

ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

УДК 657.47:334.716

*Гришко Н.В.,
д.е.н., проф., завідувач кафедри обліку і аудиту,
Скубак Ю.А.,
Донбаський державний технічний університет*

БУХГАЛТЕРСЬКА МОДЕЛЬ ОБЛІКУ ІННОВАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

Постановка проблеми. В сучасних умовах в Україні інвестиційно-інноваційна діяльність активізується і стає об'єктивною необхідністю економічної політики як на рівні держави, так й окремих підприємств [1]. Очевидним є те, що конкурувати на зовнішньому і внутрішньому ринках можуть лише ті промислові підприємства, які націлені на інноваційний розвиток виробництва.

Прийняття управлінських рішень щодо розробок та впровадження інновацій здійснюється на основі аналізу аналітичних даних. Обґрунтовану економічно правдиву інформацію в змозі надати система бухгалтерського обліку, що обумовлює актуальність теми дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням формування інноваційних витрат в Україні приділяли увагу такі науковці, як: Амоша О. І., Кантаєва О. В., Загородній А. Г., Русінова О. С., Марченко О. В., Грицай О. І., Черкасов О. О. та ін. Більшість вчених розглядали зміст, чинники, стратегії та методи забезпечення інноваційної діяльності, її важливість як для країни в цілому, так і для промислових підприємств. Так, Марченко О. В. приділяла увагу проблемам та перспективам, умовам впровадження інноваційних розробок у виробництво [2]. Інноваційну діяльність з точки зору бухгалтерського обліку розглядала Кантаєва О. В. Вона займалася створенням комплексної системи обліково-аналітичного забезпечення інноваційної діяльності [3]. Важливість витрат в контексті управління інноваційної діяльності досліджувала Русінова О. С. [4]. Тобто існує певна кількість наукових праць щодо інноваційної діяльності, але залишаються поза увагою певні питання бухгалтерського обліку формування і калькулювання інноваційних витрат на промислових підприємствах.

На світовому рівні приділяють велику увагу інноваціям на підприємствах та витратам, пов'язаних з ними. Прикладом цього є рейтинг 1000 найбільших у світі компаній, які витрачають найбільше коштів на науково-дослідні та технологічні розробки (НДДКР). За даними глобальної консалтингової фірми Booz & Co [5] в табл. 1 наведено рейтинг найбільших компаній, які займаються інноваціями, станом на 1.07.2012 р.

Таблиця 1

Рейтинг найбільших компаній, які впроваджують інновації, станом на 1.07.2012 р.

Назва компаній	Рейтинг по інноваціям	Витрати на НДДКР, млрд. дол.	Рейтинг по витратах	НДДКР у відсотках від продажів
Apple	1	2,4	53	2,2
Google	2	5,2	26	13,6
ЗМ	3	1,6	86	5,3
Samsung	4	9,0	6	6
GE	5	4,6	30	3,2
Microsoft	6	9,0	5	12,9
Toyota	7	9,9	1	4,2
IBM	8	6,3	17	5,9
P & G	9	2,0	72	2,4
Amazon	10	2,9	48	6,1

Джерело : розроблено авторами за даними [5]

З даних табл. 1 видно, що відсутній зв'язок між тим, скільки коштів витрачається на дослідження і розробки та успішними довготривалими фінансовими показниками. Але велике значення інновацій на міжнародному ринку є вже достовірним фактом.

В Україні інноваційна діяльність підприємств знаходиться в стадії становлення. Так, починаючи з 2007 р., видається статистичний збірник «Наукова та інноваційна діяльність в Україні». У 2011 р. інноваційною діяльністю в промисловості займалися 1679 підприємств, або 16,2% загальної кількості обстежених промислових підприємств (у 2010 р. – 1462 підприємства, або 13,8%), а обсяг інноваційних витрат у 2011 р. становив 14,3 млрд. грн. (у 2010 р. – 8 млрд. грн.) [6]. На рис. 1 наведена питома вага інноваційних витрат промислових підприємств в загальному обсязі інноваційних витрат за 2005-2011 рр.

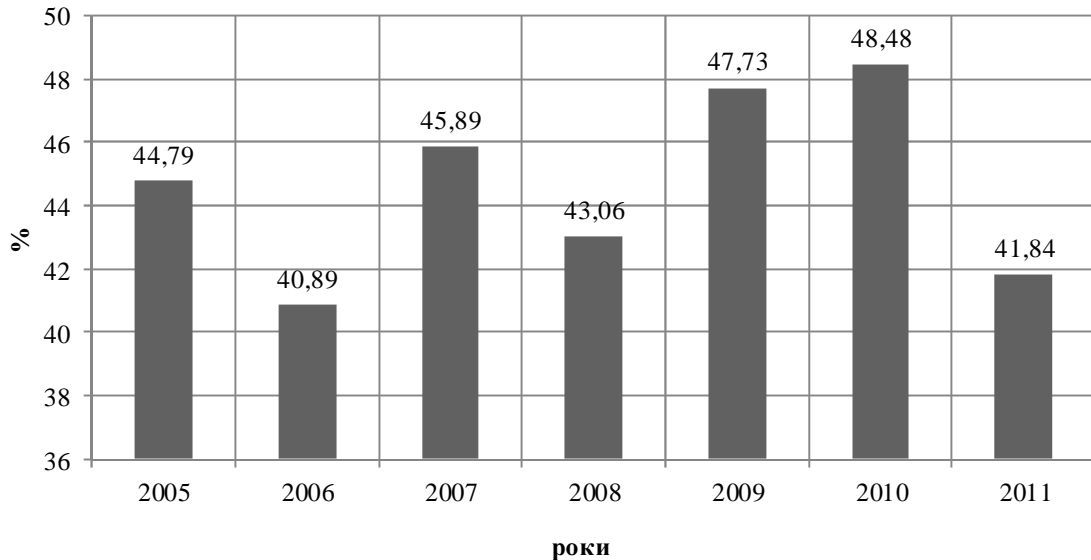


Рис. 1. Питома вага інноваційних витрат промислових підприємств в загальному обсязі інноваційних витрат за 2005-2011 рр.

Джерело : розроблено авторами за даними [6]

Як видно з рис. 1, питома вага інноваційних витрат промислових підприємств в загальному обсязі інноваційних витрат по Україні завжди була в межах від 40% до 50%. Вищою за середню в Україні частка інноваційних підприємств була серед підприємств із виробництва коксу та продуктів нафтоперероблення (34,9% підприємств виду діяльності), машинобудування (24,5%), а також хімічної та нафтохімічної промисловості (24,0%) [6]. Це пов'язано з тим, що ці галузі активно займаються експортною діяльністю для успішного конкурування на міжнародному ринку. З огляду на це, перед керівництвом промислових підприємств, які орієнтовані на зовнішній ринок, постає питання щодо запровадження інновацій.

Постановка завдання. Метою статті є удосконалення обліку інноваційних витрат на промислових підприємствах за рахунок розробки бухгалтерської моделі обліку витрат інноваційної діяльності інноваційної діяльності промислових підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Діюча нормативна база бухгалтерського обліку не містить поняття «інноваційна діяльність». Згідно зі ст. 325 Господарського Кодексу України, інноваційною діяльністю у сфері господарювання є діяльність учасників господарських відносин, що здійснюється на основі реалізації інвестицій з метою виконання довгострокових науково-технічних програм з тривалими строками окупності витрат і впровадження нових науково-технічних досягнень у виробництво та інші сфери суспільного життя [7]. Тобто, інноваційна діяльність є складовою частиною інвестиційної діяльності. Але розглядаючи рахунки витрат (96 «Втрати від участі в капіталі» і 97 «Інші витрати»), пов'язаних з інвестиційною діяльністю, можна побачити, що вони не включають витрати інноваційної діяльності. Натомість, існує рахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки», який є рахунком витрат операційної діяльності. Ці розбіжності призвели до того, що не існує єдиної системи бухгалтерських рахунків і облікових регістрів щодо обліку інноваційної діяльності. Як наслідок, існує ускладнення аналізу даної діяльності підприємства і неефективне управління інноваційними проектами на промислових підприємствах.

Максимальний результат від інноваційної діяльності досягається за рахунок раціонально організованого процесу її управління. Одним з ефективних шляхів управління є створення центрів відповідальності. При організації інноваційної діяльності можливі такі основні центри відповідальності: по окремому проекту; по етапах створення інноваційного продукту. Основними структурними підрозділами зі створення інноваційного продукту є конструкторське бюро, допоміжне виробництво і основне виробництво. Керівники цих структурних підрозділів створюють групи виконавців по кожному інноваційному проекту, які звітують керівництву про результати діяльності. Схему управління інноваційними проектами наведено на рис. 2.

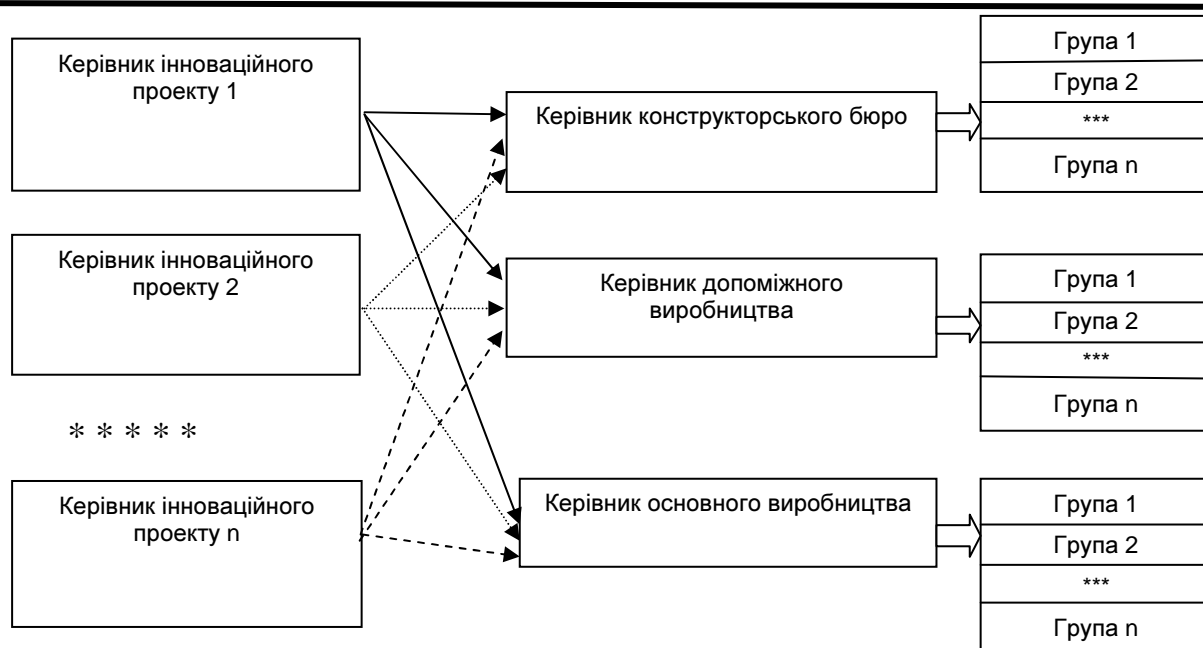


Рис. 2. Схема управління інноваційними проектами на промислових підприємствах
 Джерело : розроблено авторами

Не дивлячись на таку велику кількість центрів відповідальності, головним для них є створення чіткої інформаційної бази, тобто системи бухгалтерського обліку, яка дасть змогу контролювати і оцінювати ефективність впровадження інноваційних проектів на підприємствах.

Бухгалтерський облік інноваційної діяльності промислових підприємств пов'язаний зі стадіями створення інноваційного продукту. Так, Черкасов О. О. виявив сім найбільш характерних етапів розробки нового продукту [8]. Для покращення ведення бухгалтерського обліку інноваційних витрат пропонуємо порядок створення і впровадження інноваційного продукту на промислових підприємствах, наведений на рис. 3.

На першій стадії центром відповідальності є конструкторське бюро підприємства. Витрати, пов'язані з роботою на цій стадії, обліковуються на субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків.

Створення інноваційного продукту на промислових підприємствах продовжується на етапах другої стадії, які проходять вже в допоміжному виробництві. Такі витрати обліковуються на відповідному субрахунку 23 рахунку «Виробництво» відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків.

Після випробування інноваційного продукту починається вже виготовлення пробної партії і її серійний випуск. Витрати, які виникають на третій стадії, відображаються на субрахунку основного виробництва рахунку 23 «Виробництво».

Як видно з цього, існує практика відображення витрат на різних рахунках, що ускладнює визначення собівартості кожного етапу робіт і формування загальної суми інноваційних витрат [9]. Так, деякі підприємства обліковують дані витрати на рахунку 23 «Виробництво», інші – на рахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки».

На сьогоднішній день питання забезпечення обліку і аналізу інформацією щодо вартості інноваційних проектів залишається відкритим, відсутні методичні рекомендації з відображення на рахунках бухгалтерського обліку і в облікових регістрах витрат на інноваційні процеси. Така ситуація склалася за відсутності єдиного нормативного акту, який б регулював бухгалтерський облік інновацій. Для відображення операцій з інноваційної діяльності, як відмічають Загородній А. Г., Бойчук А. Б., бухгалтери використовують норми різних П(С)БО [10]. З огляду на це, постає важливість розроблення окремого П(С)БО щодо операцій з інноваційної діяльності, яке містило порядок визнання, відображення, розрахунку собівартості інноваційного продукту, типові форми звітності інноваційної діяльності тощо.

Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, яке було поновлено в дії 03.03.2011 р., не дає змоги врегулювати всі суттєві аспекти обліку витрат інноваційної діяльності.

Облік витрат інноваційної діяльності тісно пов'язаний з характером інновацій на промислових підприємствах. Класифікація інновацій робить можливим конкретизацію напрямів інноваційного процесу, комплексну оцінку його результативності, а також вибір форм і методів управління витратами, адекватних особливостям кожного інноваційного процесу [11, с. 175]. Необхідність ґрунтовної, структурованої та чіткої класифікації інновацій зумовлена необхідністю у правильному відображенні даних видів інновацій в бухгалтерському обліку.

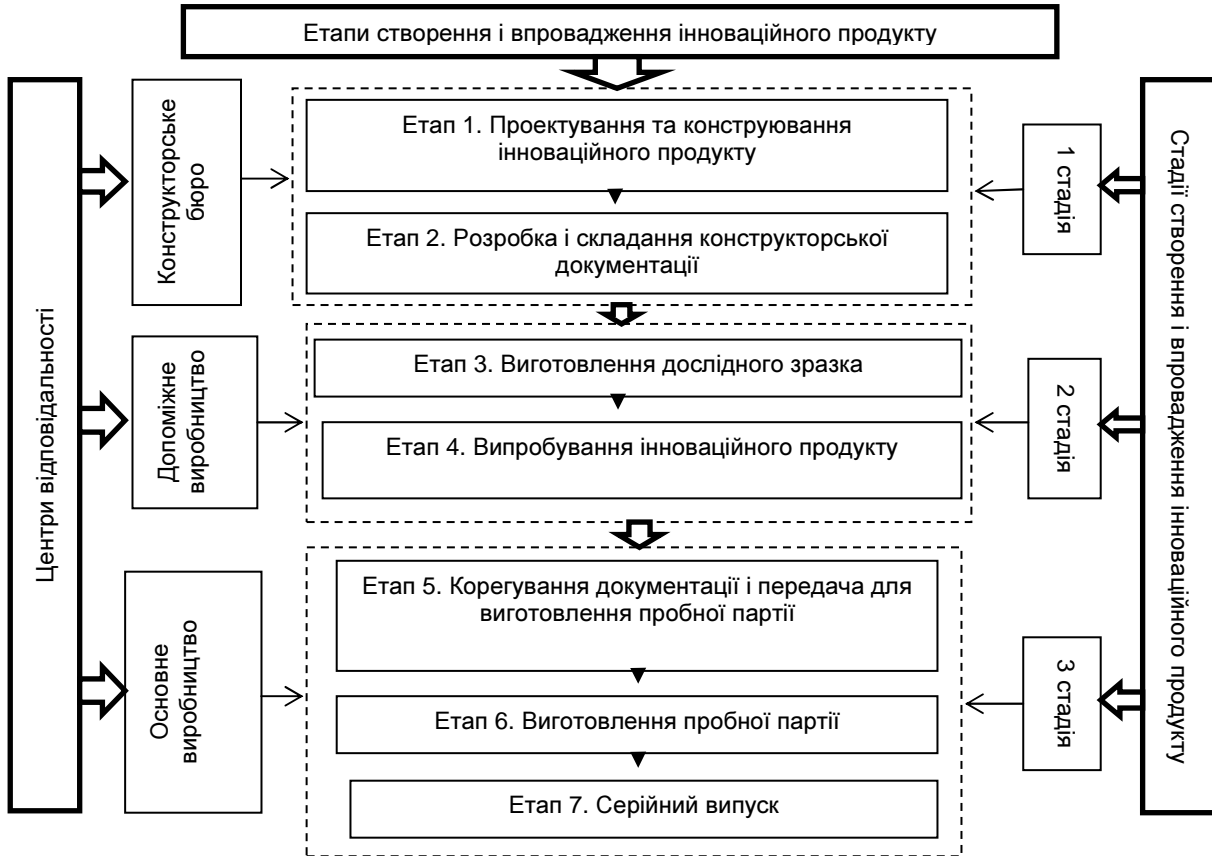


Рис. 3. Стадії і етапи створення та впровадження інноваційного продукту на промислових підприємствах

Джерело : розроблено авторами за даними [8]

Грицай О. І. запропонував класифікацію витрат на інноваційні процеси [12], але, на наш погляд, класифікувати їх за ознакою економічного обміну не є доцільним. Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень по формуванню собівартості інноваційного продукту та визнанню його економічного результату вважаємо за потрібне розроблення класифікації інноваційних витрат. Класифікацію інноваційних витрат, яка містить основні класифікаційні ознаки і показує взаємозв'язок між ними, наведено на рис. 4.

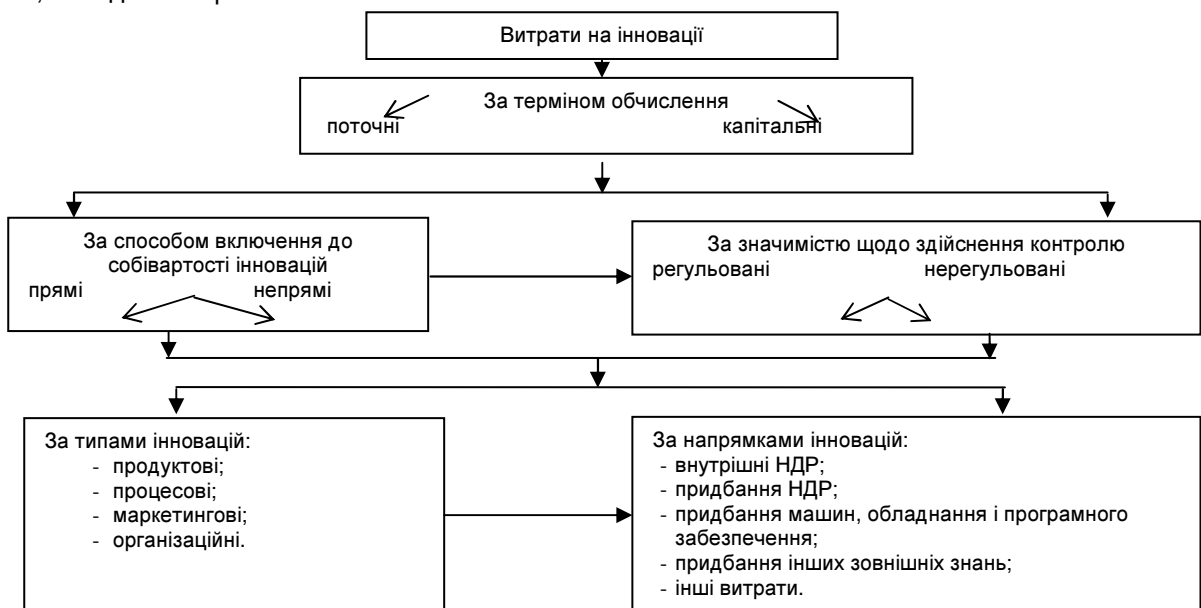


Рис. 4. Класифікація витрат інноваційної діяльності

Джерело : розроблено автором за даними [12]

Як видно з рис. 4, класифікаційні ознаки інноваційних витрат пов'язані між собою. Основними класифікаційними ознаками для цілей бухгалтерського обліку є термін обчислення, типи і напрямки інновацій.

Для контролю за процесом розробки інноваційного продукту і його впровадження в серійне виробництво пропонуємо бухгалтерську модель обліку витрат інноваційної діяльності (БМОВІД). БМОВІД дозволяє проконтролювати процес формування витрат від первинних ресурсів до кінцевої продукції й визначити собівартість інноваційного продукту.

Витратні потоки, які формують об'єкт собівартості інноваційної діяльності промислового підприємства – інноваційний продукт, показує БМОВІД, приведена на рис. 5. Облік інноваційних витрат є наповненням моделі фактичною інформацією про витрати, пов'язані зі створенням інноваційного продукту.

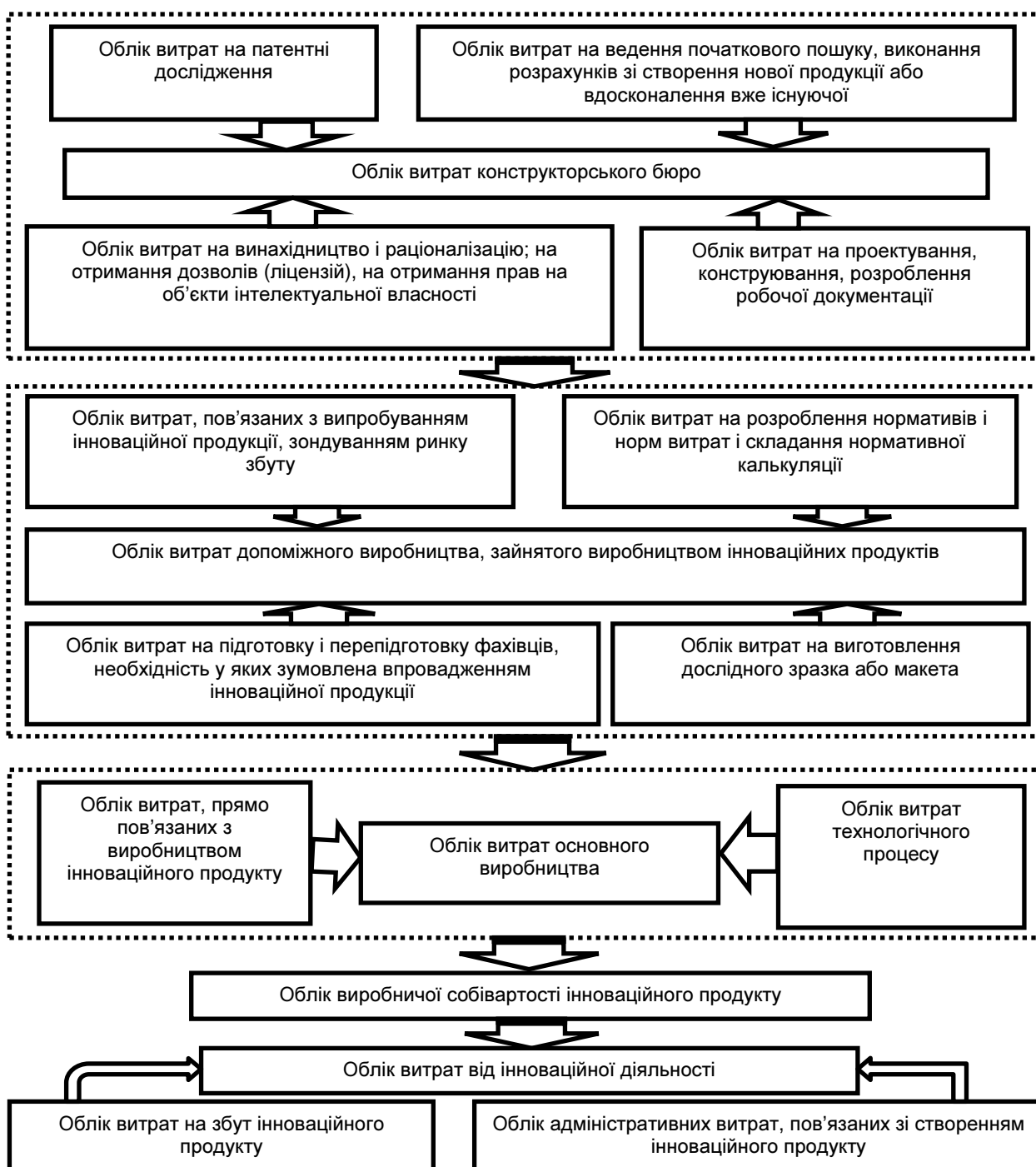


Рис. 5. Бухгалтерська модель обліку витрат інноваційної діяльності промислових підприємств

Джерело : розроблено авторами

БМОВІД дозволяє отримувати інформацію про рух витрат також у розрізі елементів витрат і об'єктів, як у вартісній, так і натуральних одиницях. При побудові БМОВІД існує можливість деталізації витрат по елементах з метою визначення структури певних витратних потоків.

Для обліку інноваційних витрат Грицай О. І. запропонував виокремити окремий синтетичний рахунок 86 «Витрати на інноваційні процеси» [9]. Цей рахунок буде доречним для промислових підприємств, так як вони в своїй діяльності використовують рахунки 8 і 9 класу. Якщо ж говорити про невеликі промислові підприємства, то їм варто використовувати субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки» або на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» виділити спеціальний субрахунок для інноваційних витрат. Якщо ж основною класифікаційною ознакою вважати напрямки інновацій, то вважаємо за потрібне ввести такі субрахунки до рахунку 86 «Інноваційні витрати»: 861 «Внутрішні НДР»; 862 «Зовнішні НДР»; 863 «Придбання машин, обладнання та програмного забезпечення»; 864 «Придбання інших зовнішніх знань» і 865 «Інші витрати».

До цих субрахунків, в середині кожного субрахунку, необхідно мати рахунки третього (четвертого) порядку для обліку витрат за кожним конкретним об'єктом інновацій і визначення його фактичної собівартості (первісної вартості) або собівартості проекту. Тобто в розрізі кожного субрахунку потрібно вести власну аналітику по елементах і статтях витрат. Бухгалтерські проводки в розрізі субрахунку 861 «Внутрішні НДР» з обліку витрат на створення інноваційного продукту наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Бухгалтерські проводки з обліку внутрішніх НДР

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено списання матеріалів на виготовлення дослідного зразка	8611	20
2.	Відображено нарахування заробітної плати робітникам конструкторського бюро	8612	66
3.	Відображено нарахування ЄСВ на заробітну плату робітників конструкторського бюро	8613	65
4.	Відображено витрати на амортизацію основних засобів, необхідних для створення дослідного зразка	8614	13
5.	Відображено витрати на отримання ліцензій	8615	68
6.	Відображено списання інноваційних витрат внутрішніх НДР	941	861

Джерело : розроблено авторами

Витрати на інноваційний проект потрібно планувати і прогнозувати на основі даних обліку [13]. Для зручності планування та аналізу інноваційної діяльності на промислових підприємствах важливим є створення облікових форм звітності щодо інноваційної діяльності в цілому та окремо по центрах відповідальності. Для ефективності ведення даних форм розробляється графік документообігу на підприємстві, встановлюються відповідальні особи, строки виконання тощо.

Висновки з проведеного дослідження. В сучасних умовах для забезпечення ефективного функціонування підприємства важливо запроваджувати інновації у виробництво продукції. Аналітичною основою для прийняття рішень щодо інноваційної діяльності є дані бухгалтерського обліку.

Для конкретизації інноваційних витрат була розроблена класифікація витрат, яка показує взаємозв'язок класифікаційних ознак. На основі розробленої класифікації доцільним є введення транзитного рахунку 86 «Інноваційні витрати» до Плану рахунків з субрахунками, які дасть змогу аналізувати інновації за напрямками. В розрізі кожного субрахунку рекомендується вести аналітику по елементах витрат.

Для контролю інноваційних витрат при розробці інноваційного продукту і його впровадження в серійне виробництво запропонована бухгалтерська модель обліку витрат інноваційної діяльності. БМОВІД дає змогу здійснювати контроль за процесом формування витрат від первинних ресурсів до кінцевої продукції й визначити собівартість інноваційного продукту.

Подальші дослідження вбачаємо в розробці типових форм первинних документів, форм звітності щодо обліку інноваційної діяльності. Плануємо дослідити формування витратних потоків інноваційної діяльності по центрам відповідальності.

Бібліографічний список

1. Яценко О. В. Напрямки розвитку інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств / О. В. Яценко // Зб. наукових праць Черкаського державного технологічного університету. – 2008. - № 21. – С. 192-197.

2. Марченко О. В. Визначення необхідних і достатніх умов для інноваційного розвитку підприємств / О. В. Марченко // Актуальні проблеми економіки. – 2008. - № 6. – С. 158-164.
3. Кантаєва О. В. Бухгалтерський облік та аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук : спец. 08.00.09 / О. В. Кантаєва. - Житомир, 2011. - 40 с.
4. Русінова О. С. Організаційно-економічний механізм управління витратами інноваційної діяльності підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.02.02 / О. С. Русінова. - Донецьк, 2006. - 20 с.
5. The Top Innovators & Spenders [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.booz.com/global/home/what_we_think/global-innovation-1000/top-innovators-spenders/51180614
6. Статистика науки та інновацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrstat.org/uk/druk/katalog/kat_u/publnauka_u.htm
7. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
8. Черкасов О. О. Проблемні питання обліку витрат в інноваційній діяльності підприємств / О. О. Черкасов // Управління розвитком : [збірник наукових праць]. – 2010. - № 2. – С. 134-136.
9. Грицай О. І. Напрямки удосконалення обліку витрат на інноваційні процеси / О. І. Грицай // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2010. - № 683. – С. 198-201.
10. Загородній А. Г. Напрями удосконалення обліку витрат на інновації / А. Г. Загородній, А. Б. Бойчук // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 727. – С. 309-313.
11. Державне регулювання економіки : [навч. посібник] / [Чистов С. М., Никифоров А. Є., Куценко Т. Ф. та ін.]. - К. : КНЕУ, 2000. - 316 с.
12. Грицай О. І. Удосконалення класифікації витрат на інноваційні процеси промислового підприємства / О. І. Грицай // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. - № 6. - Т. 3. – С. 219-223.
13. Гвоздю С. Ю. Формування витрат на різних стадіях життєвого циклу інноваційної продукції / С. Ю. Гвоздю // Науковий збірник НЛТУ. – 2011. - № 21.3. – С. 166-172.

Анотація

В статті розглянуто процеси формування витрат інноваційної діяльності. Розроблено схему управління інноваційними проектами; стадії і етапи створення і впровадження інноваційного продукту. Приведено класифікацію інноваційних витрат і бухгалтерські проводки з обліку внутрішніх науково-дослідних робіт. Розроблено бухгалтерську модель обліку витрат інноваційної діяльності.

Ключові слова: бухгалтерська модель, витрати, інноваційна діяльність, класифікація, облік, підприємство, управління.

Аннотация

В статье рассмотрено процесс формирования затрат инновационной деятельности. Разработано схему управления инновационными проектами; стадии и этапы создания и внедрения инновационного продукта. Приведена классификация инновационных затрат и бухгалтерские проводки при учете внутренних научно-исследовательских работ. Разработано бухгалтерскую модель учета затрат инновационной деятельности.

Ключевые слова: бухгалтерская модель, затраты, классификация, инновационная деятельность, учет, предприятие, управление.

Annotation

This article is about forming processes of expenses of innovative activity. A control circuit of an innovative plan and stages of creating and implementation of an innovative product have been developed. We showed a classification of innovative expenses and journal entries concerning accounting of internal research engineering. A bookkeeping model concerning accounting of expenses of innovative activity has been worked out.

Key words: a bookkeeping model, expenses, classification, innovative activity, accounting, enterprise, control.