

УДК 657:330

Грибовська Ю.М.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Полтавської державної аграрної академії**ОБЛІК ВИТРАТ НА ІННОВАЦІЇ:
СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ****ACCOUNTING FOR EXPENDITURE ON INNOVATIONS:
THE CURRENT STATE AND PROSPECTS OF ENHANCEMENT****АНОТАЦІЯ**

Відсутність методичних рекомендацій із бухгалтерського обліку витрат на інноваційну діяльність ускладнює порядок ведення обліку витрат з освоєння нової продукції. У результаті проведеного дослідження виокремлено два напрями відображення інновацій на рахунках бухгалтерського обліку: у разі придбання (створення) необоротних активів в обліку понесені витрати включають до складу капітальних інвестицій і на їх суму збільшують первісну вартість необоротних активів; облік списання витрат на інновації, пов'язаних зі створенням нових видів продукції (товарів, робіт, послуг), у міру їх виникнення відображають у складі поточних витрат за повною вартістю. Для спрощення ведення обліку витрат на інновації доцільно використовувати затверджений Планом рахунків субрахунок «Витрати на дослідження і розробки», а також розробити методичні рекомендації щодо їх обліку, що забезпечить дотримання єдиної методики обліку витрат на інноваційну діяльність.

Ключові слова: інноваційна діяльність, капітальні інвестиції, операційна діяльність, методика обліку витрат на інновації.

АННОТАЦИЯ

Отсутствие методических рекомендаций по бухгалтерскому учету расходов на инновационную деятельность усложняет порядок ведения учета затрат по освоению новой продукции. В результате проведенного исследования выделены два направления отображения инноваций на счетах бухгалтерского учета: в случае приобретения (создания) необоротных активов в учете понесенные расходы включают в состав капитальных инвестиций и на их сумму увеличивают первоначальную стоимость основных средств; учет списания расходов на инновации, связанных с созданием новых видов продукции (товаров, работ, услуг), по мере их возникновения отражаются в составе текущих расходов по полной стоимости. Для упрощения ведения учета затрат на инновации целесообразно использовать утвержденный Планом счетов субсчет «Расходы на исследования и разработки», а также разработать методические рекомендации по их учету, которые обеспечат соблюдение единой методики учета затрат на инновационную деятельность.

Ключевые слова: инновационная деятельность, капитальные инвестиции, операционная деятельность, методика учета затрат на инновации.

ANNOTATION

The absence of guidelines on accounting of expenditure on innovative activity complicates a procedure of accounting for expenditure on development of new products. Having conducted the research, the author indicates two directions of recording transactions related to innovations in accounting: if non-current assets are purchased (created), accountants may include incurred expenses in capital investments and increase the initial value of non-current assets by this amount; accounting for writing off expenditure on innovations related to creation of new types of goods (commodities, works, services) as they arise; accountants may record this expenditure as a component of current expenses at the full value. To simplify a procedure of accounting for expenditure on innovations, the author proposes to use the sub-account «Expenses for research and developments» enshrined in the Chart of Accounts and to develop guidelines regarding

accounting for this expenditure that will ensure compliance with a single procedure of accounting for innovative activities.

Keywords: innovative activities, capital investments, operating activities, guidelines on accounting for expenditure on innovations.

Постановка проблеми. Відсутність методичних рекомендацій із бухгалтерського обліку витрат на інноваційну діяльність призвела до розпорошеності даних обліку, до використання на власний розсуд рахунків під час ведення обліку, що ускладнює визначення собівартості кожного етапу робіт та формування загальної суми витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням методології обліку витрат на інноваційну діяльність присвячено роботи вітчизняних і зарубіжних учених-економістів: Р. Адамса, О. Бородкіна, Ф. Бутинця, В. Гика, Л. Гнилицької, Я. Крупки, Є. Мниха, В. Озеран, В. Сопка, Л. Чижевської та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Система обліку забезпечує формування інформації про інноваційну діяльність суб'єкта господарювання. Однак сьогодні інформація про доходи, витрати, собівартість продукції та фінансові результати від інноваційної діяльності не відображається у систематизованому вигляді. Відсутні чіткі підходи до узагальнення інформації про інноваційні процеси в реєстрах аналітичного обліку та внутрішній звітності, які б надавали відповідну інформацію для потреб управління. Таким чином, формування належної системи обліково-аналітичного забезпечення інноваційної діяльності підприємства набуває великого значення, зокрема дослідження та розкриття наявних практичних підходів до обліку витрат інноваційної діяльності.

Мета статті полягає в оцінці варіантів бухгалтерського обліку витрат на інноваційну діяльність та розробленні пропозицій з удосконалення їх обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Варто відзначити, що у вітчизняній науковій думці не існує єдиного підходу до визначення поняття «інноваційна діяльність» (табл. 1).

Інноваційна діяльність підприємств і наукових установ охоплює три взаємозумовлені процеси: обґрунтування ідеї, створення нова-

Таблиця 1

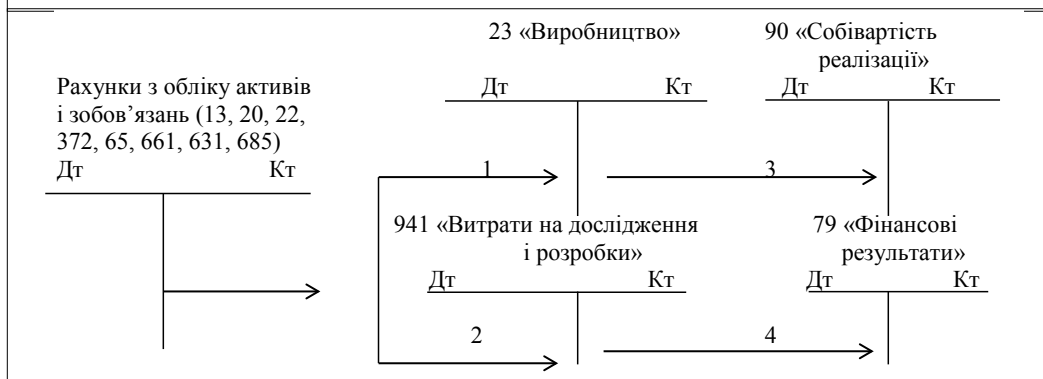
Науково-методичні підходи до визначення поняття «інноваційна діяльність»

Автор, джерело	Визначення
Закон України «Про інноваційну діяльність» [4]	Діяльність, що спрямована на використання і комерціалізацію результатів наукових досліджень та розробок і зумовлює випуск на ринок нових конкурентоспроможних товарів і послуг
Закон України «Про інвестиційну діяльність» [3]	Інноваційна діяльність здійснюється для впровадження досягнень науково-технічного прогресу у виробничу і соціальну сфери
А.Г. Загородній [2]	Діяльність, спрямована на пошук можливостей інтенсифікації виробництва та задоволення суспільних потреб у конкурентоспроможних товарах і послугах завдяки використанню науково-технічного та інтелектуального потенціалу
С.В. Мочерний [1]	Вид діяльності, пов'язаний із трансформацією наукових досліджень і розробок, інших науково-технологічних досягнень у новий чи поліпшений технологічний процес, що використовується у практичній діяльності, чи новий підхід до соціальних послуг



Зміст господарських операцій:
 1) відображено первісну вартість придбаного (створеного) інноваційного об'єкта основних засобів;
 2) відображено первісну вартість придбаного (створеного) інноваційного об'єкта нематеріальних активів;
 3) введено в експлуатацію придбаний (створений) інноваційний об'єкт основних засобів;
 4) введено в експлуатацію придбаний (створений) інноваційний об'єкт нематеріальних активів.

Рис. 1. Схема обліку витрат на інновації з придбання (створення) нових видів необоротних активів



Зміст господарських операцій:
 1) списано на виробництво витрати, пов'язані з підготовкою й освоєнням виробництва нової продукції (товарів, робіт, послуг);
 2) відображено витрати на дослідження і розроблення інноваційної продукції у складі інших витрат операційної діяльності;
 3) включено до собівартості витрати, пов'язані з підготовкою й освоєнням виробництва нової продукції (товарів, робіт, послуг);
 4) списано на фінансові результати витрати на дослідження і розроблення інноваційної продукції (товарів, робіт, послуг).

Рис. 2. Схема обліку витрат на інновації зі створення нових видів продукції (товарів, робіт, послуг) [6, с. 23]

ційного продукту, впровадження новації у виробництво.

Інноваційна діяльність – це діяльність, спрямована на створення і впровадження нових технічних засобів виробництва, технологій та видів продукції, які б задовольнили запити споживачів.

Напрямами інноваційної діяльності є:

- проведення наукових досліджень і розробок, спрямованих на створення об'єктів інтелектуальної власності, науково-технічної продукції;

- розроблення, освоєння, випуск і поширення принципово нових видів техніки і технології;

- розроблення й упровадження нових ресурсозберігаючих технологій, призначених для поліпшення соціального та екологічного становища;

- технічне переозброєння, реконструкція, розширення, будівництво нових підприємств, що здійснюються вперше як промислове освоєння виробництва нової продукції або впровадження нової технології.

Регулювання обліку інноваційних доходів і витрат здійснюється на основі П(С)БО 7 «Основні засоби», 8 «Нематеріальні активи», 15 «Дохід», 16 «Витрати», Типового положення з планування, обліку й калькулювання собівартості науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт.

Порядок формування, використання й відображення в обліку витрат на інноваційну діяльність, відповідно до вимог Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, потребує вдосконалення розкриття у вітчизняній законодавчій базі:

- порядку формування витрат на розроблення інноваційного продукту (продукції) за статтями калькуляції;

- порядку віднесення витрат на розроблення інноваційного продукту (продукції) або на здійснення наукових досліджень і розробок у складі собівартості продукції, або витрат періоду у складі нематеріальних активів.

Інновації на рахунках бухгалтерського обліку відображають за двома напрямами:

1. У разі придбання (створення) необоротних активів в обліку понесені витрати включають

до складу капітальних інвестицій і на їх суму збільшують первісну вартість необоротних активів.

Схема обліку витрат на інновації капітального характеру наведена на рис. 1.

Субрахунок 151 «Капітальне будівництво» включає:

- будівництво нових об'єктів;

- поліпшення основних засобів через реконструкцію, модернізацію, добудування (дообладнання та модифікація).

Субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» включає:

- виготовлення та придбання нового високо-технологічного обладнання.

Субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» включає:

- придбання та впровадження авторських прав та об'єктів інтелектуальної власності;

- придбання прав користування природними ресурсами;

- придбання незавершених нематеріальних активів.

Субрахунок 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» передбачає:

- придбання (вирощування) високопродуктивних порід тварин;

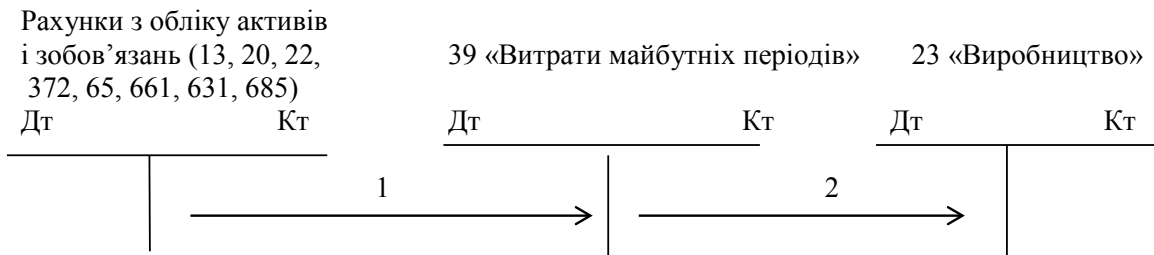
- придбання (вирощування) високоврожайних сортів культур тощо.

Під час придбання (створення) необоротних активів в обліку понесені витрати включають до складу капітальних інвестицій і на їх суму збільшують первісну вартість необоротних активів.

Облік витрат на інновації капітального характеру доцільно застосовувати в разі інноваційного напряму поліпшення матеріально-технічної бази підприємства та збільшення економічних вигід у майбутньому: збільшення виробничої потужності, підвищення продуктивності роботи устаткування, поліпшення якості продукції, зниження операційних витрат у результаті проведення інноваційних заходів.

Інноваційні витрати капітального характеру збільшують вартість придбаного (створеного) активу.

Відповідно до Податкового кодексу України, витрати з придбання основних засобів та не-



Зміст господарських операцій:

- 1) відображено виробничі витрати на підготовку й освоєння нової продукції;
- 2) списано витрати майбутніх періодів на виробничі витрати.

Рис. 3. Схема обліку витрат на інновації з використанням рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» [6, с. 23]

матеріальних активів (за вирахуванням непрямих податків) зменшують фінансовий результат до оподаткування у періоді їх нарахування.

2. Облік списання витрат на інновації, пов'язаних зі створенням нових видів продукції (товарів, робіт, послуг) у міру їх виникнення відображають у складі поточних витрат за повною вартістю.

Для обліку інноваційних витрат операційної діяльності суб'єкти господарювання переважно використовують чотири рахунки:

- 23 «Виробництво»;
- 941 «Витрати на дослідження і розробки»;
- 39 «Витрати майбутніх періодів»;
- 91 «Загальновиробничі витрати».

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, для обліку інноваційних витрат операційної діяльності передбачений субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки» [5].

Витрати на дослідження і розробки включаються до складу інших операційних витрат, не

визнаються активом та відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому були понесені.

Витрати на дослідження і розробки зменшують фінансовий результат до оподаткування у періоді їх нарахування.

У зв'язку з відсутністю рекомендацій щодо відображення в обліку витрат на інновації узагальнено методика їх обліку за різними підходами.

Підхід 1. Облік списання витрат на інновації, пов'язаних зі створенням нових видів продукції (товарів, робіт, послуг) у міру їх виникнення, не передбачає прямої капіталізації; їх відображають у складі поточних витрат у повній вартості (рис. 2).

Зібрані на витратних рахунках (23 «Виробництво», 941 «Витрати на дослідження і розробки») витрати на інновації відносяться до собівартості продукції або фінансових результатів в одному звітному періоді.

Підхід 2. Накопичення інформації про витрати на підготовку й освоєння виробництва



Зміст господарських операцій:
 1) відображено витрати на вдосконалення технології й організації виробництва;
 2) відображено списання витрат на собівартість продукції (товарів, робіт, послуг) та нерозподіленої частини витрат на інновації.

Рис. 4. Схема обліку витрат на інновації з використанням рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» [6, с. 25]

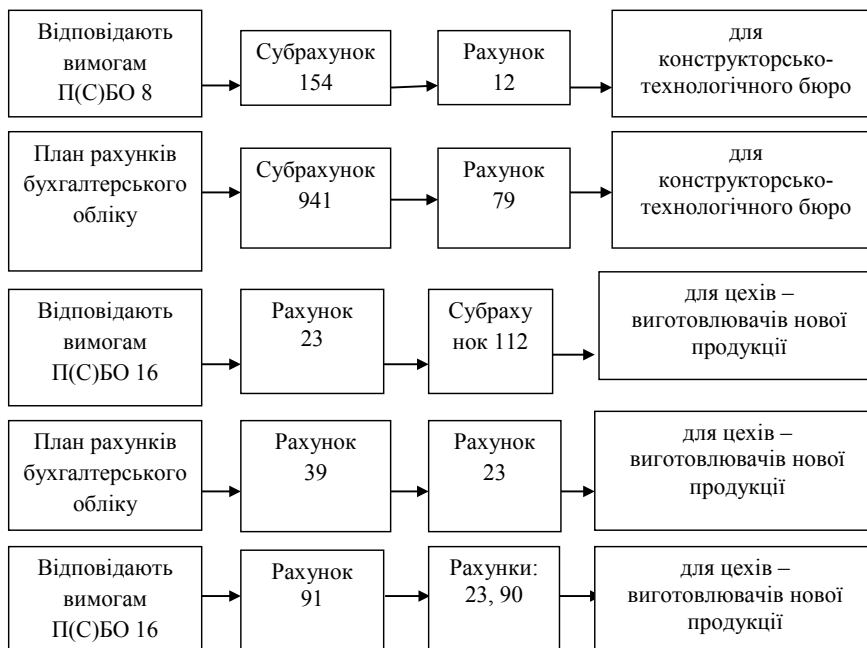


Рис. 5. Відображення витрат на створення інноваційного продукту в складі операційної діяльності підприємства

Таблиця 2

Робочий план рахунків з обліку витрат на інновації (витяг) [39, с. 27]

Синтетичні рахунки		Субрахунки першого порядку		Субрахунки другого порядку		Субрахунки третього порядку		
код	назва	код	назва	код	назва	код	назва	
15	Капітальні інвестиції	152	Придбання (створення) основних засобів	КЛАС 1. НЕОБОРОТНІ АКТИВИ	152.X	За видами нових та/або значно вдосконалених основних засобів		
		154	Придбання (створення) нематеріальних активів		154.X	За видами нових та/або значно вдосконалених нематеріальних активів		
		КЛАС 2. ЗАПАСИ						
23	Виробництво	233	Виробництво інноваційної продукції	233.X	За видами інноваційної продукції			
39	Витрати майбутніх періодів	391	КЛАС 3. КОШТИ, РОЗРАХУНКИ ТА ІНШІ АКТИВИ		391.1	Витрати на підготовку й освоєння виробництва нової продукції	391.1.X	За видами нової продукції
			391.2	Витрати на підготовку й освоєння нових видів продукції та виробництва	391.2	Витрати на освоєння нового виробництва, цехів та агрегатів (пускові витрати)	391.2.X	За видами нового виробництва, цехів та агрегатів
			391.3	Витрати на підготовку роботи у виробничих галузях	391.3	Витрати на підготовку роботи у виробничих галузях	391.3.X	За видами робіт
91	Загально-виробничі витрати	911	КЛАС 9. ВИТРАТИ ДІЯЛЬНОСТІ		911.X	За видами виробничих структурних підрозділів		
			912	Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології та організації виробництва	912.X	За видами виробничих структурних підрозділів		
			913	Витрати, пов'язані з винахідництвом та раціоналізацією	913.X	За видами виробничих структурних підрозділів		
94	Інші витрати операційної діяльності	941	Витрати на дослідження і розробки	941.1	Витрати на дослідження	941.1.1	Витрати на фундаментальні наукові дослідження	
						941.1.2	Витрати на прикладні наукові дослідження	
						941.2.1	Витрати на розроблення проєктної та технологічної документації	
						941.2.2	Витрати на розроблення та виготовлення лабораторного устаткування	
941.2.3	Витрати на виготовлення та випробування дослідного зразку							
941.2.4	Інші витрати							

нової продукції відображають на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» (рис. 3).

Підхід 3. На підприємствах із багатоменклатурним виробництвом, де період освоєння нетривалий і витрати відносно невеликі, у разі виготовлення продукції за індивідуальним замовленням витрати планують та обліковують у складі загальноновиробничих витрат за статтею, приведеною у п. 15.5 «Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва» П(С) БО 16 «Витрати» (рис. 4).

Оцінка змісту розглянутих підходів підтверджує, що вони відображаються у системі рахунків як самостійні об'єкти бухгалтерського обліку в складі капітальних інвестицій та витрат.

Найбільш зручним для бухгалтерів є ведення обліку інноваційних витрат операційної діяльності з використанням субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки».

Класифікація витрат на інновації у складі капітальних інвестицій і операційної діяльності підприємства відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Плану рахунків бухгалтерського обліку наведена на рис. 5.

Для забезпечення інформаційних потреб системи управління даними про витрати на інновації необхідно деталізувати субрахунки до рахунків, що використовуються підприємством. Фрагмент Робочого плану рахунків представлений у табл. 2.

Рахунки для обліку витрат на інновації розроблені з урахуванням підходів до їх обліку.

Доцільним є створення єдиної методики обліку витрат на інновації, яка сприятиме забезпеченню достовірної інформації, підвищенню її аналітичності, а також виявленню резервів для зменшення витрат.

Висновки. Впровадження інновацій на підприємстві відбувається через капітальні інвестиції та операційну діяльність.

Результати проведеного дослідження підтвердили, що:

1. На субрахунку 941 «Витрати на дослідження й розробки» обліковують ті витрати на дослідження і розробки підприємства, які не відповідають критеріям визнання їх нематеріальними активами;

2. Облік на етапах виготовлення дослідних зразків і їх випробування ведуть на рахунку 23 «Виробництво», субрахунку «Допоміжне виробництво», оскільки їх виконання здійснюється цехами-виробниками;

3. Оскільки більшість суб'єктів господарювання для обліку витрат інноваційної діяльності використовує затверджений Планом рахунків субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки», доцільно розробити методичні рекомендації з їх обліку, що забезпечить дотримання єдиної методики обліку витрат інноваційної діяльності;

4. Для уникнення розпорошеності витрат інноваційної діяльності в системі рахунків бухгалтерського обліку та систематизації їх доцільно використовувати транзитний рахунок «Витрати інноваційної діяльності», який не є задіяним у діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу та зобов'язань і господарських операцій. За дебетом рахунка протягом досліджуваного періоду буде відображатися накопичення інноваційних витрат суб'єкта господарювання, а за кредитом – їх списання. Субрахунки до цього рахунка пропонуємо відкривати виходячи зі специфіки об'єктів інноваційної діяльності, які визначені Законом України «Про інноваційну діяльність».

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Економічна енциклопедія: у 3-х т. Т. 1 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. К.: Академія, 2000. 864 с.
2. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. К.: Знання, 2007. 1072 с.
3. Закон України «Про інвестиційну діяльність» № 1560-XII від 18 вер. 1991 р. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
4. Закон України «Про інноваційну діяльність» № 40-IV від 04 лип. 2002 р. URL: <http://www.zakon3.rada.gov.ua>.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30 лист. 1999 р. URL: <http://www.rada.gov.ua>.
6. Озеран В., Гик В. Актуальні проблеми обліку витрат на інновації. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. № 12. С. 21–29.