

УДК 330.341.1:657.471-028.46

Світлана Сирцева

Svitlana Syrtzeva

**КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ НА ІННОВАЦІЙНУ ДІЯЛЬНІСТЬ
В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД****THE CLASSIFICATION OF COSTS OF INNOVATIVE ACTIVITY IN ACCOUNTING:
NATIONAL AND INTERNATIONAL EXPERIENCE**

У статті розглянуто особливості класифікації витрат на інноваційну діяльність в Україні та за кордоном. З метою забезпечення якості облікової інформації, враховуючи зарубіжний досвід, запропоновано класифікувати витрати на інноваційну діяльність за цільовим принципом.

Ключові слова: облік, класифікація витрат, інноваційна діяльність, нематеріальні активи, цільовий принцип.

В статье рассмотрены особенности классификации затрат на инновационную деятельность в Украине и за рубежом. В целях обеспечения качества учетной информации, при этом учитывая зарубежный опыт, предложено классифицировать расходы на инновационную деятельность по целевому принципу.

Ключевые слова: учет, классификация затрат, инновационная деятельность, нематериальные активы, целевой принцип.

In the article features of the classification of costs of innovative activity in Ukraine and abroad are considered. To ensure the quality of accounting information, taking into account international experience, it is offered to classify the costs of innovative activity after purpose-oriented principle.

Keywords: accounting, classification of costs, innovative activity, intangible assets, purpose-oriented principle.

Постановка проблеми. В сучасних умовах господарювання стратегічного значення для суб'єктів господарювання набуває організація і управління інноваційною діяльністю, важливим інформаційним механізмом якої є оперативна, комплексна і достовірна облікова інформація. Відомо, що універсальною інформаційною системою, що задовольняє різноманітним інформаційним потребам господарюючого суб'єкта в межах господарсько-фінансової діяльності, є бухгалтерський облік.

Особлива актуальність бухгалтерського обліку інноваційної діяльності обумовлена практично повною відсутністю зазначеної діяльності серед традиційних об'єктів обліку та звітності. Інакше кажучи, сучасний вітчизняний облік не формує системну облікову інформацію про інноваційну діяльність (зокрема щодо витрат та фінансових результатів) як самостійний масив даних.

Крім того, ключовим для формування облікової інформації є питання класифікації витрат на інноваційну діяльність. Класифікація витрат для цілей управління повинна відповідати головній вимозі – базуватися на ознаках, що дозволяють диференціювати витрати в різних аспектах.

Саме класифікація створює передумови для визначення рівня витрат по об'єктах управління ними, організації планування, обліку, контролю та аналізу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями обліку інновацій займаються ряд вчених-науковців, зокрема Ю. Бездушна, О. Бородкін, О. Грицай, В. Жук, Я. Крупка, Т. Шира та інші. Проте наукових робіт, присвячених комплексному дослідженню проблем створення системи обліково-аналітичного забезпечення інноваційної діяльності, в тому числі визнання та класифікації витрат на інноваційну діяльність, дуже мало. Тому питання класифікації витрат на інноваційну діяльність в бухгалтерському обліку є актуальним і потребує подальшого дослідження.

Мета дослідження. Розглянути особливості класифікації витрат на інноваційну діяльність в Україні та за кордоном і запропонувати власну класифікацію цих витрат, яка б забезпечила якісною обліковою інформацією, здатною виконувати вимоги системи управління суб'єкта господарювання.

Виклад основного матеріалу. Питання класифікації витрат на інноваційну діяльність вже давно вважається дискусійним. Суть обговорень зводиться до визнання їх витратами поточного періоду (перший підхід) або віднесення до капітальних (другий підхід).

Перший підхід щодо класифікації витрат на інноваційну діяльність закріплений у загальноприйнятих положеннях з бухгалтерського обліку США (ЗПБО США) [1, 2, 3]. Відповідно до ЗПБО США 2 «Облік витрат на дослідження і розробки» витрати на НДР визнаються на дату їх здійснення (оплати), тобто вони відображаються в бухгалтерському обліку в тому періоді, коли вони були здійснені.

Такий підхід ґрунтується на твердженні, що будь-який зв'язок витрат на НДР з очікуваним прибутком не може бути встановленим і зазначені витрати розцінюються як витрачання (використання) доходів.

Отже, до цих витрат не може бути застосований метод нарахування, тому що вони не визначають оцінку майбутнього доходу, і навіть якщо такі доходи можливі, то їх не можна виміряти. Облікова система США розглядає проведення НДР як джерело підвищеного ризику і не передбачає зв'язок отриманих в подальшому доходів від НДР.

Проте серед американських вчених-економістів немає єдиної думки щодо питань бухгалтерського обліку витрат на НДР. Деякі з них підтримують загальноприйнятий підхід.

Інші ж вважають, що в даному випадку повернення коштів у майбутньому можна чекати. Тому, виходячи з принципу відповідності доходів і витрат, витрати на НДР слід капіталізувати, а потім списувати у міру надходження доходу. Прихильники цього підходу відзначають також, що його застосування зумовлює реальність облікових даних про фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Зокрема, професор бухгалтерської і фінансової справи університету Нью-Йорка, Школи бізнесу Стерн (Stern School of Business), директор інституту Вінсента Росса (Vincent C. Ross Institute) Л. Барух, досліджуючи з 90-х років вплив капіталізації і подальшої амортизації витрат на НДР на показники виручки та справедливої вартості активів, показав існування прямого зв'язку між капіталізацією витрат на НДР і доходами компаній.

Крім того, результати його досліджень показують, що під час здійснення НДР основний ризик пов'язаний не з неотриманням доходів у майбутньому, а з їх недооцінкою [4].

Необхідно зазначити, що великі американські корпорації-учасники світового ринку дотримуються правил ділового обороту, складають бухгалтерську звітність відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності, а отже, до складу вартості активів (патентів, формул та ін.) включають вартість досліджень і розробок, що привели до відчутних результатів.

Інші американські організації застосовують підхід, що передбачає облік витрат на НДР, орієнтуючись на конкретну ситуацію, але при цьому беруть до уваги експертну думку бухгалтерів та рекомендації ЗПБО США 2 «Облік витрат на дослідження і розробки». Облікові стандарти США відповідно до підходу «дозволено те, що не заборонено» визначають лише межі, в яких суб'єкт має значну свободу дії.

Тому, якщо суб'єкт господарювання зможе якось підтвердити, що витрати коштів на НДР у поточному періоді принесуть йому дохід у майбутньому, він, відповідно до визначеного підходу, може капіталізувати ці витрати. При цьому в США капітальними вважаються будь-які витрати, що дозволяють отримувати прибуток протягом кількох звітних періодів, а некапітальними – витрати, які забезпечують прибуток протягом одного звітного періоду [5].

Другий підхід щодо класифікації витрат інноваційної діяльності визначений у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО). МСБО 38 «Нематеріальні активи» дає рекомендації щодо обліку нематеріальних активів, а також витрат на дослідження і розробки як робіт, які дозволяють створити нематеріальний актив суб'єктом господарювання самостійно. У цьому стандарті за рахунок введення обмежень капіталізуються тільки ті витрати на НДР, які дійсно можуть принести доходи в майбутньому [6].

Зокрема, стандарт рекомендує одноразово списувати витрати на дослідження, але капіталізувати витрати на розробки (трансформацію наявних знань з метою створення продукції ринкової і технічної новизни).

Якщо суб'єкт господарювання в рамках одного проекту не може відокремити фазу досліджень від фази розробок, то всі витрати по цьому проекту розглядаються як понесені на етапі досліджень. Якщо витрати на розробки спрямовані на формування об'єкта, що задовольняє встановленим вимогам МСБО 38 «Нематеріальні активи», об'єкт визнається нематеріальним активом.

Що стосується вітчизняного обліку, то на сьогодні під час дослідження та розроблення інноваційних продуктів враховуються норми різних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), зокрема П(С)БО 7 «Основні засоби» [7], П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [8] та П(С)БО 9 «Запаси» [9].

Національні стандарти пропонують два варіанти бухгалтерського обліку витрат на інноваційну діяльність:

- облік короткострокових інвестицій, результати яких використовуються протягом одного року;
- облік довгострокових інвестицій, результати яких використовуються понад 12 місяців.

Згідно з П(С)БО 8 інновації, отримані в результаті розроблення, потрібно відобразити у балансі за умов, що підприємство має намір, технічну можливість та ресурси для доведення інноваційної продукції до реалізації, отримання економічних вигод від її збуту чи використання. Однак норми цього положення стосуються лише розроблення і дослідження інновацій нематеріального характеру.

У разі ж виникнення ситуації, коли підприємство вирішує удосконалити або створити нові матеріальні активи – запаси, обладнання тощо – їхня оцінка повинна ґрунтуватися на вимогах П(С)БО 9 «Запаси» або П(С)БО 7 «Основні засоби».

Тобто, у вітчизняному бухгалтерському законодавстві відсутнє П(С)БО, яке б регламентувало саме облік інновацій, зокрема, облікову інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробленням інновацій. А відсутність методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку витрат на інноваційну діяльність призводить до розпорошеності витрат з освоєння нової продукції на різних рахунках витрат, що ускладнює визначення собівартості кожного етапу робіт і формування загальної суми цих витрат [10].

Лише для підприємств бюджетної сфери головним документом з обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт є Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт від 20.07.1996 р. № 830 [11].

Відповідно до Типового положення № 830 у собівартість НДР включаються витрати, пов'язані з їх виконанням головною організацією, а також витрати на виконання робіт сторонніми підприємствами, установами і організаціями.

Витрати, пов'язані з розробленням НДР, створенням дослідного зразка і проведенням виробничих випробувань під час планування, обліку і калькулювання собівартості, групуються за статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; матеріали; паливо та енергія для науково-виробничих цілей; витрати на службові відрядження; спецстаткування для наукових (експериментальних) робіт; витрати на роботи, які виконують сторонні підприємства; інші витрати; накладні витрати [12].

Витрати на проведення НДР планує організація бюджетної сфери самостійно на основі розрахунків, результати яких відображаються в «Калькуляції кошторисної вартості» в цілому за темою, в тому числі вартості робіт, які підлягають виконанню у поточному році, за формою згідно з додатком 2 до Типового положення № 830.

В свою чергу, О. Бородкін для підприємств, які займаються інноваційною діяльністю, пропонує один із варіантів відображення в обліку витрат на підготовку і освоєння нових виробів через застосування кошторисних ставок. Цей варіант припускає попереднє складання кошторису, що передбачає перелік усіх витрат, пов'язаних із підготовкою і освоєнням виробу. До кошторису періодично можна вносити корективи, завдяки чому буде досягнуто повне погашення витрат на підготовку й освоєння виробу після переходу на серійний відпуск [13].

Проте, на нашу думку, з метою забезпечення якості облікової інформації, здатної виконувати вимоги системи управління суб'єкта господарювання, класифікація витрат на інноваційну діяльність потребує деталізації.

Для цього доцільним є застосування цільового принципу класифікації витрат, тобто слід виділяти у формуванні об'єктів нематеріальних активів і результатів НДР етап досліджень та етап розробок. У середині кожного етапу витрати необхідно класифікувати за цілями, які суб'єкт господарювання може очікувати, здійснюючи НДР (рис. 1).

Так, етап дослідження, або передінвестиційний етап включає процеси ініціації та ідентифікації проектів, обґрунтування, аналізу та планування реалізації проекту, пошуку і відбору технічного задуму, який ляже в основу майбутнього продукту проекту.

Етап розробок, або інвестиційний етап складається з процесів по виконанню і контролю реалізації проекту, створенню та доведенню до стану, придатного до використання продукту проекту.

Витрати на виконання робіт на етапі дослідження включаються до витрат поточного періоду. Витрати, супутні здійсненню робіт на етапі розробок, формують фактичну собівартість активу.

На етапі дослідження, як правило, ведуться роботи з формування науково-технічної бази інноваційного проекту; вибору альтернативи реалізації загального технічного задуму. На етапі розробок об'єктами обліку витрат можна вважати роботи, пов'язані з розробкою технічних рішень, які забезпечують створення технології, поліпшення морально застарілих активів.

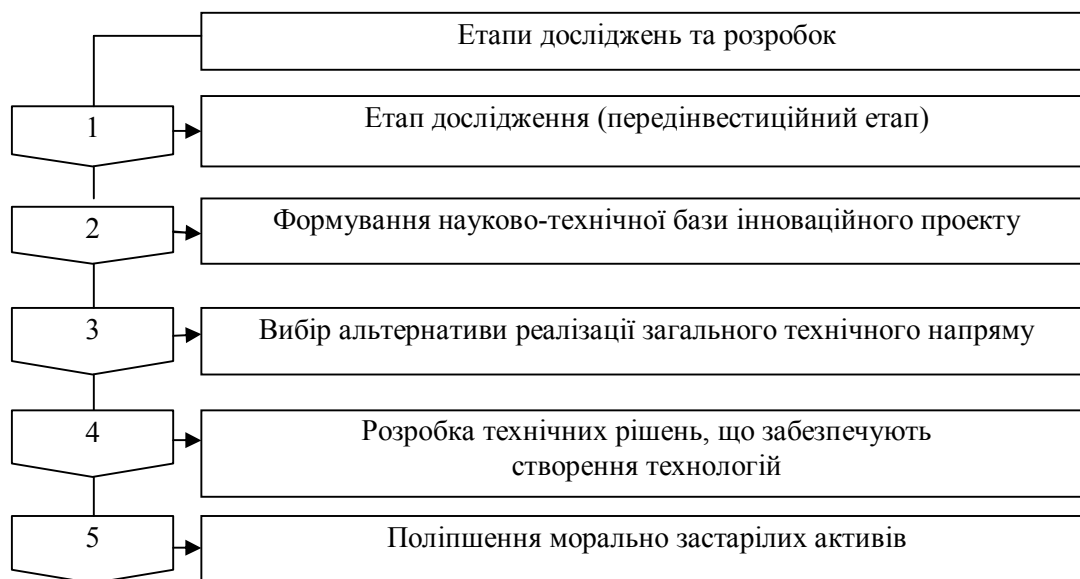


Рис. 1. Класифікація витрат на інноваційну діяльність за цільовим принципом

Формування науково-технічної бази інноваційного проекту дозволяє обрати напрям, відповідно до якого будуть вестися роботи щодо інноваційного проекту. Таким чином, після завершення стадії формується загальнотехнічний напрям створення нового продукту або нової технології, але ще не здійснено вибір конкретного технічного варіанта реалізації заданого напрямку. І навіть ще передчасно ставити питання про технологічні, економічні та юридичні можливості його реалізації. Отже, витрати, які несе суб'єкт господарювання на даному етапі, не відповідають умовам визнання витрат, що регламентуються національними П(С)БО. Тому можна запропонувати їх класифікувати як витрати звітного періоду.

Вибір альтернативи реалізації загального технічного напрямку проекту, реалізацію якого розпочато, спрямований на забезпечення бачення та конкретизації технічних можливостей формування необхідної технології. Крім того, в процесі досягнення поставленої мети відбувається вибір найкращої альтернативи, яка максимально відповідає вимогам і намірам суб'єкта господарювання. Це дає можливість сподіватися на отримання в майбутньому максимального ефекту від застосування результату проекту.

Витрати на проведення робіт для досягнення зазначеної мети теж не можуть бути розцінені як інвестиції, тому що ці роботи поки ще не пов'язані безпосередньо із створенням продукту з конкретними характеристиками і, відповідно, неможливо оцінити вигоди від застосування майбутнього продукту. Тому їх потрібно класифікувати як витрати звітного періоду.

Діяльність, пов'язана з отриманням технічних рішень, спрямована на отримання кінцевого продукту від проекту, який відповідає всім встановленим вимогам і критеріям. Оскільки результатом робіт при досягненні поставленої мети є конкретний продукт, то компанія заздалегідь може надійно оцінити вигоди, які вона отримає в майбутньому від його використання. Тому ці витрати можна капіталізувати і віднести до первісної вартості об'єкта НМА.

Поліпшення морально застарілих активів з метою удосконалення елементів вже діючого виробничого (технологічного) процесу (наприклад, за рахунок зміни технологічних режимів, введення додаткового оснащення або виключення надлишкових операцій) може бути спрямоване або на модернізацію необоротного активу, функціонуючого у виробництві, або на отримання науково-технічного результату, який може самостійно використовуватися в цьому виробництві. Така діяльність відбувається у вигляді окремих, не скомпонованих в інноваційний проект НДР.

Результат робіт у цьому випадку має корисність, і суб'єкт господарювання може надійно оцінити вигоди від результату, які надійдуть від його запланованого використання. Витрати на отримання результату НДР відповідають критеріям визнання витрат на науково-дослідні роботи, а тому їх можна віднести до капітальних витрат.

Висновки і перспективи подальших досліджень у цьому напрямі. Отже, на сучасному етапі функціонування, інноваційна модель розвитку для України є пріоритетною, а тому одним із ключових для формування облікової інформації інноваційних процесів є питання класифікації витрат на інноваційну діяльність.

Тому для забезпечення облікової інформації щодо витрат на інноваційну діяльність необхідно на законодавчому рівні розробити методичні рекомендації з відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на інноваційну діяльність, розробити та затвердити окремий стандарт бухгалтерського обліку, який би регулював облік саме інноваційної діяльності.

Крім того, з метою забезпечення якості облікової інформації, здатної виконувати вимоги системи управління суб'єкта господарювання, доцільним є застосування класифікації витрат на інноваційну діяльність на основі цільового принципу, яка є зрозумілою та доступною для господарюючих суб'єктів, що здійснюють інноваційну діяльність.

Список використаної літератури

1. Accounting for research and development costs (1974) [Internet]. *Statement of financial accounting standards*, (2), October. Available from: <http://www.fasb.org/pdf/fas2.pdf>
2. Accounting for the costs of computer software to be sold, leased, or otherwise marketed (1985) [Internet]. *Statement of financial accounting standards*, (86), August. Available from: <http://www.fasb.org/pdf/fas86.pdf>
3. Goodwill and other intangible assets (2011) [Internet]. *Statement of financial accounting standards*, (142), June. Available from: <http://www.fasb.org/pdf/fas142.pdf>
4. Baruch, Lev, Doron, Nissim and Jacob, Thomas (2012) On the informational usefulness of R&D capitalization and amortization [Internet]. In: *Visualizing intangibles*, S. Zambon and G. Marzo (Eds.), Ashgate Publishing Co, 178 p. Available from: <http://pages.stern.nyu.edu/~blev/>
5. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Д. Фостер, Ш. Датар. – [11-е изд.]. – СПб. : Питер, 2012. – 1008 с.
6. Про затвердження міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс] : виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012 року. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_050/page
7. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] : наказ МФУ від 27.04.2000 р. № 92. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
8. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс] : наказ МФУ від 18.10.1999 р. № 242. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
9. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс] : наказ МФУ від 20.10.1999 р. № 246. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
10. Грицай О. І. Напрями удосконалення обліку витрат на інноваційні процеси / О. І. Грицай // Проблеми економіки та менеджменту : Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2010. – № 683 – С. 159–168.
11. Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт [Електронний ресурс] : постанова КМУ від 20.07.1996 р. № 830. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/830-96-%D0%BF>
12. Бухгалтерський облік інноваційної діяльності та об'єктів інтелектуальної власності в науково-дослідних установах : практ. посіб. / за ред. В. М. Жука, Ю. С. Бездушної. – К. : ТОВ «Всеукр. ін-т права та оцінки», 2013. – 194 с.
13. Бородкін О. С. Про формування та облік собівартості продукції в ринкових умовах / О. С. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 3. – С. 28–35.

References

1. Accounting for research and development costs (1974) [Internet]. *Statement of financial accounting standards*, (2), October. Available from: <http://www.fasb.org/pdf/fas2.pdf>
2. Accounting for the costs of computer software to be sold, leased, or otherwise marketed (1985) [Internet]. *Statement of financial accounting standards*, (86), August. Available from: <http://www.fasb.org/pdf/fas86.pdf>
3. Goodwill and other intangible assets (2011) [Internet]. *Statement of financial accounting standards*, (142), June. Available from: <http://www.fasb.org/pdf/fas142.pdf>

4. Baruch, Lev, Doron, Nissim and Jacob, Thomas (2012) On the informational usefulness of R&D capitalization and amortization [Internet]. In: Visualizing intangibles, S. Zambon and G. Marzo (Eds.), Ashgate Publishing Co, 178 p. Available from: <<http://pages.stern.nyu.edu/~blev/>>
5. Hornhren, Ch., Foster, D. and Datar, S. (2012) Management accounting [11th ed]. St. Petersburg: Piter, 1008 p.
6. On approval of International accounting standard 38 «Intangible assets» (2012) [Internet]: issued by International accounting standards board with the changes on the January, the 1st. Available from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_050/page>
7. On approval of regulations (standards) of accounting 7 «Fixed Assets» [Internet]: the order of MFU from 27.04.2000 № 92. Available from: <<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>>
8. On approval of regulations (standards) of accounting 8 «Intangible assets» [Internet]: the order of MFU from 18.10.99 № 242. Available from: <<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>>
9. On approval of regulations (standards) of accounting 9 «Reserves» [Internet]: the order of MFU from 20.10.1999, № 246. Available from: <<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>>
10. Gritzay, O. I. (2010) The directions of improvement of accounting of the costs for innovative activity. *Problemy ekonomiky ta menedgmentu: Visnyk Natsional'noho universitetu «Lvivs'ka politekhnika»*, (683), pp. 159–168.
11. On approval of the Standard statute of planning, accounting and calculating of the cost of research and development work [Internet]: the order of CMU from 20.07.1996 № 830. Available from: <<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/830-96-%D0%BF>>
12. Accounting of innovative activity and objects of intellectual property in research organizations (2013). In: V. M. Zhuk, Y. S. Bezdushna (Eds.). Kyiv: TOV «Vseukrains'kyi institut prava ta otsinky», 194 p.
13. Borodkin, O. S. (2002) On the formation and registration of production cost in market conditions. *Buhgalters'kyi oblik i audit*, (3), pp. 28–35.

Стаття надійшла до редакції 31.03.2014.

Відомості про автора

С. В. Сирцева, кандидат економічних наук, асистент кафедри бухгалтерського обліку, Миколаївський національний аграрний університет.