробити підхід до їх відображення у бухгалтерському обліку.

Доцільно зосередити всі витрати цієї відокремленої інноваційної сфери діяльності для того, щоб визначити їх величину як по окремих напрямках, які входять до неї, так і по підприємству в цілому. Для цього потрібний окремий синтетичний рахунок, наприклад «Витрати інноваційної діяльності», який би ніс на собі навантаження рахунку для відображення всіх витрат, пов'язаних з такою діяльністю. На ньому за дебетом будуть відображатися всі без винятку витрати, а за кредитом – витрати, перенесені на рахунки-«споживачі», тобто на базові операційні рахунки. На рахунку зосереджуватимуться всі інноваційні витрати, за окремими напрямками діяльності, що наприкінці звітного періоду списуватимуться на відповідні рахунки.

Запропонований рахунок може мати такі субрахунки, виділені виходячи із класифікації процесів за складом основних напрямів діяльності:

1. «Придбання/створення прогресивних видів техніки»;
2. «Придбання/створення прогресивних технологій»;
3. «Розробка нових видів продукції та їх модифікація»;
4. «Розробка прогресивних систем організації виробництва та управління»;
5. «Придбання/створення нематеріальних активів»;

Саме до цих або інших субрахунків, швидше за все всередині кожного субрахунку, необхідно мати рахунки третього порядку для обліку витрат за кожним конкретним об'єктом інновацій і визначення його фактичної собівартості (первісної вартості) або собівартості проекту, якщо інноваційний продукт не має речової форми [3, 32].

На нашу думку, доцільний варіант, коли обліковані на субрахунках витрати повністю списуються наприкінці звітного періоду на операційні рахунки незалежно від ступеня завершеності проекту або господарської операції.

Відображені в першому і другому субрахунку витрати списуються за рахунок капітальних інвестицій, де об'єднуються з витратами в основні засоби, які під критерії нової техніки не підпадають, на третьому – за рахунок витрат майбутніх періодів, на четвертому – на запропонований нами рахунок фонду інноваційного розвитку, на п'ятому – на рахунок капітальних інвестицій, де вони об'єднуються із різними не інноваційними нематеріальними активами.

Принципова відмінність запропонованого підходу від сформованої практики полягає в тому що: на запропонованому рахунку та його субрахунках відображаються всі без винятку, але тільки інноваційні витрати; рахунок капітальних інвестицій, який здається аналогом, тільки на перший погляд є таким, оскільки на його субрахунку «Придбання/виготовлення основних засобів» обліковують інвестиції в усі об'єкти, а не винятково в нову техніку чи технологію; на рахунку 15, на відміну від запропонованого рахунку, відображаються витрати на ще не передані в експлуатацію об'єкти; запропонований рахунок докорінно відрізняється від рахунку «Капітальні інвестиції» виділенням субрахунків, в яких відображаються витрати основних напрямів інноваційної діяльності.

ВИСНОВКИ

Запропонований варіант обліку витрат дасть змогу підвищити ефективність та правомірність аналітичного обліку витрат інноваційної діяльності.

Рекомендована деталізація елементів методу бухгалтерського обліку інноваційної діяльності дозволить забезпечити отримання учасниками інноваційної діяльності (виконавцями, донорами, контролюючими органами тощо) неупередженої, прозорої, а відтак дієвої для прийняття управлінських рішень інформації про ефективність проведення інноваційних за характером операцій.

Нажаль, у період світової фінансової кризи доцільність здійснення інноваційної діяльності відходить на другий план через обмеженість вільних обігових коштів, але у перспективі цей напрямок розвитку підприємств будь-якої галузі буде значно актуальнішим.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України від 4 лютого 2005 року // Відомості Верховної Ради України. – 2005. - № 11, з наступними змінами й доповненнями.
2. Закон України „Про інноваційну діяльність” № 40-IV від 4 липня 2002 року // Відомості Верховної Ради України. – 2002. - № 36, з наступними змінами й доповненнями.
3. Валуев Б. Деякі питання обліку інноваційних витрат і джерел їх покриття: концептуальний аспект/ Б. Валуев. О. Кантаєва // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №12. – с. 28 – 35.
4. Левицька О.О. Особливості методології обліку інноваційної діяльності / О. О. Левицькі // Вісник КНЕУ ім. Вадима Гетьмана. – 2007. – № 21. – с. 111 – 114.
5. Крупка Я.Д. Варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві/ Я. Д. Крупка // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №5. – с. 16.
6. Стратегія економічного і соціального розвитку України (2004-2015 роки) „Шляхом європейської інтеграції” / Авт. кол.: А.С. Гальчинський, В.М.Гесць та ін.; Нац. Ін-т стратег. дослідж., Ін-т екон. Прогнозування НАН України, М-во економіки з питань європ. Інтегр. України. – К.: ІВЦ Держкомстату України, 2004. – 416 с.

Фатенок-Ткачук Алла Олександрівна, к. е. н. старший викладач кафедри обліку і аудиту Волинського національного університету ім. Лесі Українки

Пронь Віталія, студентка економічного факультету Волинського національного університету імені Лесі Українки