

Ж.М. Ющак, к.е.н., доц.

Житомирський державний технологічний університет

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Один з факторів збільшення інвестиційної вартості підприємства ефективно використання його інноваційного потенціалу, що є запорукою підвищення інвестиційної привабливості компанії. Основною проблемою сучасного обліку інновацій є відсутність єдиної системи облікових реєстрів і бухгалтерських рахунків для відображення витрат, доходів і результатів інноваційної діяльності.

Розглянуто основні недоліки сучасного обліку інновацій та фактори, що впливають на інноваційну діяльність у країнах, що розвиваються. Визначено об'єкти обліку інноваційної діяльності, досліджено підходи вчених до відображення витрат інноваційної діяльності на рахунках бухгалтерського обліку (15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 941 «Витрати на дослідження і розробки») та наведено можливі розрізи аналітичного обліку таких витрат: інформаційні витрати, витрати на підготовку інноваційної діяльності (нематеріальні), витрати на підготовку інноваційної діяльності (матеріальні), виробничі витрати інноваційної діяльності.

***Ключові слова:** інновації; інноваційна діяльність; витрати інноваційної діяльності.*

Постановка проблеми. Інноваційна спрямованість розвитку будь-якої галузі передбачає не лише створення умов для розвитку безперервного процесу пошуку і практичної реалізації нових науково-технічних, технологічних і організаційно-економічних рішень у межах діяльності підприємства, а й формування прозорих механізмів залучення інвестицій у галузь, що забезпечать фінансування модернізації та реконструкції, які проводяться.

В умовах конкурентного середовища інноваційна діяльність суб'єктів господарювання є важливим інструментом укріплення і розширення їх позицій на ринку. Реалізація інноваційних проєктів, крім того, може стати запорукою активізації зовнішньоекономічної діяльності підприємства [10]. Більшість сучасних вітчизняних та

© Ж.М. Ющак, 2014 ачас, що постійне впровадження інновацій в усі сфери фінансово-господарської діяльності є основною умовою досягнення конкурентних переваг підприємства на світовому ринку.

Особливо актуальне питання інновацій для нашої держави тепер, коли внаслідок підвищення цін на енергоресурси собівартість продукції більшості промислових підприємств постійно зростає, в результаті чого відбувається втрата конкурентних переваг вітчизняних товаровиробників. Економіка України на сучасному етапі розвитку характеризується переходом до ресурсоощадного типу виробництва, коли вирішального значення набувають не обсяги витрачених ресурсів, а людський капітал, наука, освіта, інформація й творча праця. Очевидно, що саме науці на цьому етапі відводиться особливе місце. Вона має бути стимулюючим середовищем інновацій, а інновації – основою розвитку національної економіки [5].

Як зазначає О.В. Кантаєва, одним із найбільших недоліків сучасного обліку інновацій є те, що не існує єдиної системи облікових реєстрів і бухгалтерських рахунків для відображення витрат, доходів і результатів інноваційної діяльності. Чинні облікові моделі не відповідають адекватним різновидам інноваційних процесів і не дають достатньо достовірних даних для проведення економічного аналізу та регулювання в сфері інновацій [7].

Аналіз досліджень та публікацій. Різні аспекти інноваційного розвитку компаній досліджували такі вчені, як М.Данько, Р.Гертц, Г.Жиц, П.Завлин, С.Кладченко, Д.Кокурін, С.Кравченко, Б.Лісін, В.Матвейкін, О.Молчанова, А.Сурін, А.Тріфілова, Б.Фридлянов. Питання обліку та звітності інноваційної діяльності розглядаються у працях М.В. Кужельного, В.В. Сопка, В.С. Рудницького, Б.І. Валуєва, Ф.Ф. Бутиця, З.В. Гуцайлюка, С.Ф. Голова, Ю.А. Кузьмінського, В.Г. Лінника, Я.Д. Крупки; економічної теорії та теорії інновацій у контексті розвитку світової наукової думки розглянуто у працях П.Друкера, Й.Шумпетера, Р.Робінсона, Б.Санто, М.Хучека, Б.Твісса, Ф.Ніксона, Х.Хауштайна та ін.

Викладення основного матеріалу дослідження. Відповідно до ЗУ «Про інноваційну діяльність», інноваційна діяльність – діяльність, що спрямована на використання і комерціалізацію результатів наукових досліджень та розробок і зумовлює випуск на ринок нових конкурентоздатних товарів і послуг [6].

Концепцію інновації запропонував відомий економіст австрійського походження Й.Шумпетер. У книзі «Теорія економічного розвитку» (1912) науковець виклав ідею «нових комбінацій».

Серед комбінацій, які в цілому формують структуру інноваційного процесу, він називав: випуск нового продукту або продукту нової якості; впровадження нового, досі невідомого в конкретній галузі

методу виробництва; проникнення на новий ринок збуту (відомий чи невідомий); отримання нових джерел сировини чи напівфабрикатів; організаційна перебудова, зокрема, створення монополії чи її ліквідація. У подальших працях Й.Шумпетера термін «нова комбінація» замінено терміном «інновація», який і став науковою категорією [4].

В.М. Жук [3] під інноваційною продукцією, з урахуванням теорії та чинного законодавства, розуміє конкурентоспроможні товари та послуги, що розроблені на основі наукового та інтелектуального потенціалу і здатні забезпечити техніко-екологічний та соціально-економічний ефект.

Питома вага інноваційно-активних підприємств (витрачали кошти на інноваційну діяльність та реалізовували інноваційну продукцію протягом трьох останніх років) в Україні у 2010 р. становить 13,8 %, 2011 р. – 16,2 %, 2012 р. – 17,4 %, 2013 р. – 16,8 % до загальної кількості підприємств України. Кількість промислових підприємств в Україні, що впроваджували інновації, становила в 2010 р. 1217, в 2011 – 1327 і в 2012 – 1371. Впроваджено нових технологічних процесів: у 2010 р. – 2043, у 2011 – 2510, у 2012 – 2188, у 2013 – 1576; освоєно виробництво нових видів продукції: у 2010 р. – 2408, у 2011 р. – 3238, у 2012 р. – 3403, в 2013 – 3138 найменувань. Загальна сума інноваційних витрат у 2010 р. – 8045,5 млн. грн., 2011 – 14333,9 у 2012 р. – 11480,6 млн. грн., у 2013 – 9562,6 [12].

В Інструкції Осло наведені такі фактори інноваційної діяльності в країнах, що розвиваються: макроекономічна невизначеність, нестабільність, фізична інфраструктура, інституційна слабкість, недостатня обізнаність про інновації, неготовність до ризику, нестача підприємців, перешкоди для відкриття бізнесу, відсутність державної політики підтримки бізнесу [11].

Російський вчений Б.В. Корнейчук до вагомих факторів також відносить корупцію, пояснюючи це тим, що результати досліджень і експериментальних розробок можна легко фальсифікувати, що створює потенційну можливість для зловживань під час витрачання коштів на це [8].

Сьогодні в обліку інформація про витрати на інноваційні процеси не відображається в систематизованому вигляді. Структуру і зміст аналітичного обліку не розроблено на законодавчо-нормативному рівні. Так у звітних формах, які щорічно подають промислові підприємства місцевим органам державної статистики щодо витрат на інноваційні процеси, вказано інформацію про витрати на технологічні

інновації, джерела їх фінансування, обсяг реалізованої продукції, кількість упроваджених інноваційних видів продукції, результати інноваційної діяльності тощо. Втім складання цих форм за даними бухгалтерського обліку є проблематичним, а щодо оперативного управління, то інформація потрібна і за менші часові періоди [5]. Це зумовлює незручність та трудомісткість формування показників звітності про інноваційну діяльність підприємства, оскільки потребує додаткових розрахунків та не забезпечує повної і цілісної картини про інноваційні процеси на підприємстві.

О.В. Кантаєва метою бухгалтерського обліку інноваційної діяльності називає створення інформаційної бази для управління процесами розробки, впровадження і реалізації інновацій на підприємстві. Завдання бухгалтерського обліку полягають у реалізації напрямів створення, впровадження і продажу інновацій та містять: оцінку інноваційної діяльності; надання оперативної інформації для управління процесами розробки, впровадження і реалізації інновацій; ведення реєстрів аналітичного і синтетичного обліку для відображення процесів інноваційної діяльності; надання управлінської, бухгалтерської і статистичної звітності для контролю за процесами створення, впровадження і реалізації продуктів інноваційної діяльності [7].

Об'єктами інноваційної діяльності є: інноваційні програми і проекти; нові знання та інтелектуальні продукти; виробниче обладнання та процеси; інфраструктура виробництва і підприємництва; організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, що істотно поліпшують структуру і якість виробництва і (або) соціальної сфери; сировинні ресурси, засоби їх видобування і переробки; товарна продукція; механізми формування споживчого ринку і збуту товарної продукції [6].

На думку В.М. Жука, основними об'єктами обліку інноваційної діяльності є:

- кошториси на її створення;
- витрати на інвестиції у нові технології та наукову діяльність;
- інноваційна продукція;
- процеси комерційного використання продукції (чи її використання для подальшої інноваційної діяльності).

Як зазначає Я.Крупка, різноманітність і зміст процесів інноваційної діяльності роблять практично неможливою її оцінку за натуральними або будь-якими іншими показниками. Єдиним

показником, що дає змогу звести разом та визначити загальний обсяг цього виду діяльності, можуть бути лише витрати на проект, продукт, процес, їх загальна величина [9].

Витрати на здійснення інноваційної діяльності сьогодні обліковуються на рахунках 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки».

Відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, облік витрат на етапі «Виготовлення установчої партії» ведуть на рахунок 23 «Виробництво». Для цього відкривають разове замовлення, строк виконання якого не перевищує один рік. Йому присвоюють відповідний шифр, який проставляють на всіх документах зі списання матеріальних і трудових витрат.

У практиці бухгалтерського обліку витрати, пов'язані з інноваційною діяльністю, спочатку відображають на рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів». Після завершення проекту в разі позитивного результату нагромаджені витрати інноваційного характеру списують на рахунок 15 «Капітальні інвестиції», у разі ж негативного результату – на рахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки».

За іншим підходом до обліку витрат інноваційної діяльності витрати на дослідження та частина витрат на розробки списуються на витрати періоду, решта витрат на розроблення капіталізується. Внаслідок цього маємо перелік бухгалтерських рахунків, на яких відображаються витрати інноваційної діяльності, що не дає змоги систематизувати їх та отримати чітку інформаційну базу для аналізу ефективності інноваційних проектів.

З метою вдосконалення поетапного накопичення витрат з освоєння нової продукції та списання на замовлення серійного виробництва, Л.Гнилицька пропонує вести їх аналітичний облік на відповідному субрахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» за видами освоєваних виробів у розрізі номенклатури статей витрат і етапів виконуваних робіт наростаючим підсумком з моменту підготовки конструкторської документації й до виробництва дослідної серії виробів [1]. Висловлені пропозиції відповідають положенням міжнародних стандартів із бухгалтерського обліку й фінансової звітності, відповідно до яких пріоритетним є відображення інноваційних витрат як нематеріальних активів підприємства.

О.Грицай пропонує виокремити конкретний рахунок для обліку витрат на інноваційні процеси, на якому б накопичувалися усі витрати

підприємства, пов'язані з інноваційною діяльністю. А саме, за дебетом цього рахунка із кредиту різних рахунків протягом періоду освоєння інноваційної продукції відобразатимуться: витрачені матеріали, заробітна плата з нарахуваннями на неї, амортизація основних засобів, надані послуги тощо. Запропонований рахунок буде транзитним. Витрати на інноваційні процеси визнаватимуть витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені [2].

Є.С. Яламова для вирішення проблеми обліку інноваційних витрат пропонує використання синтетичного рахунка 941 «Інноваційні витрати», а для забезпечення систематизації й аналізу інформації про витрати – вести облік витрат на цьому рахунку в розрізі таких груп інноваційних витрат [13, с. 433]:

– 941.1 маркетингові дослідження (раціонально відобразити витрати на маркетингові дослідження потреб ринку, відбір і вивчення якості отриманих ідей, пошук потенційних замовників);

– 941.2 інноваційне проектування (витрати, що пов'язані з розробкою плану дій, розрахунком планових показників проекту, бюджетуванням);

– 941.3 інноваційне виробництво (витрати на виробництво інноваційного продукту, вартість усіх спожитих матеріальних і нематеріальних ресурсів);

– 941.4 комерціалізація продукту (витрати на рекламу, просування й збут);

– 941.5 інші витрати (непрямі загальновиробничі та загальногосподарські витрати).

А.Г. Загородній, А.Б. Бойчук пропонують вести аналітичний облік витрат на інноваційну діяльність за типами інновацій: витрати на науково-дослідні роботи, витрати на випуск нового виду продукції (продуктові інновації), витрати на освоєння нової технології (технологічні інновації), витрати на організаційно-управлінські інновації. Втім, не відкидаємо також варіант ведення аналітичного обліку витрат інноваційної діяльності за напрямками інновацій: внутрішні науково-дослідні роботи; придбання НДР (зовнішні НДР); придбання машин, обладнання та програмного забезпечення; придбання інших зовнішніх знань; інші витрати [5].

О.Н. Кузнецова об'єктами обліку інноваційної діяльності виділяє витрати, а також показники (фінансові та нефінансові) ефективності інноваційної діяльності. Автором визначено такі витрати інноваційної діяльності [10]:

1) інформаційні (на визначення можливості реалізації нових продуктів і послуг на ринку, на розробку каналів збуту продукції, на збір інформації про постачальників сировини і покупців кінцевого інноваційного продукту, на рекламну діяльність, на збір інформації про конкурентів);

2) витрати на підготовку інноваційної діяльності (навчання персоналу, підготовка і покупка технологічної документації (ліцензії, сертифікати), придбання нового обладнання, матеріалів, комплектуючих, напівфабрикатів; виконання науково-дослідних та дослідно-конструкторських розробок; придбання або оренда необхідних для здійснення інноваційної діяльності площ);

3) виробничі витрати (освоєння нового обладнання, матеріалів, комплектуючих, напівфабрикатів; випуск інноваційної продукції; комерційні витрати на реалізацію продукції).

Для відображення наведених витрат пропонуємо розрізи аналітичного обліку витрат інноваційної діяльності:

– 941.1 – «Інформаційні витрати»;

– 941.2 – «Витрати на підготовку інноваційної діяльності (нематеріальні)»;

– 941.3 – «Витрати на підготовку інноваційної діяльності (матеріальні)»;

– 941.4 – «Виробничі витрати інноваційної діяльності».

До фінансових показників інноваційної діяльності належать: фінансові результати інноваційної діяльності, рівень рентабельності інноваційної діяльності, строки окупності інноваційних проектів та ін. До нефінансових – кількість зареєстрованих патентів, тривалість виробничого циклу нового продукту тощо.

Висновки. Відсутність методичних рекомендацій з обліку витрат на інноваційні процеси зумовлює розпорошення інноваційних витрат на різних рахунках – 15, 23, 94, що ускладнює визначення собівартості кожного етапу робіт і формування загальної суми цих витрат.

Дотримуємося позиції про необхідність відображати витрати інноваційної діяльності на одному рахунку, що полегшить калькулювання собівартості інноваційних проектів. Запропоновані субрахунки синтетичного рахунку «Інноваційні витрати» забезпечать можливість послідовного накопичення інформації про витрати, понесені на етапах виробництва та реалізації інноваційних проектів.

Список використаної літератури:

1. *Гнилицька Л.* Удосконалення обліку витрат на освоєння й розробку нової продукції в приладобудуванні / *Л.Гнилицька* // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – С. 45–48.
2. *Грицай О.І.* Напрями удосконалення обліку витрат на інноваційні процеси / *О.І. Грицай* // Проблеми економіки та менеджменту / Вісник Нац. ун-ту «Львівська політехніка». – 2010. – № 683. – 253 с.
3. *Жук В.М.* Концептуальні підходи вирішення поверхневих та глибинних проблем обліку інноваційної діяльності / *В.М. Жук* // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 36–39.
4. *Загородній А.Г.* Фінансово-економічний словник / *А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк.* – 3-те вид., доп. і перероб. – Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2011. – 844 с.
5. *Загородній А.Г.,* Напрями удосконалення обліку витрат на інновації / *А.Г. Загородній, А.Б. Бойчук* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/13975/1/46_309-313_Vis_727_Menagement.pdf.
6. Закон України «Про інноваційну діяльність» від 04.07.2002 № 40-IV у редакції Закону від 08.09.2011 р. № 3715-VI.
7. *Кантаєва О.В.* Концептуальні проблеми розвитку системи бухгалтерського обліку в управлінні інноваційними процесами [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/6213/1/PPRB_S_11.pdf.
8. *Корнейчук Б.В.* Проблемы статистического учета и анализа инновационной деятельности / *Б.В. Корнейчук* // Экономика и управление. – 2012. – № 7. – С. 27–31.
9. *Крутка Я.* Варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві / *Я.Крутка* // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 5. – С. 11–18.
10. *Кузнецова О.Н.* Модель управленческого учета инновационной деятельности предприятия / *О.Н. Кузнецова* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.journal-discussion.ru/publication.php?id=195>.
11. Руководство Осло. Рекомендации по сбору и анализу данных по инновациям / Совместная публикация ОЭСР и Евростата ; пер. «Центр исследований и статистики науки». – 3-е изд. – М., 2010. – 107 с.

12. Статистичний щорічник України за 2012 рік / за ред. *Осауленка О.Г.* – К. : Державна служба статистики України, 2013. – 552 с.
13. *Яламова Є.С.* Особливості обліку інноваційних витрат / *Є.С. Яламова* // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки. – 2010. – № 2. – С. 432–439.

ЮЩАК Жанна Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми бухгалтерського обліку і контролю витрат;
- організація і методика аудиту.

Тел.: (063)577–97–57.

E-mail: zhan_iu@mail.ru.

Стаття надійшла до редакції 10.10.2014.