

НАУКОВА ДИСКУСІЯ**SCIENTIFIC DISCUSSION**

УДК 657.6

**ІННОВАЦІЙНІ ВИТРАТИ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ:
ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ**

О.А. Варчук

К.І. Маліновська

Одеський національний політехнічний університет, Одеса, Україна

Варчук О.А., Маліновська К.І. Інноваційні витрати промислових підприємств: проблеми обліку.

Дана стаття присвячена дослідженню особливостей аналізу та обліку інноваційних витрат промислових підприємств. Проведено аналіз інноваційної діяльності та інноваційних витрат в Україні та Одеському регіоні. Особливо увагу приділено дослідженню існуючих варіантів обліку інноваційних витрат. Встановлено невідповідність існуючої законодавчо-нормативної бази з бухгалтерського обліку, яка не дозволяє систематизувати інноваційні витрати на окремому рахунку та сформувати інформаційну базу, яка б відповідала сучасним вимогам управління промисловим підприємством та підвищувала б ефективність його роботи.

Ключові слова: інновації, інноваційні витрати, аналіз, напрямки інноваційної діяльності, облік, моделі обліку, аналітичні рахунки, інноваційні витрати капітального характеру

Варчук О.А., Малиновская Е.И. Инновационные расходы промышленных предприятий: проблемы учета.

Данная статья посвящена исследованию особенностей анализа и учета инновационных затрат промышленных предприятий. Проведен анализ инновационной деятельности и инновационных затрат в Украине и Одесском регионе. Особенно внимание уделено исследованию существующих вариантов учета инновационных затрат. Установлено несоответствие существующей нормативно-законодательной базы по бухгалтерскому учету, которая не позволяет систематизировать инновационные расходы на отдельном счете и сформировать информационную базу, которая бы отвечала современным требованиям управления промышленным предприятием и повышала бы эффективность его работы.

Ключевые слова: инновации, инновационные затраты, анализ, направления инновационной деятельности, учет, модели учета, аналитические счета, инновационные расходы капитального характера

Varchuk O.A., Malinowska E.I. Innovation costs of industrial enterprises: accounting problem.

This article is devoted to research of features analysis and accounting of innovative costs in the industrial enterprises. Analysis of innovation and innovation expenses in Ukraine and the Odessa region. Particular attention is given to studying the existing choices of innovative cost accounting. Established discrepancy existing legislative framework on accounting, which does not allow to systematize innovation expenses in a separate account and create an information base that meets modern requirements of industrial enterprise and increases the effectiveness of its work.

Keywords: innovation, innovation costs, the analysis, the direction of innovation, accounting, accounting model, analytical accounts, innovation expenditure of a capital nature

Впровадження в діяльність промислового підприємства інновації є одним з шляхів його розвитку та сприяє забезпеченню його конкурентоспроможності. Важливою складовою здійснення інноваційної діяльності є інноваційні витрати, але складність та тривалість інноваційного процесу, відсутність чіткої законодавчо-нормативної бази з їх обліку призводить до неможливості формування необхідної інформації для прийняття управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

Дослідженню особливостей та проблемам здійснення інноваційної діяльності та формуванню інноваційних витрат промислових підприємств присвячені наукові праці видатних вчених, таких як Валуєв Б., Кантаєва О., Грицай О.І., Загородній А.Г., Бойчук А.Б., Іщенко Я.П., Яковенчук Я.О., Шуляк В.А., Сичук С.М., Яламова Є.С. та інших. Не зважаючи на велику кількість досліджень з цієї теми, питання формування інноваційних витрат, їх обліку та аналізу остаються відкритими.

Виділення невирішених частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття

Відсутність відповідної законодавчо-нормативної бази та затвердженого порядку відображення інноваційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку ускладнює отримання достовірної та повної інформаційної бази необхідної для управління промисловим підприємством.

Метою статті є вивчення особливостей та визначення проблем обліку інноваційних витрат промислових підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження

Для ефективного здійснення інноваційної діяльності промисловим підприємствам необхідна раціонально побудована система збору облікової інформації, на основі якої можна буде проводити ґрунтовний аналіз інноваційних витрат та оціню-

вати інноваційні проекти. На сьогоднішній день в бухгалтерському обліку структуру і зміст інноваційних витрат не закріплено на законодавчому рівні.

Законом України «Про інноваційну діяльність» [1] визначено, що інновації – «новостворені (застосовані) і (або) вдосконалені конкурентоздатні технології, продукція або послуги, а також організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, що істотно поліпшують структуру та якість виробництва і (або) соціальної сфери» [1], але структура та зміст інноваційних витрат не зазначена.

За визначенням Державної служби статистики України, інноваційна діяльність – це комплекс

наукових, технологічних, організаційних, фінансових та маркетингових заходів, спрямованих на розробку та впровадження інновацій (проведення наукових досліджень і придбання їх результатів та нових технологій, виробниче проектування, інші види підготовки виробництва для випуску нових продуктів, впровадження нових методів їх виробництва тощо) [2]. Таким чином, можна сказати, що тенденції інноваційної діяльності безпосередньо впливають на розвиток промисловості країни.

Згідно державним статистичним даним [2] можна прослідити динаміку впровадження інновацій, у своїй діяльності суб'єктами господарювання в цілому в Україні та в Одеському регіоні (табл. 1).

Таблиця 1. Інноваційна активність промислових підприємств за напрямками проведених інновацій

Показник	Усього			У відсотках до загальної кількості промислових підприємств			Темпи росту, %		
	2010 рік	2013 рік	2014 рік	2010 рік	2013 рік	2014 рік	2013 р. до 2010 р.	2014 р. до 2013 р.	2014 р. до 2010 р.
Кількість обстежених промислових підприємств	10606	10189	10010	100	100	100	x	x	x
Кількість підприємств, що займалися інноваційною діяльністю	1462	1715	1609	13,8	16,8	16,1	117	94	110
Кількість промислових підприємств, що займалися інноваційною діяльністю в Одеському регіоні	x	69	67	x	0,7	0,7	x	97	x

Із показників розрахованих в табл. 1 бачимо, що кількість підприємств, що займалися інноваційною діяльністю в Україні складає у 2010 р. – 13,8%, у 2013 р. – 16,8%, у 2014 р. – 16,1%. У 2014 році в порівнянні з 2010 відбулось збільшення загальної кількості підприємств, що займалися інноваційною діяльністю в Україні на 10%, але в порівнянні з 2013 роком цей показник зменшився на 6%.

В Одеському регіоні кількість промислових підприємств, що займалися інноваційною

діяльністю складає менше 1% (у 2013 р. – 69, у 2014 р. – 67 підприємств). У 2014 році кількість підприємств, що займалися інноваційною діяльністю в Одеському регіоні, як і по Україні, також зменшилось на 3%.

Розподіл загального обсягу інноваційних витрат за напрямками інноваційної діяльності в Україні та в Одеському регіоні представлено у табл. 2.

Таблиця 2. Розподіл загального обсягу витрат за напрямками інноваційної діяльності

Показник	Усього, млн. грн.			У відсотках до загального обсягу інноваційних витрат			Темпи росту, %		
	2010 рік	2013 рік	2014 рік	2010 рік	2013 рік	2014 рік	2013р. до 2010р.	2014р. до 2013р.	2014р. до 2010р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Україна									
Загальний обсяг інноваційних витрат,	8045,5	9562,6	7695,9	100,0	100,0	100,0	118,9	80,5	95,7
у тому числі на:									
— внутрішні НДР;	818,5	1312,0	1221,5	10,2	13,7	15,9	160,3	93,1	149,2
— зовнішні НДР;	177,9	326,4	533,1	2,2	3,4	6,9	183,5	163,3	299,7
— придбання машин, обладнання та програмного забезпечення;	5051,7	5546,3	5115,3	62,8	58,0	66,5	109,8	92,2	101,3

Продовження таблиці 2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
— придбання інших зовнішніх знань;	141,6	87,0	47,2	1,8	0,9	0,6	61,4	54,3	33,3
— інші	1855,8	2290,9	778,8	23,1	24,0	10,1	123,4	34,0	42,0
Одеський регіон									
Загальний обсяг інноваційних витрат,	x	91,0	323,9	x	100,0	100,0	x	355,9	x
у тому числі на:									
— внутрішні НДР;	x	4,0	0,7	x	4,4	0,2	x	17,5	x
— зовнішні НДР;	x	0,4	0,3	x	0,4	0,1	x	75,0	x
— придбання машин, обладнання та програмного забезпечення;	x	85,5	321,4	x	94,0	99,2	x	375,9	x
— придбання інших зовнішніх знань;	x	0,0	0,0	x	0,0	0,0	x	10,0	x
— інші	x	1,1	1,5	x	1,2	0,5	x	136,4	x

Як бачимо з табл. 2, у 2013 р. в порівнянні з 2010 р. загальний обсяг інноваційних витрат в Україні збільшився на 18,9%, що в абсолютному вираженні складає 1517,1 млн. грн. (рис. 1). У

2014 році відбулося зменшення загального обсягу інноваційних витрат в порівнянні з 2010 р. – на 19,5%, з 2013 р. – на 4,3%.



Рис. 1. Загальний обсяг інноваційних витрат в Україні

В Одеському регіоні загальний обсяг інноваційних витрат у 2014 р. в порівнянні з 2013 р. збільшився, ріст склав 355,9%, що в абсолютному вираженні складає 232,9 млн. грн.

Проаналізуємо структуру інноваційних витрат за напрямками інноваційної діяльності в Україні (табл. 2).

Данні табл. 2, свідчать про те, що в цілому по Україні найбільші інноваційні витрати приходяться на придбання машин, обладнання та програмного забезпечення: 2010 р. – 63%, 2013 р. – 58%, 2014 р. – 67% від загального обсягу. Найменшу питому вагу мають витрати на придбання інших зовнішніх знань – менше 2%. Для наочності представимо данні на рис. 2.

Витрати на придбання внутрішніх та внутрішніх НДР збільшились в 2014 р. в порівнянні з 2010 роком на 49% (403 млн. грн.) та майже на 200% (355,2 млн. грн.) відповідно.

Витрати на придбання інших зовнішніх знань з року в рік зменшуються: у 2013 р. – на 39%, 2014 р. – 67% в порівнянні з 2010 р., що в

абсолютному значенні складає – 54,6 млн. грн., – 94,4 млн. грн. відповідно.

Також слід зазначити, що данні статистичних збірників відрізняються, за змістом наданих показників, що ускладнює розрахунки та проведення аналізу. У статистичному збірнику за 2014 рік [2] показники інноваційної діяльності промислових підприємств України представлені без показників Автономної Республіки Крим, що також впливає на обсяги показників та якість проведених розрахунків.

Сучасні моделі обліку не охоплюють всю різноманітність та зміст інноваційних процесів і не надають достовірних даних для проведення їх аналізу.

Витрати є одним з основних об'єктів бухгалтерського обліку інноваційної діяльності, їх розмір прямо впливає на фінансовий результат діяльності підприємств. Головною проблемою сьогодення є те, що не існує чіткої законодавчо-нормативної бази щодо відображення інноваційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку та методики проведення їх аналізу [10].

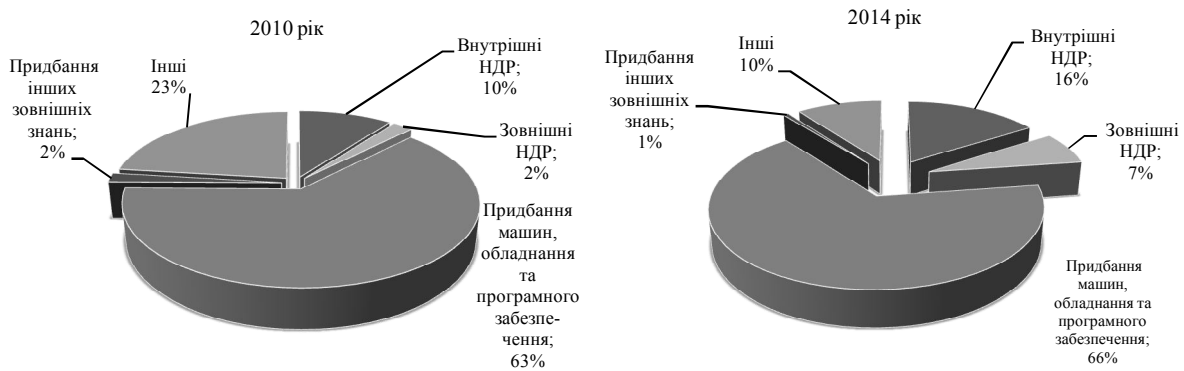


Рис. 2. Розподіл загального обсягу витрат за напрямками інноваційної діяльності в Україні

Інформація про інноваційні витрати накопичується на різних бухгалтерських рахунках, що в майбутньому не дозволяє визначити собівартість окремої стадії інноваційного процесу і визначення загальної суми витрат. Також не існує внутрішньої звітності підприємства, яка б дозволила оперативно та в систематизованому вигляді отримати інформацію для управління інноваційними витратами.

На основі аналізу практичної діяльності підприємств, законодавчо-нормативної бази та вітчизняної наукової літератури, наведемо існуючі моделі обліку інноваційних витрат.

Національні стандарти бухгалтерського обліку не дають точного й повного пояснення деяких аспектів та облікових реєстрів для відображення інноваційних витрат. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» (далі – П(С)БО 16), інноваційні витрати в системі обліку визначені як [3]:

- певна частина витрат конструкторської та технологічної служб, пов'язана із власне інноваційною діяльністю, не пов'язані з витратами на поточне забезпечення виробництва серійної-масової продукції, не кажучи вже про те, що їх загальні витрати обліковуються в складі адміністративних витрат підприємства, що об'єднують принципово різні напрями діяльності – від будівництва і експлуатації споруд у капітальному будівництві й утримання складів матеріальних запасів до рішення екологічних завдань [3];
- витрати на розробку технічної документації нового виробу обліковуються у складі витрат на дослідження і розробки, що входять, у свою чергу, до інших витрат операційної діяльності та до витрат майбутніх періодів. Отже, до собівартості нового виробу їх не включають. Витрати ж на виготовлення і випробування дослідних зразків входять до витрат майбутніх періодів [3];
- витрати на створення інноваційних продуктів у вигляді нематеріальних активів, наприклад комп'ютерних програм, робочих інструкцій, що становлять, частину загальної технічної

документації нового виробу, включається до їх первісної вартості [3].

Таким чином, згідно П(С)БО 16, аналітичний облік інноваційних витрат доречно вести за типами інновацій, а саме – витрати на науково-дослідні роботи, витрати на випуск нового виду продукції, витрати на освоєння нової технології, витрати на організаційно-управлінські інновації.

Також існує варіант ведення аналітичного обліку інноваційних витрат за напрямками інновацій: внутрішні науково-дослідні роботи; придбання НДР; придбання машин, обладнання та програмного забезпечення; придбання інших зовнішніх знань; інші витрати [4].

З точки зору практичної діяльності підприємств і законодавчо-нормативної бази, капітальні вкладення і поточні витрати обліковуються на рахунках 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 39 «Витрати майбутніх періодів», субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки».

У практичній діяльності інноваційні витрати відображають на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», а у разі позитивного результату інноваційного проекту їх списують на рахунок 15 «Капітальні інвестиції», при негативному результаті – на рахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки». Існує ще один метод: витрати пов'язані з дослідженням та частину витрат пов'язаних з розробкою інновацій списують на витрати звітного періоду, а решту витрат на розробку – капіталізують.

О. Грицай [5] пропонує виокремити конкретний рахунок для обліку інноваційних витрат, на якому б накопичувалися усі витрати підприємства, пов'язані з інноваційною діяльністю. А саме, на рахунку 86 «Витрати на інноваційні процеси». За дебетом рахунку 86 «Витрати на інноваційні процеси» із кредиту різних рахунків протягом періоду освоєння продукції мають відображатися: витрачені матеріали, заробітна плата з нарахуваннями на неї, амортизація основних засобів, надані послуги тощо. Аналітичний облік інноваційних витрат доречно виконувати у такій деталізації [5]:

- за напрямками: внутрішні науково-дослідні роботи(без амортизації, включають капітальні витрати на споруди та обладнання для виконання НДР); придбання НДР (зовнішні НДР); придбання машин, обладнання та програмного забезпечення (за винятком витрат на обладнання для НДР); придбання інших зовнішніх знань; інші витрати [5];
- за типами інновацій: витрати на НДДКР; витрати на випуск нового виду продукції (витрати на продуктові інновації); витрати на освоєння нової технології (витрати на технологічні інновації); витрати на організаційно-управлінську інновацію [5];
- за видами і статтями витрат за поточний період (з початку освоєння чи з початку року) [5].

Запропонований рахунок буде транзитним. Витрати на інноваційні процеси визнаватимуть витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені [5].

На нашу думку вище запропонований метод обліку інноваційних витрат не є зовсім доцільним, так як не відображає чіткої інформації про собівартість виготовленої продукції, яка в

подальшому вплине на визначення фінансового результату підприємства.

На думку Д.І.Шеленко та В.М.Якубів [6], інноваційні витрати слід відображати на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Відповідно до П(С)БО 16, до цієї групи належать витрати на дослідження та розробку, відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Оскільки у даному стандарті зазначені ті дослідження підприємства, які проводяться ним з метою отримання нових наукових і технічних знань. Під «розробкою» розуміють застосування підприємством результатів досліджень для планування і проектування нових або вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг для подальшого серійного виробництва чи використання [6].

Також відображення в обліку інноваційних витрат на рахунку 94 «Інші витрати», а саме використання синтетичного рахунка 941 «Інноваційні витрати», вважає правильним Я.П.Іщенко, Яковенчук Я.О., Шуляк В.А. [7]. А для забезпечення систематизації й аналізу інформації про витрати автором запропоновано ввести облік витрат на цьому рахунку в розрізі груп інноваційних витрат, табл. 3 [7].

Таблиця 3. План аналітичних рахунків відповідно до інноваційних витрат [7]

Субрахунок	Зміст
941.1	Маркетингові дослідження (раціонально відображати витрати на маркетингові дослідження потреб ринку, відбір і вивчення якості отриманих ідей, пошук потенційних замовників)
941.2	Інноваційне проектування (витрати пов'язані з розробкою плану дій, розрахунком планових показників проекту, бюджетуванням)
941.3	Інноваційне виробництво (витрати на виробництво інноваційного продукту, вартість всіх спожитих матеріальних і нематеріальних ресурсів)
941.4	Комерціалізація продукту (витрати на рекламу, просування й збут)
941.5	Інші витрати (непрямі загально виробничі та загальногосподарські витрати)

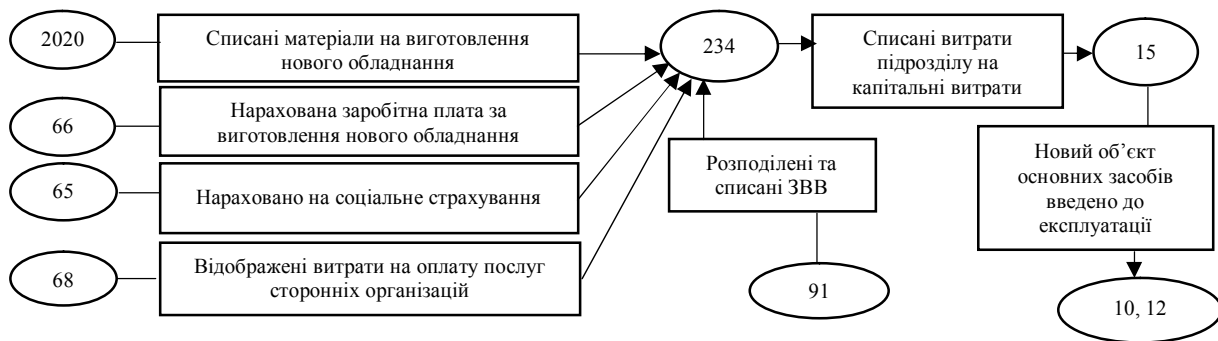


Рис. 3. Модель обліку інноваційних витрат капітального характеру [9]

Такий метод є зручним, така як у процесі здійснення інноваційної діяльності підприємство несе певні витрати, які впливають на собівартість виготовленої продукції, а в подальшому мають важливу роль і при визначенні фінансових результатів. Тому доцільніше відображувати інноваційні витрати на рахунку 941 і закривати його рахунком 79 «Фінансові результати» для визначення фінансового результату [8].

Також даний підхід дасть можливість відображувати всі витрати інноваційної діяльності на одному рахунку, що полегшить визначення собівартості інноваційних проектів, так як відсутність методичних рекомендацій з обліку витрат на інноваційні процеси призвела до розпорощення витрат на різних рахунках витрат, що ускладнює визначення собівартості кожного етапу робіт і формування загальної суми цих витрат [7].

Дуже багатий внесок в дослідження інноваційних витрат зробив Крупка Я.Д., який розробив 28 моделей обліку інноваційних витрат. Для обліку інноваційних витрат капітального характеру, на нашу думку, найбільш доцільною є модель M_1 , рис. 3 [9].

Модель M_1 використовується, якщо інноваційний проект здійснюється на промисловому підприємстві господарським способом. Основним виконавцем інноваційного проекту виступає самостійний внутрішній підрозділ підприємства, наприклад дослідне бюро, лабораторія, експериментальний цех тощо. Вважаємо, що дана модель у майбутньому може бути доповнена аналітичними рахунками відповідно до напрямків інноваційної діяльності.

Висновки

Отже, на сьогоднішній день питання створення методичного забезпечення та інформаційної бази щодо відображення в бухгалтерському обліку інноваційних витрат є відкритим на законодавчому рівні. Жоден з вищенаведених методів обліку інноваційних витрат не дає змогу чітко

систематизувати їх на окремому рахунку, щоб отримати чітку інформаційну базу. Ми вважаємо, що для відокремлення облікової інформації про інноваційні витрати промисловим підприємствам доцільно використовувати додаткові аналітичні рахунки до 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 39 «Витрати майбутніх періодів», субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки», на основі яких і буде складатися внутрішня звітність щодо інноваційних витрат. Рационально організована система аналітичного обліку дозволить систематизувати облікову інформацію про інноваційні витрати, що в свою чергу, дозволить використовувати її для проведення аналізу та прийняття ефективних рішень щодо здійснення інноваційної діяльності.

Перспективами подальших наукових досліджень з даної теми є дослідження особливостей формування інформаційної бази та розробка внутрішньої документації щодо визначенні інноваційних витрат на основі систем управлінського та бухгалтерського обліку.

Список літератури:

1. Закон України «Про інноваційну діяльність» від 04.07.2002 р. №40-IV зі змінами і доповненням
2. Наукова та інноваційна діяльність в Україні у 2014 році: статистичний збірник. – К.: Державна служба статистики. 2015. – 255 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Мінфіну України від 31.12.99 р. № 318 і зареєстровано в Міністерстві України від 19.01.2000 за № 27/4248 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 2. – С. 3-7.
4. Валуєв Б., Кантаєва О. Деякі питання обліку інноваційних витрат і джерел їх покриття: концептуальний аспект // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №12. – С. 28-35.
5. Грицай О.І. Напрями удосконалення обліку витрат на інноваційні процеси / О.І. Грицай // Проблеми економіки та менеджмент: Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2010. – № 683 – 253 с.
6. В.М. Якубів, Д.І. Шеленко. Методика обліку витрат на інноваційну діяльність в сільськогосподарських підприємствах / В.М. Якубів, Д.І. Шеленко // Materiály IV mezinárodní vědecko-praktická konference «Přední vědecké novinky – 2008», 01–15 září. Díl 1. Ekonomické vědy. – Praha: Education and science, 2008. – С. 43-44.
7. Іщенко Я.П. Яковенчук Я.О., Шуляк В.А. Вінницький Національний Аграрний Університет. Особливості обліку витрат інноваційної діяльності. – [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://intkonf.org/ischenko-yap-yakovenchuk-yao-shulyak-va-osoblivosti-obliku-vitrat-innovatsiynoyi-diyalnosti/>.
8. Яламова Є.С. Особливості обліку інноваційних витрат // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки. – 2010. №2. – С.432-439.
9. Крупка Я.Д. Варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві / Я.Д. Крупка // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 5. – С. 11-18.
10. Analysis of theoretical approaches to the definition of «expenses» [Електронний ресурс] / О.А. Varchuk // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2014. – № 5 (15). – С. 83-87. – Режим доступу: <http://economics.opu.ua/files/archive/2014/n5.html>.

Надано до редакції 12.11.2015

Варчук Оксана Анатоліївна / Oksana A. Varchuk
oksvarchuk@mail.ru

Маліновська Катерина Ігорівна / Kateryna I. Malinowska
katya.malinovskaya.1993@mail.ru

Посилання на статтю / Reference a Journal Article:

Інноваційні витрати промислових підприємств: проблеми обліку [Електронний ресурс] / О. А. Варчук, К. І. Маліновська // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2015. – № 6 (22). – С. 141-146. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2015/n6.html>