

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

У статті викладено основні проблеми обліку та відображення у фінансовій звітності інноваційної діяльності, надано рекомендації з покращення аналітичності обліку інноваційних об'єктів. Проаналізовано умови щодо визнання продуктів та продукції інноваційними відповідно до Закону «Про інноваційну діяльність».

The article presents the main issues reflected in the accounting and financial reporting innovation, recommendations for the improvement the analytical account of innovative objects. The conditions on the recognition of products and product innovation according to the Law «On innovation activity» are analyzed.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Одним із недоліків сучасного обліку є відсутність 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 достатньої кількості достовірних даних для проведення економічного аналізу в сфері інновацій. У зв'язку з цим необхідною є розробка науково обґрунтованої системи обліку й аналізу витрат, доходів і результатів інноваційної діяльності промислових підприємств.

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.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Питання щодо організації та методології обліку інновацій на підприємствах України не є достатньо дослідженими вченими та фахівцями бухгалтерського обліку. Наразі ці питання розглядали у своїх працях Я. Д. Крупка [1, с.11-18], О. В. Кантаєва [2, с.24-30], О. Мінаков [3, с.126-139], Т. Шира [4, с.726-734], М.С. Пушкар [5, с.285-302], однак проблеми обліку інноваційної діяльності дотепер цілком не вирішені.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Для комплексного вирішення проблем обліку інноваційної діяльності потребує дослідження уточнення об'єктів обліку інноваційної діяльності, використання методів оцінки інновацій на момент визнання, використання алгоритмів обліку інноваційних процесів з виокремленням витрат та доходів.

Постановка завдання. Формування основних проблем обліку інноваційної діяльності на підприємстві та методичних засад відображення інновацій у бухгалтерському обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розширення облікової системи відповідно до її інформаційного наповнення відбувається як в підсистемі фінансового обліку, де постійно з'являються нові поняття та об'єкти, так і в підсистемі внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, контролінгу, які орієнтуються на всебічне забезпечення внутрішніх користувачів інформацією про наявні господарські процеси підприємства в будь-який час.

Формування системи обліку інноваційної діяльності передбачає використання всіх елементів методу бухгалтерського обліку (документації, оцінки, калькулювання, рахунків обліку, звітності) до об'єктів обліку.

Суть та регулювання інноваційної діяльності підприємств регламентується Законом України «Про інноваційну діяльність» та Законом України «Про інвестиційну діяльність», де інновація визначається як одна з форм інвестицій [6; 7, с.215-263].

У Законі України "Про інноваційну діяльність" інновації трактуються як

новостворені (застосовані) і (або) вдосконалені конкурентоспроможні 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 [6].

Проаналізовані умови щодо визнання продуктів та продукції інноваційними відповідно до Закону «Про інноваційну діяльність» (табл.1).

Таблиця 1.

Вимоги до визнання інноваційного продукту та інноваційної продукції

	Інноваційний продукт	Інноваційна продукція
Походження	Є реалізацією (впровадженням) об'єкта інтелектуальної власності (винаходу, корисної моделі, промислового зразка, топографії інтегральної мікросхеми, селекційного досягнення тощо), на які виробник продукту має державні охоронні документи (патенти, свідоцтва) чи одержані від власників цих об'єктів інтелектуальної власності ліцензії, або реалізацією(впровадженням) відкриттів. При цьому використаний об'єкт інтелектуальної власності має бути визначальним для даного продукту;	1.Є результатом виконання інноваційного проекту; 2.Може бути результатом тиражування чи застосування інноваційного продукту. 3.Інноваційною продукцією може бути визнано інноваційний продукт, якщо він не призначений для тиражування.
Якісні характеристики науково-технічного та технологічного рівня	Розробка продукту підвищує вітчизняний науково-технічний і технологічний рівень.	Порівняно з іншою аналогічною продукцією, представленою на ринку, є конкурентоздатною і має суттєво вищі техніко-економічні показники.
Рівень новизни	В Україні цей продукт вироблено (буде вироблено) вперше, або якщо не вперше, то порівняно з іншим аналогічним продуктом, представленим на ринку, він є конкурентоздатним і має суттєво вищі техніко - економічні показники.	Така продукція виробляється (буде вироблена) в Україні вперше, або якщо не вперше, то порівняно з іншою аналогічною продукцією, представленою на ринку, є конкурентоздатною і має суттєво вищі техніко-економічні показники.
Кваліфікування	Рішення про кваліфікування продукту інноваційним приймає Установа чи її регіональне відділення за результатами експертизи.	Рішення про кваліфікування продукції інноваційною приймає Установа чи її регіональне відділення за результатами експертизи.

Дані таблиці дозволяють визначити основні чинники, що необхідно враховувати при розробці методик оцінки та аналізу інноваційних продуктів та продукції та визначення об'єктів обліку як інноваційних: походження, якісні характеристики науково-технічного та технологічного рівня, рівень новизни, наявність рішення про кваліфікування. Означені чинники мають лише понятійне визначення, але відсутність кількісного виміру та затверджених методик, що дозволяє це зробити, ускладнює визначення об'єктів обліку, що необхідно ідентифікувати як інноваційні.

Аналіз наведених вимог дозволяє зробити висновок, про необхідність отримання інноваційним продуктом або продукцією кваліфікаційного свідоцтва, для визначення його в обліку як інноваційного.

Але це можливо зробити вже на заключному етапі розробки чи впровадження інновації та залишає відкритими питання щодо обліку інноваційних процесів до визнання продукту або продукції інноваційними.

Об'єктами інноваційної діяльності за Законом є:

- інноваційні програми і проекти;
- нові знання та інтелектуальні продукти;
- виробничі обладнання та процеси;
- інфраструктура виробництва і підприємства;
- організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, що істотно поліпшують структуру і якість виробництва і (або) соціальної сфери;
- сировинні ресурси, засоби їх видобування і переробки;
- товарна продукція;
- механізми формування споживчого ринку і збуту товарної продукції [6].

Зазначені у Законі об'єкти повинні стати об'єктами обліку. Для відображення витрат, джерел фінансування та результатів інноваційної діяльності необхідно використовувати алгоритми обліку, що дозволяють виокремити витрати та результати інноваційної діяльності за центрами відповідальності та окремими об'єктами.

Постає достатньо питань для визначення окремих понять наведених у законі щодо окремих об'єктів.

Так відповідно до Закону інноваційний проект – комплект документів, що визначає процедуру і комплекс усіх необхідних заходів (у тому числі інвестиційних) щодо створення і реалізації інноваційного продукту і (або) інноваційної продукції [6]. Визначення програми у чинному Законі не надано.

Інноваційну програму можна характеризувати як комплекс інноваційних та інвестиційних проектів, узгоджених за термінами їх виконання, виконавцями, ресурсами, обсягами та джерелами фінансування, який забезпечує ефективне вирішення завдань по створенню та реалізації інновацій.

Також нерозв'язаним у методичному плані залишається питання щодо термінів, протягом яких продукція, що випускається на підприємстві, вважається інноваційною. Ніяких вказівок, щодо цього немає у нормативних документах. У той же час у статистичній звітності, що формує базу даних для макроекономічного аналізу та управління визначено, що інноваційна продукція – це:

- продукція, що зазнала значних технологічних змін (її технічні характеристики і сфера використання значно відрізняються від технічних характеристик і сфери використання продукції, що виготовлялася раніше) або заново впроваджена (принципово нова) продукція протягом останніх трьох років;
- традиційна продукція, параметри якої значною мірою вдосконалені чи модифіковані протягом останніх трьох років;
- інша інноваційна продукція, впроваджена протягом трьох останніх років, що базується на впровадженні нових чи значно вдосконалених виробничих методів, які передбачають застосування нового виробничого устаткування, нових методів організації виробництва чи

їх сукупності тощо [7, с.215-218].

Таким чином, відповідно до вимог статистичного обліку термін визначення продукції як інноваційної складає три роки. Протягом цього періоду вона повинна обліковуватися в регістрах як інноваційна.

Організація обліку та аналізу повинна враховувати особливості визначення інноваційних проектів, програм та процесів, які також складають об'єкти інноваційної діяльності.

При організації обліку та аналізу інноваційної діяльності необхідно враховувати особливості визначення інвестиційної, операційної та фінансової діяльності у бухгалтерському обліку. Аналіз дефініцій видів діяльності показує, що інноваційна діяльність відбувається у ході усіх зазначених видів діяльності. Інноваційна діяльність безпосередньо пов'язується з інвестиційною діяльністю, яка відповідно до П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» характеризується як придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Витрати на інноваційні процеси можуть носити:

- капітальний характер та бути пов'язані з впровадженням нових типів виробництв, нових технологій, виробничого обладнання, технічним переозброєнням виробництва, переоснащенням устаткування, придбанням та впровадженням авторських прав, об'єктів інтелектуальної власності;
- поточний характер та бути пов'язані з операційною діяльністю, у ході якої створюються безпосередньо інноваційні продукти та інноваційна продукція.

Витрати інноваційної діяльності капітального характеру відображаються відповідно до алгоритмів бухгалтерського обліку на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Доцільним є впровадження субрахунків щодо відокремлення капітальних витрат, що мають інноваційний характер.

Інноваційна діяльність відбувається також у ході фінансової діяльності підприємства, у процесі якої акумулюються фінансові ресурси для забезпечення інновацій: інвестиційної діяльності, у ході якої проходить придбання основних засобів та нематеріальних активів для техніко-технологічного і інформаційного забезпечення та безпосередньо операційної діяльності, в ході якої відбувається виробництво та реалізація інноваційної продукції та продукту.

Джерела фінансування інноваційної діяльності - власні та запозичені, потребують відокремленого обліку з метою контролю за виконанням кошторису витрат.

Аналіз українського законодавства щодо бухгалтерської оцінки інновацій як об'єкта обліку показав ряд негативних чинників, які впливають на визначення достовірної та справедливої вартості інновацій в обліку [8]. Витрати на об'єкти інноваційної діяльності, що мають капітальний характер оцінюються виходячи з вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 12 «Нематеріальні активи», оцінка яких проводиться переважно на затратній основі. Інноваційні об'єкти, які доцільно обліковувати за справедливою вартістю не відповідають умовам її використання при визнанні.

Для доведення облікової вартості до справедливої необхідно використовувати механізм дооцінки або зміни корисності активів. Завадою стає відсутність активного ринку інновацій та особливий характер інноваційних продуктів, вибір аналогів до яких стає складною задачею.

Система фінансового обліку в Україні не дає визначених методичних засад щодо облікового забезпечення процесу створення та використання інновацій:

- об'єкти обліку інноваційної діяльності не забезпечені відповідними рахунками бухгалтерського обліку;
- облікова інформація про інноваційні об'єкти формується з використанням загальних рахунків без відображення специфіки інноваційних процесів;
- на більшості підприємств відсутні регістри внутрішнього обліку, за допомогою яких

- можливо відслідковувати економічні показники інноваційної діяльності;
- у фінансової звітності відсутні статті, що відображають доходи, витрати та результати інноваційної діяльності підприємства.

Відсутність методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку витрат інноваційної діяльності призводить до розпорошеності витрат по освоєнню нової продукції на різних рахунках витрат, що ускладнює визначення собівартості кожного етапу робіт і формування загальної суми цих витрат [9].

Серед методичних розробок, що пропонують схеми обліку інновацій, необхідно особливо відзначити пропозиції Я.Д. Крупки, який розглядає облік інноваційних процесів, через метод моделювання, виділяючи основні чинники, під впливом яких формуються організаційно-методологічні принципи обліку інноваційних програм: склад і порядок фінансування інноваційних проектів; послідовність списання інноваційних витрат на поточні витрати операційної діяльності або капітальні витрати; інноваційна інфраструктура підприємства.

У результаті послідовного комбінування зазначених чинників та їх ознак можна отримати усі можливі варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві. Кожна комбінація - це нова модель обліку, в поле логічних можливостей входять 28 моделей обліку.

У зв'язку з труднощами щодо визначення інноваційності продукції або продукту стають доцільними пропозиції щодо створення резерву забезпечення витрат інноваційної діяльності [1, с.11].

Створення резерву на фінансування витрат інноваційної діяльності пропонується проводити кореспонденцією рахунків: Дебет 23, 91-94 – Кредит 474. Списання витрат інноваційної діяльності за рахунок раніше створеного резерву : Дебет 474 – Кредит 20,22,23,661,65,372,631,685 рахунків.

Розглядаються також пропозиції щодо введення окремого балансового рахунку «Витрати на підготовку й освоєння нової продукції й виробництва» [9]. Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів" призначено для узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах. До витрат, облік яких ведеться на рахунку 39, відносяться серед інших витрати, пов'язані з освоєнням нових виробництв та агрегатів. Аналітичний облік витрат майбутніх періодів ведеться за їх видами.

Таким чином, у межах 39 рахунку можливо виокремлення спеціального субрахунку щодо обліку витрат на підготовку й освоєння нової продукції.

Для виокремлення результатів виробництва нової продукції доцільно впровадити для визначення фінансових результатів облік собівартості реалізації інноваційної продукції на субрахунку 901 «Собівартість реалізації інноваційної продукції(продукту)», доходу від реалізації – на субрахунку 701 «Дохід від реалізації інноваційної продукції(продукту)». Впровадження субрахунків буде сприяти потребам визначення підприємства як інноваційного.

Відповідно до законодавства інноваційним підприємством визнається підприємство (об'єднання підприємств) будь-якої форми власності, якщо більше ніж 70 відсотків обсягу його продукції (у грошовому вимірі) за звітний податковий період є інноваційні продукти і (або) інноваційна продукція [6].

Крім того можлива організація обліку за новою продукцією для ринку України та новою продукцією для підприємства. Для визначення фінансового результату використовувати субрахунок 791 «Результат від реалізації інноваційної продукції (продукту)».

При списанні адміністративних витрат на фінансовий результат проводити їх розподіл між інноваційною продукцією та іншою продукцією відповідно до обраної бази (собівартості реалізованої продукції, умовно-натуральним показникам реалізації або

виробництва та іншим базам, що відповідають технологічним особливостям виробництва).

Витрати на збут доцільно списуватися на фінансовий результат за прямою ознакою або за допомогою обраної бази.

Витрати на НДДКР, що формуються на рахунку 941 «Витрати на дослідження та розробки» безпосередньо списуються на субрахунок 791 «Результат від реалізації інноваційної продукції (продукту)».

Облік інноваційних об'єктів з використанням наведених рахунків дозволяє підвищити рівень аналітичності прийняття управлінських рішень та контролювати виконання плану інноваційного розвитку підприємства, впроваджувати контролінг інноваційної діяльності.

Висновки і перспективи подальших розробок. Інноваційний напрям діяльності підприємства є багатограним і потребує різнобічного висвітлення в системі бухгалтерського обліку. На даний час у законодавчих актах не узгоджені питання визначення термінів, що, безумовно, ускладнює розробку методичних засад обліку, аналізу та оцінки інноваційних процесів суб'єктів інноваційної діяльності. Необхідно вносити зміни в нормативну базу, яка забезпечує регулювання питань оцінки інновацій та порядок проведення інноваційної діяльності підприємствами.

Проведений аналіз методичних засад обліку інноваційної діяльності визначає необхідність розробки та впровадження на рівні стандартів бухгалтерського обліку методичних рекомендацій з відображення на рахунках бухгалтерського обліку і в облікових регістрах витрат, доходів і фінансових результатів інноваційної діяльності та включення до Інструкції про застосування

Плану рахунків бухгалтерського обліку типової кореспонденції рахунків по відображенню витрат, доходів і результатів інноваційної діяльності.

Література

1. Крупка Я. Д. Варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві / Я. Д. Крупка // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 5 – С. 11–18.
2. Кантаєва О. В. Щодо методології обліку та аналізу інноваційної діяльності підприємств / О. В. Кантаєва // Економіст. – 2009. – № 3. – с. 24–30.
3. Мінаков О. В. Облік та аналіз в управлінні інноваційної діяльності підприємства: дис.. канд. економ. наук: Олександр Володимирович Мінаков. – К., 2008. – 253 с.
4. Шира Т. Методологія бухгалтерського обліку в системі оцінки та порівняння інноваційно – технологічного потенціалу господарюючих суб'єктів / Т. Шира // Формування ринкової економіки України: зб. наук. праць за матеріалами практичної конференції «Обліково – аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні». – Львів, 2005. – Спецвипуск 15 (частина 2). – С. 726–734.
5. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.
6. Закон України «Про інноваційну діяльність» від 04.07.2002 р. №40–IV.
7. Наукова та інноваційна діяльність в Україні: стат. зб. – К.: ІВЦ Держкомстату України, 2002. – 316 с.
8. Волошин І. В. Методичні підходи до оцінки інновацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/7_Volosh.pdf.
9. Моргунова Т. І. Проблеми інноваційної діяльності / Т. І. Моргунова, О. Л. Швиденко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/15_APSN_2010/Economics/67132.doc.htm.