

## ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДОЛОГІЇ ОБЛІКУ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Левицька О.О., аспірант кафедри обліку підприємницької діяльності  
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

*Проанализирована экономическая литература и отечественное законодательство, которое освещает сущность инноваций и инновационной деятельности. Определены основные направления и виды инновационной деятельности в целях бухгалтерского учета, сформирована модель инновационного процесса.*

*The economic literature and the domestic legislation which covers the essence of innovations and innovative activity are analyzed. The basic directions and kinds of innovative activity for accounting purposes are determined, the model of innovative process is formed.*

**Основою здійснення прогресивних економічних реформ** та побудови нової економічної системи в Україні є реструктуризація виробництва на базі науково-технічного прогресу. За сучасних умов орієнтації вітчизняної економіки на підвищення конкурентоспроможності дуже важливого значення набуває активізація інноваційної діяльності, оскільки без цього неможливим є здійснення прогресивних структурних зрушень в економічній системі нашої держави, забезпечення сталого соціально-економічного розвитку.

У світі спостерігається стійка тенденція прискорення темпів науково-технічного розвитку, а тому метою вітчизняних суб'єктів господарювання є здійснення інноваційної діяльності як головної вимоги сьогодення з формування високого технологічного та організаційного рівня функціонування підприємства. Для досягнення вказаної мети необхідно володіти достовірною та неупередженою економічною інформацією, що ґрунтується на використанні обліково-аналітичних даних.

У своїй основі метод є інструментом до вирішення головного завдання науки – пізнання об'єктивних законів дійсності з метою використання їх у практичній діяльності людей. Метод вивчає потребу і місце застосування методичних прийомів та процедур дослідження, експериментальної перевірки результатів дослідження. Метод – це сукупність спеціальних прийомів, за допомогою яких вивчають предмет [4, с. 18].

Метод виступає елементом методології бухгалтерського обліку (табл. 1). Якщо методологія є генеральним шляхом пізнання, то методи вивчають, як саме йти цим шляхом, характеризують складні пізнавальні процеси, що включають набір різних прийомів дослідження. Актуальність методологічної проблематики в бухгалтерському обліку визначається, з одного боку, суспільними потребами, завданнями подальшого розвитку системи, з іншого – рівнем розвитку економічних знань, внутрішніми потребами розвитку бухгалтерської науки [2, с. 383].

Таблиця 1

### Визначення методу, методології та процедури за економічною енциклопедією

Метод	Методологія	Процедура
Засіб пізнання як певна сукупність або комплекс прийомів і операцій з метою теоретичного відтворення економічної системи, її законів і суперечностей [6, с. 330].	Наука про метод і шляхи досягнення істини (втіленої у науковій теорії, ідеях та ін.), основою якої є система найбільш загальних принципів, методів і способів пізнання економічної системи [6, с. 353].	1) складова процесу; 2) офіційно встановлений порядок та спосіб дій у процесі виконання певних видів діяльності [7, с. 140].

**Вивчення методології бухгалтерського обліку** займає сьогодні одне з провідних місць в наукових працях вітчизняних вчених-обліковців М.В. Кужельного, М.Т. Білухи, В.В. Сопка, В.С. Рудницького, В.Г. Швеця, Ф.Ф. Бутинця, Є.В. Мниха та інших.

Методологія бухгалтерського обліку не може розглядатись без урахування особливостей діяльності суб'єкта: джерел фінансування його статутної діяльності, економіко-організаційних форм господарювання, завдань та цілей діяльності тощо. Дана стаття є спробою екстраполявання економічної сутності методології бухгалтерського обліку в поле інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання економічної системи України.

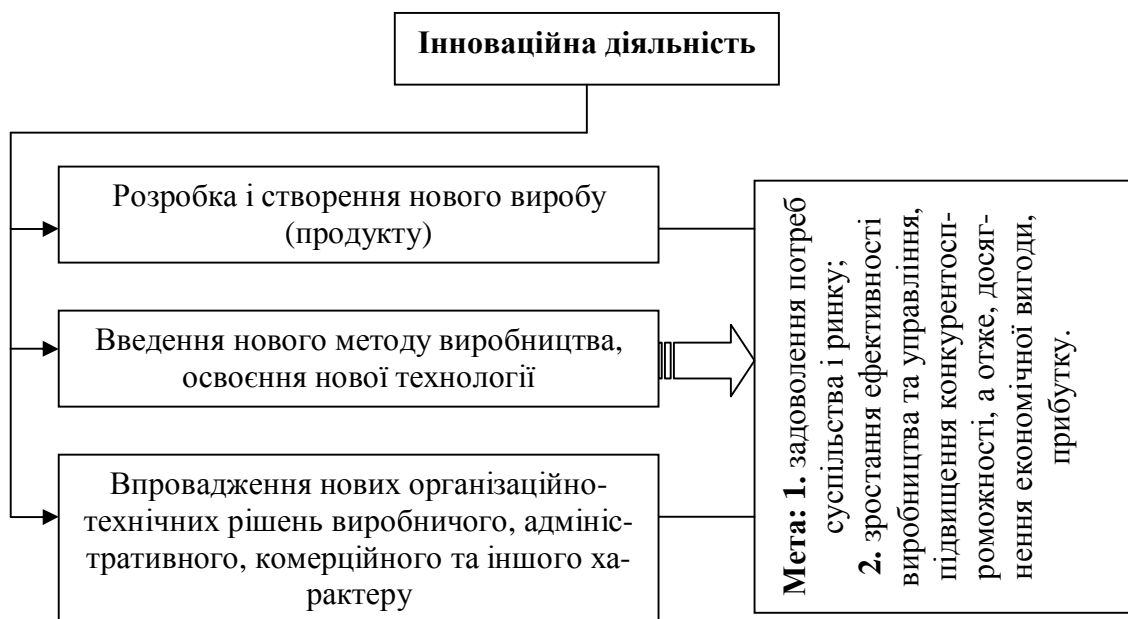
**Для досягнення цього поставлено ряд завдань:**

- узагальнити сучасне бачення структурного змісту та взаємозв'язок методологічних методів бухгалтерського обліку;
- виявити вплив на методологію обліку особливостей інноваційного процесу підприємств;
- обґрунтувати особливості методології бухгалтерського обліку інноваційної діяльності суб'єктів господарювання.

У цілому щодо змісту поняття «інновація» у фахівців існують два підходи – широкий та вузький. Більшість економістів стоять на позиціях вузького підходу, що обмежує галузь інновації науково-технічними та технологічними питаннями. Відтак, згідно з однією точкою зору, **інновація** – це творчий процес, що охоплює сукупність технічних, технологічних, виробничих, комерційних, інформаційних та інших заходів, спрямованих на впровадження нововведення з метою досягнення економічного, соціального, науково-технічного ефекту та іншої вигоди, згідно з іншою, — створення нової продукції або її поліпшення, впровадження нового чи вдосконалення існуючого виробничого процесу на підприємстві.

Згідно Закону України «Про інноваційну діяльність» **інновації** – новостворені (застосовані) і (або) вдосконалені конкурентноздатні 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 [9, ст. 1].

Найоптимальнішим для практичного використання є вузький підхід до визначення інновацій, який враховує науково-технічний та економічний аспекти, зважаючи на визначальну роль науково-технічних проблем у вирішенні соціально-економічних, господарських завдань як на підприємствах, так і в національній економічній системі в цілому. Саме тому при здійсненні аналізу та організації бухгалтерського обліку інновацій та інноваційної діяльності ми будемо опиратися на вузьке наукове трактування категорії «інновації» як діяльності, що спрямована на використання і комерціалізацію результатів наукових досліджень та розробок і зумовлює випуск на ринок нової конкурентноздатної продукції і послуг.



**Рис. 1. Напрями інноваційної діяльності згідно законодавства України**

Інноваційні процеси тісно пов'язані із здійсненням інвестування, під яким мають на увазі вкладення грошових, матеріальних та інтелектуальних цінностей в об'єкти підприємницької діяльності з метою зростання вартості капіталу або одержання інших вигод для інвестора. *Інноваційні процеси виступають частиною інвестиційної діяльності підприємства.* В той же час, окремі інноваційні проекти можуть бути реалізовані в рамках поточної операційної діяльності без залучення інвестицій [16, с. 11]. Відповідно, інвестиційна діяльність не завжди передбачає впровадження інновацій.

Інноваційні процеси можуть передбачатись як вид статутної діяльності будь-якого суб'єкта господарювання, так і бути основною статутною діяльністю спеціально створеного для цього підприємства. У Законі України «Про інноваційну діяльність» визначено, що **інноваційне підприємство** (іннова-

ційний центр, технопарк, технополіс, інноваційний бізнес-інкубатор тощо) – це підприємство (об'єднання підприємств), що розробляє, виробляє і реалізує інноваційні продукти і (або) продукцію чи послуги, обсяг яких у грошовому вимірі перевищує 70 відсотків його загального обсягу продукції і (або) послуг [9, ст. 1]. Науково-дослідна робота на таких підприємствах є їх основною діяльністю, яку при організації бухгалтерського обліку відносять до операційної.

Важливим питанням в організації ефективного обліку та аналізу інноваційної діяльності є визначення джерел залучених на інноваційні цілі ресурсів (фінансових, товарно-матеріальних, трудових). Зазначимо, що такими ресурсами можуть бути балансові активи підприємства, а також зовнішнє цільове фінансування у вигляді цільових коштів та цільових надходжень. В свою чергу, серед останніх можуть бути державні активи, що обумовлює особливий режим контролю за ефективністю їх використання.

Методику обліку інноваційної діяльності доцільно досліджувати на основі технічних, фінансових та нематеріальних ресурсів в розрізі підприємств, що включають інноваційну діяльність до видів статутної, та підприємств, що створені з метою впровадження інноваційної діяльності. В свою чергу, облік інноваційної діяльності на підприємствах будь-яких організаційно-правових форм необхідно розглядати поетапно:

- облік виконання технологічної документації;
- облік виробництва інноваційного продукту;
- облік реалізації інноваційного продукту.

Традиційно склалося, що метод бухгалтерського обліку визначається як сукупність восьми елементів (адитивний підхід): *документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, баланс і звітність* [2, с. 384 – 385]. Цілком поділяємо думку щодо того, що *всі елементи важливі та лише в сукупності вони створюють метод бухгалтерського обліку* [2, с. 73].

Поряд з таким підходом вчені, праці яких присвячені розвитку теорії бухгалтерського обліку, визначаючи його метод, намагалися обґрунтувати той чи інший склад елементів.

Так, Д.І. Пільменштейн називає ще дев'ятий елемент методу бухгалтерського обліку – моделювання. М.І. Баканов до складу методу бухгалтерського обліку включає: документацію, інвентаризацію, калькуляцію, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність, а оцінку вважає лише необхідною передумовою правильного відображення в обліку його об'єктів. Разом з тим, *оцінка активів на дату балансу вимагає чіткості критеріїв та достовірності значення, що може бути забезпечено у випадку визнання її як методу бухгалтерського обліку.*

Г.В. Ващинський до складу методу не включає звітність, але восьмим елементом називає узагальнення підсумків бухгалтерських записів. Різноманітність форм звітності, відмінність методики визнання результатів діяльності в бухгалтерській та податковій звітності ускладнюють визначення суті поняття «звітність» як окремого методу бухгалтерського обліку. На нашу думку, *до елементів методу бухгалтерського обліку цілком можна віднести «узагальнення даних бухгалтерського обліку на звітну дату».*

М.І. Кутер, Т.С. Мітюшкін виключають зі складу методів бухгалтерського обліку калькуляцію і звітність, А.А.Афанасьєв – інвентаризацію і звітність [12, с. 232 – 233].

Правильно проведена інвентаризація та калькулювання – запорука достовірності даних бухгалтерського обліку. *Раціональна схема процедур зазначених аспектів потребує обґрунтування та контролю за її дотриманням, що може бути досягнуто у форматі методу.*

На нашу думку, концептуальна основа методології обліку діяльності суб'єкта господарювання повинна бути відображена в наказі про облікову політику даного суб'єкта. Наказ обґрунтовує зміст елементів методу бухгалтерського обліку, визначає послідовність застосування процедур.

Враховуючи необхідність в одержанні оперативної та достовірної інформації за результатами інноваційної діяльності (особливо за операціями, що мають цільове фінансування з бюджету), складові методу обліку інноваційних проєктів (програм) мають ряд особливостей:

1. *Документування, зокрема, передбачає затверджену на підприємстві внутрішню звітність за виконаннями етапів інноваційних програм (проєктів). Перелік осіб з правом підпису документів за операціями з використанням залучених ресурсів затверджується керівником підприємства.*

2. *Інвентаризацію* бажано поводити, крім визначених в загальному порядку випадків, на кінець звітного періоду, в якому відбулось інтенсивне списання залучених на інноваційні операції активів з балансового обліку.

3. *Оцінка майна та зобов'язань* повинна ґрунтуватись на документальному підтвердженні. Професійне судження бухгалтера щодо визнання справедливої вартості, чистої реалізаційної вартості державних активів доцільно підкріплювати висновками зовнішніх професійних відповідних структур або матеріалами із офіційних видань.

4. **Використання синтетичних та аналітичних рахунків** передбачає: відокремлення обліку результатів інноваційної діяльності в розрізі власних та залучених ресурсів на її здійснення; достатній рівень аналітичного обліку для проведення внутрішнього контролю.

В першу чергу, мова йде про введення аналітичних субрахунків за рахунками 23 «Основне виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати» (за видами інноваційних проектів та програм), 48 «Цільове фінансування» (в розрізі джерел залучених активів), 791 «Результат операційної діяльності» (в розрізі видів реалізації інноваційного продукту (робіт, послуг).

5. Щодо **калькулювання**, то елементи витрат, які формують собівартість готової продукції (наданих послуг) за інноваційними програмами, за економічною сутністю є прямими та загальновиробничими витратами, затверджуються додатком до наказу про облікову політику. Особливо ці питання потребують контролю при аналізі дотримання кошторису витрат залучених на виконання етапів інноваційної діяльності ресурсів.

Облік собівартості реалізації продукції та/або послуг в такому випадку доцільно здійснювати із введенням субрахунків аналітичного обліку до рахунка 90 «Собівартість реалізації» в розрізі видів інноваційної продукції (наданих послуг).

6. **Узагальнення даних бухгалтерського обліку у формах звітності** підприємств-виконавців інноваційних програм (проектів) здійснюється за принципами П(С)БО. Визнання фінансових результатів за програмами, що мають бюджет Разом з тим, актуальним питанням для зазначених структур є затвердження форм внутрішньої звітності (зокрема, з питань списання на виробництво інноваційного характеру матеріальних ресурсів, руху готової продукції тощо).

З урахуванням рекомендацій Міністерства фінансів України [11] пропонуємо передбачити в наказі про облікову політику зазначені вище питання, що регламентують облік інноваційної діяльності

**Практикою підтверджено**, що чим повніше та ґрунтовніше наказ про облікову політику підприємства-виконавця інноваційного проекту (програми) буде відображати елементи організації бухгалтерського обліку, тим ефективніше будуть вирішені як облікові, так і управлінські завдання. На нашу думку, рекомендована деталізація елементів методу бухгалтерського обліку інноваційної діяльності дозволить забезпечити отримання учасниками інноваційної діяльності (виконавцями, донорами, контролюючими органами тощо) неупередженої, прозорої, а відтак дієвої для прийняття управлінських рішень інформації про ефективність проведення інноваційних за характером операцій.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К., 2000. – 692 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч. I: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит” / 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута”, 2001. – 512 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута”, 2003. – 444 с.
4. Бухгалтерський облік в Україні. Навчальний посібник / за ред. Р.Л. Хом'яка. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Л.: Національний університет „Львівська політехніка (Інформаційно – видавничий центр „Інтелект+” Інституту післядипломної освіти), „Інтелект – Захід”, 2003. – 820 с.
5. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності „Облік і аудит” вищих навчальних закладів / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП „Рута”, 2003. – 726 с.
6. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2 / Редкол.: С.В.Мочерний (відп.ред.) та ін. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2001. – 848 с.
7. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.3 / Редкол.: С.В.Мочерний (відп.ред.) та ін. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2001. – 952 с.
8. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV від 16 липня 1999 року.
9. Закон України «Про інноваційну діяльність» від 04.07.2002 р. за № 40-IV (з чинними змінами та доповненнями).
10. Інноваційний розвиток промисловості України / О.І. Волков, М.П. Денисенко, А.П. Гречан та ін.; Під ред. проф. О.І. Волкова, проф. М.П. Денисенка. – К.: КНТ, 2006. – 648 с.
11. Лист Мінфіну України від 21.12.2005р. за №31-34000-10-5\27793 “Про облікову політику”.
12. Малюга Н.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ПП „Рута”, 2005. – 388 с.
13. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. за №88. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 05.06.1995р. за №168/704.
14. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 1999. – 500 с.
15. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.
16. Я. Крупка. Варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №5.
17. [http://www.4students.ru/ref\\_show\\_frame.asp?id=61C2A27B82B04B928D0C463959B95269&search](http://www.4students.ru/ref_show_frame.asp?id=61C2A27B82B04B928D0C463959B95269&search)