

УДК 657.471:330.341.1

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ІННОВАЦІЇ

ВОЛОДИМИР ОЗЕРАН,
канд. екон. наук, професор,
ВАСИЛЬ ГИК,
аспірант,
кафедра обліку та аналізу
Національного університету
«Львівська політехніка»

У статті розглянуто актуальні проблеми обліку витрат на інновації та окреслено напрями їх вирішення, зокрема: опрацьовано сучасні підходи до трактування терміну, проведено аналіз сучасної економічної літератури щодо відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на інновації, який дав змогу виділити кілька їх варіантів.

Ключові слова: інновації, витрати на інновації, облік витрат.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Структурні перетворення, що відбуваються у світовій економіці, обумовленні переходом від «індустріальної економіки» до «економіки знань», для якої характерним є домінування інтелектуального капіталу та інновацій. Саме останні мають стати основою динамічного розвитку виробництва, необхідною складовою процесу забезпечення успішного, довготривалого та стійкого функціонування підприємства, однією з фундаментальних складових ефективної стратегії та важливим інструментом забезпечення конкурентних переваг.

З метою виходу України на траєкторію стійкого розвитку зі зростанням добробуту та якості життя для всіх верств населення Міністерство економіки України за участю центральних органів виконавчої влади, Державної установи «Інститут економіки та прогнозування Національної академії наук України» із урахуванням пропозицій, отриманих від громадських організацій, підготували стратегію розвитку «Україна-2020: стратегія національної модернізації» [1].

Основною проблемою, на вирішення якої розроблено Стратегію, є неготовність економіки України до відповіді на глобальні виклики, що пов'язані зі світовими кризовими процесами, одним з яких є перехід на принципово нові ресурсозберігаючі технології, в тому числі з використанням відходів виробництва, розробка і впровадження нової продукції (товарів, робіт, послуг), капітальний ремонт і модернізація основних засобів, а також впровадження прогресивної комплексної механізації та автоматизації. При

цьому виникає необхідність формування системи обліку витрат на інновації та оперативного їх контролю, які б дали змогу забезпечити інформацією кожне підприємство зокрема і державну інноваційну політику загалом в умовах глобалізації та невизначеності економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у дослідження проблем обліку витрат, пов'язаних з інноваційним процесом, зробили вчені-економісти: К. Абубакірова, М. Авилкіна, О. Бородкін, Б. Валуєв, Л. Гнилицька, В. Жук, О. Ільченко, О. Кантаєва, Є. Коржавіна, Я. Крупка, Ю. Кузьмінський, О. Мінаков, А. Пустовіт, М. Пушкар, К. Саєнко та ін. Разом з тим окремі проблемні питання залишаються дискусійними та потребують подальших досліджень і вирішення.

Мета дослідження – виявлення основних проблемних питань обліку витрат на інновації та розробка рекомендацій щодо їх вирішення для ефективного управління підприємством.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Аналіз літературних джерел дає змогу констатувати, що в процесі дослідження актуальних питань обліку витрат на інновації нами виділено низку проблем теоретичного, практичного та методичного характеру.

По-перше, для раціональної побудови системи обліку витрат важливе значення має термінологія, однак при тлумаченні терміну витрати на інновації виникає термінологічна суперечність. Так, у Великому бухгалтерському словнику за редакцією А. Азріліяна наведено термін «затрати на інновації»,

під яким розуміють «...виражені в грошовій формі фактичні витрати, пов'язані із здійсненням різних видів інноваційної діяльності» [2, с. 383]. Приблизно таке саме визначення наводить О. Ільченко, однак він використовує термін «витрати на інновації» і додає, що ці витрати також пов'язані із упущеною вигодою від недовикористання природної енергії [3, с. 44].

Іншої позиції дотримуються Л. Костирко та А. Мартинов, які при дослідженні категорій «расходы», «затраты» і «издержки» доходять висновку, що поняття «инновационные затраты» необхідно використовувати для позначення вартості ресурсів, використовуваних для досягнення цілей інноваційної діяльності, «инновационные расходы» – для позначення затрат конкретного періоду, відповідних з доходами, а «инновационные издержки» – як більш широке поняття, яке об'єднує поряд із перерахованими вище втрати, витрати на соціальні потреби і упущені вигоди [4, с. 127–128].

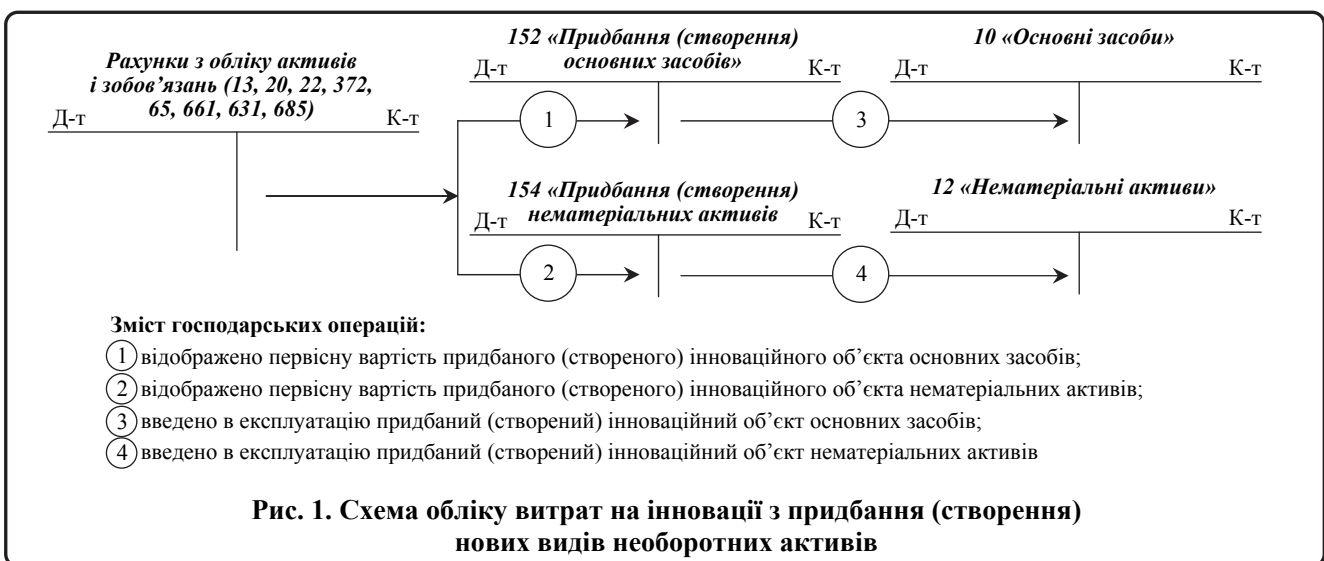
К. Абубакірова під «затратами на инновационную деятельность» пропонує розуміти проявлення ділової активності господарюючого суб'єкта, суть яких полягає у фактичному споживанні ресурсів у натуральних і вартісних вимірниках та мотивованому отриманні прогнозних економічних вигід [5, с. 12].

Отже, дослідивши понятійний апарат можна констатувати, що на сьогодні немає однозначного визначення цієї облікової категорії. У літературних джерелах автори витрати на інновації називають по-

різному, при цьому нами виявлено такі назви: «інноваційні витрати», «витрати на інновації», «витрати на інноваційні заходи», «витрати на інноваційний процес», «витрати на інноваційну діяльність». У зв'язку з цим виникають непорозуміння, як у наукових, так і в практичних сферах. Для прийняття з цього питання консенсусу все-таки логічніше вживати термін «витрати на інновації», оскільки він повною мірою, на наш погляд, розкриває зміст даної облікової категорії.

По-друге, суб'єкти господарювання облік витрат на інновації здійснюють на різних балансових рахунках, що свідчить про недосконалість діючої методики їх обліку. Аналіз сучасної економічної літератури щодо відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на інновації дає змогу виділити кілька їх варіантів. При цьому слід зазначити, що пропонуючи відповідний підхід до методики їх обліку, автори переважно наводять її описові характеристики, але конкретних прикладів у розрізі аналітичних рахунків і субрахунків не приводять. У зв'язку з відсутністю рекомендацій щодо відображення в обліку витрат на інновації, на конкретних прикладах розкриємо їх методику за кожним з виявлених нами підходів.

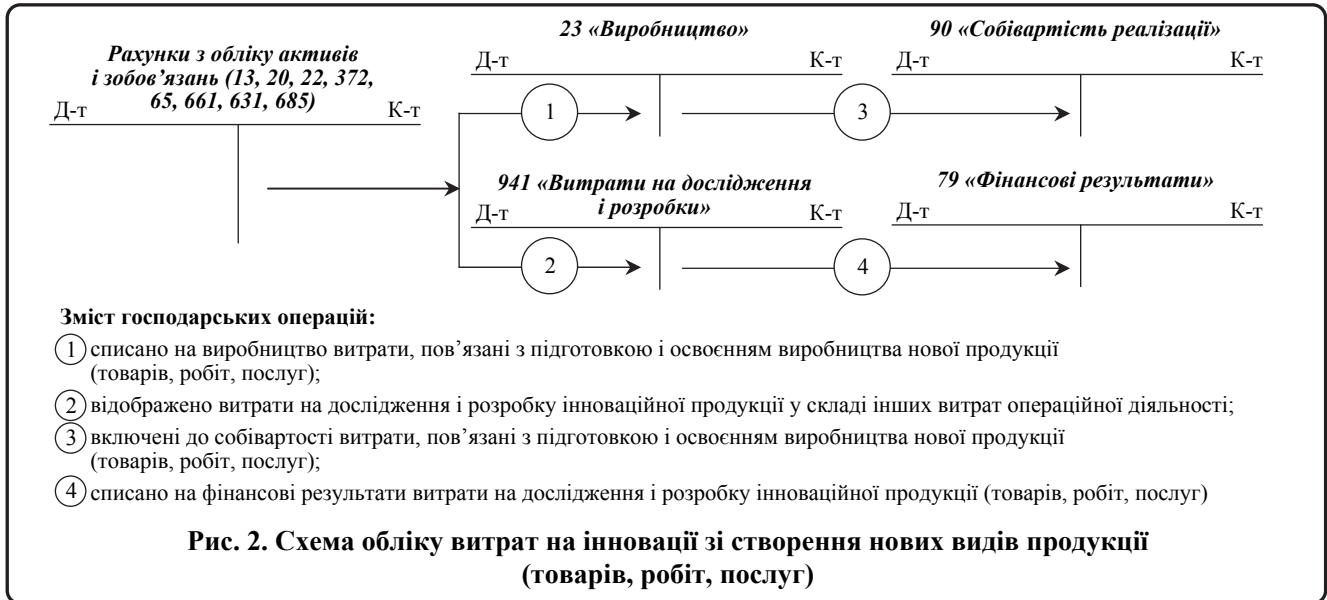
Підхід 1. У разі придбання (створення) необоротних активів в обліку понесені витрати включають до складу капітальних інвестицій і на їх суму збільшують первісну вартість необоротних активів (рис. 1).



Таку методику доцільно застосовувати у разі інноваційного напрямку поліпшення матеріально-технічної бази підприємства та збільшення економічних вигід у майбутньому: збільшення виробничої потужності, підвищення продуктивності роботи устаткування, поліпшення якості продукції, зниження операційних ви-

трат у результаті проведення інноваційних заходів.

Підхід 2. Облік списання витрат на інновації, пов'язаних зі створенням нових видів продукції (товарів, робіт, послуг) у міру їх виникнення, не передбачає прямої капіталізації; їх відображують у складі поточних витрат по повній вартості (рис. 2).



Зібрані на витратних рахунках (23 «Виробництво», 941 «Витрати на дослідження і розробки») витрати на інновації відносяться до собівартості продукції або фінансових результатів в одному звітному періоді.

на підготовку й освоєння виробництва нової продукції відображують на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» (рис. 3). Цей підхід підтримують такі вчені, як: О. Бородкін, В. Завгородній, Е. Пошерстнік, Н. Пошерстнік, А. Пустовит, М. Пушкар.

Підхід 3. Накопичення інформації про витрати



Підхід 4. Списання витрат на інновації на виробництво шляхом застосування кошторисних ставок. Сутність цього підходу полягає у тому, що попередньо складають бюджет, який передбачає перелік усіх

витрат, пов'язаних з підготовкою й освоєнням виробу. Кошторисну ставку розраховують діленням загальних витрат на плановий випуск виробів (не більш як два роки). У зв'язку з тим, що протягом періоду

освоєння виробу можуть бути додаткові витрати, не передбачені кошторисом, до даного документа періодично, але не рідше одного разу на квартал слід вносити корективи. Цим буде досягнуто повне покриття витрат на підготовку й освоєння виробництва після закінчення робіт і переходу на серійний випуск продукції.

Підхід 5. Для накопичення інформації про витрати на підготовку й освоєння виробництва нової продукції проф. О. Бородкін [6, с. 17] запропонував ввести окремий балансовий рахунок «Витрати на підготовку й освоєння нової продукції». За дебетом цього рахунку з кредиту різних рахунків протягом періоду освоєння продукції повинні відображатися: витрачені матеріали, заробітна плата з нарахуваннями, амортизація, послуги сторонніх організацій та інші витрати.

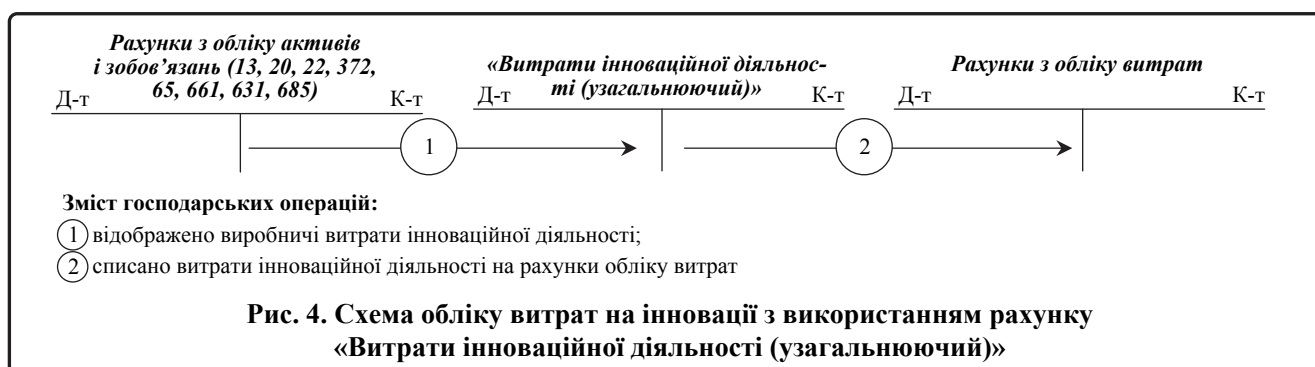
Подібної позиції дотримується також Є. Коржавіна, яка рекомендує ввести до Плану рахунків бухгалтерського обліку рахунок «Вкладення в інно-

ваційні проекти» та відкрити до нього такі субрахунки:

1. «Вкладення у розробку і реалізацію продуктивних інновацій»;
2. «Вкладення у розробку і реалізацію процесних інновацій»;
3. «Вкладення у маркетингові інновації»;
4. «Вкладення в організаційні інновації» [7, с.9].

Однією з переваг цього підходу є можливість отримання узагальненої інформації для управління витратами. Недоліком є неможливість виокремлення витрат на інновації зі складу витрат діяльності підприємства, що відображаються в системі рахунків бухгалтерського обліку за діючою методологією.

Підхід 6. Професори Б. Валуев та О. Кантаєва [8, с. 33] запропонували методику обліку з виділенням рахунку-екрана «Витрати інноваційної діяльності (узагальнюючий)» (рис. 4), який дає змогу акумулювати витрати на одному рахунку.



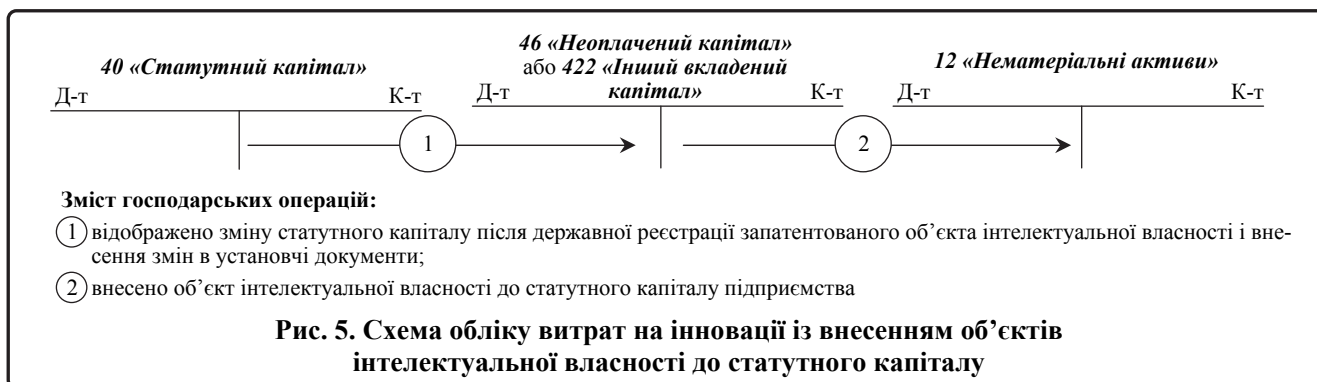
Як бачимо, відмінність даного підходу від попереднього полягає лише у застосуванні рахунку-екрану, який використовують для забезпечення взаємозв'язку обліку витрат за статтями та елементами витрат. Їх склад і порядок застосування встановлює підприємство, виходячи з організаційно-технологічних особливостей діяльності, структури та методів управління. На рахунку-екрані збирають всі витрати у кореспонденції з кредитом рахунків, що відображують джерело їх виникнення.

Основним недоліком застосування розглянутого підходу є отримання інформації про витрати на інновації підприємства у кінці звітного періоду при закритті відповідного рахунку-екрану, що нівелює

своєчасність прийняття рішень та знижує ефективність функціонування системи управління підприємством.

Підхід 7. Доволі цікавою, на наш погляд, є методика з відображення в обліку внесення об'єктів інтелектуальної власності до статутного капіталу підприємства за справедливою вартістю (рис. 5).

Підхід 8. На підприємствах, у яких створення інноваційної продукції має не разовий, а систематичний характер, доцільним є створення резерву для забезпечення витрат на інновації, які у бухгалтерському обліку могли б відображатися з використанням субрахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів» (рис. 6).



Підхід 9. Підприємства-учасники технопарків можуть отримувати цільове фінансування витрат на інновації. У цьому випадку О. Мінаков [9, с. 25] пропонує облік цільових коштів вести на окремих субрахунках до рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»:

481 «Цільові надходження від технопарку»;

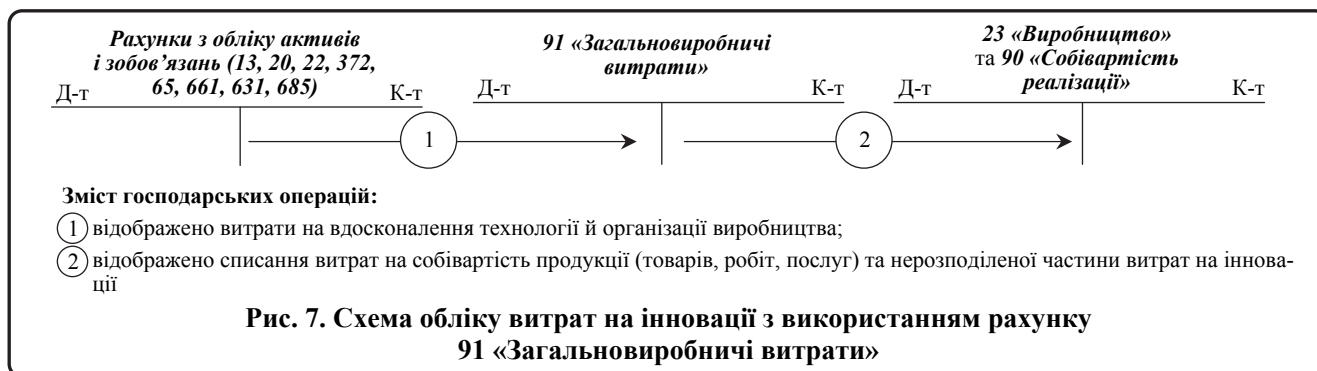
482 «Цільове фінансування учасника технопарку (прибуток)»;

483 «Цільове фінансування учасника технопарку (ПДВ)».

На субрахунках 482 «Цільове фінансування учасника технопарку (прибуток)» і 483 «Цільове фінан-

сування учасника технопарку (ПДВ)» відображують 50 % сум ПДВ та податку на прибуток, що належать учасникам технопарку, які мають перерахувати їх на свої спеціальні рахунки.

Підхід 10. На підприємствах із багатонаменклатурним виробництвом, де період освоєння нетривалий і витрати відносно невеликі, у разі виготовлення продукції за індивідуальним замовленням, витрати можна планувати й обліковувати у складі загальновиробничих витрат за статтею, приведеною у п. 15.5 «Витрати на удосконалення технології й організації виробництва» П(С)БО 16 «Витрати» (рис. 7).



ЗАПРОПОНОВАНИЙ ФРАГМЕНТ РОБОЧОГО ПЛАНУ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ІННОВАЦІЇ

Синтетичні рахунки		Субрахунки першого порядку		Субрахунки другого порядку		Субрахунки третього порядку	
код	назва	код	назва	код	назва	код	назва
КЛАС 1. НЕОБОРОТНІ АКТИВИ							
15	Капітальні інвестиції	152	Придбання (створення) основних засобів	152X	За видами нових та/або значно вдосконалених основних засобів		
		154	Придбання (створення) нематеріальних активів	154X	За видами нових та/або значно вдосконалених нематеріальних активів		
КЛАС 2. ЗАПАСИ							
23	Виробництво	233	Виробництво інноваційної продукції	233X	За видами інноваційної продукції		
КЛАС 3. КОШТИ, РОЗРАХУНКИ ТА ІНШІ АКТИВИ							
39	Витрати майбутніх періодів	391	Витрати на підготовку й освоєння нових видів продукції та виробництва	3911	Витрати на підготовку й освоєння виробництва нової продукції	3911X	За видами нової продукції
				3912	Витрати на освоєння нового виробництва, цехів та агрегатів (пускові витрати)	3912X	За видами нового виробництва, цехів та агрегатів
				3913	Витрати на підготовчі роботи у видобувних галузях	3913X	За видами робіт
КЛАС 9. ВИТРАТИ ДІЯЛЬНОСТІ							
91	Загальновиробничі витрати	911	Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконалення технології та організації виробництва	911X	За видами виробничих структурних підрозділів		
		912	Витрати некапітального характеру, пов'язані з забезпеченням якості продукції	912X	За видами виробничих структурних підрозділів		
		913	Витрати, пов'язані з винахідництвом та раціоналізацією	913X	За видами виробничих структурних підрозділів		
94	Інші витрати операційної діяльності	941	Витрати на дослідження і розробки	9411	Витрати на дослідження	94111	Витрати на фундаментальні наукові дослідження
						94112	Витрати на прикладні наукові дослідження
				9412	Витрати на розробки	94121	Витрати на розроблення проектної та технологічної документації
						94122	Витрати на розроблення та виготовлення лабораторного устаткування
						94123	Витрати на виготовлення та випробування дослідного зразку
94124	Інші витрати						

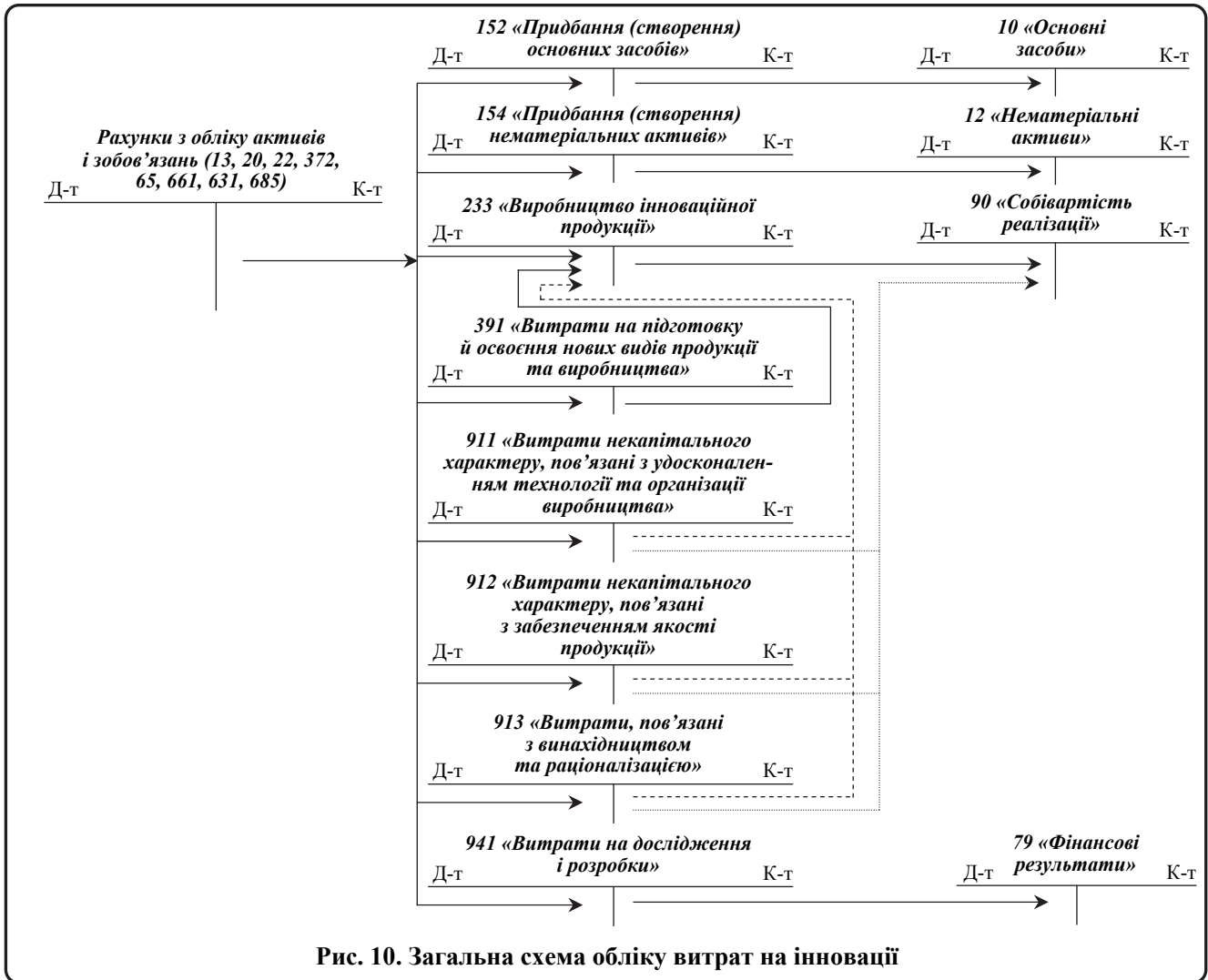


Рис. 10. Загальна схема обліку витрат на інновації

Витрати на інновації не є абсолютно новим об'єктом бухгалтерського відображення, разом з тим вони є об'єктом управління і виступають одним з ключових показників у процесі прийняття управлінських рішень, пов'язаних із підвищенням ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств.

Інформаційна система бухгалтерського обліку здатна надавати дані про витрати у різних розрізах, у тому числі відображувати структуру витрат, які беруть участь у процесах створення нової продукції та

технологічного оновлення виробництва. Моделювання інформаційних систем обліку, що використовуються суб'єктами господарювання, дає змогу провести таку модифікацію без значних витрат часу і праці. При цьому сучасне програмне забезпечення створює можливість для формування необхідної інформації та отримання додаткових аналітичних показників для відносного порівняння обсягів понесених витрат із запланованими і виявлення резервів для їх зниження.

ВИСНОВКИ

1. Існуюча практика обліку та контролю не дає змоги повною мірою сформувати необхідну інформацію про процеси, що відбуваються у межах інноваційної діяльності. Частково це пов'язано з тим, що інноваційна діяльність ще не стала очевидним об'єктом господарського обліку, а витрати, що виникають протягом інноваційного процесу, ще не знайшли належного відображення у системі бухгалтерського обліку.

2. Доцільним, на нашу думку, є створення єдиної методики обліку витрат на інновації, яка сприятиме забезпеченню достовірної інформації, підвищенню її аналітичності, а також виявленню резервів для зменшення витрат. При цьому автоматизація обліку витрат на інновації дасть можливість без значного збільшення трудомісткості облікових робіт підвищити їх оперативність.

3. Однією із причин неефективного обліку витрат на інновації слід назвати людський фактор, під яким розуміють кваліфікаційний, професійний рівень облікових працівників, їх відношення до справи, зацікавленість адекватно відображувати господарські операції в облікових регістрах, аналізувати цифри та на їх основі робити аргументовані висновки і передавати корисну інформацію менеджерам для ефективного управління господарськими процесами, у тому числі й пов'язаними з інноваційною діяльністю.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Стратегія* розвитку «Україна-2020: стратегія національної модернізації» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://me.kmu.gov.ua/file/link/144790/file/Strategy_2020.doc
2. *Большой бухгалтерский словарь*; под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
3. *Ільченко О.О.* Облік і аналіз витрат на інновації: управлінський аспект: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / О.О. Ільченко. – Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, 2009. – 188 с.
4. *Костырко Л.А.* Идентификация инновационных затрат в процессе управления инновационной деятельностью / Л.А. Костырко, А.А. Мартынов // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – 2006. – № 4 (98). – Ч. 1. – С. 125–130.
5. *Абубакирова К.Н.* Учет затрат на инновационную деятельность: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / К.Н. Абубакирова. – ФГБОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского». – Нижний Новгород, 2012. – 25 с.
6. *Бородкін О.С.* Облік витрат на підготовку й освоєння нової продукції / О.С. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – № 4 – С. 15–18.
7. *Коржавина Е.Н.* Учет и анализ вложений в инновационные проекты промышленных предприятий: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Е.Н. Коржавина. – ГОУ ВПО «Марийский государственный технический университет». – Йошкар-Ола, 2009. – 18 с.
8. *Валуєв Б.І.* Деякі питання обліку інноваційних витрат і джерел їх покриття: концептуальний аспект / Б.І. Валуєв, О.В. Кантасва // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 12. – С. 28–35.
9. *Мінаков О.В.* Облік інноваційної діяльності на підприємствах-учасниках технопарку / О.В. Мінаков // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 24–27.
10. *Грицай О.І.* Напрями удосконалення обліку витрат на інноваційні процеси / О.І. Грицай // Проблеми економіки та менеджменту: Вісник Національного університету «Львівська політехніка» – 2010. – № 683 – С. 198–201.

В статье рассмотрены актуальные проблемы учета затрат на инновации и намечены направления их решения, в частности: обработаны современные подходы к трактовке термина, проведен анализ современной экономической литературы по отражению на счетах бухгалтерского учета затрат на инновации, который позволил выделить несколько их вариантов.

Ключевые слова: инновации, затраты на инновации, учет затрат.

The paper outlines the problems of accounting and cost control for innovation and ways to improve them, in particular present-day approaches to the interpretation of the term have been worked out, analysis of current domestic economic literature on display of accounts cost innovations that made it possible to select several options for their records.

Keywords: innovation, costs on innovation, cost accounting.