

7. Журавель Г.П. Теорії бухгалтерського обліку: студії: Монографія / Г.П. Журавель, П.Я. Хомин. – Тернопіль: Економічна думка, 2008. – 400 с.
8. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения): учеб пособие. – 2-е изд., перераб и доп. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 432 с.
9. Крупка Я.Д. Користувачі облікової інформації та проблеми задоволення їх інформаційних потреб / Я.Д. Крупка // Вісник ЖДТУ. – 2010. – №3 (53). – С. 132–134.
10. Кучеренко Т. Фінансова звітність як складова економічних наук / Т.Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. 2008. – № 9. – С. 21–29.
11. МакКензі, Венді. Посібник Financial Times з аналізу та використання фінансової звітності: Пер. з англ. – К.: Всеуито; Наукова думка, 2003. – 283 с. – (Сер. «Усе про менеджмент»).
12. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.
13. Теория измерения капитала и прибыли: монография / [Коллектив авторов] Под общ. ред. проф. Бутынца Ф., проф. Добин М. – Краков: Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, 2010. – 400 с.
14. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Монографія / Л.В. Чижевська. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с.
15. Шер Й.Ф. Бухгалтерия и баланс. – 3-е изд.: Пер. с 5-го нем. изд. С.И. Цедербаума; Под ред., дополн. и примеч. Н.С. Лунского. – М.: Экономическая жизнь, 1925. – 575 с.

УДК 657.1

ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВИТРАТИ НА ІННОВАЦІЇ У П(С)БО ТА МСФЗ

Озеран В.О., к.е.н., професор,

Гик В.В., асистент

Національний університет “Львівська політехніка”

В статье раскрыто информацию о расходах на инновации, отраженную в отечественных и международных стандартах бухгалтерского учета. Приведены критерии признания расходов на исследования и разработки и осуществлено сравнение норм П(С)БУ и МСФО при их учете

Ключевые слова: *затраты, нематериальные активы, исследования, разработки.*

The article explores the expenses on innovations reproduced in international and domestic accounting standards. The criteria of recognition of expenditures on researches and developments are presented; and the comparison of the norms of M(S) and P(s) in their accounting is accomplished.

Key words: *expenses, intangible assets, research, development.*

Постановка проблеми. Підвищення якості продукції та її конкурентоспроможності призводить до необхідності на промислових підприємствах відображати в обліку витрати, пов'язані з виробництвом нової продукції. Такий облік вважається одним із найскладніших, оскільки його об'єкти нерідко є “ланцюговими реакціями”, які, до того ж, відбуваються не де-небудь, а в сфері нематеріальних активів. Так, Нашкерська Г. відзначає, що проблемною є оцінка об'єктів нематеріальних активів, створених підприємством самостійно. Їх вартість формується в результаті проведення витрат на дослідження і розробки [1, с. 26].

Аналіз останніх досліджень. Питання обліку витрат на дослідження і розробки розглядали у працях такі науковці, як Голов С.Ф. [3], Кантаєва О.В. [4], Нашкерська Г. [1] та інші. Проте відсутність в Україні єдиних методичних рекомендацій з відображення в обліку інформації про витрати на інновації обумовило проведення даного наукового дослідження.

Мета статті – теоретичне висвітлення основних підходів щодо відображення інформації про витрати на інновації у П(С)БО і МСФЗ.

Виклад основного матеріалу. Порядок обліку витрат на інновації в Україні регламентує П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, П(С)БО 7 “Основні засоби”, П(С)БО 16 “Витрати”, П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів”, П(С)БО 31 “Фінансові витрати”. Зокрема, у п. 20 П(С)БО 16 “Витрати” [2] вказується, що витрати на дослідження включаються до складу інших операційних витрат відповідно до П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” [3], у п. 9 якого зазначено, що витрати на дослідження не

визнаються активом, а підлягають відображенню в складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Як бачимо, у вітчизняних стандартах, як і в міжнародних [4], відмовились від капіталізації витрат на дослідження шляхом включення їх до складу нематеріальних активів.

Варто зазначити, що норми вітчизняних стандартів стосовно обліку витрат на інновації принципово не відрізняються від норм міжнародних стандартів, однак повністю не охоплюють усі вимоги щодо надання та розкриття інформації у фінансовій звітності. Невідповідність зумовлена стислістю змісту П(С)БО та відсутністю пояснень до них, що нерідко призводить до помилкової інтерпретації окремих положень.

На порядок більше інформації про витрати на інновації знаходимо у МСБО 38 “Нематеріальні активи” [4], який регламентує загальні питання, пов’язані з визнанням в обліку витрат на дослідження та розробки. Відповідно до нього при виготовленні нематеріального активу власними силами необхідно розділяти поняття “дослідження” та “розробка”. Так, пункт 8 цього стандарту визначає, що під дослідженням необхідно розуміти “...оригінальні та заплановані дослідження, здійснювані для отримання і розуміння нових наукових або технічних знань”. У свою чергу, розробка – це “...застосування даних наукового дослідження чи іншого знання для планування чи проектування виробництва нових або суттєво вдосконалених матеріалів, механізмів, товарів, технологій, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва або використання”. У разі, якщо підприємство не може відрізнити фазу дослідження від фази розробки, то всі витрати розглядаються як понесені в ході досліджень. Діяльність, яку можна віднести до етапів дослідження і розробки, наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Орієнтовний склад робіт на етапах дослідження і розробки

Фаза досліджень	Фаза розробок
<ul style="list-style-type: none"> - діяльність, спрямована на отримання нових знань; - пошук, оцінка та остаточний вибір застосування результатів дослідження чи інших знань; - пошук альтернативи матеріалам, приладам, продуктам, технологіям, системам чи послугам; - формулювання, розробка, оцінка та остаточний вибір можливих альтернатив новим чи вдосконаленим матеріалам, приладам, продуктам, технологіям, системам чи послугам. 	<ul style="list-style-type: none"> - проектування, конструювання та випробовування прототипів та моделей перед комерційним виробництвом або використанням; - проектування інструментів, матриць, ливарних форм та штампів, у яких застосовано нову технологію; - проектування, конструювання та функціонування дослідного заводу, який за масштабом не є економічно доцільним для комерційного виробництва; - проектування, конструювання та випробовування обраних варіантів нових чи вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, технологій, систем чи послуг.

Оскільки у фазі досліджень понесені витрати і досягнуті результати, як правило, не відповідають критеріям визнання активу (існує висока невизначеність відносно майбутніх економічних вигод), то всі витрати на дослідження визнаються витратами у тому періоді, у якому вони були понесені. Витрати на розробки можуть привести до отримання результатів, які будуть гарантувати майбутні економічні вигоди. У такому випадку, згідно з міжнародними стандартами, вони можуть бути визнані активом при дотриманні ряду специфічних умов (рис. 1).

При цьому слід наголосити, що, якщо не виконується хоча б одна з умов, то витрати на розробки визнаються витратами у тому періоді, в якому були понесені. У наступних періодах, при дотриманні критеріїв визнання активу, витрати, які виникають за тими ж розробками, можуть визнаватися активом, однак відновлення попередніх витрат не допускається. Таким чином, дотримується принцип консерватизму при складанні фінансової звітності і виконуються необхідні критерії визнання активів, а саме: активом є той контрольований ресурс, від якого підприємство планує отримати майбутні економічні вигоди. Приклади свідочств про наведені вище умови подані у табл. 2.

Наведене, на нашу думку, дозволяє визначити найкращий із можливих критеріїв початку циклу інноваційного процесу, тобто відділити етап дослідження від розробки. Таке розділення необхідне для реалізації бюджетного планування і контролю – дослідження, результати яких зазвичай непередбачувані (тобто випадкові, можуть бути як позитивними, так і негативними), фінансуються із загального бюджету підприємства або відділу. Інноваційна діяльність, яка з високою вірогідністю приносить позитивний економічний ефект, фінансується із бюджетів проектів або окремих напрямів основної діяльності. У даному випадку критерії визнання активів у звітності й економічний зміст процесу інновацій оптимально узгоджуються, забезпечуючи відповідно бази даних бухгалтерського обліку.

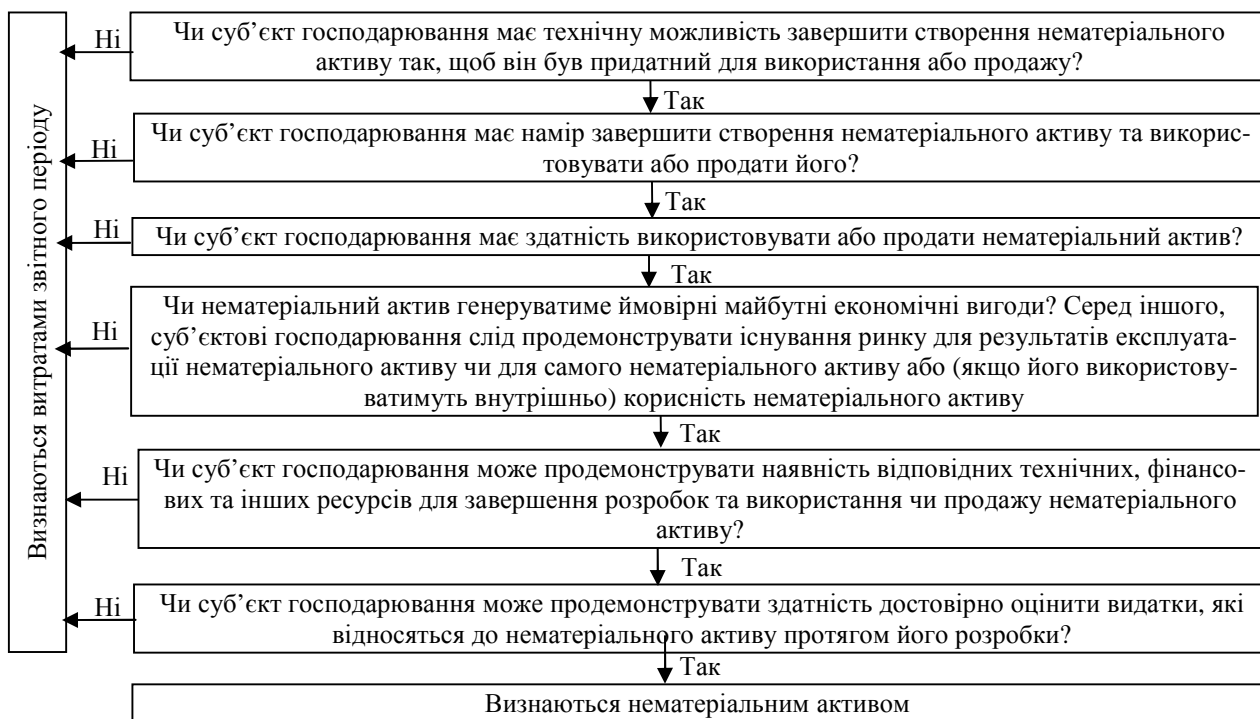


Рис. 1. Критерії визнання нематеріальних активів та витрат періоду на етапі розробки відповідно до МСБО 38 “Нематеріальні активи”

Таблиця 2

Приклади джерел інформації, які свідчать про можливість отримання нематеріального активу в результаті розробки [5, с. 259–260]

Критерій	Джерело свідцтва
Технічна можливість	Проект; Інженери; Робочий прототип
Намір завершити і використовувати	Дозвіл на планування виробництва; Санкціонування необхідних капітальних інвестицій; Реклама і оголошення (набір персоналу, просування продукту і ін.)
Здатність використовувати або продати	Заявка на авторські права, ліцензії й ін.; Призначений менеджер з продажу; Попередні замовлення
Ймовірність майбутніх вигод	Результати дослідження ринку; Очікувана ціна продажу за результатами ринкового дослідження; Ціна продажу аналогічних продуктів; Прогноз прибутку
Наявність відповідних ресурсів	Бізнес-план; Прогноз грошових потоків; Домовленість з банком або іншим позичальником
Достовірна оцінка видатків	Чітко визначений продукт (процес), який підтверджується відповідною технічною документацією; Окремий облік витрат у системі рахунків; Пряме віднесення витрат на основі первинних документів

Безумовно, далеко не у всіх випадках початок інноваційного проекту відповідає моменту визнання нематеріального активу. Можливі варіанти, при яких взагалі не створюються і не купуються нематеріальні активи. У такому випадку критерій початку циклу інноваційного процесу може розглядатися в абстрактній формі як момент, при якому виконуються наведені нижче умови:

- використання нововведення з високим ступенем вірогідності приведе до отримання майбутніх економічних вигод;
- прийняте рішення про початок використання даного нововведення;
- фактично виділені ресурси для початку використання нововведення.

Такі умови забезпечують оптимальне узгодження економічних, облікових та організаційно-управлінських аспектів інновацій, а момент початку циклу інноваційного процесу збігається з початком інвестиційного.

Відповідно до МСБО 38 “Нематеріальні активи” створений нематеріальний актив зараховується за фактичною собівартістю мінус будь-яка наступна накопичена амортизація і збитки від знецінення активу. Підприємство може вибрати альтернативний метод обліку активу за справедливою вартістю з проведенням регулярних переоцінок, що допускається при активному ринку на даний нематеріальний актив.

Витрати на дослідження і розробки включають п'ять елементів:

- 1) заробітна плата та інші виплати робітникам, які займаються дослідженнями і розробками;
- 2) витрати на матеріали і послуги, пов'язані з проведенням досліджень і розробок;
- 3) амортизація основних засобів при їх використанні для проведення досліджень і розробок;
- 4) накладні витрати, крім адміністративних, пов'язані з дослідженнями і розробками. Такі витрати розподіляються відповідно до прийнятої бази розподілу.
- 5) інші витрати, такі як амортизація патентів і ліцензій при використанні досліджень і розробок [6, с. 100].

У випадку зниження очікуваної вартості активу нижче його балансової вартості варто застосовувати МСБО 36 “Зменшення корисності активів”, а різницю визнавати як збиток. Сума очікуваного відшкодування визначається як найбільше значення із чистої продажної ціни і вартості використання (дисконтної вартості передбачуваних економічних грошових потоків від використання активу). У МСБО 38 “Нематеріальні активи” зазначено, що збиток від зменшення корисності визнається також для нематеріальних активів, які ще не можна використовувати. У такому випадку, якщо витрати на розробки на відповідному етапі були визнані як актив, а в один із наступних періодів перевищили вартість очікуваного відшкодування, то повинен негайно визнаватися збиток від знецінення, навіть якщо розробки ще не завершені.

Для оцінювання інноваційної діяльності важливим є її фінансування – випуск додаткових акцій, залучення позик та інші способи внутрішнього фінансування. Облік витрат з фінансування інноваційних процесів регулює МСБО 23 “Витрати на позики”, який визначає порядок капіталізації процентних платежів за використання позики.

Витрати на створення об'єктів основних засобів, які використовуються в інноваційному процесі, необхідно відображати відповідно до норм МСБО 16 “Основні засоби”.

У цілому, міжнародні стандарти фінансової звітності орієнтовані на задоволення потреб внутрішніх користувачів, однак особливості інноваційної діяльності не дозволяють зацікавленим користувачам отримати повну інформацію про витрати на інновації із фінансової звітності. Про ефективність інноваційної діяльності підприємства можна судити лише за довгостроковими показниками її економічного розвитку.

Порівняння норм положень вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку при визнанні витрат на інновації наведено у табл. 3.

Таблиця 3

Порівняння норм П(С)БО і МСФЗ при визнанні витрат на інновації

Об'єкт обліку	П(С)БО	МСФЗ
Витрати на дослідження і розробки	Згідно з П(С)БО 8 витрати на дослідження не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду в якому вони були здійснені. Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, наведених у п. 7 цього П(С)БО. Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом	Витрати на дослідження визнаються витратами того періоду, у якому вони понесені. Витрати на розробки можуть бути визнані як актив лише при виконанні критеріїв визнання (МСБО 38)
Капітальні інвестиції у придбання (створення) об'єктів основних засобів	Відповідно до П(С)БО 7 формують первісну вартість основних засобів. Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 “Фінансові витрати”)	Формують первісну вартість основних засобів (МСБО 16)
Витрати на обслуговування кредитів, позик	Згідно з п. 4 П(С)БО 31 визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були нараховані, окрім випадку, коли облікова політика підприємства передбачає капіталізацію фінансових витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу	Відносяться на витрати періоду або капіталізуються у вартість кваліфікованого активу (МСБО 23)

Висновки. Таким чином, стає зрозумілим, що комплексний характер інновацій не дозволяє використовувати лише один стандарт, а їх різні аспекти попадають у сферу діяння декількох вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

У результаті застосування норм стандартів витрати на початкових етапах інноваційного процесу будуть, як правило, відображатися таким чином:

- витрати на дослідження і розробки, які проводяться самим підприємством, – у складі витрат тих періодів, в яких вони були понесені, із виділенням загальної суми витрат;
- частина витрат на розробки, понесених з того моменту, коли їх результати стали відповідати вимогам визнання активу, – у складі нематеріальних активів за фактичною собівартістю за мінусом збитків від знецінення та накопиченої амортизації.

Відсутність у вітчизняних стандартах вичерпної інформації про витрати на дослідження і розробки породжує, на наш погляд, внесення змін до чинного П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” у частині їх визнання та розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Зокрема, у ній, на наш погляд, необхідно подавати таку інформацію: суму витрат на дослідження і розробки, віднесена на витрати звітного періоду; суму витрат на розробки, включену до складу нематеріальних активів; суму витрат за незакінченими науково-дослідними та дослідно-конструкторськими роботами.

ЛІТЕРАТУРА

1. Нашкерська Г. Оцінка нематеріальних активів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 11. – С. 23–30.
2. Положення стандарт бухгалтерського обліку № 16 “Витрати” [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>.
3. Положення стандарт бухгалтерського обліку № 8 “Нематеріальні активи” [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu8/>.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 38 “Нематеріальні активи” [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: www.minfin.gov.ua/document/92449/МСБО_38.pdf.
5. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. – 2-е вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2008. – 1008 с.
6. Кантаева О.В. О направлениях отражения расходов на исследования и разработки на счетах бухгалтерского учета // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2005. – № 4 (34). – С. 97–105.

УДК 657.633

ОЦІНКА НАДІЙНОСТІ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК СКЛАДОВА ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Петренко С.М., д.е.н., доцент, професор кафедри контролю і аналізу господарської діяльності
Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського

В статье рассмотрен подход к усовершенствованию процесса оценки надежности информации бухгалтерского учета посредством формирования направленной оценки и изучения факторов, оказывающих на неё влияние.

Ключевые слова: *надежность информации, бухгалтерский учет, внутренний аудит, внутренний контроль.*

In the article the approach to the improvement of the process of estimation of record-keeping information reliability by means of forming of directions of estimation and study of factors, having influence on it, is considered.

Key words: *reliability of information, record-keeping, internal audit, internal control.*

Постановка проблеми. Володіння достовірною й актуальною інформацією разом з умінням ефективно використовувати адекватні методи її збору, обробки і представлення сприяють успішній діяльності підприємств.

Важливим критерієм вдосконалення обліково-економічної інформації є її інформативність для цілей управління. Повнота, своєчасність, якість і надійність обліково-економічної інформації стали основними вимогами економіки як господарських систем, так і демократичного суспільства ринкового типу в цілому.

Однією з найважливіших умов удосконалення внутрішнього контролю є покращення його інформаційного забезпечення. Основним джерелом економічної інформації є дані бухгалтерського обліку. З цього приводу ряд спеціалістів зазначають, що інформація, одержана каналами бухгалтерського обліку, становить 80 % економічної інформації.