

УДК 657.421.3

**О.В. Кантаєва**, канд. екон. наук, доц., Севастопольський інститут банківської справи Української академії банківської справи НБУ

## **КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УПРАВЛІННІ ІННОВАЦІЙНИМИ ПРОЦЕСАМИ**

*У статті розглянуто проблеми та концептуальні напрямки розвитку системи бухгалтерського обліку в управлінні інноваційною діяльністю. Обґрунтовані теоретичні положення і розроблені практичні рекомендації щодо удосконалення бухгалтерського обліку в управлінні інноваційними процесами. Запропоновано класифікацію активів, що мають невідчутну природу, для потреб бухгалтерського обліку.*

*Ключові слова: інноваційна діяльність, інтелектуальна власність, інноваційний продукт, інноваційна продукція.*

**Постановка проблеми.** Бухгалтерський облік є засобом інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень при здійсненні інноваційної діяльності на підприємстві. Система бухгалтерського обліку забезпечує безперервний процес фіксації первинної інформації про господарські операції, групування даних за певними ознаками, напрямками, періодами та надання оперативної, достовірної та своєчасної інформації про інноваційну діяльність підприємства. Специфіка інноваційного процесу, його новизна та відсутність практичного досвіду впровадження інноваційного продукту, чутливість до змін зовнішнього середовища вимагають постійного аналітичного обґрунтування управлінських рішень. Відтак виникає потреба в існуванні достовірної економічної інформації про інноваційну діяльність підприємства, яку надає система бухгалтерського обліку.

**Аналіз останніх публікацій.** Вивченню економічної сутності інновацій, методичних і практичних аспектів організації системи бухгалтерського обліку в управлінні процесами інноваційної діяльності підприємств присвячено праці як вітчизняних, так і зарубіжних науковців і фахівців-економістів. Питання економічної теорії та теорії інновацій у контексті розвитку світової наукової думки розглянуто у працях Й. Шумпетера, Б. Санто, М. Хучека, Б. Твісса, Ф. Ніксона, Х. Хауштайна; сутності та особливостей інноваційних процесів національної економіки – О. І. Волкова, А. П. Гречаної, Л. Л. Антонюк, В. С. Савчука, О. О. Лапко; обліку та звітності – М. В. Кужельного, В. В. Сопка, В. С. Рудницького, Б. І. Валусева, Ф. Ф. Бутинця, З. В. Гуцайлюка, С. Ф. Голова, Ю. А. Кузьмінського, В. Г. Лінника, Я. Д. Крупки; інноваційного менеджменту – Н. В. Краснокутської, І. Б. Капітана, П. П. Микитюка; економічного аналізу – Н. В. Тарасенка, Є. В. Мниха, Ю. С. Цал-Цалка, М. Г. Чумаченка, Г. О. Швиданенко, оцінки ефективності

інноваційних проектів – А. В. Гонорської, М. П. Денисенка, В. С. Косинського, П. Л. Віленського, С. А. Смоляка та інших.

Проте наукових робіт, присвячених комплексному дослідженню проблем створення системи обліково-аналітичного забезпечення інноваційної діяльності, поки що немає. Тим більше, що вихід українських підприємств на світовий ринок інновацій потребує більш досконалого інформаційного забезпечення розробки інноваційних продуктів і технологій.

**Не вирішені раніше частини проблеми.** Визнаючи вагомий внесок вітчизняних і зарубіжних науковців та фахівців-економістів у розв'язання багатьох важливих концептуальних і методичних питань, слід підкреслити, що одним із основних недоліків існуючих стандартів бухгалтерського обліку є відсутність єдиної системи реєстрів і рахунків для відображення витрат, доходів і результатів інноваційної діяльності. Більше того, існуючі облікові моделі неадекватні розмаїттю інноваційних процесів і не дають достатньо достовірних даних для проведення економічного аналізу та регулювання в сфері інновацій. Отже, необхідно поглибити і узагальнити результати попередників, розробити науково обґрунтовану систему обліку та аналізу витрат, доходів і результатів інноваційної діяльності промислових підприємств. Потреба в подальшому обґрунтуванні теоретичних основ організації інноваційного процесу, необхідність створення чіткої, логічно обґрунтованої, ефективної комплексної системи бухгалтерського обліку в управлінні процесами інноваційної діяльності підприємств, недостатній рівень використання сучасного інструментарію економічного аналізу практичної реалізації інноваційних проектів обумовлюють актуальність, вибір теми і цільове спрямування статті.

**Мета статті** – розглянути проблеми та концептуальні напрямки розвитку системи бухгалтерського обліку в управлінні інноваційною діяльністю, обґрунтувати теоретичні положення і розробити практичні рекомендації щодо удосконалення бухгалтерського обліку в управлінні інноваційними процесами.

**Виклад основного матеріалу.** Роль бухгалтерського обліку в управлінні інноваційною діяльністю полягає в наданні інформації для:

- формування інноваційної стратегії підприємства і визначення особливостей її формування;
- визначення шляхів удосконалення техніко-технологічної бази підприємств і галузей;
- розрахунку витрат на створення інноваційного продукту;
- бізнес-планування майбутніх фінансових надходжень і норми рентабельності;
- обґрунтування напрямів зниження витрат на створення інноваційного продукту за умови збереження його якості;
- формування системи організації і методології відображення доходів, витрат і фінансових результатів у процесі створення і функціонування інноваційного продукту.

Метою бухгалтерського обліку інноваційної діяльності є 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 і включають таке: 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.

З метою визначення рівня виконання вказаних завдань системою бухгалтерського обліку необхідним є визначення об'єктів облікового відображення інноваційної діяльності та її результатів.

Результатом інноваційної діяльності є інноваційна продукція, яка може мати конкретну матеріальну форму або бути в нематеріальній формі (наприклад, ноу-хау). З метою забезпечення права власності на результати інноваційної діяльності розробником або автором даного продукту необхідно оформити відповідні права. Творці нововведень оформлюють на них авторські і суміжні з ними права. Виникає таке юридичне поняття, як інтелектуальна власність. Вказані права є підтвердженням відображення прав інтелектуальної власності в системі бухгалтерського обліку. Об'єкти облікового відображення безпосередньо пов'язані з об'єктами інноваційної діяльності.

Як показують дослідження, основними недоліками в обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нових видів продукції є:

- слабка нормативна база в економічних розрахунках витрат на підготовку і освоєння нової продукції, внаслідок чого фактичні витрати можуть значно відрізнятись від кошторисних;
- ведення обліку фактичних витрат на підготовку та освоєння виробництва нових видів продукції на різних балансових рахунках не за затвердженою номенклатурою;
- відсутність суворого контролю за здійсненням фактичних витрат;
- нерівномірне включення витрат за освоєнням у собівартість продукції, що серійно випускається;
- в аналітичному обліку кошторисна вартість освоєваних виробів визначається за напрямками витрат, фактичні витрати обліковуються за статтями калькуляції. Тому економію або перевитрату засобів проти кошторису визначають у цілому, а не за видами витрат, що утрудняє здійснення оперативного контролю та економічного аналізу витрат освоєння.

На нашу думку, для вдосконалення обліку витрат на освоєння нових виробів, що відшкодовуються за рахунок собівартості продукції, облік всіх витрат необхідно вести за напрямками, всередині них – за статтями калькуляції та елементами витрат.

На окремих підприємствах витрати на підготовку та освоєння нових видів продукції становлять велику питому вагу в собівартості продукції, а процес освоєння по окремих виробах затягується на тривалий час.

Інтереси ефективного господарювання вимагають визначення абсолютної величини витрат на освоєння конкретних видів продукції, а також здійснення дієвого контролю за використанням засобів по кошторису. Цим обумовлюється необхідність ведення протягом звітного періоду узагальнюючого обліку витрат на підготовку та освоєння продукції як в цілому по підприємству, так і по окремих видах продукції. Витрати, пов'язані з підготовкою і освоєнням виробництва, залежно від характеру виконуваних робіт, або прямо відносяться з рахунків заробітної плати, матеріалів на рахунок "Витрати майбутніх періодів" (проектування і конструювання нового виробу), або заздалегідь обліковуються на рахунках виробництва з використанням відповідних документів (замовлень), що складаються для цього (перепланування, переустановлення і налагодження устаткування), і з цих рахунків списуються на рахунок "Витрати майбутніх періодів".

Відсутність чітких методичних вказівок веде до різного відображення витрат на синтетичних рахунках. Підприємства ці витрати враховують на рахунку 23 "Виробництво", інші – на рахунку 941 "Витрати на дослідження і розробки". Аналітичний облік ведеться в регістрах і картках, де витрати обліковуються за статтями калькуляції.

На практиці багато підприємств машинобудування облік власних виробничих витрат, а також оплату рахунків проектних і науково-дослідних організацій за виконані роботи по виготовленню креслень і розробку їх технологічних процесів ведуть безпосередньо на рахунку "Основне виробництво". При цьому витрати обліковуються по кожному освоюваному виробу, але без розчленовування по видах витрат, або кожному новому виробу привласнюється номер замовлення, а всі витрати обліковують у картках сумового обліку без поділу на статті або види витрат.

Одним із недоліків обліку використання засобів на освоєння нових виробів є слабкий контроль за витрачанням матеріальних і трудових ресурсів, що пояснюється низьким рівнем організації нормативного господарства. Якщо по виробах основного виробництва відповідними відділами і службами розробляються норми витрати матеріалів, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, а також норми часу і розцінки по заробітній платі, то по знову освоюваних виробах, як правило, такі норми відсутні. Нормативна потреба матеріалу на такі вироби визначається укрупнено, а по окремих позиціях – умовно, аналогічно.

Відпуск матеріалів у даний час у багатьох об'єднаннях ведеться не по лімітних картах, а за вимогами, які виписують начальники лабораторій або дослідних виробництв без урахування наявних невикористаних лімітів, що часто призводить до перевитрати засобів за економічним елементом "Сировина і основні матеріали".

Для здійснення режиму економії і контролю за використанням матеріалів, які визначені в зведених матеріальних специфікаціях на освоєння кожного виробу, їх відпуск оформлюється лімітно-забірними картами, що виписуються на весь період освоєння виробу. Матеріали, не відображені в матеріальних специфікаціях, потреба в яких була виявлена в процесі освоєння, необхідно оформлювати вимогами з відмінною (червоною) ризикою по діагоналі. При зведенні всіх витрат фактичні витрати на матеріали і заробітну плату повинні відображатися в двох розрізах – за нормами і відхиленнями від норм, що дозволить виявляти причини допущеної перевитрати засобів на освоєння нової продукції. Ці процедури передбачені також і за іншими статтями витрат на освоєння.

Важливим напрямом обліку та аналізу є дослідження засобів захисту прав на інноваційний продукт. Володіння ідеальними об'єктами власності на інноваційний продукт не може бути виявлено реально. Його власником може стати будь-який суб'єкт, що отримав знання про цей об'єкт, оскільки володіння в традиційному розумінні зводиться до володіння матеріальним носієм, але ніяк не ідеєю, втіленою в ньому. Відчуватися також може лише матеріальний носій, але не ідея і здатність інноватора. Можливість розкрадання ідеальних і речових об'єктів інноваційного продукту (передавання із рук у руки, тиражування з комп'ютера на комп'ютер, створення аналогічних товарів шляхом копіювання тощо) вимагає формування певних умов передавання, що охороняються правом, щоб захистити монополію, що надається власністю на інноваційний продукт.

Одним із суб'єктів дослідження, що створюють і впроваджують у виробництво інноваційні моделі, є ЗАТ "Швейна фабрика імені Ніни Онілової" в м. Севастополь. На даний час для збільшення конкурентоспроможності своєї продукції підприємство постійно працює над оновленням моделей, 50–70 % виготовленої продукції є "новинки", освоюється випуск нового виду швейного асортименту. Об'єктом дослідження на підприємстві ЗАТ "Швейна фабрика імені Ніни Онілової" може бути або нова продукція, або нова технологія. Але оскільки дане підприємство частіше займається розробкою нового виду виробів, то і інновацією в даному випадку вважаються види жіночого одягу, а саме: костюм жіночий (модель 106) і піджак жіночий (модель 200).

Дослідження показують, що в обліку витрат на підготовку і освоєння нових видів продукції на практиці використовуються різні методи і технічні прийоми. Найбільш поширеними варіантами обліку витрат на освоєння нових видів продукції є такі: за статтями калькуляції як на серійні виробу, так і на індивідуальні моделі; за скороченою номенклатурою витрат; за розширеною номенклатурою витрат, тобто за напрямками та видами витрат.

Методичними рекомендаціями щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості, затвердженими наказом Міністерства промислової політики від 9 липня 2007 р. № 373, передбачена номенклатура статей витрат на підготовку і освоєння нових видів продукції. Дана номенклатура статей повторює номенклатуру витрат, затверджену в Типовому положенні з планування, обліку та калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості від 10.07.2002 № 946. Як і попередня, вона не охоплює весь перелік витрат, які мають підприємства при освоєнні виробництва нових виробів. У ній також передбачаються проектування і розробка технологічного процесу, виготовлення нового виробу і технологічного оснащення. Проте, окрім цих робіт, підприємство виготовляє спеціальні пристосування та інструменти, проводить роботу з підготовки виробу до серійного виробництва; складання нормативної документації. Так, ливарні та інструментальні цехи виготовляють для цієї мети опоки, штампи, спеціальні пристосування, що забезпечують випуск досвідченого виробу. Тому для обліку таких витрат необхідно передбачити відповідні статті і, отже, розширити номенклатуру статей витрат, що діє, на освоєння нової продукції. Освоєння нових видів продукції на підприємстві, як правило, пов'язане з підготовкою і перепідготовкою робітників і ІТР. Проте ці витрати також не передбачені Типовим положенням, що вимагає включення статті “Витрати на підготовку кадрів”.

Для обліку витрат на підготовку та освоєння нових видів продукції в номенклатуру статей витрат, на нашу думку, необхідно додатково ввести такі статті: витрати на виготовлення дослідного зразка (партії); випробування на підприємствах-виготівниках і у споживачів дослідного зразка (партії) нового виробу; розробка та освоєння нової заводської технології процесів виробництва; витрати на підвищення якості, довговічності і надійності виробів; витрати на підготовку кадрів; інші витрати. Номенклатура статей витрат, понесених на виробництво нових видів продукції в період їх освоєння, а також витрат, пов'язаних з підготовкою і освоєнням випуску продукції, не призначеної для серійного або масового виробництва. До витрат на освоєння нового виробництва цехів і агрегатів (пускові витрати) належать витрати на перевірку готовності нового виробництва цехів і агрегатів до введення їх в експлуатацію шляхом комплексного випробування (під навантаженням) всіх машин і механізмів (експлуатаційна перевірка) з пробним випуском продукції, передбаченої проектом, і наладкою устаткування.

Пускові витрати визначаються з урахуванням встановленого режиму тривалості та інших умов пробної експлуатації і освоєння об'єктів, що вводяться в дію. При складанні кошторису вартість продукції, отриманої в період комплексного випробування, що відповідає встановленим стандартам або технічним умовам, а також вартість відходів віднімаються із загальної суми пускових витрат. При затвердженні кошторису

пускових витрат визначаються конкретний порядок і терміни списання їх на собівартість продукції. При цьому враховується, що витрати на освоєння нового виробництва цехів і агрегатів (пускові витрати) включаються в собівартість продукції з початку їх промислової експлуатації протягом нормативного терміну освоєння цих виробничих потужностей, виходячи із загальної суми витрат, тривалості періоду їх відшкодування і запланованого обсягу випуску продукції в цьому періоді.

Погашення пускових витрат починається в місяці, наступному після місяця, в якому підписаний акт про закінчення комплексного випробування і пробної експлуатації об'єкта. Витрати, що виникли після закінчення комплексного випробування (під навантаженням) всіх машин і механізмів з пробним випуском продукції і підписанням акта державної комісії про ухвалення в експлуатацію, відображаються в обліку як звичайні витрати.

Витрати на винахідництво і раціоналізацію – це витрати на проведення дослідно-експериментальних робіт, на виготовлення і випробування моделей і зразків за винахідницькими і раціоналізаторськими пропозиціями, пов'язані з основною діяльністю підприємства, виплати авторських винагород, якщо вони не є роялті. Витрати на винахідництво і раціоналізацію відносяться на собівартості освоєної продукції з початку її виробництва. Якщо у підприємства є бажання створити конкурентоспроможний продукт або продукт поза всякою конкуренцією, то обов'язково виникає необхідність регулярного проведення досліджень і розробок. Багато підприємств витрачають значні засоби на створення нових видів продукції, поліпшення існуючих видів продукції або отримання нових знань, які можуть мати достатньо високу вартість у майбутньому. На нашу думку, витрати на дослідження і розробку не є самі по собі нематеріальними активами, проте про них йде мова саме в П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, оскільки в результаті досліджень і розробок часто виходять патентовані або такі, що захищаються авторськими правами, об'єкти: нові продукти, процеси, формули тощо.

Всі витрати на дослідження і розробки списуються в тому звітному періоді, в якому вони понесені. Навіть якщо витрати на дослідження і розробки приносять економічну вигоду в майбутньому, вони списуються на витрати за будь-яких обставин через те, що вважається, що єдиний підхід у цьому питанні усуває можливість маніпулювати прибутком і робить звітність достовірнішою. Дослідженнями називають заплановані підприємством роботи, які проводяться ним вперше з метою отримання і розуміння нових наукових і технічних знань. При відображенні в бухгалтерському обліку витрат на дослідження і розробки необхідно звернути увагу на дослідження, що проводяться, які мають бути запланованими.

На підприємстві має бути виданий наказ, в якому зазначається, з якою метою проводяться дослідження, склад дослідницької групи тощо.

1. Дослідження повинні проводитися вперше. Якщо підприємство вже проводило подібні дослідження, які за певних причин були припинені, то такі витрати не стосуються досліджень.

2. Метою досліджень є отримання нових наукових і технічних знань або ж розуміння таких знань на більш високому рівні.

3. Отримані нові знання оформлюються у вигляді наукового результату.

Відповідно до ст. 1 Закону України “Про наукову і науково-технічну діяльність” науковий результат – це нове знання, отримане в процесі фундаментальних або прикладних наукових досліджень і зафіксоване на носіях наукової інформації у формі звіту, наукової роботи, наукової доповіді, наукового повідомлення про науково-дослідну роботу, монографічного дослідження, наукового відкриття тощо [1].

4. Розробкою називається застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг на початок їх серійного виробництва або використання.

У процесі розробки має бути здійснене формулювання концепції, створена модель або проведено тестування альтернативних продуктів, створені дослідні зразки, приведені в дію дослідні установки.

5. Етап розробки не включає звичайні або періодичні переробки існуючої продукції або товарів, поточкових ліній, виробничих процесів та інших поточних операцій.

6. Витрати етапу розробки не включають вивчення кон’юнктури, можливостей ринку або ринкові випробування товару.

7. Підсумком етапу розробки є науково-прикладний результат – нове конструктивне або технологічне рішення, експериментальний зразок, закінчене випробування, розробка, яка впроваджена або може бути впроваджена в суспільну практику.

8. Науково-прикладний результат може бути оформлений у формі звіту, ескізного проекту, конструкторської або технологічної документації на науково-технічну продукцію, натурного зразка.

Науково-прикладний результат може послужити основою для створення нематеріального активу, і, саме починаючи з цього моменту, бухгалтер може почати формувати первинну вартість нематеріального активу – інновації.

Первинною вартістю називається історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Первинна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов’язані



зі створенням цього нематеріального активу і доведенням його до стану придатності для використання за призначенням (наприклад, оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо).

Первинна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (за мінусом отриманих торгових знижок), митного збору, непрямих податків, які не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням і доведенням до стану, в якому він придатний для використання за призначенням (виплати за трудовим договором, придбання матеріалів, послуги експертів тощо). Витрати на сплату відсотків за кредит не включаються в первинну вартість нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок кредиту банку.

**Приклад 1.** Підприємство придбало патент на винахід, для чого в банку було взято кредит у сумі 3 000,00 гривень під 40 % річних. Вартість придбаного патенту – 2 700,00 гривень, у тому числі ПДВ – 450 гривень.

Оплата послуг патентного повіреного – 180,00 гривень. Інші витрати, пов'язані з реєстрацією патенту, 120 гривень.

Бухгалтерські записи:

Д 311 К 601 – 3 000,00 – взятий кредит у банку для придбання патенту на винахід;

Д 951 К 601 – 1 200,00 – нараховані відсотки за кредит;

Д 154 К 377 – 120,00 – відображені інші витрати, пов'язані з реєстрацією патенту;

Д 154 К 631 – 2 250,00 – придбаний патент на винахід;

Д 641 К 631 – 450,00 – відображений податковий кредит ПДВ.

Первинною вартістю безоплатно одержаних нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 11 П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”.

**Приклад 2.** Підприємство отримало патент на корисну модель без вимог про оплату. Справедлива вартість патенту – 2 250,00 гривень; послуги патентного повіреного – 200,00 гривень; заробітна плата наукового консультанта підприємства, який займався питаннями, пов'язаними з придбанням патенту на корисну модель, з нарахуваннями становить 1 000,00 гривень; витрати на службові відрядження наукового консультанта – 800,00 гривень.

Бухгалтерські записи:

Д 154 К 661,65 – 1 000,00 – нарахована заробітна плата з податками наукового консультанта;

Д 154 К 372 – 800,00 – відображено витрати на службові відрядження наукового консультанта;

Д 154 К 424 – 2 250,00 – відображено витрати з придбання патенту на винахід.

Вартість матеріалів, устаткування і нематеріальних активів, придбаних спеціально для проведення досліджень, оцінюється таким чином:

1. Якщо матеріали, устаткування і нематеріальні активи використовуватимуться в майбутньому (в інших дослідженнях і розробках), то вони продовжують амортизуватися (з віднесенням амортизації на витрати по інших дослідженнях).

2. Якщо ж надалі такі матеріали, устаткування і нематеріальні активи не використовуватимуться, то їх вартість списується на витрати, пов'язані з дослідженнями та розробками.

**Приклад 3.** Підприємство витратило на дослідницький проект 21 500,00 гривень, зокрема:

- матеріали – 5 000,00 гривень;
- заробітна плата персоналу, що бере участь у дослідженнях, – 9 000,00 гривень;
- розподілені загальні й адміністративні витрати (з нарахуваннями) – 2 000,00 гривень;
- амортизація приміщення, в якому проводилися дослідження, – 2 500,00 гривень;
- вартість устаткування, придбаного для даного дослідницького проекту і альтернативного використання, що немає в майбутньому, – 3 000,00 гривень.

У бухгалтерському обліку витрати на дослідження відображаються таким чином:

1. Д 941 К 631, 201 – 10 000,00 – списані матеріали, устаткування, загальні і адміністративні витрати на дослідження.

2. Д 941 К 661, 65 – 9 000,00 – списана заробітна плата з нарахуваннями персоналу, що бере участь у дослідженнях і розробках.

3. Д 941 К 131 – 2 500,00 – нарахована амортизація приміщення, в якому проводилися дослідження.

Відображення витрат на дослідження і розробки у фінансовій звітності.

Нематеріальний актив, отриманий у результаті розробки, знаходить своє відображення в балансі в тому випадку, якщо підприємство має:

- намір, технічну можливість і ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

У примітках до фінансової звітності слід надати інформацію про загальну суму витрат на дослідження і розробки, які входять до складу витрат звітного періоду. На нашу думку, витрати на підготовку та освоєння виробництва слід вважати за інші прямі витрати. Такі витрати

здійснюються до початку виробництва або здійснюються нерівномірно не тільки протягом року, але й протягом більш тривалого періоду.

У період здійснення витрат на підготовку та освоєння виробництва виробництво нової продукції, як правило, не здійснюється. Тому такі витрати належать до одноразових. За економічним змістом вони є аналогічними витратам на придбання нематеріальних активів, тому включаються у собівартість не в момент здійснення, а поступово, за аналогією з амортизацією на підставі норм або кошторисних ставок (Методичні рекомендації від 09.07.2007 № 373). Для різних видів витрат на підготовку та освоєння виробництва можуть застосовуватися різні способи включення цих витрат до собівартості. На нашу думку, перевагу завжди слід надавати списанню цих витрат пропорційно обсягу виробництва, тобто розглядати їх як змінні витрати. Витрати на підготовку та освоєння виробництва спочатку відображають у складі витрат майбутніх періодів на відповідних субрахунках рахунку 39, а потім відносять на витрати виробництва – рахунок 23.

Таким чином, інновація має чітку орієнтацію на кінцевий результат прикладного характеру, вона завжди повинна розглядатися як складний процес, який забезпечує певний технічний і соціально-економічний ефект.

При дослідженні інноваційної діяльності необхідно зважати на специфіку діяльності самого підприємства, вимоги законодавства по визнанню інноваційних продуктів і особливості облікового регулювання в частині інноваційних витрат, доходів і фінансового результату інноваційної діяльності.

**Висновки.** У статті наведені результати дослідження актуальної наукової проблеми, що полягає в подоланні суттєвих недоліків у системі обліково-аналітичного забезпечення в управлінні інноваційної діяльності промислових підприємств на основі всебічного аналізу практики, використання здобутків дослідників-попередників, власного бачення концептуальних напрямків створення наукових передумов розробки комплексу системних, об'єднаних спільною метою організаційних і методичних рішень, які в сукупності сприятимуть розв'язанню проблеми принаймні радикально покращити існуючу практику бухгалтерського обліку, контролю, економічного аналізу інноваційного процесу. Функції обліку й аналізу становлять інформаційну базу всієї системи управління економічними, в тому числі інноваційними процесами підприємства, без яких неможливі функції планування, контролю, регулювання. Приреченим без них виявляється цілісний управлінський процес у принципі.

Знаходячись у взаємозалежності та в інформаційному зв'язку між собою, а також і з іншими функціями, що утворюють нерозривний управлінський цикл у просторі і часі, вони являють собою органічну його складову і мають бути чітко, однозначно підпорядковані цілям усієї системи управління.

Практика, коли функції обліку та аналізу, що відокремлені організаційно від планування та органічно не пов'язані з ним методично, створює втрачені можливості для функцій контролю і регулювання. Вона свідчить про недомислення, нерозуміння цієї, на перший погляд, простої істини укладачами стандартів бухгалтерського обліку, з усіма наслідками, що випливають з цього. Це повною мірою стосується інноваційного процесу підприємства як сфери його діяльності, що певним чином виокремлений у просторі внаслідок своєї виняткової специфічності.

Інноваційні процеси відбуваються практично в усіх інших сферах діяльності – капітального інвестування, матеріально-технічного, енергетичного, виробничого та інших видів забезпечення тощо. Вони пронизують усю діяльність, притаманні будь-якій сфері, проте розглядаються в роботі як специфічний суб'єкт управління, що потребує впливу з боку цілісної системи управління і функцій обліку й аналізу зокрема.

Основне призначення функції обліку, її бухгалтерського напрямку зокрема насамперед полягає в інформаційному забезпеченні всіх інших складових загального управлінського процесу. Побудова науково обґрунтованої системи бухгалтерських моделей економічних об'єктів підприємства, в даному випадку моделей сукупного інноваційного процесу – витрат, джерел їх покриття, власне інноваційного продукту, доходів, результатів, з одного боку, тобто з бухгалтерської, класичної і звичної всім точки зору, а також участь облікового персоналу в управлінні шляхом доцільності його децентралізації, введення в центри управління інноваційних процесів – з іншого, саме ці дві сторони його діяльності визначають місце і позитивне значення фахівців з обліку та аналізу в цілісному управлінському процесі інноваційною діяльністю.

Прийнято як аксіому – два вихідні моменти визначають обґрунтованість підходів до розв'язання проблеми. Це, по-перше, класифікація процесів за сукупністю ознак, яка має бути покладена в основу побудови інформаційних моделей інноваційного процесу. По-друге, це кібернетичні закони необхідного розмаїття та інтеграції функцій управління.

Закон необхідного розмаїття зумовлює адекватну побудову організаційної структури управління й облікового персоналу в тому числі, а також бухгалтерських (і планових) інформаційних моделей економічних об'єктів – процесів, витрат і джерел їх покриття тощо природному складу і внутрішньому змісту самих об'єктів.

Закон інтеграції наголошує, що комплексне системне управління економічними об'єктами передбачає поєднання персоналу різної функціональної спеціалізації в центрах управління, де безпосередньо відбуваються процеси діяльності, в даному випадку сфер підприємства.

Керуючись цими законами, автором здійснено розробки адекватних інформаційних моделей інноваційного процесу і рекомендацій стосовно

місця та обов'язків бухгалтерів в організаційних структурах проектного типу.

Поглиблено і систематизовано класифікації інноваційних процесів із десяти ознак. Для побудови інформаційних моделей важливе значення мають ті, що визначають конструкцію моделей не загальних операційних витрат на виробництво серійної чи масової продукції, а витрат саме інноваційної діяльності, пов'язаної з виробленням нового продукту. Визначено можливі і запропоновано як пріоритетний підхід, який передбачає включення інноваційних витрат, пов'язаних:

- зі створенням нової продукції – до собівартості виробу чи реалізації;
- з вироблення продукту у вигляді нематеріальних активів – його первісної вартості;
- іншої, маючи витрати – на зменшення фонду / резерву інноваційного розвитку, що формується за рахунок прибутку після сплати податку, а також собівартості реалізації.

### *Список літератури*

1. Про наукову і науково-технічну діяльність [Електронний ресурс] : Закон України від 29 липня 2003 р. № 04230/VII. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

### *Summary*

In the article problems and conceptual directions of development of the accounting in the management by the innovations are represented. The article contains theoretical justifications and practical recommendations of the improvement of the accounting in the management by the innovation processes. The classification of the actives, that have immaterial nature, is given for needs of the accounting.

Отримано 04.02.2011