

ріали зростають швидше, ніж ціни за готову продукцію, реальні витрати збільшуються, а реальні доходи зменшуються, що призводить до зниження рентабельності. В Україні джерелами покриття таких витрат є прибуток підприємства. У багатьох країнах для виключення впливу інфляції створюють спеціальні резервні фонди (із прибутку), за рахунок яких покривають втрати, пов'язані з інфляцією. У Франції, наприклад, за рахунок створеного фонду здійснюється безпосереднє коригування фінансової звітності. В Англії створений резервний фонд використовується для коригування вартості матеріальних запасів.

Отже, наслідки інфляції дозволяють зробити висновки про те, що в умовах інфляції бухгалтерська звітність часто не дозволяє об'єктивно оцінити реальну вартість майна організації, її фінансовий стан, грошові потоки, результати її діяльності. Саме тому, з метою забезпечення її достовірності та систематизації, порівнянності та надання оцінки існуючих на сьогодні у світовій практиці підходів до коригування показників фінансової звітності в умовах інфляції необхідно досліджувати проблему будь-яких темпів інфляції та створити єдину систему нівелювання її впливу на фінансову звітність.

ЛІТЕРАТУРА

1. Фінансова звітність по-українськи // Збірник систематизованого законодавства. – Випуск 12 // Бліцінформ, грудень 2007 р.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік: [підручник] / Голов С.Ф. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: від 31.03.99 р. № 87 / Міністерство фінансів України // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 10. – С. 8–11.
4. <http://ru.wikipedia.org/wiki>
5. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с: ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
6. Державний комітет статистики України. Індекси споживчих цін (індекси інфляції) по Україні за 1991–2010 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=n0002832-11>
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 “Вплив інфляції”: від 28.02.02 р. № 147 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0269-02>

УДК 657.2:330.322

ОБЛІК ІНВЕСТИЦІЙ В ІННОВАЦІЇ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Ізмайлов Я.О., к.е.н., доцент

Криворізький економічний інститут

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

Рассмотрен порядок учёта инвестиций в инновации по национальным и международным стандартам. Предложен методологический подход к отражению в учёте и отчётности затрат на инновации в составе инвестиционной, операционной и финансовой деятельности.

Ключевые слова: инновации, инвестиции, нематериальные активы, учёт, финансовая отчётность, капитальные инвестиции в инновации.

In the article the way of the accounting of investments in innovations according to national and international standards is considered. Methodical approach to the reflecting of innovation expenses, including investment, operational and financial activity, in the accounting and reporting is offered.

Key words: innovations, investments, intangible assets, accounting, financial report, capital investments in innovations.

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок з науковими чи практичними завданнями. Економіка України потребує істотних структурних зрушень у товарному виробництві для досягнення високої конкурентоспроможності вітчизняної продукції на міжнародних ринках і підвищення рівня життя населення в країні. Важливою складовою забезпечення якісних перетворень у національному господарстві є активізація інвестування у здійснення інновацій. Своєчасне і комплексне впровадження прогресивних технологій і нової техніки, використання інновацій у менеджменті, маркетингу та фінансах розширюють і оновлюють асортимент товарів і послуг, покращуючи їхні характе-

ристики або зменшуючи витрати на виробництво. З активізацією інвестиційної діяльності інноваційного спрямування досить актуальним стає повне і достовірне відображення в обліку капітальних і поточних витрат на інновації для потреб аналізу й управління цими ланками господарювання.

Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Розгляд і розв'язання проблемних питань методологічного, методичного та організаційного характеру, що виникають в обліку інвестицій та інновацій, знаходяться у колі наукових інтересів багатьох вчених. Особливу увагу їм приділено в працях О.С. Бородкіна, Б.І. Валуєва, В.П. Дениса, Т.Г. Камінської, О. Кантаєвої, Я.Д. Крупки, Л.Г. Ловінської, О.В. Мінакова, Л. Нападовської, Г. Нашкерської, В.В. Сопка, Г. Уманців, Л.С. Шатковської та зарубіжних науковців Р. Булиги, В.В. Ковальова, П. Кохна, Я.В. Соколова, І.І. Просвіріної, Р. Фостера, В. Хартмана, С. Шрайбер, Й.А. Шумпетера та ін. Проте до теперішнього часу не створено побудованої на єдиних методологічних засадах і методичній базі взаємопов'язаної системи ведення бухгалтерського обліку операцій з інвестування в інновації та узагальнення їх у звітності підприємств.

Постановка завдання. Метою статті є визначення особливостей і спільних рис у порядку обліку і подання звітності про інвестиції в інновації за національними і міжнародними стандартами, виявлення невирішених питань цієї ланки обліку та формування методологічного підходу до відображення в обліку та звітності витрат на інновації у складі інвестиційної, операційної та фінансової діяльності.

Виклад матеріалу та результати. Згідно з Законом України «Про інноваційну діяльність» від 04.07.02 р., №40-IV до інновацій належать 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. У цьому законі також розкриті поняття «інноваційна діяльність», «інноваційний продукт» та окреслено об'єкти інноваційної діяльності. Так, інноваційна діяльність являє собою діяльність, що спрямована на використання і комерціалізацію результатів наукових досліджень та розробок і зумовлює випуск на ринок нових конкурентоспроможних товарів і послуг. Інноваційний продукт – це результат науково-дослідної та/або дослідно-конструкторської розробки, що відповідає вимогам, встановленим у законі [1]. Відповідно до Закону України «Про інвестиційну діяльність» від 18 вересня 1991 р. за №1560-ХІІ, який є чинним до теперішнього часу з наступними змінами і доповненнями, до інвестицій відносять «всі види майнових та інтелектуальних цінностей, які вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (дохід) або досягається соціальний ефект» [2]. На наведеній термінології повинно відбуватись формування облікового понятійного апарату інвестицій в інновації. З постійним розвитком видів, форм, об'єктів та напрямів інвестиційної та інноваційної діяльності слід також враховувати закордонний досвід їх класифікації і відображення в обліку.

Відповідно до національних стандартів, які регламентують ведення бухгалтерського обліку в Україні, неможливо виокремити інноваційну діяльність аналогічно до операційної, фінансової та інвестиційної діяльності або визначити її обсяг навіть у складі хоча б одного з цих видів діяльності. У Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ) також передбачено надання узагальненої інформації за трьома вищезазначеними видами діяльності без виокремлення інноваційної [5].

Аналізуючи чинну нормативно-інструктивну базу національного обліку, є підстави погодитися з Я.Д. Крупкою, який вважає, що підприємствам, інноваційна діяльність яких не є профілюючою, непотрібно її виокремлювати. Реалізацію інноваційних проектів та програм завжди можна підвести під вищеперелічені види діяльності [3, с. 11–12.]. На підтвердження цього у статті 326 «Господарського Кодексу України» зазначено, що інвестиції в інноваційну діяльність є окремою формою інвестицій [4]. Тому можливо і доцільно відображати інформацію про інвестиції в інновації у звітності через результуючі показники капітальних інвестицій.

Хоча інноваційну діяльність немає сенсу розглядати як окремих вид діяльності підприємства, але її слід обліковувати у постійному взаємозв'язку з операційною, фінансовою та інвестиційною діяльністю. Причому першочерговим є зв'язок інноваційного процесу саме з інвестиційною діяльністю, тому що розробити та впровадити інновації неможливо без інвестиційних витрат на ці потреби. Через інвестиційну діяльність відбувається процес перетворення грошових коштів, наукових розробок, організаційно-технічних рішень, вдосконалених конкурентоспроможних технологій у якісно нові основні засоби, інші необоротні матеріальні й особливо нематеріальні активи. При операціях з надходження і створення інновацій у вигляді нематеріальних активів потрібно керуватись П(с)БО 8 «Нематеріальні активи», згідно з яким нематеріальний актив є немонетарним активом, що не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду

більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам [6].

Для визнання будь-якого активу в обліку відповідно як за П(с)БО, так і за МСФЗ потрібно, щоб він відповідав таким основним критеріям: ідентифікація, контроль, отримання майбутніх економічних вигід, надійна оцінка. Інновації повинні бути отримані в результаті конкретної господарської операції для відображення їх у балансі у вигляді активів. Підприємству слід мати можливість заборонити доступ інших компаній до активу, причому цей актив повинен забезпечити отримання грошових коштів та/або економію витрат. МСФЗ 38 тлумачить нематеріальні активи, як немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та утримується підприємством: для використання у виробництві чи надання товарів і послуг; для надання в оренду іншим компаніям; для адміністративних цілей [5, с. 160].

Отже, порівняння П(с)БО і МСФЗ свідчить про ідентичність в них облікового трактування інновацій як структурного елемента нематеріальних активів. Причому основною рисою при визнанні інновацій в нематеріальні активи об'єктами фінансового обліку та при відображенні їх у складі активів є обов'язкова можливість ідентифікації та отримання на них спеціальних правоустановчих документів.

Для формування взаємопов'язаної системи обліку інвестиційно-інноваційного процесу на підприємстві пропонується методологічний підхід до відображення витрат на інновації у складі інвестиційної, операційної та фінансової діяльності. Новостворені (застосовані) і (або) вдосконалені конкурентоспроможні технології доцільно відображати на рахунках 10, 11, 12, 16 відповідно до їх аналітичних рахунків. Новостворену (застосовану) і (або) вдосконалену продукцію або послуги потрібно відображати на рахунках 26, 27, 28 відповідно до їх аналітичних рахунків [7]. Рекомендовану систему рахунків з обліку витрат на інновації у складі інвестиційної та операційної діяльності підприємства наведено на рис. 1.

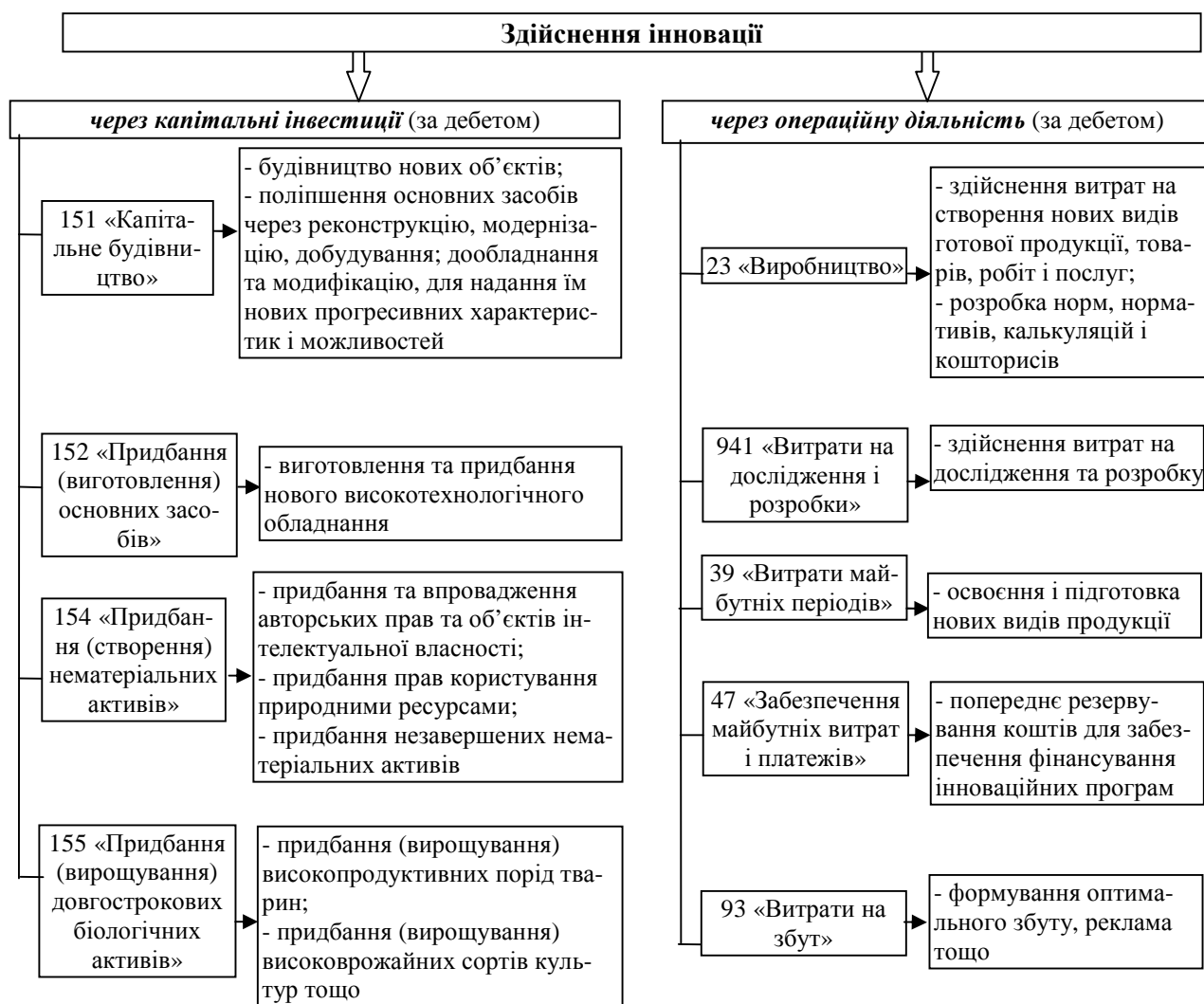


Рис. 1. Запропонована система рахунків з обліку витрат на інновації у складі інвестиційної та операційної діяльності підприємства

Не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені: витрати на дослідження; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів; витрати на рекламу та просування продукції на ринку; витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини; витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків) [6]. Порядок обліку таких витрат подано в табл. 1.

Таблиця 1

Облік проведення інноваційних досліджень

№ г/о	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
1	Списання матеріалів на дослідження	941 «Витрати на дослідження і розробки»	20 «Виробничі запаси»	20
2	Списання зарплати персоналу, що бере участь у розробках і дослідженнях	941 «Витрати на дослідження і розробки»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням»	12
3	Нарахування амортизації приміщення, в якому проводилися дослідження	941 «Витрати на дослідження і розробки»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	3
4	Витрати на дослідження списано на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	941 «Витрати на дослідження і розробки»	35

Порядок обліку інноваційних інвестицій з придбання комп'ютерної програми для вдосконалення управління наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Облік інвестицій в інновації з придбання комп'ютерної програми

№ г/о	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
1	Відображено витрати на придбання комп'ютерної програми	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	63 «Розрахунки з поставачальниками і підрядниками»	50
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ при наявності податкової накладної	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з поставачальниками і підрядниками»	10
3	Відображено витрати на установку програми	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	63 «Розрахунки з поставачальниками і підрядниками»	5
4	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ при наявності податкової накладної	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з поставачальниками і підрядниками»	1
5	Оплачено рахунок підрядника	63 «Розрахунки з поставачальниками і підрядниками»	31 «Рахунки в банках»	66
6	Програма введена в господарський обіг (експлуатацію)	125 «Авторське право та суміжні з ним права»	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	55

На жаль, чинна система обліку та звітності не дає можливості виокремити в звітності інформацію про інвестиції в інновації підприємства, що значно знижує її аналітичну цінність. Тому рекомендується у типових формах первинного обліку основних засобів та нематеріальних активів додати рядки, де буде вказуватися примітка з інформацією про інноваційну спрямованість отриманих необоротних активів. В синтетичному обліку до рахунку 15 «Капітальні інвестиції» потрібно відкривати аналітичні рахунки вищого порядку «Інвестиції в інновації». Далі варто накопичувати відповідну інформацію в проміжній управлінській звітності. З даних проміжної звітності узагальнений показник інвестицій в інновації доцільно переносити до розділу III «Капітальні інвестиції» форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності». Для удосконалення цього розділу рекомендується ввести рядок 343 під назвою «Капітальні інвестиції в інновації».

Висновки і перспективи подальших досліджень. В результаті аналізу системи національних та міжнародних стандартів обліку і звітності доведено, що інноваційну діяльність немає сенсу розглядати як окремий вид діяльності підприємства. Тому цілком прийнятним є запропонований методологічний

підхід до відображення витрат на інновації у складі інвестиційної, операційної та фінансової діяльності, який знайшов практичне використання через рекомендовану кореспонденцію рахунків і вдосконалення форми № 5 звітності підприємств шляхом введення рядку 343 «Капітальні інвестиції в інновації». Це дозволить раціонально організувати цю ділянку обліку, гарантуючи повноту і достовірність наведеної інформації та сприятиме подальшому дослідженню в напрямку підвищення якості облікової роботи.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про інноваційну діяльність» від 04.07.02 р. №40-IV, із змінами і доповненнями. – Режим доступу: [http:// zakon.rada.gov.ua/](http://zakon.rada.gov.ua/).
2. Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18 вересня 1991 р. №1560-XII, із змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http:// zakon.rada.gov.ua/>.
1. Крупка Я. Варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві / Ярослав Крупка // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 5. – С. 11–18.
3. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV, із змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http:// zakon.rada.gov.ua/>.
4. Международные стандарты финансовой отчетности: [учеб. пособие] / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова, Н.С. Пласкова; под ред. М.А. Вахрушиной. – М.: Омега-Л, 2006. – 568 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом МФУ від 18.10.1999 р. №242, зі змінами та доповненнями. – Режим доступу: <http:// zakon.rada.gov.ua/>.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291, із змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http:// zakon.rada.gov.ua/>.

УДК 338.65

ВНУТРИФІРМЕННІ СТАНДАРТИ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ: МЕТОДОЛОГІЯ І ОРГАНІЗАЦІЯ

Пожарицкая И.М., к.э.н., доцент, зав. кафедрой учета и аудита

Национальная академия природоохранного и курортного строительства, г. Симферополь

У статті викладені основні вимоги до внутрішньофірмових стандартів аудиторських послуг, їх зміст і структура. Визначені переваги впровадження внутрішніх стандартів аудиторської діяльності.

Ключові слова: стандарти аудиту, внутрішньофірмові стандарти, аудиторські послуги, сунутні аудиту послуги

In the article the basic requirements to internal standards of audit services, their content and structure are stated. The advantages of the introduction of internal standards of audit activity are determined.

Key words: audit standards, internal standards, audit services, services concomitant to the audit.

Постановка проблеми. Развитие аудита в Украине и за рубежом показывает, что к аудиторам со стороны пользователей предъявляются весьма высокие требования. Это связано с тем, что снижение информационного риска возможно только при доверии к профессионализму аудитора и качеству его работы. Важнейшим элементом обеспечения качества работы аудиторов является действенный контроль качества аудиторских услуг, в том числе путем внедрения системы внутрифирменных стандартов.

В Российской Федерации разработано и утверждено Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций» [8]. В Украине подобный документ отсутствует, хотя его необходимость не вызывает сомнения. Однако Положением о контроле качества [6] и Международным стандартом контроля качества [4] утверждена обязательность наличия внутрифирменных профессиональных стандартов в среде контроля качества аудиторских услуг.

Анализ последних исследований и публикаций. Теории и методологии аудиторской деятельности посвящены работы многих отечественных и зарубежных ученых, таких как Ф. Бутинец [2], А. Бодюк [1], Н. Дорош [3], О.А. Петрик [7], А.Д. Шеремет, В.П. Суйц [9] и др. Особый интерес вызывает работа О. Мироновой, посвященная вопросам организации системы внутреннего контроля качества аудиторской деятельности [5]. Воздавая должное научным работам отечественных и зарубежных ученых, следует отметить, что вопросы разработки внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности нуждаются в дальнейшем научном исследовании.