



СТАТИСТИКА, ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 330.3; 657.6

Єфіменко Т.І.,
к.е.н., доцент, професор кафедри обліку і аудиту
Українська державна академія залізничного транспорту, Харків

АКТИВИ ІННОВАЦІЙНОГО ПОХОДЖЕННЯ: ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

Yefimenko T.I.,
cand.sc.econ., associate professor, professor of the
department of accounting and auditing
Ukrainian State Academy of Railway Transport, Kharkiv

ASSETS OF INNOVATIVE ORIGIN: IMPROVEMENT OF ACCOUNTING POLICY OF THE ENTERPRISE

Постановка проблеми. Національна економіка має спрямування на впровадження інновацій, про що свідчить зокрема велика кількість наукових публікацій, присвячених «невагомому багатству». Реалізація суб'єктами господарювання інноваційних проектів призводить до формування витрат на інновації та створення активів інноваційного походження. Аби уникнути підміни дійсних нововведень - "розмовами про інновації", такі об'єкти потребують чіткої ідентифікації в бухгалтерському обліку. Йдеться про «момент визнання» [1] активів інноваційного походження поміж інших об'єктів, що має встановлюватися відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО).

Для доказу створення об'єктів, як результатів інноваційної діяльності, потрібні правила їх ідентифікації та методи вартісного виміру. Враховуючи те, що вартість ресурсів, витрачених підприємствами на створення інноваційних конкурентоспроможних продуктів і послуг, є вирішальними чинниками для отримання високих фінансових результатів, тому вдосконалення положень облікової політики щодо об'єктів інноваційного походження, залишається серед головних в підвищенні якості обліково-аналітичної інформації [2].

Встановлення чітких правил облікового супроводу інноваційних процесів дозволить усунути комплекс дискусійних питань:

- час визнання результатів інноваційної діяльності, як об'єктів обліку для правильного визначення їх балансової вартості на дату складання звітності підприємства;
- складність визначення справедливої вартості об'єктів інновацій, чистої вартості реалізації та відновлюваної вартості в момент їх надходження на підприємство;
- прискорення документообігу та оптимізації інформаційного забезпечення в управлінні інноваційними процесами на підприємствах та ідентифікації активів і витрат інноваційного походження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Тематика інноваційної економіки сьогодні досить популярна. Без перебільшення можна констатувати, що сьогодні випуск будь-якого наукового видання економічного спрямування обов'язково містить статті, присвячені згаданому питанню. Наприклад, шостий випуск журналу «Інноваційна економіка» за 2013 рік містить шість статей, в назві яких присутній термін «інновації», або «інноваційний» [3]. Досліджуючи економічні характеристики об'єктів інноваційної діяльності, сучасні науковці

вивчають передусім економічні умови реалізації інноваційних процесів (Ю.І. Ільєнко, Г.В. Шершньова [3, с. 81-85], В.М. Нянько, В.А. Паляниця [3, с. 212-217]) та зосереджуються на інструментах управління інноваціями (О.В. Міщук [3, с. 37-40], Н.С. Коткова [3, с. 93-10], М.В. Тимоць [3, с. 119-122]). Узагальнення та інтерпретація наукових напрацювань згаданих авторів окреслює зміст розвитку інноваційної економіки через такі складові, як: джерела генерування інновацій; системи управління інноваційною активністю підприємств; державно-приватне партнерство як інститут забезпечення інноваційного розвитку; систему фінансування впровадження інновацій; інформаційні аспекти розвитку інноваційної сфери.

Не зважаючи на всебічне дослідження питань розвитку інновацій та тривалості таких досліджень, лишився поза увагою наукової критики аспект реєстрації в обліку та подання у фінансовій звітності результатів впровадження інновацій, зокрема активів інноваційного походження. Саме аспект реєстрації в обліку є невід'ємною умовою своєчасності та достовірності їх визнання будь – якого економічного явища чи процесу. Науковці, які працюють в напрямку вдосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, час від часу стикаються з проблемами пристосування обліку до нових реалій соціально-економічного середовища. Подання об'єктів інноваційної діяльності в фінансовій звітності підприємств – одна з таких проблем сьогодення.

Постановка завдання полягає в окресленні положеннями облікової політики підприємств не лише результатів операційної, фінансової та інвестиційної діяльності [1], а й результатів інноваційної діяльності. Об'єктом дослідження обрано активи інноваційного походження, в межах предмету – вдосконалення облікової політики підприємств, що впроваджують інновації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Перш ніж запропонувати шляхи вирішення заявленої проблеми, слід згадати, що організація обліку будь-якого об'єкту починається з окреслення вимог нормативного законодавства і лише після цього залучаються професійні судження фахівців.

Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-інновація «Обстеження інноваційної діяльності промислового підприємства» [4] визначала чотири типи інновацій: продуктові, процесові, маркетингові й організаційні (надалі – «Обстеження»). Наведена класифікація в цілому відповідає змісту господарських процесів (постачання, виробництво, збут, управління), що виділяються як об'єкти бухгалтерського обліку та структурі витрат операційної діяльності відповідно до форми № 2 «Звіт про сукупний дохід» [4], який складається кожним підприємством незалежно від форми власності за підсумками кварталу і року.

Наукова дискусія щодо обліку інновацій ускладнюється тим, що нормативні документи, які регламентують подання інформації про інноваційну діяльність, щорічно змінюються. Форма державного статистичного спостереження № 1-інновація «Обстеження інноваційної діяльності промислового підприємства» (далі форма № 1-інновація) втратила чинності станом на 2013 рік. Дійсними залишилися: форма №4-нт "Звіт про набуття прав інтелектуальної власності та використання об'єктів права інтелектуальної власності" (дали форма №4-нт) [4] та форма №3-наука "Звіт про виконання наукових та науково-технічних робіт" (дали – форма №3-н) [4]. Звертає на себе увагу те, що назва цих форм не містить поняття «інновації». Прокоментувати такі зміни можна, як звуження кола об'єктів інноваційного походження (від різноманітних інновацій до вузько інтелектуальної власності і науково-технічних робіт), про які держава очікує отримати достовірну інформацію. Але низка чинних програмних документів спрямовані саме на цю категорію (Закон України "Про пріоритетні напрями інноваційної діяльності в Україні", Концепція розвитку національної інноваційної системи) і це вимагає встановлення правил визнання інновацій в обліковій політиці підприємств.

Достовірність інформації забезпечується дотриманням правил її реєстрації, накопичення та подання. Такі правила (принципи) визначає Закон про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [5].

Основним нормативно-методичним забезпечення обліку і звітності в Україні виступають Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО). В пакеті П(С)БО об'єкти інноваційного походження мали бути представлені в ПСБО 8 «Нематеріальні активи», що витікає із назви стандарту. Проте серед термінів, що заявлені в глосарії цього стандарту

інновації відсутні.

Якщо звернутися до П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2], то на увагу заслуговує наступне:

- стандартом визначається зміст дефініції «інвестиційна діяльність» [1]. Але за відсутністю визначення для інноваційної діяльності стає «напівлегальною» дефініція «інвестиційно-інноваційна діяльність» [6], яку чимдалі частіше можна зустріти в наукових публікаціях;

- стандарт визначає «метою складання фінансової звітності - надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства». Не викликає сумніву, що інновації не можуть здійснитися невідчутно для «фінансового стану, результатів діяльності та руху грошових коштів підприємства» [1], тож мають знаходити відображення в фінансовій звітності, отже - бути ідентифікованими.

Відповідно до пункту 1.16 Інструкції по заповненню форми № 3-н [4], вартість виконаних наукових та науково-технічних робіт встановлюється на основі узагальнених даних бухгалтерського обліку за інформацією бухгалтерського рахунка "Дохід від реалізації" у діючих (фактичних) цінах з урахуванням обсягу незавершених робіт. На вимогу пункту 2.1 цієї ж інструкції [4], форма № 3-н містить інформацію про витрати на виконання наукових та науково-технічних робіт, що наводяться «на основі узагальненої інформації за бухгалтерським рахунком 23 "Виробництво". Зміст цього пункту заслуговує на критичний аналіз.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [7, с. 178-185] та Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [8], підприємства використовують рахунок 23 «Виробництво» для відображення витрати на виробництво продукції (робіт, послуг). На цьому рахунку відображується вартість виробленої продукції основної діяльності для подальшого визначення її собівартості. Наукові та науково-технічні роботи, а також інноваційна діяльність не відносяться до основної діяльності більшості підприємств, отже не можуть обліковуватися на рахунку 23. Тож вимоги форми № 3-н виконуються лише для науково-дослідних підприємств, а це звужує сферу дії вказаного документу.

Ідентифікувати об'єкти інноваційної діяльності можна за одним із сценаріїв:

- як актив інноваційного походження (основний засіб чи нематеріальний актив) в статтях балансу. За умов, якщо підприємство довело або «має намір, технічну можливість та ресурси для доведення активу до стану, у якому він придатний для використання чи реалізації та очікує отримання майбутніх економічних вигод від використання такого активу» [7, с. 81]; або

- як статтю витрат (адміністративних, витрат на збут, інших операційних витрат) того звітного періоду, в якому такі витрати були здійснені [7, с. 178-185], якщо економічні вигоди від використання такого об'єкту вже отримано.

Для формування первинної вартості активів інноваційного походження підприємствам доцільно використати субрахунки до рахунків: 152 Придбання (виготовлення) основних засобів, 153 Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів та 154 Створення нематеріальних активів [8]. З початком використання в господарській діяльності такі активів мають відображатися відповідно на рахунках: 10 «Основні засоби» по субрахунках; на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» по субрахунках та на рахунку 12 «Нематеріальні активи».

На жаль, сьогодні жодне П(С)БО не містить прямих рекомендацій щодо відображення в обліку та фінансовій звітності активів інноваційного походження. П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [7, с 81] лише частково забезпечує методичні регламенти цього питання, коли вказує, що "первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням" [7, с. 83]. Насправді, в даному випадку П(С) БО 8 посилається на П(С) БО 16 "Витрати" [7, с.179], бо саме цей документ визначає вказані витрати, як складові «виробничої собівартості».

Звертаємо увагу, що міжнародний прототип П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» - Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [9] (далі МСБО 38)

не містить посилань щодо визначення собівартості активів на будь-яке інше МСБО. Більш того, в комплекті МСБО відсутній стандарт, що може вважатися прототипом для П(С)БО 16 «Витрати». В МСБО 38 усі затрати, що виникають у підприємства у зв'язку із створенням активу: або включаються до первинної вартості нематеріального активу, як здійснена розробка новації, або враховуються у поточних витратах, як результати досліджень, що не закінчилися розробкою. Розмежування вартості активу і поточних витрат відбувається на підставі професійних суджень фахівців, що знаються на питаннях обліку цих об'єктів. Узгодженість професійних суджень в обліку завжди досягається завдяки формуванню положень облікової політики.

В разі неузгодженості професійних суджень щодо ідентифікації активів інноваційного походження відбувається розпорошення їх вартості по невідповідних рахунках обліку, а відсутність системного обліку ускладнює виконання оцінки таких об'єктів і спричиняє викривлення змісту статей активів і витрат при складанні фінансової звітності.

Облікова політика щодо активів інноваційного походження має бути структурована наступним чином:

- організаційна складова передбачає відповідальність головного бухгалтера і працівників бухгалтерії за ведення бухгалтерського обліку та розподіл повноважень з документообігу між підрозділами підприємства з виділенням осіб, на яких покладено відповідальність за ідентифікацію таких об'єктів, як активи інноваційного походження;

- технологічна складова вміщує: вибір відповідної форми ведення бухгалтерського обліку і складання звітності, затвердження складу первинних документів для реєстрації операцій з активами інноваційного походження і режиму їх зберігання; встановлення порядку інвентаризаційної роботи з метою забезпечення достовірності облікової інформації;

- методична складова забезпечує принципи та методи відображення у бухгалтерському обліку окремих активів інноваційного походження та господарських операцій інноваційної діяльності. Методична складова має включати: порядок формування первинної вартості активів інноваційного походження, методи амортизації, або умови зменшення корисності таких активів; правила визнання витрат на поліпшення і вдосконалення таких активів, порядок їх переоцінки та умови вибуття.

Встановлена інструкцією по заповненню форми № 1-інноваційна [4] класифікація спрямованості інновацій дозволяє систематизувати їх по чотирьох групах об'єктів для відображення в обліку:

- «впровадження продукту або послуги, що є новими або значно поліпшеними за його властивостями або способами використання» [4]. Такі об'єкти мають відобразитися в обліку як поточні активи – «ресурси контролювані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому» [7, с. 83] шляхом використання у виробництві та при наданні послуг або внаслідок їх реалізації протягом поточного періоду;

- впровадженням нового або значно поліпшеного способу виробництва (здійснення діяльності), куди входять значні зміни в технології, виробничому устаткуванні і/або програмному забезпеченні та мають на меті зниження собівартості виробництва. Такі об'єкти мають відобразитися в обліку як необоротні активи, зокрема нематеріальні активи – «ресурси контролювані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому» шляхом використання у виробництві та при наданні послуг протягом більше одного поточного періоду, що відповідно відбивається статтях активів і пов'язаних із ними зобов'язаннях фінансової звітності (форма №1 Баланс [1]);

- впровадженням нового методу або нових умов продажу з метою збільшення обсягу продажу. Такі об'єкти мають обліковуватися як витрати на збут та пов'язані із ними зобов'язання [7, с. 179];

- впровадженням нових організаційних методів в діяльності підприємства, в організації робочих місць або зовнішніх зв'язків. Такі об'єкти мають обліковуватися як витрати адміністративного призначення та пов'язані із ними зобов'язання [7, с. 180].

Висновки та подальші дослідження. Запорукою достовірності інформації щодо реальності результатів інноваційної діяльності є дотримання певних правил визнання об'єктів інновацій в обліку та фінансовій звітності підприємства. Включенням таких об'єктів

до однієї з груп елементів фінансової звітності: активів, зобов'язань, доходів або витрат із відповідним документуванням надасть інформації про них силу юридичної доказовості.

Пропонується доповнення відповідними правилами ідентифікації активів інноваційного походження змісту П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і П(С)БО 7 «Основні засоби», а саме:

- сума витрати на створення (придбання) активу інноваційного походження визнається в разі, коли може бути достовірно визначена і підтверджена (є документальне підтвердження виконання робіт (акт приймання робіт і т.п.);

- існує очікування, що використання активів інноваційного походження для виробничих і/чи управлінських потреб призведе до отримання економічних вигод у майбутньому;

- використання активів інноваційного походження може бути продемонстроване.

Метою подальшого дослідження є розробка методичних рекомендацій з обліку об'єктів інноваційного походження з наступних питань: класифікаційні ознаки об'єктів інноваційного походження, зміст облікових процедур, порядок документообігу об'єктів інноваційного походження, рекомендовані бухгалтерські рахунки та реєстри, статті звітності для подання інформації щодо об'єктів інноваційного походження.

Підготовка відповідних рекомендацій дозволить підняти якісний рівень організації обліку об'єктів інноваційного походження й удосконалити:

- режим їх реєстрації надходження та використання за умов підвищення технологічного рівня виконання облікових процедур і тим вдосконалення структури організаційних систем управління інноваціями;

- формування облікової політики в питаннях управління реалізацією інновацій, застосування аналітичних бухгалтерських рахунків, що відповідають особливостям операцій з активами інноваційного походження на окремому підприємстві;

- облікове забезпечення системи внутрішнього контролю інновацій, що забезпечить якість прийняття управлінських рішень стосовно зниження витрат на їх здійснення.

Література

1. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [Електронний ресурс]: [наказ Міністерства фінансів України від 07.02.13 р. № 73]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

2. Розвиток науки про бухгалтерський облік і господарський контроль: забезпечення стійкого розвитку економіки України [Текст]: монографія / Т.А. Бутинець, Т.В. Давидюк, І.В. Жиглей, І.В. Замула ; за заг. ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 308 с.

3. Інноваційна економіка [Електронний ресурс]: всеукр. наук.-вироб. журн. / Поділ. держ. аграр.-техніч. ун-т, Хмельниц. екон. ун-т, Ін-т екон., технологій і підприємництва, Тернопіл. держ. с.-г. дослідна ст. Ін-ту кормів та сільс. госп-ва Поділля Нац. акад. аграр. наук України. – 2013. - Випуск 6 (44). – 389 с. – Режим доступу до журн.: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe

4. Про затвердження форм державних статистичних спостережень зі статистики науки та інновацій [Електронний ресурс]: [наказ Держкомстату від 20.11.12 N 337]. - Режим доступу: http://ukrstat.org/uk/norm_doc/2012/471/471

5. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: [Закон України від 16.07.99 №996- XIV зі змінами та доповненнями]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

6. Кірдіна О.Г. Методологічні аспекти інвестиційно-інноваційного розвитку залізничного комплексу України як складової національного господарства [Текст]: автореф. дис. на здоб. наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.03 «Економіка та управління національним господарством» / О.Г. Кірдіна. – Харків, 2011. – 39 с.

7. Національні стандарти бухгалтерського обліку [Текст] / Уклад. А. Тузова. – Х. : Фактор, 2013. – 432 с.

8 Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: [Наказ Мінфін України від 30.11.1999. N 291, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.12.1999. за N 893/4186]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи»

[Електронний ресурс]: Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=386622;

References

1. Ministerstvo of finansiv of Ukraine (2013), nakaz Ministerstvo of finansiv of Ukraine pro zatverdzhennia "GAAP of Ukraine 1 "General requirements are to the financial reporting", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

2. Butynets, T.A., Davydiuk T.V., Zhyhlei, I.V., Zamula, I.V. and Butynets, F.F. (2012), *Rozvytok nauky pro bukhhalterskyi oblik i hospodarskyi kontrol: zabezpechennia stiikoho rozvytku ekonomiky Ukrainy* [Development of science about a record-keeping and economic control : providing of steady development of economy of Ukraine], ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine, 308 p/

3. *Innovatsiina ekonomika* (2013), "Innovative economy" Scientific and Production journal [Online], no. 6 (44), available at: http://vvv.irbis-nbuv.gov.ua/tsgirbis/irbis_nbuv/tsgirbis_64.ekhe

4 State Statistics Service of Ukraine (2012), nakaz *Derzhkomstaty pro zatverdzhennia form derzhavnykh statystychnykh sposterezhen' zi statystyky nauky ta innovatsij*, available at: http://ukrstat.org/uk/norm_dots/2012/471/471

5 Zakon Ukrainy (1996), The Law of Ukraine "About a record-keeping and financial reporting in Ukraine", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

6 Kirdina, O.H. (2011), "Methodological aspects of investment-innovative development of railway complex of Ukraine as a constituent of national economy", thesis abstract for Cand. Sc. (Econ.), 08.00.03, "Economy and management a national economy", *Ukrainian state academy of of railway transport*, Kharkiv, Ukraine, 39 p.

7 Tuzova, A. (2013), *Natsional'ni standarty bukhhalterskoho obliku* [National standards of record-keeping], Faktor, Kharkiv, Ukraine, 432 p.

8 Minfin Ukrainy (1999), The Law of Ukraine "Instruction is about application of Card of accounts of record-keeping of assets, capital, obligations and economic operations of enterprises and organizations", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

9 International Accounting Standard 38 «Intangible assets», available at: http://vvv.minfin.gov.ua/tsoncontrol/uk/publish/artitsle?art_id=386622