

УДК 657.424

ОБ'ЄКТИ ОБЛІКУ ЕТАПІВ ІННОВАЦІЙНОГО ПРОЦЕСУ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

ТАМАРА КУЧЕРЕНКО,
доктор екон. наук, професор,
завідувач кафедри обліку і оподаткування

ОЛЬГА РАТУШНА,
канд. екон. наук, доцент
кафедри обліку і оподаткування

ОЛЬГА ПІДЛУБНА,
викладач кафедри обліку і оподаткування

Уманський національний університет садівництва

В роботі досліджено визначення понять інноваційна діяльність, інновації та узагальнено види інновацій за визначеними економічною теорією типами. Це дозволило виокремити чотири способи організації здійснення інноваційного процесу. Для відображення в системі бухгалтерського обліку було запропоновано інноваційний процес поділити на дві стадії: створення інноваційного продукту та інноваційна діяльність, які включають етапи від розробки інноваційного продукту до його впровадження в діяльність.

Ключові слова: інновації, інноваційна діяльність, інноваційний продукт, об'єкти обліку інноваційного процесу, науково-дослідні роботи, дослідно-конструкторські роботи, витрати.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Розвиток соціально-економічного середовища як національної економіки так і міжнародної економічної системи обумовлює формування нових сучасних вимог виробничих, споживчих і соціальних потреб споживачів. Новітні досягнення інновацій потребують вдосконалення існуючих і розробки нових технологій у сферах виробництва, реалізації, управління, організації тощо. Фактично такі вдосконалення стають можливими завдяки науково-дослідним і дослідно-конструкторським, технологічним витратам, які потребують відповідного їх вдосконалення в обліку і звітності з метою ефективного управління такими витратами.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ. МЕТА СТАТТІ

Нині проблеми обліку і управління витратами інноваційних процесів є досить актуальними, про що свідчать наукові дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених. Це відображено в працях таких науковців як Б.І. Валуєва, В.П. Дениса, Т.Г. Камінської, О. Кантаєвої, Я.Д. Крупки, Л.Г. Ловінської, О.В. Міна-

кова, Г. Нашкерської, Г. Уманців, Р. Булиги, В.В. Ковальова, П. Кохна, Я.В. Соколова, І.І. Просвіріної, Р. Фостера, В. Хартмана, С. Шрайбер, Й.А. Шумпетера та ін.. Крім того даний напрям діяльності знайшов відображення і в Законах України "Про інноваційну діяльність" [12], "Про інвестиційну діяльність" [13], "Про спеціальний режим інноваційної діяльності технопарків" [14], "Про пріоритетні напрями розвитку науки і техніки" [15] та "Про пріоритетні напрями інноваційної діяльності в Україні" [16].

З огляду на поширення інноваційного процесу в різних сферах національної економіки виникає необхідність формування інформаційного ресурсу, який відображав би його стан та ефективність. Джерелом формування інформації про інноваційні процеси є дані бухгалтерського обліку. Це стане можливим завдяки розумінню об'єктів обліку усіх етапів інноваційного процесу та порядку їх відображення в межах діючої системи обліку.

Метою дослідження є вивчення порядку організації інноваційного процесу та встановлення об'єктів обліку на всіх етапах його здійснення.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

В науковий лексикон термін "інновація" уперше був обґрунтований класиком економічної теорії Й. Шумпетером: "інновація являє собою історичне явище, що викликає необоротну зміну виробництва товарів. Якщо замість зміни величини факторів ми змінимо функцію виробництва, то матимемо саме інновацію. Тобто можемо визначити інновацію просто як встановлення нової виробничої функції. Інновація означає появу нової комбінації, тобто перехід від старої виробничої функції до нової" [19].

Шумпетером Й. було визначено такі типи інновацій:

- створення нового виду продукції (продуктова інновація);
- впровадження нового методу виробництва (процесна інновація);
- освоєння нового ринку товарів чи послуг (збутова інновація);
- винайдення нового джерела поставки сировини і напівфабрикатів (сировинна інновація);
- створення нових організаційних та інституційних форм (організаційна інновація) [19].

Ряд авторів [2] визначають інновацію як результат творчого процесу у вигляді створення (впровадження) нової продукції, застосування якої вимагає, щоб її користувачі змінили звичні стереотипи діяльності, навички. При цьому найважливішою ознакою інновації в умовах ринкового господарства вважається новизна споживчих властивостей продукту, а не технологічна новизна.

В науковій літературі представлено значну кількість видів інновацій за різними класифікаційними ознаками. На нашу думку заслуговують на увагу види інновацій залежно від предметного змісту (сфер діяльності, предметом і сферою застосування, характером та функціональним призначенням). Вказані класифікаційні ознаки об'єднують види інновацій, що відображають форму їх представлення та спосіб впровадження. Узагальнюючи наукові

праці авторів [4, 5, 6, 8, 10, 11, 17, 18] розрізняють такі види інновацій залежно від характеру та сфери застосування: продуктові (товарні), маркетингові, технологічні (технічні, процесні), організаційні (управлінські), ринкові, фінансові, банківські, екологічні, економічні, соціально-політичні, соціальні, державно-правові, військові, в духовній сфері, юридичні, інформаційні, логістичні тощо.

Вважаємо, що вказаний перелік видів інновацій можна перегрупувати, і окремі з них розглядати як галузеві інновації. Причому основними типами залишаються запропоновані Шумпетером Й. продуктові, процесні, збутові, сировинні та організаційні інновації (табл. 1).

Фактично всі види інновацій спрямовані на одержання якогось продукту або удосконалення організації процесу. Окремі з них можна одночасно віднести як до продуктових так і до процес них або організаційних інновацій. Проте залишаються поза увагою інновації, які спрямовані на пошук нових ресурсів чи можливість інноваційного використання уже відомих джерел сировини. Тому вважаємо доцільним виокремлення такого виду інновацій як ресурсні інновації, які відображатимуть нові види сировини і матеріалів для галузей економіки або нові джерела одержання такої сировини. Це є актуальним з огляду на обмеженість доступу до основних корисних сировинних джерел та джерел енергії.

Закон України "Про інноваційну діяльність" визначає, що інноваційна діяльність – діяльність, що спрямована на використання і комерціалізацію результатів наукових досліджень та розробок і зумовлює випуск на ринок нових конкурентоздатних товарів і послуг [12]. В той же час в Законі України "Про інвестиційну діяльність" в ст. 3 визначено, що інноваційною діяльністю є сукупність заходів, спрямованих на створення, впровадження, поширення та реалізацію інновацій відповідно до Закону України "Про інноваційну діяльність" з метою отримання комерційного та/або соціального ефекту, які здійснюються шляхом реалізації інвестицій, вкладених в об'єкти інноваційної діяльності [13].

ВИДИ ІННОВАЦІЙ ЗАЛЕЖНО ВІД ХАРАКТЕРУ ТА СФЕРИ ЗАСТОСУВАННЯ

Вид інновації	Характеристика
Продуктові інновації	
продуктові	упровадження товарів чи послуг, які є принципово новими або мають істотні удосконалення своїх характеристик чи напрямів застосування
фінансові	становлять процеси конструювання і запровадження в обіг нових фінансових інструментів, технологій фінансового інвестування тощо, ще більшою мірою підвищуючи гнучкість реакції фінансового ринку на кон'юнктурні впливи
банківські	впровадження нових або суттєво вдосконалених банківських продуктів і послуг, які відповідають існуючим або потенційним фінансовим потребам клієнтів, власним інтересам банку та вимогам банківського законодавства, надають зацікавленим сторонам додаткові вигоди й є результатами банківського інжинірингу
військові	освоєння нової знищувальної, точної зброї, засобів захисту від неї, форм організації військ, методів військового мистецтва
юридичні	нові та трансформовані закони й різноманітні нормативно-правові документи (акти), що визначають і регулюють усі види діяльності
Процесні інновації	
технологічні	включають упровадження нових або значно удосконалених методів у процеси виробництва та постачання (логістичні процеси) шляхом зміни технологій, використовуваного обладнання, програмного забезпечення
екологічні	нові продукти та технології, які зменшують забруднення навколишнього середовища, забезпечують очищення шкідливих викидів, безвідходну переробку сировини, утилізацію відходів, покращення сфери життя
Збутові інновації	
маркетингові	спрямовані на якомога повніше задоволення потреб споживачів та збільшення споживчого попиту
ринкові	формування нового ринку товарів і послуг
Сировинні інновації	
Організаційні інновації	
економічні	нововведення у фінансовій і у бухгалтерській сферах
соціально-політичні	реалізація нових ідей в соціальній організації суспільства і соціальній політиці, формах політичної дипломатії, міжнаціональних і міжнародних відносинах
соціальні	процес зміни умов праці, культурних, екологічних та політичних аспектів, зміна способу життя в цілому
управлінські	нові методи праці, що використовуються апаратом управління (наприклад, система стратегічного планування, моделювання економічних процесів, управління персоналом)
державно-правові	нові державні інститути, демократичні права, законодавчі акти, методи державного управління, здійснення правопорядку
інновації в духовній сфері	в науці (нові гіпотези, концепції, теорії, парадигми), культурі (нові художні стилі, архітектурні форми), освіті (зміни в змісті, методах, організації, техніці навчання), етиці (зміна етичних норм), ідеології (нововведення в релігійному житті, світогляді, цільових установах людей)
інформаційні	пов'язані з вирішенням завдань оптимізації інформаційних потоків у різних сферах науково-технічної та виробничої діяльності, підвищення достовірності та оперативності одержання інформації тощо.

Сформовано авторами

Вважаємо, що недоцільно обмежувати інноваційну діяльність лише використанням і впровадженням результатів, а тому пропонуємо скоригувати і доповнити визначення інноваційної діяльності як діяльності що охоплює процес проведення науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, створення, впровадження і комерціалізацію результатів таких робіт.

Інноваційний продукт є результатом науково-дослідної і (або) дослідно-конструкторської розробки, що відповідає вимогам, встановленим Законом України "Про інноваційну діяльність" [12]. Він може бути представлений у вигляді інноваційних програм і проєктів; нових знань та інтелектуальних продуктів; виробничого обладнання та процесів; інфраструктури виробництва і підприємництва; організаційно-технічних рішень виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, що істотно поліпшують структуру і якість виробництва і (або) соціальної сфери; сировинні ресурси, засоби їх видобування і переробки; товарна продукція; механізми формування споживчого ринку і збуту товарної продукції.

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 [12].

При цьому інноваційний продукт як результат науково-дослідної або дослідно-конструкторської розробки одержують не від інноваційної діяльності. Так як вона охоплює лише процеси використання і комерціалізації результатів, тобто сам процес створення інноваційного продукту не вважається інноваційною діяльністю.

Фактично процес створення і науково-дослідні розробки вважаються звичайною діяльністю суб'єкта господарювання і всі витрати по створенню інноваційного продукту мо-

жуть відображатись у складі адміністративних витрат, витрат на дослідження і розробки або витрат майбутніх періодів. Це зумовлює неможливість визначення фактичної собівартості інноваційного продукту.

Організація здійснення інноваційного процесу тісно залежить від можливостей його бухгалтерського обліку в суб'єкта господарювання. Вважаємо, що інноваційний процес в діяльності суб'єкта господарювання можливий щонайменше чотирма способами:

- розробка і використання у власних цілях;
- розробка та використання у власних цілях та реалізація права використання інновацій;
- розробка на замовлення іншої компанії;
- розробка і впровадження з подальшим обслуговуванням у інших підприємствах.

Останні два способи можна представити як інноваційний аутсорсинг.

Відповідно до діючих стандартів обліку етап розробки інноваційного продукту буде відображатись в складі інвестиційної чи операційної діяльності. На нашу думку, це є неправильним, так як фактично не приділяється увага результату інноваційної діяльності – інноваційному продукту, а тому немає об'єктивної можливості реально оцінити економічну ефективність витрат на його створення та впровадження. Відображення інноваційної діяльності в складі інвестиційної не дозволяє провести аналітичної оцінки рівня наукомісткості інноваційного продукту, частки наукових досліджень у формі собівартості такого продукту. Крім того стає неможливим визначити ступінь впровадження інновацій в діяльності окремих підприємств, що в свою чергу зумовлює неможливість встановити рівень впровадження наукових розробок і інноваційних продуктів на галузевому і державному рівні.

Для відображення в обліку здійснення інноваційної діяльності важливим є визначення механізму її здійснення (господарські операції) та об'єктів обліку на кожному етапі.

Для обліку інноваційного процесу Колесов С.В., Дубинська О.С. [9] пропонують поділяти на 4 етапи:

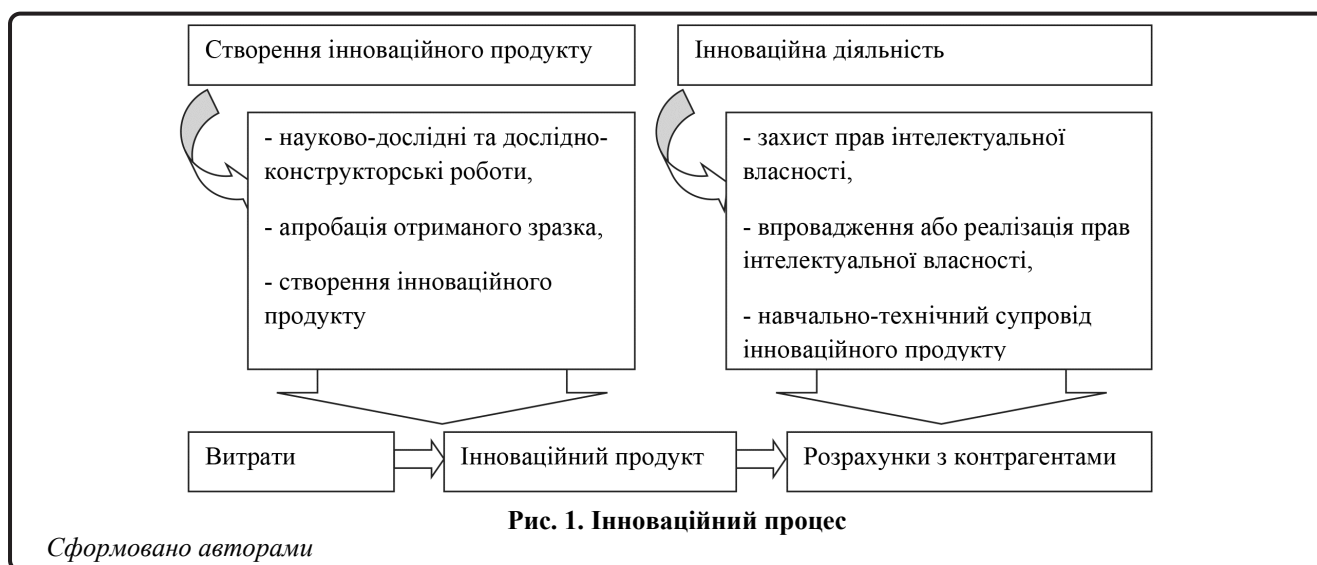
- 1) розроблення інновації;

- 2) апробація та перевірка отриманих зразків;
- 3) відтворення новацій;
- 4) впровадження розробок у виробництво.

Авілкіна М.А., Костюкова С.Н. [1] пропонують механізм створення інноваційного продукту, що встановлює порядок формування затрат в процесі його виробництва. Даний механізм включає дві стадії: наукові міроприємства та інноваційні міроприємства, що об'єднують по три етапи. Стадія наукових міроприємств включає етапи фундаментальних наукових досліджень, прикладних наукових досліджень та розробки. Інноваційні міроприємства включають правову охорону, трансфер технологій та впровадження.

Вважаємо, що інноваційний процес доціль-

но відображати за етапами, які включатимуть механізм від розробки інноваційного продукту до його впровадження в діяльності: науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, апробація отриманого зразка, створення інноваційного продукту, захист прав інтелектуальної власності, впровадження або реалізація прав інтелектуальної власності, навчально-технічний супровід інноваційного продукту. Керуючись визначенням Закону України "Про інноваційну діяльність" можна вважати, що інноваційний продукт створюється уже на третьому етапі. Решта етапів це проведення інноваційної діяльності (тобто використання і комерціалізація). Фактично всі етапи можна об'єднати у 2 стадії: створення інноваційного продукту і інноваційна діяльність (рис. 1).



Інноваційний процес повинен відображатись в бухгалтерському обліку, тому необхідним є встановлення об'єктів обліку здійснених операцій кожного етапу та відповідних рахунків діючого Плану рахунків (табл. 2). Це дозволить визначити фактичні витрати на створення та комерціалізацію інноваційного продукту як на окремому етапі так і в цілому.

Для обліку інновацій науковцями пропонується:

– впровадження аналітичних рахунків до рахунка 15 "Капітальні інвестиції" "Інвестиції в інновації" [7];

– доповнення назв існуючих рахунків 14 "Довгострокові фінансові інвестиції", 15 "Капітальні інвестиції", 35 "Поточні фінансові інвестиції" словами "... та інновації", а один із субрахунків у кожному рахунку назвати відповідно "Довгострокові фінансові інновації", "Капітальні інновації", "Поточні фінансові інновації" [3];

– змінити назву рахунку 941 "Інноваційні витрати" в розрізі груп інноваційних витрат: маркетингові дослідження, інноваційне проектування, інноваційне виробництво, комерціалізація продукту, інші витрати [9].

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ІННОВАЦІЙНОГО ПРОЦЕСУ В ПІДПРИЄМСТВІ-РОЗРОБНИКУ

Етапи інноваційного процесу	Об'єкти обліку	Рахунки для відображення етапів інноваційного процесу
Стадія створення інноваційного продукту		
науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи	витрати на дослідження	941, 39,
апробація отриманого зразка	витрати на проведення випробувань	39
створення інноваційного продукту	- витрати на серійне виробництво; - інноваційний продукт	941, 23 26
Стадія інноваційної діяльності		
захист прав інтелектуальної власності	витрати на оформлення охоронних документів (патентів, свідоцтв)	941, 12
впровадження або реалізація прав інтелектуальної власності	- витрати на впровадження; - інноваційний продукт або права на використання інтелектуальної власності	941 26 36, 37
навчально-технічний супровід інноваційного продукту	- витрати на обслуговування; - проведення підготовки і перепідготовки персоналу	37

Сформовано авторами

Вважаємо, що для відображення в обліку стадії створення інноваційного продукту доцільно використовувати окремі субрахунки (наприклад 156 "Науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи") або аналітичні рахунки (наприклад "Розробки і впровадження", "Організаційно-технічні поліпшення"). При цьому стане можливим фор-

мування фактичної собівартості створеного інноваційного продукту в межах звичайної діяльності суб'єкта господарювання. При цьому сама інноваційна діяльність (у межах визначення даного в Законі України "Про інноваційну діяльність") буде відображатись в складі інвестиційної та операційної діяльності.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Проведене дослідження дозволило виокремити дві стадії інноваційного процесу, етапи яких забезпечують організацію створення інноваційного продукту, його використання та комерціалізацію. При цьому було визначено об'єкти обліку кожного етапу та рахунки бухгалтерського обліку відображення господарських операцій за цими об'єктами в межах діючого плану рахунків, що дозволить визначати фактичну собівартість інноваційного продукту як на окремому етапі створення так і комерціалізації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Авилкина М.А., Костюкова С.Н. Формирование себестоимости инновационного продукта: новый методический аспект. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка. Ужгород, 2015. Вип. 1 (45). Т. 1. С. 231 – 237.
2. Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я., Даньків В.Й., Яцишин Н.З. Інновації: становлення, політика та сучасні стратегічні тенденції розвитку. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка. Ужгород, 2014. Вип. 1 (42). С. 112 – 119.
3. Дерій В.А., Камінська Т.Г. Облік і аналіз капітальних інвестицій для забезпечення розвитку процесу виробництва. Проблеми економіки. 2015. № 3. С. 258 – 265.

4. **Єгоричева С.Б.** Інноваційна діяльність комерційних банків: стратегічні аспекти: монографія. Полтава: ТОВ "АСМІ", 2010. 348 с.
5. **Захаркін О.О.** Вартісно-орієнтоване управління інноваційною діяльністю підприємств: методологічні засади, світовий та вітчизняний досвід: монографія. Суми: Сумський державний університет, 2015. 400 с.
6. **Зянько, В.В.,** Єпіфанова І.Ю., Зянько В.В. Інноваційна діяльність підприємств та її фінансове забезпечення в умовах трансформаційних змін економіки України: монографія. Вінниця: ВНТУ, 2015. 172 с.
7. **Ізмайлов Я.О.** Облік інвестицій в інновації за національними та міжнародними стандартами. Збірник наукових праць ЧДТУ. Черкаси, 2011. Вип. 28. Частина 1. С. 33 – 37.
8. **Кантасєва О. В.** Бухгалтерський облік та аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія: автореф. дис. доктора економ. наук: 08.00.09. Житомир, 2011. 40 с.
9. **Колесов С.В.,** Дубинська О.С. Напрями вдосконалення обліку інвестиційно-інноваційних процесів на машинобудівних підприємствах. Научний вестник ДГМА. Донецьк, 2013. № 1 (11Е). С. 217 – 224.
10. **Краус Н.М.,** Шевченко О.М. Інноваційна діяльність та венчурний капітал в системній модернізації національної економіки: Монографія. Полтава: "Дивосвіт", 2013. 183 с.
11. **Покропивний С.Ф.,** Колот В.М. Підприємництво: стратегія, організація, ефективність: навч. посібник. К.: КНЕУ, 1998. 352 с.
12. **Про інноваційну діяльність:** Закон України від 04.07.2002 р. № 40-IV. Дата оновлення: 05.12.2012. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/40-15> (дата звернення: 25.03.2018).
13. **Про інвестиційну діяльність:** Закон України від 18.09.1991 р. № 1560-XII. Дата оновлення: 18.12.2017. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1560-12> (дата звернення: 25.03.2018).
14. **Про спеціальний режим інноваційної діяльності технопарків:** Закон України від 16.07.1999 р. № 991-XVI. Дата оновлення: 05.12.2012. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/991-14> (дата звернення: 19.04.2018).
15. **Про пріоритетні напрями розвитку науки і техніки:** Закон України від 11.07.2001 р. № 2623-III. Дата оновлення: 16.01.2016. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2623-14> (дата звернення: 19.04.2018).
16. **Про пріоритетні напрями інноваційної діяльності в Україні:** Закон України від 08.09.2011 р. № 3715-VI. Дата оновлення: 05.12.2012. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3715-17> (дата звернення: 19.04.2018).
17. **Харів П. С.** Інноваційна діяльність підприємства та економічна оцінка інноваційних процесів. Тернопіль: "Економічна думка", 2003. 326 с.
18. **Чорна М.В.,** Глухова С.В. Оцінка ефективності інноваційної діяльності підприємств: монографія. Харків: ХДУХТ, 2012. 210 с.
19. **Шумпетер Й. А.** Теория экономического развития (Исследование предпринимательской прибыли, капитала и цикла конъюнктуры): Пер. с нем. / Йозеф Алоіз Шумпетер. М.: Прогресс, 1982. 453 с.

В работе исследованы определения понятий инновационная деятельность, инновации и обобщены виды инноваций по определенным экономической теорией типам. Это позволило выделить четыре способа организации осуществления инновационного процесса. Для отображения в системе бухгалтерского учета было предложено инновационный процесс разделить на две стадии: создание инновационного продукта и инновационная деятельность, включающие этапы от разработки инновационного продукта до его внедрения в деятельность.

Ключевые слова: инновации, инновационная деятельность, инновационный продукт, объекты учета инновационного процесса, научно-исследовательские работы, опытно-конструкторские работы, расходы.

Definitions of concepts of innovative activity, innovations were studied in the work and innovation kinds according to the types determined by economic theory were generalized. This allowed differentiating four organizing ways for implementing of the innovative process. It was proposed to divide the innovative process into two stages to represent it in the accounting system: creation of the innovative product and innovative activity, which included the stages from the development of the innovative product to its introduction into the activity.

Keywords: innovations, innovative activity, innovative product, accounting objects of innovative process, scientific-and-research works, research-and-development works, expenses.