

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.1

ОБЛІК ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ©

Л.В. КОВАЛЬ,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського
обліку,
Вінницький національний
аграрний університет
(м. Вінниця)

У статті досліджено питання обліку інноваційної діяльності. Встановлено, що об'єкти обліку інноваційної діяльності залежать від об'єктів бухгалтерського обліку. Розглянуто питання оцінки результатів інноваційної діяльності. Виокремлено напрями оцінки інноваційних проєктів. Розкрито питання бухгалтерської оцінки та наведено перелік негативних факторів, що впливають на об'єктивність оцінки інновацій в обліку.

Обґрунтовано, що для достовірного відображення інноваційної діяльності в обліку необхідно встановити, до якого виду діяльності вона належить. Окрім цього запропоновано до використання Відомість джерел фінансування інноваційно-інвестиційної діяльності та Відомість обсягу інноваційних витрат. Використання зазначених документів дасть змогу дієвіше використовувати інформацію щодо інноваційної діяльності підприємства. Окреслено недоліки звітності підприємства щодо відображення інформації про його інноваційну діяльність.

Ключові слова: облік, інновації, інноваційна діяльність, інноваційний розвиток, оцінка.

Табл.: 7. **Літ.:** 12.

ACCOUNTING OF INNOVATIVE ACTIVITIES

KOVAL Liubov,
Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor of Accounting Department,
Vinnytsia National Agrarian University
(Vinnytsia)

The article deals with accounting issues of innovation activity. It is established that objects of accounting of innovation activity depend on objects of accounting. The problems of evaluation of the results of innovation activity are considered. The directions of evaluation of innovative projects are singled out. The issue of accounting is disclosed and a list of negative factors influencing the objectivity of assessment of innovations in accounting is given.

© Л.В. КОВАЛЬ, 2019

It is established that in order to accurately reflect the innovation activity in accounting it is necessary to establish to what type of activity it belongs. In addition, it has been suggested to use the Innovation-Investment Activity Sources List and Innovative Expenses Report. The use of these documents will make it possible to more effectively use information about the innovation activity of the enterprise. The shortcomings of the company's reporting on information about its innovation activity are outlined.

Key words: accounting, innovation, innovation activity, innovation development, evaluation.

Tabl.: 7. Lit.: 12.

УЧЁТ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

КОВАЛЬ Любовь Витальевна,
кандидат экономических наук, доцент
кафедры бухгалтерского учёта,
Винницкий национальный аграрный университет
(г. Винница)

В статье исследованы вопросы учёта инновационной деятельности. Установлено, что объекты учёта инновационной деятельности зависят от объектов бухгалтерского учёта. Рассмотрены вопросы оценки результатов инновационной деятельности. Выделены направления оценки инновационных проектов. Раскрыты вопросы бухгалтерской оценки и приведен перечень негативных факторов, влияющих на объективность оценки инноваций в учёте.

Установлено, что для достоверного отражения инновационной деятельности в учёте необходимо установить, к какому виду деятельности она относится. Кроме этого, предложено к использованию Ведомость источников финансирования инновационно-инвестиционной деятельности и Ведомость объёма инновационных затрат. Использование указанных документов позволит действеннее использовать информацию об инновационной деятельности предприятия. Определены недостатки отчётности предприятия по отражению информации о его инновационной деятельности.

Ключевые слова: учёт, инновации, инновационная деятельность, инновационное развитие, оценка.

Табл.: 7. Лит.: 12.

Постановка проблемы. Стратегія економічного та соціального розвитку України спрямована на запровадження інноваційної моделі структурної побудови та зростання економіки [1]. При цьому основним джерелом такого зростання виступає інноваційна продукція, створення та використання якої є основною рушійною силою економічного розвитку країни.

Інноваційна діяльність на даний час розглядається як визначальний засіб підвищення конкурентоспроможності підприємства на ринку. Промислово розвинені країни, в яких розробка інноваційної продукції є пріоритетом державної політики, займають передові позиції в світі за всіма показниками розвитку економіки.

Катастрофічний спад економічної активності останніх років в Україні вимагає розробки нетрадиційних технологій та схем організації виробництва продукції для того, щоб не залишитися країною з відсталою економікою, зробити її конкурентоспроможною на світовому ринку. Тому головною метою державної інноваційної політики має бути створення соціально-економічних, організаційних і правових умов для ефективного відтворення, розвитку й використання науково-технічного потенціалу країни, забезпечення впровадження сучасних та безпечних технологій для виробництва та реалізації нових видів конкурентоздатної продукції [2]. Отже, сучасна модель розвитку економіки вимагає підвищення інноваційної активності як наукових, так і виробничих суб'єктів господарювання. Це пов'язано з необхідністю модернізації системи управління, а відтак і формування нових сегментів розвитку його базової інформаційної підсистеми – бухгалтерського обліку [3].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням наукового дослідження обліку інновацій приділено увагу з боку вчених, таких, як: І.В. Волошин [8], В.М. Жук [3], Г.Ю. Ісаншина [7], Т.Г. Камінська [1], М.В. Куцинська [10], Ю.В. Пікуш [2], М.В. Правдюк [5], А.Л. Правдюк [5], Л.С. Шатковська [1], Н.П. Юрчук [4] та ін. Однак постійний інноваційний розвиток і, як наслідок, зміна законодавства вимагають подальшого дослідження.

Формулювання цілей статті. Метою написання статті є дослідження особливостей обліку інновацій суб'єкта господарювання в умовах сьогодення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сьогодні показники економічного зростання в Україні, які базуються на екстенсивному нарощуванні, не підкріплені розширенням інноваційної бази, що може призвести до зниження конкурентоспроможності продукції, хоча в усьому світі інноваційна діяльність розглядається як одна з головних умов модернізації економіки. Традиційні галузі виробництва багато в чому вичерпали як екстенсивні, так і інтенсивні можливості розвитку. Тому в багатьох країнах на перший план виходять галузі, що ґрунтуються на використанні новітніх технологій [4].

Створення нових знань та їх поширення – це досить трудомісткий процес. Недарма він є головною метою державної інноваційної політики, а саме: формування соціально-економічних, організаційних і правових умов для ефективного відтворення, розвитку й використання науково-технічного потенціалу країни. У свою чергу, метою інноваційної діяльності підприємств є отримання конкурентних переваг та прибутку чи інших потенційних та реальних вигод. Оскільки саме поняття інновацій та інноваційної діяльності є об'єктом державного регулювання, то воно, відповідно, має реалізовуватись на рівні підприємств та держави [5].

Важливою інформацією щодо інноваційних процесів є розмір витрат на виконання наукових досліджень та розробок (таблиці 1 та 2).

Так валові витрати на виконання наукових досліджень і розробок найбільші у підприємницькому секторі – 9641580,9 тис. грн. З них найбільшу частину займають внутрішні витрати. Сектор вищої освіти займає останнє місце за величиною валових витрат на зазначені цілі.

Дані таблиці 2 свідчать про те, що найбільша частина внутрішніх витрат на виконання наукових досліджень і розробок припадає на технічні науки. Сільськогосподарські науки знаходяться на третьому місці.

Таблиця 1

Валові витрати на виконання наукових досліджень і розробок за видами витрат за секторами діяльності у 2017 році, тис. грн

	Усього	Внутрішні витрати					Витрати на наукові дослідження і розробки, виконані співвиконавцями
		внутрішні поточні витрати	у тому числі		капітальні витрати	у тому числі устаткування	
			витрати на оплату праці	інші поточні витрати			
Усього	15285797,7	12597482,9	7152897,1	5444585,8	781809,5	659051,8	1906505,3
за секторами діяльності							
державний	4660799,3	4525560,2	3171582,4	1353977,8	89286,2	59598,0	45952,9
підприємницький	9641580,9	7134238,1	3291807,5	3842430,6	654403,6	576454,2	1852939,2
вищої освіти	983417,5	937684,6	689507,2	248177,4	38119,7	22999,6	7613,2

Джерело: сформовано автором на основі [11]

Дані таблиці відображають питому вагу витрат на виконання наукових досліджень і розробок у ВВП різних країн світу.

Таблиця 2

Внутрішні витрати на виконання наукових досліджень і розробок за галузями наук за секторами діяльності у 2017 році, тис. грн

	Усього	У тому числі		
		державний сектор	Підприємницький сектор	сектор вищої освіти
Усього	13379292,4	7788641,7	4614846,4	975804,3
природничі науки	2702707,2	762224,7	1643965,1	296517,4
технічні науки	8541017,5	6912304,2	1215680,9	413032,4
медичні науки	459262,0	26960,8	350995,7	81305,5
сільськогосподарські науки	821950,1	78265,1	682342,4	61342,6
суспільні науки	530366,8	6524,8	420749,3	103092,7
гуманітарні науки	323988,8	2362,1	301113,0	20513,7

Джерело: сформовано автором на основі [11]

За даними таблиці 3 можна зробити висновок про те, що Україна знаходиться на одному з останніх місць серед досліджуваних країн світу. Це ще раз доводить актуальність дослідження та підтверджує необхідність розробки та реалізації державних програм щодо розвитку інноваційної діяльності в Україні.

Наразі в Україні існують певні проблеми, що гальмують розвиток інноваційної діяльності. До них можна віднести:

– недостатній рівень фінансування науково-технічних робіт і пов'язані з цим похідні загрози (втрата наукових кадрів та інтелектуальної власності, нераціональна структура науково-технічного потенціалу, зменшення інноваційної активності тощо);

**Питома вага витрат на виконання наукових досліджень і розробок у ВВП, %
(за даними Євростату)**

	2010р.	2011р.	2012р.	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.
ЄС 28	1,93	1,97	2,01	2,02	2,03	2,04	2,03
Болгарія	0,56	0,53	0,60	0,63	0,79	0,96	0,78
Естонія	1,58	2,31	2,12	1,72	1,45	1,49	1,28
Іспанія	1,35	1,33	1,29	1,27	1,24	1,22	1,19
Латвія	0,61	0,70	0,66	0,61	0,69	0,63	0,44
Литва	0,78	0,90	0,89	0,95	1,03	1,04	0,85
Німеччина	2,71	2,80	2,87	2,82	2,87	2,92	2,94
Польща	0,72	0,75	0,88	0,87	0,94	1,00	0,97
Румунія	0,46	0,50	0,48	0,39	0,38	0,49	0,48
Словаччина	0,62	0,66	0,80	0,82	0,88	1,18	0,79
Словенія	2,06	2,42	2,57	2,58	2,37	2,20	2,00
Угорщина	1,15	1,19	1,26	1,39	1,35	1,36	1,21
Чеська Республіка	1,34	1,56	1,78	1,90	1,97	1,93	1,68
Україна¹	0,75	0,65	0,67	0,70	0,60	0,55	0,48

Джерело: сформовано автором на основі [11]

¹ Дані щодо витрат на виконання НДР за 2010-2015 роки перераховано відповідно до нової методології організації та проведення державного статистичного спостереження "Здійснення наукових досліджень і розробок", яка запроваджена з 2016 року (без урахування витрат на виконання науково-технічних послуг)

- недостатній рівень інформаційного забезпечення інноваційної сфери;
- невдала податкова політика держави в інноваційній сфері;
- слабкий розвиток інфраструктури трансферу технологій [12].

Відповідно до Закону України «Про інноваційну діяльність», 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 [6]. При цьому інноваційну діяльність визначено як діяльність, що спрямована на використання і комерціалізацію результатів наукових досліджень та розробок і зумовлює випуск на ринок нових конкурентоздатних товарів і послуг.

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

Кожен об'єкт інноваційної діяльності має свої особливості обліку. Для точного та повного облікового відображення необхідно сформувати об'єкти обліку інноваційної діяльності (табл. 4).

Об'єкти обліку інноваційної діяльності

Вид об'єкту обліку	Об'єкт бухгалтерського обліку	Об'єкт обліку інноваційної діяльності
Господарські засоби:	– активи	– основні засоби (виробниче обладнання); – нематеріальні активи (нові знання та інтелектуальні продукти); – капітальні інвестиції на споруди й обладнання для виконання НДР, створення умов виробництва інноваційної продукції; – інноваційна продукція
Джерела утворення господарських засобів:	– власні кошти, або залучені (пасиви)	– власні кошти; – кошти державного бюджету; – кошти місцевих бюджетів; – кошти позабюджетних фондів; – кошти вітчизняних інвесторів; – кошти іноземних інвесторів; – кредити: – з них на пільгових умовах; – кошти інших джерел
Господарські процеси:	– постачання; – виробництво; – маркетинг та збут; – реалізація; – інвестиції...	– фундаментальні дослідження; – прикладні дослідження; – розробка; – освоєння; – промислове виробництво інноваційної продукції; – маркетинг; – збут інноваційної продукції та послуг
Результати діяльності:	– прибуток – збиток	– прибуток – збиток – соціальний ефект

Джерело: сформовано автором на основі [7]

Інноваційна продукція стає об'єктом обліку з моменту документального оформлення її прийняття. Зовні таке прийняття може мати ознаки авторських прав (свідоцтв тощо) [3].

Визначення об'єктів обліку інноваційної діяльності передбачає їх оцінку.

Оцінка інноваційних проектів та програм повинна здійснюватись у трьох напрямках:

- 1) оцінка інновацій з метою їх відбору (передінвестиційна стадія);
- 2) бухгалтерська (облікова, вартісна) оцінка інновацій (в момент залучення інновацій і до кінця періоду їх експлуатації);
- 3) оцінка ефективності інновацій (паралельно з експлуатацією інновацій та на після інвестиційній стадії) [8].

Перший та третій напрямки оцінки інноваційних програм та проектів переважно стосуються аналізу, прогнозування, планування, управління стратегією підприємства та не пов'язанні обліковою оцінкою. Хоча зважаючи на функції обліку як інформаційної системи, облікову оцінку потрібно розглядати в сукупності з економічною для забезпечення всебічної інформації щодо ефективності здійснення інноваційної діяльності суб'єктами господарювання.

Щодо другого напрямку, то, на нашу думку, оцінку інновацій слід здійснювати за первісною вартістю – при оприбуткуванні, та за ринковою вартістю – при вибутті такого об'єкта обліку. При використанні інноваційні об'єкти слід оцінювати за залишковою вартістю з урахуванням їх переоціненої вартості, якщо виникає така необхідність, а саме: балансова вартість інноваційних об'єктів відрізняється від справедливої більше, ніж на 10 відсотків.

Оскільки об'єкт інновації часто виникає на самому підприємстві під впливом науково-дослідних розробок та внутрішньої активності інноваційних ідей персоналу, то його первісну вартість на основі фактичних затрат оцінити важко. Тому такі інновації слід оцінювати за справедливою вартістю, а за відсутності подібних активів на ринку – експертним методом, враховуючи витрати на патентування та ліцензування. Продаж таких інновацій також потребує ринкового підходу до визначення вартості інновацій. Крім того, досить поширено замовляти у спеціалізованих фірм (венчурні підприємства, наукові інкубатори, технологічні парки, науково-дослідні інститути та інші інноваційні компанії) інвестиційні проекти, що впроваджуються підприємством з метою налагодження виробництва інноваційної продукції. Це означає, що при формуванні первісної вартості таких об'єктів можуть бути включені не лише прямі витрати на виготовлення, а й інші – транспортні витрати з доставки об'єкту, витрати на монтаж та доведення до експлуатації нового технологічного обладнання чи нових виробничих ліній покращеної продуктивності. Це впливає на зростання витрат, а відповідно, і собівартість об'єкта, яка може перевищити ринкову. Тому в цьому випадку логічно було б стосовно даного активу проводити дооцінку чи уцінку їхньої вартості за ринковою ціною. Такий досвід оцінки інвестицій використовується в Нідерландах та Великобританії [8].

Здійснивши аналіз українського законодавства з питань облікової оцінки такого об'єкта обліку, як інновації, можна зробити висновок про недосконалість та неузгодженість нормативно-правової бази. При цьому слід виділити ряд негативних факторів, що впливають на визначення облікової вартості інновацій (табл. 5).

Таблиця 5

Перелік негативних факторів, що впливають на об'єктивність оцінки інновацій в обліку

Чинник	Ознака негативного впливу
1	2
При визначенні інновацій як об'єкта обліку	1) відсутність спеціалізованого стандарту, який би регулював порядок обліку та оцінки інновацій; 2) розмите тлумачення об'єктів інноваційної діяльності, які включають такі облікові категорії, як основні засоби, нематеріальні активи, запаси, витрати операційної діяльності, витрати інвестиційної діяльності, фінансові витрати, витрати на організацію та управління виробничо-господарською діяльністю та ін.; 3) надто узагальнені та неточні принципи оцінки інновацій згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», які не враховують їхньої специфіки; 4) відсутність активного ринку інновацій в цілях визначення справедливої вартості даних активів.

1	2
<p>При формуванні первісної вартості нововведень</p>	<p>1) не враховуються витрати на дослідження та підготовку персоналу, а лише прямі витрати, пов'язані з створенням інновацій; 2) немає розмежування витрат на придбання (виготовлення) об'єктів інноваційного характеру, оскільки відсутній синтетичний облік інновацій – весь облік ведеться в розрізі аналітичних рахунків; 3) немає підґрунтя для включення фінансових витрат, пов'язаних із залученням кредитів в цілях придбання (створення, впровадження) інноваційних програм згідно з П(С)БО 31 «Фінансові витрати», який капіталізує лише відсотки за кредити тільки на момент створення кваліфікаційного активу на відміну від МСФЗ 23 «Витрати на позики», за яким фінансові витрати включаються у первісну вартість усіх активів, з якими пов'язано використання позик на придбання.</p>
<p>При проведенні дооцінки</p>	<p>1) необґрунтоване розмежування витрат на поліпшення об'єктів між поточною та інвестиційною діяльністю, адже інноваційна діяльність потребує постійного залучення господарських засобів в цілях ефективного її функціонування, бо це сфера раціоналізації виробництва, тому без урахування значних витрат на підтримання фізичної та моральної стійкості щодо старіння у відновленій вартості не обійтись; 2) значні інфляційні процеси не дозволяють оперативно відображати реальну вартість інновацій, оскільки ґрунтуються в більшості на затратних методах оцінки; 3) недосконала умова податкового законодавства щодо переоцінки об'єктів основних засобів в групі, якщо їх справедлива вартість відрізняється від балансової на 10 і більше відсотків. Інноваційні активи потребують пооб'єктної переоцінки, адже часто виступають в ролі товару, який повинен відображати ринкову вартість, оскільки формується залежно від пропозиції та попиту; 4) складний процес дооцінки об'єктів з визначенням їх справедливої вартості, який підприємство не має права самостійно проводити, а витрати на залучення експертів є надто високими при щорічному переоцінюванні; 5) оподаткований капітальний дохід від індексації необхідно відновити у статутний капітал для подальшого використання в інвестуванні, а не для «консервації».</p>
<p>При визначенні залишкової вартості інновацій</p>	<p>1) жорстке регулювання і обмеження використання норм амортизації у податковому законодавстві. За природою інновації мають властивість швидкого морального старіння і потребують підвищених норм списання їх вартості у собівартість продукції для: а) їх швидкого відтворення; б) з метою визначення дійсної собівартості інноваційної продукції; 2) згідно Податкового кодексу України підприємство може прийняти самостійно рішення щодо вибору методу амортизації, тільки якщо вони не перевищують податкові норми; 3) неспівставність у фінансовому та у податковому обліку періодів введення, початку нарахування амортизації та списання.</p>

Джерело: сформовано автором на основі [8]

Таким чином, виявлені недоліки вимагають удосконалення методики та практики бухгалтерської оцінки інновацій.

При оцінці слід враховувати фактори впливу та конкретні ситуації, в яких перебуває підприємство.

На нашу думку, оцінка інновацій як об'єкта обліку та аналізу повинна:

- показувати кількісне та вартісне значення конкретного виду інновацій;
- давати оцінку з моменту впровадження і на певну дату аж до випуску інноваційної продукції та процесу реалізації;
- відображати ринкову вартість та оцінку експертів для можливої реалізації через патентування та ліцензування;
- відображати відновну вартість інноваційних проектів, що підлягають модернізації, реконструкції та удосконаленню в процесі експлуатації;
- враховувати ліквідаційну вартість або ж вартість реалізації;
- служити базою для проведення економічної оцінки інноваційного процесу;
- бути інституційною основою на виконання юридичними службами певних дій, пов'язаних з проведенням переговорів про умови розробки інновацій, захисту прав власності та оформлення результатів патентами;
- давати інформацію щодо вимог статистичного обліку, податкового та інвестиційного регулювання, адміністративного управління тощо [8].

Розмаїття інноваційних програм визначає спектр призначень оцінки інновацій. Попри це оцінка прямо впливає на раціоналізацію обліку та процес управління на підприємстві. Таким чином, оцінка має дуже важливе значення. Процесу оцінювання потрібно приділяти посилену увагу, виокремлюючи її із загальної реєстрації господарської операції.

Особливістю обліку інновацій є віднесення їх до певного виду діяльності. У зв'язку з цим, виникають деякі проблеми та неточності.

Інноваційна діяльність тісно пов'язана з діяльністю інвестиційною. Має місце і таке визначення інноваційної діяльності – це інвестиції у новації. Тобто вся інноваційна діяльність є інвестиційною, але не вся інвестиційна діяльність є інноваційною [7].

Уся діяльність підприємства поділяється на операційну та неопераційну.

Відповідно до НП(С)БО 1 [9], операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу [9].

На основі вищезазначеного можемо зробити висновок, що інвестиційна, а як наслідок, і інноваційна діяльність, у повній мірі не відносяться до операційної діяльності підприємства [7].

На нашу думку, інноваційна діяльність відноситиметься до операційної у тому випадку, коли підприємство є дослідним і його операційна діяльність передбачає виведення нових сортів рослин, порід тварин та ін. В іншому випадку інноваційна діяльність буде виражатися через інвестиційну.

Облік інновацій має відображати інформацію про доходи, витрати та сам процес розробки та впровадження інновацій на підприємстві, що й визначає його мету.

Для обліку інновацій мають бути призначені відповідні рахунки бухгалтерського обліку. Однак чинним законодавством передбачено виокремлення інформації тільки по витратах на дослідження та розробки. Уся інша інформація про інноваційний стан розвитку підприємства відображається на загальних рахунках активів, доходів, витрат тощо.

Так витрати на дослідження та розробки, що пов'язані з інноваціями, відображаються на субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Якщо ж інновації не пов'язані з операційною діяльністю підприємства, облік витрат слід вести на рахунку 96 або 97 в залежності від обраної облікової політики.

Аналогічна ситуація і з обліком доходів від інновацій. На нашу думку, доходи від інновацій, що пов'язані з операційною діяльністю, слід обліковувати на рахунку 71 «Інший операційний дохід», а всі інші – на рахунку 74 «Інші доходи» з відкриттям відповідних аналітичних рахунків.

Деякий інший підхід до обліку витрат інноваційної діяльності вбачає Куцинська М.В. Проаналізувавши та узагальнивши норми діючого законодавства, можна виокремити три варіанти обліку витрат інноваційної діяльності. Так, якщо інноваційний процес підприємства обмежується лише проведенням досліджень та розробок без подальшого продовження інноваційного процесу (інноваційний процес завершився на етапі отримання результатів досліджень та розробок), то усі витрати, пов'язані з їх проведенням, доцільно та можливо акумулювати у складі загальних витрат на дослідження та розробки (1-й варіант). Якщо інноваційний процес підприємства завершується виробленням та у подальшому реалізацією інноваційної продукції, то при відображенні в обліку витрат, пов'язаних з виробництвом та реалізацією такої продукції, слушно використовувати стандартну методику обліку витрат при виробництві та реалізації готової продукції (2-й варіант). У разі здійснення, згідно з проектною документацією, попередньої оплати усіх етапів інноваційного процесу, результатом реалізації якого має стати отримання інноваційної продукції, для обліку витрат такого процесу доцільно, нарівні з іншими витратними рахунками, застосувати рахунок, який агрегує інформацію стосовно витрат майбутніх періодів (3-й варіант) [10].

Використання загальних рахунків для обліку інновацій не є зручним, тому що інформація є розпорошеною. Для усунення окресленого недоліку є доцільним використання відомості обліку інноваційної діяльності (табл. 6.)

Таблиця 6

Відомість джерел фінансування інноваційно-інвестиційної діяльності, грн [1]

Назва джерел	За місяць		Наростаючим підсумком з початку року	
	всього на інвестиційну діяльність	в т.ч. на інноваційну діяльність	всього на інвестиційну діяльність	в т.ч. на інноваційну діяльність
1	2	3	4	5
Власні, всього				
в т.ч. за рахунок:				
прибутку				
амортизації				
коштів від продажу акцій				
мобілізації внутрішніх активів				
страхових полісів				
пайових та ін. внесків членів колективів				
Залучені, всього				

1	2	3	4	5
В т.ч.:				
кошти вітчизняних інвесторів				
кошти іноземних інвесторів				
кредити				
фінансовий лізинг				
облігаційні позики				
<i>Безоплатне фінансування, всього, в т.ч. кошти:</i>				
державного бюджету				
місцевого бюджету				
позабюджетні				
централізованих об'єднань підприємств				
<i>Разом</i>				

Така відомість надасть можливість отримати необхідну інформацію щодо інноваційної діяльності суб'єкта господарювання.

Окрім цього, слід використовувати відомість обсягу інноваційних витрат (таблиця 7).

Таблиця 7

Відомість обсягу інноваційних витрат [1]

Назва джерел	За місяць		Наростаючим підсумком з початку року	
	грн.	відсотків до загального обсягу	грн	відсотків до загального обсягу
<i>Всього, тис. грн</i>				
в т.ч. за напрямками:				
дослідження і розробки				
придбання нових технологій				
придбання машин, обладнання, установок, ін. основних засобів та капітальні витрати, пов'язані з впровадженням інновацій				
витрати на виробництво за новим технологіями				
продукції рослинництва				
продукції тваринництва				
маркетинг, реклама				
інші				

Використання зазначеної відомості надасть змогу згрупувати інформацію про інноваційні витрати, що сприятиме управлінню ними.

Для визначення стадії розробки та ефективності від її використання слід проводити аналіз. Дані для аналізу отримують з обліку. Тому доцільним буде

відкрити аналітичні рахунки у відповідних синтетичних рахунках, що відобразатимуть інформацію саме по інноваційному продукту (щодо амортизації по інноваційному продукту, капітальних витрат, витрат на утримання та експлуатацію, доходів для цілей оподаткування від реалізації товарів чи продукції, що випущені на основі інноваційного продукту, а також щодо фінансового результату діяльності в умовах розробки та використання інновацій).

Таким чином, для досягнення мети бухгалтерського обліку інновацій на кожному підприємстві слід розробити Робочий план рахунків із зазначенням субрахунків і відобразити його в Наказі про облікову політику підприємства.

Важливим напрямом розв'язання проблем бухгалтерського обліку інноваційної діяльності є формування відповідної методології. Цей напрям роботи не має обмежуватись розкриттям облікових процесів за елементами методу бухгалтерського обліку, а, перш за все, вирішити питання: 1) означення джерел фінансування витрат інноваційної діяльності; 2) покриття здійснених витрат за рахунок поточного чи майбутнього періодів; 3) віднесення витрат на собівартість інноваційної продукції (послуг); 4) визначення ринкової вартості інноваційного доробку при її первісному визнанні; 5) амортизаційної політики інноваційних капіталовкладень і не тільки [3].

Для вирішення даних питань слід розробляти та впроваджувати їх складові: організаційну, технічну та методичну.

На сьогодні більш розробленою, але такою, що потребує подальших удосконалень, є методична складова піднятих питань. На часі формування за науковими підгалуззями типових методик планування обліку і калькулювання продукції інноваційної діяльності. Подібні методики (методичні рекомендації) необхідні і для організації обліку інноваційної діяльності недержавними підприємствами й установами. Розробка вказаних методик зумовлює доповнення рахунків та субрахунків по класу 9 "Витрати діяльності", 3 "Кошти, розрахунки та інші активи", 2 "Запаси" та рахунків бюджетного обліку [3].

Для вдалої побудови моделей обліку інновацій слід враховувати потреби внутрішніх та зовнішніх користувачів, зокрема шляхом зміни форм як фінансової, так і статистичної звітності.

На забезпечення реалізації поставленої мети спрямовані і положення Податкового кодексу в частині визначення об'єктів оподаткування та розрахунку оподаткованого прибутку, що визначається на основі даних бухгалтерського обліку.

Одночасно з бухгалтерським обліком підприємства здійснюють статистичний облік шляхом формування показників документів статистичної звітності. Обстеження інноваційної діяльності підприємства здійснюється за допомогою форми № 1–інновація (річна) (затверджено Наказом Держстату України від 20.11.2012 № 471 та форми № 1–технологія. Відповідно до форми № 1–інновація (річна), інноваційною діяльністю є:

- внутрішні науково-дослідні розробки;
- зовнішні науково-дослідні розробки;
- придбання машин, обладнання та програмного забезпечення;
- придбання інших зовнішніх знань;
- навчання та підготовка персоналу;
- ринкове запровадження інновацій;
- інші роботи;

- організаційні інновації;
- маркетингові інновації [7].

Відмінності бухгалтерського та статистичного обліку полягають у віднесенні витрат на розробки до певного виду діяльності. Так, відповідно до П(С)БО, витрати на розробки не відносяться до інноваційної діяльності. За умовами статистики науково-дослідні розробки належать до інноваційної діяльності. В даному випадку для уникнення зазначених відмінностей слід інноваційну діяльність розглядати у складі операційної.

У «Звіті про рух грошових коштів», форма № 3, присутні показники стосовно інвестиційної діяльності, що ж стосується інноваційної діяльності, то з документів фінансової звітності дану інформацію отримати неможливо. Вона розпорошена за різними статтями фінансової звітності і залишається тільки здогадуватися про дійсний стан інноваційної діяльності на підприємстві [7]. Така ж ситуація прослідковується і в інших формах фінансової звітності. Для усунення цієї проблеми необхідно, в залежності від виду інновації, запровадити окремі рядки в певних формах звітності, що надасть змогу задовольнити потреби як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів.

Висновки. Результати проведеного дослідження дозволяють сформулювати наступні висновки та пропозиції.

Перш за все, потребує удосконалення нормативно-правова база з питань оцінки інновацій. При цьому слід врахувати особливості функціонування підприємств.

Окрім цього, актуальним питанням є розробка Методичних рекомендацій з обліку інновацій, що ляжуть в основу розробки Наказу про облікову політику в частині інноваційної діяльності підприємства.

Потребує вирішення питання звітного відображення інформації щодо інновацій суб'єкта господарювання, для чого запропоновано використовувати Відомість джерел фінансування інноваційно-інвестиційної діяльності та Відомість обсягу інноваційних витрат.

Використання зазначених пропозицій дозволить удосконалити облік інновацій на підприємстві.

Список використаних джерел

1. Шатковська Л.С. Облік інноваційної діяльності [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/oblik-innovatsiynoi-diyalnosti.html>.
2. Пікуш Ю.В. Інноваційна діяльність як об'єкт бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://intkonf.org/pikush-yuv-innovatsiy-na-diyalnist-yak-obekt-buhgalterskogo-obliku/>.
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. Юрчук Н.П. Інноваційні чинники формування конкурентоспроможності продукції сільськогосподарських підприємств / Н.П. Юрчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. № 5. С. 50-63.
5. Правдюк М.В. Економічні та обліково-законодавчі аспекти інвестиційно-інноваційної діяльності аграрного сектору / М.В. Правдюк, А.Л. Правдюк // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. № 2. С. 90-105.
6. Про інноваційну діяльність: Закон України від 04.07.2002 р. №40-IV.

7. Ісаншина Г.Ю. Інноваційна діяльність як об'єкт бухгалтерського обліку / Г.Ю. Ісаншина // Вісник Донбаської державної машинобудівної академії. 2013. № 2 (31). С. 149-152.

8. Волошин І.В. Методичні підходи до оцінки інновацій [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/metodichni-pidhodi-do-ocinki-innovaciy.html>.

9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Мінфіну України від 07.02.2013р. № 73 і зареєстровано в Мініюсті України від 28 лютого 2013 р. за № 336/22868.

10. Куцинська М.В. Аналіз існуючих підходів до обліку витрат інноваційної діяльності / М.В. Куцинська // Сьвременни проблеми на региональному розвитку: Сьбрани статії. Т. 2. Академічно издателство на Аграрния университет Пловдив, България, 2014. С. 104-106.

11. Наукова та інноваційна діяльність України, 2017 рік. Статистичний збірник. Державна служба статистики України. Відповідальний за випуск О.О. Кармазіна. К.; 2018. 178с.

12. Рудь Н.Т. Економіка і організація інноваційної діяльності: Навчальний посібник. Тернопіль, 2005. 230 с.

References

1. Shatkovska L.S., & T.H. Kaminska. Oblik innovatsiinoi diialnosti [Accounting for innovation activity]. (n.d.) *magazine.faaf.org.ua*. Retrieved from: <http://magazine.faaf.org.ua/oblik-innovaciynoi-diyalnosti.html> [in Ukrainian].

2. Pikush Yu.V. Innovatsiina diialnist yak obiekt bukhgalterskoho obliku [Innovative activity as an object of accounting]. (n.d.) *intkonf.org*. Retrieved from <http://intkonf.org/pikush-yuv-innovatsiy-na-diyalnist-yak-obekt-buhgalterskogo-obliku/> [in Ukrainian].

3. Zhuk V.M. (2011). Kontseptualni pidkhody vyrishennia poverkhnevyykh ta hlybnyykh problem obliku innovatsiinoi diialnosti [Conceptual approaches to solving superficial and in-depth problems of accounting for innovation]. *Oblik i finansy APK – Accounting and finance of agroindustrial complex*, 1, 36-39 [in Ukrainian].

4. Yurchuk N.P. (2018). Innovatsiini chynnyky formuvannia konkurentospromozhnosti produktsii silskohospodarskykh pidpryemstv [Innovative factors of forming the competitiveness of agricultural enterprises]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky – Economy. Finances. Management: topical issues of science and practice*, 5, 50-63 [in Ukrainian].

5. Pravdiuk M.V. & Pravdiuk A.L. (2018). Ekonomichni ta oblikovo-zakonodavchi aspekty investytsiino-innovatsiinoi diialnosti ahrarnoho sektoru [Economic and accounting-legislative aspects of investment and innovation activity of the agrarian sector] . *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky – Economy. Finances. Management: topical issues of science and practice*, 2, 90-105 [in Ukrainian].

6. Pro innovatsiinu diialnist: Zakon Ukrainy vid 04.07.2002 r. №40-IV [On Innovation Activity: Law of Ukraine dated 04.07.2002 No. 40-IV] [in Ukrainian].

7. Isanshyna H.Iu. (2013). Innovatsiina diialnist yak obiekt bukhgalterskoho obliku [Innovative activity as an object of accounting]. *Visnyk Donbaskoi derzhavnoi mashynobudivnoi akademii – Bulletin of the Donbas State Machine-Building Academy*, 2 (31), 149 - 152 [in Ukrainian].

8. Voloshyn I.V. Metodychni pidkhody do otsinky innovatsii [Methodological approaches to innovation assessment]. (n.d.) *magazine.faaf.org.ua*. Retrieved from: <http://magazine.faaf.org.ua/metodichni-pidhodi-do-ocinki-innovaciy.html> [in Ukrainian].

9. Natsionalne polozhennia (standart) bukhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti»: zatv. nakazom Minfinu Ukrainy vid 07.02.2013r. № 73 i zareiestrovano v Miniusti Ukrainy vid 28 liutoho 2013 r. za № 336/22868 [National Accounting Standard (Standard) 1 "General Requirements for Financial Statements": Security. by the order of the Ministry of Finance of Ukraine from 07.02.2013. No. 73 and registered in the Ministry of Justice of Ukraine on February 28, 2013 under No. 336/22868] [in Ukrainian].

10. Kutsynska M.V. (2014). Analiz isnuichykh pidkhodiv do obliku vytrat innovatsiinoi diialnosti [Analysis of existing approaches to accounting for the costs of innovation activities]. *Sʹvremennyi problemy na rehyonalno razvytye: Sʹbrany statyy. T. 2 – Contemporary Issues of Regional Development: Collected articles, T. 2.* 104-106 [in Ukrainian].

11. Karmazina, O.O. (Eds.). (2018). *Naukova ta innovatsiina diialnist Ukrainy, 2017 rik. Statystychnyi zbirnyk. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy.* [Statistical Collection. State Statistics Service of Ukraine] Kyiv, 178 p. [in Ukrainian].

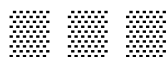
12. Rud N.T. (2005). *Ekonomika i orhanizatsiia innovatsiinoi diialnosti* [Economics and organization of innovation activity]. Ternopil, 205 p. [in Ukrainian].

Інформація про автора

КОВАЛЬ Любов Віталіївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: kovalstar@meta.ua).

KOVAL Liubov – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting Department, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3 Soniachna Str., e-mail: kovalstar@meta.ua).

КОВАЛЬ Любовь Витальевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учёта, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: kovalstar@meta.ua).



УДК 657.6:657.471.65/66:664.1

**ОЦІНКА СТАНУ
ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО
КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ
УПРАВЛІННЯ НАУКОВО-
ДОСЛІДНИХ УСТАНОВ ©**

А.Ю. КОЗАЧЕНКО,
кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри аудиту
та державного контролю,
Вінницький національний
аграрний університет
(м. Вінниця)

Стабільність та покращення роботи науково-дослідних установ в ринкових умовах, підвищення ефективності системи бухгалтерського обліку, запобігання виникненню порушень та достовірність внутрішньої звітності залежать від правильної організації внутрішньогосподарського контролю. Тому в даній статті дослідження спрямовано на висвітлення етапів послідовності здійснення