

УДК 657.37

Садовська І.Б.

*кандидат економічних наук, професор,  
завідувач кафедри обліку і аудиту  
Луцького національного технічного університету*

## УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ ТА ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Визначені завдання управлінського обліку інноваційної діяльності. Обґрунтовано можливі варіанти відображення витрат на інноваційну діяльність в системі синтетичних рахунків. Запропоновано облік витрат інноваційної діяльності проводити на рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів». Визначено основні види інноваційної діяльності: виробництво нової продукції та надання послуг, технологічна, ринкова, агентських відносин, культурно-етична. Доведено доцільність формування і систематизації управлінської звітності за об'єктами інноваційної діяльності.

**Ключові слова:** інновації, інноваційна діяльність, управлінський облік, система рахунків, управлінська звітність.

### Садовская И.Б. УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ И УЧЕТНОЕ ОТРАЖЕНИЕ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ

Определены задачи управленческого учета инновационной деятельности. Обоснованы возможные варианты отражения расходов на инновационную деятельность в системе синтетических счетов. Предложено учет расходов инновационной деятельности проводить на счете 39 «Расходы будущих периодов». Определены основные виды инновационной деятельности: производство новой продукции и услуг, технологическая, рыночная, агентских отношений, культурно-этическая. Доказана целесообразность формирования и систематизации управленческой отчетности по объектам инновационной деятельности.

**Ключевые слова:** инновации, инновационная деятельность, управленческий учет, система счетов, управленческая отчетность.

### Sadovska I.B. MANAGEMENT REPORTING AND ACCOUNTING REFLECTION INNOVATION ACTIVITY

The identified objectives of management accounting innovation. Grounded options for displaying the costs of innovation activities in the system synthetic accounts. A cost accounting innovation spending account 39 «Deferred expenses». The main types of innovation: the production of new products and services, technological, market, agency, cultural and ethical. The expediency of forming and systematization of management reporting by categories of innovation.

**Keywords:** innovation, innovation, management accounting, system accounts. management reporting.

**Постановка проблеми.** В умовах швидкозмінних глобалізаційних процесів одним із шляхів реформування вітчизняної економіки є вибір інноваційного напрямку розвитку, що стимулює орієнтацію на всесторонній розвиток галузей економіки, пов'язаних з інноваційними змінами, виробництвом інноваційної продукції, наданням послуг, в основу яких покладено інноваційний компонент. Неординарність і специфіка інноваційного процесу, його новизна та відсутність на сьогодні наукових теорій, методології та практичного досвіду впровадження інноваційної діяльності, чутливість до змін внутрішньої організаційної системи і зовнішнього середовища вимагають постійного діагностичного моніторингу управлінських рішень. Виникає постійна потреба в отриманні достовірної економічної інформації про інноваційну діяльність підприємства.

Для ефективного використання інноваційних механізмів вітчизняним підприємствам потрібно забезпечити розкриття відповідної інформації для прийняття управлінських рішень. Це зумовлює необхідність побудови методики формування управлінської звітності та відповідної системи управлінського обліку інноваційної діяльності, адекватної потребам користувачів інформації, на основі використання існуючих вітчизняних напрацювань, зарубіжного досвіду з урахуванням розвитку національних особливостей ринкової економіки та культури національного бізнесу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Окреслена проблема знайшла досить широке висвітлення у наукових працях вітчизняних і зарубіжних вчених. Висвітленню питань економічної сутності інновацій присвятили свої роботи академіки В. Геєць, А. Чухно. Питання економічної теорії у контексті теорії інновацій та розвитку світової наукової думки

розглянуто у працях П. Друкера [4], Й. Шумпетера [14], Б. Санто, Ф. Ніксона, Х. Хауштайна; економічної природи інноваційних процесів та особливостей в умовах національної економіки – Л.Л. Антонюк, В.С. Савчука, О.О. Лапко. Крім того, інноваційний напрям розвитку вітчизняних підприємств та проблемні аспекти системи обліково-аналітичного забезпечення інноваційної діяльності відображені в наукових працях О.Д. Богашко [1], Б.І. Валусева [2], О.І. Грицай [3], О.В. Кантаєвої [6], Я.Д. Крупки [7], С.О. Левицької [8], І.В. Мельничук [9], Н.І. Соловйової [11], Н.А. Хрущ [12], К.С. Шапошнікова [13]. Проте вихід українських підприємств на світовий ринок інновацій потребує більш досконалого інформаційного забезпечення інноваційної діяльності, удосконалення облікового відображення, перегляду методики облікового виміру, формування управлінської звітності.

**Постановка завдання.** На основі приведених аргументів можна сформулювати завдання дослідження, яке полягає у визначенні завдань управлінського обліку інноваційної діяльності, відображення у системі рахунків інноваційних процесів, систематизації управлінської звітності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Методологія управлінського обліку інноваційної діяльності визначається новаціями з точки зору методик пізнання об'єктів та їх представлення користувачам. Традиційно, інновація – це нововведення в галузі техніки, технології, організації праці або управління, засноване на використанні досягнень науки і передового досвіду, тобто, кінцевий результат інноваційної діяльності. Відповідно до Закону України «Про інноваційну діяльність», інновації – це новотворені (застосовані) і (або) вдосконалені конкурентоздатні технології, продукція або послуги, а також

організаційно-технологічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, що істотно поліпшують структуру та якість виробництва і (або) соціальної сфери [5, с. 883]. Тобто, в Законі чітко прослідковується виокремлення двох складових інновацій: новостворені речі і вдосконалені. Крім того, інновації є матеріальні чи нематеріальні. Для відображення в обліку, оцінки та формування управлінської звітності це має велике значення, оскільки впливає на вибір методики ідентифікації, відображення, обґрунтування інструментів облікових оцінок та потреби і можливості капіталізації.

Інноваційна діяльність (від англ. innovation – нововведення) – це вид діяльності, пов'язаний із трансформацією наукових досліджень і розробок, інших науково-технологічних досягнень у новий чи з новими якостями конкурентоспроможний продукт, введений на ринок, у новий чи якісно видозмінений технологічний процес, що використовується у підприємницькій діяльності, чи новий підхід до соціальних послуг, екологічних заходів, культурно-етичного удосконалення особистості. Як правило, інноваційна діяльність спрямовується на комерціалізацію накопичених знань, технологій і обладнання, корпоративних (внутрішніх) і агентських (зовнішніх) відносин.

Відповідно, інноваційна діяльність стосується не лише виробництва інноваційного продукту, а претендує на більш широкий обсяг, який охоплює технологічні інновації (інноваційна діяльність, пов'язана із впровадженням нових технологій: виробництва, логістики, менеджменту, маркетингу, обліку, аналізу, контролю), ринкові інновації (інноваційна діяльність, пов'язана із засвоєнням нових ринків збуту існуючих або інноваційних продуктів, товарів, послуг), культурні інновації (інноваційна діяльність, спрямована на перепрограмування інноваційного мислення учасників бізнес-процесів, на розвиток інтелектуальної складової власного капіталу організації).

За визначенням К.С. Шапошнікова, інноваційна культура є провідним чинником розвитку інноваційних процесів національної економіки. Важливим, з погляду автора, є розвиток управління з орієнтацією на систему цінностей персоналу та формуванням спільних цінностей інноваційної культури. На перший план виходить чинник мотивації, який проявляється через дві системи – економічну і соціально-психологічну [13, с. 128].

З метою формування інформаційних масивів в управлінській звітності пропонується класифікувати інновації у розрізі облікових об'єктів:

- товарна – впровадження нового продукту, або якісних змін старого;
- технологічна – впровадження нових технологій, методів виробництва;
- ринкова – оновлення механізмів формування нового споживчого ринку або сектору ринку і збуту товарної продукції і послуг;
- логістична – освоєння нових методик формування переміщень і джерел постачання сировинних ресурсів;
- маркетингова – розробка нових методик просування продукції на ринку, нові способи моніторингу ринку;
- управлінська – реорганізація структури управління;
- інформаційна – реформування або трансформація обліково-аналітичної і контролюючої систем;
- соціальна – впровадження нових соціальних програм для працівників підприємства;

– екологічна – впровадження нових заходів для забезпечення охорони довкілля;

– культурно-етична – формування у працівників підприємства нового мислення стосовно життєво-орієнтованих цінностей.

Приведена класифікація доводить, що неможливо застосовувати єдиний вартісний вимірник для оцінки інноваційної діяльності у її повному відображенні. Наприклад, культурно-етичні інновації можуть вимірюватися з точки зору узагальненої оцінки змін на покращення психологічного клімату в колективах при виконанні певних завдань, при прийнятті рішень менеджерами тощо. Відповідно, наявність таких інновацій показує ефект і посилює досягнення ефективності. Ефект не має вартісного виміру, але характеризує позитивні зміни. Ефективність має вартісний вимір і також характеризує зміни, але розраховані за визначеною і прийнятою для певної цілі методикою.

О.Л. Богашко розглядає два основні види інновацій: внутрішньофірмові і радикальні [1, с. 13]. Внутрішньофірмові визначаються як необхідний рівень новизни, досягнутий порівняно з продукцією, яка раніше випускалася підприємством. Аналогічно це визначення можна застосувати до інноваційних послуг, технологій, ринків тощо. Радикальними вважають інновації, які засвідчують абсолютний новий продукт, послугу, технологію, ринок, систему агентських відносин, механізми управління, принципи ведення обліку, аналізу і контролю, культурно-етичні норми.

Для розробки методології управлінського обліку і формування звітності інноваційної діяльності, потрібно враховувати теорію інноваційних хвиль, започатковану у 40-і роки ХХ ст. австрійським економістом Й.А. Шумпетером [10]. У своїй теорії він доводив, що інноваційні хвилі, відлік яких ведеться з промислової революції ХVІІІ ст. в Англії, мають тривалість появи і зникнення 50-60 років. Кожна нова хвиля приносить із собою початок чергової «економічної епохи», що характеризується різким зростанням інвестицій, а потім знову йде новий спад. Кожна нова хвиля в цілому приносить економічне зростання для країни. Інноваційні хвилі з часом стають дедалі коротшими. Це свідчить про потребу швидше реагувати на зміни. Виграє той, хто зорієнтується в нових умовах, адаптувавши головний інструмент управління організаціями – обліково-аналітичну і контролюючу системи.

Завдання управлінського обліку інноваційної діяльності полягають у інформаційному забезпеченні процесу прийняття рішень щодо управління інноваційними процесами на підприємстві. Деталізовано завдання можна представити наступним чином:

- ідентифікація об'єктів інноваційної діяльності (за видами, які були наведені вище, і в розрізі видів за індивідуальними одиницями чи подібними групами);
- обліковий вимір об'єктів інноваційної діяльності;
- надання оперативної інформації для управління процесами розробки, впровадження і реалізації інновацій;
- синтетичний облік процесів інноваційної діяльності в системі рахунків і бухгалтерських проведення;
- аналітичне відображення господарських операцій, пов'язаних з інноваційною діяльністю, їх деталізоване групування за визначеними обліковою політикою класифікаційними ознаками;
- формування управлінської, бухгалтерської і статистичної звітності для контролю за процесами створення, впровадження і реалізації продуктів інноваційної діяльності.

Значна різноманітність і змістовне наповнення процесів інноваційної діяльності ставлять перед об'єктом наукою цілий ряд складних питань, які стосуються усіх елементів методології. Обсяг статті не дозволяє розглянути кожен з них. Проте в цілому можна окреслити найбільш вагомні проблемні питання і шляхи їх вирішення.

Важливим показником, що дає змогу представити в управлінських звітах та визначити загальний обсяг і структуру цього виду діяльності, є витрати на впровадження інновацій безпосередньо на підприємстві.

Для вирішення проблеми обліку інноваційних витрат пропонуємо застосовувати синтетичний рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів», субрахунок «Інноваційні витрати». Для забезпечення інформацією про ідентифікованих об'єктах та проведення економічного аналізу за змінами в динаміці, за складом і структурою витрат – доцільно відкривати аналітичні рахунки з назвою у відповідності до класифікаційних груп. Можна скористатися узагальненим варіантом, згрупованим в окремі додаткові групи:

39Х.1 – витрати на інноваційну діяльність, пов'язану з продукцією;

39Х.2 – витрати на інноваційну діяльність, пов'язану з технологіями;

39Х.3 – витрати на інноваційну діяльність, пов'язану з ринками;

39Х.4 – витрати на інноваційну діяльність, пов'язану з управлінням і організацією підприємства;

39Х.5 – витрати на інноваційну діяльність, пов'язану із вдосконаленням інформаційно-аналітичних і контролюючих систем;

39Х.6 – витрати на інноваційну діяльність, пов'язану з культурно-етичними нормами.

На нашу думку, даний метод є зручним, тому що у процесі здійснення інноваційної діяльності підприємство наперед не знає, яким буде результат. Тому можливі три варіанти розв'язання ситуації: 1) результат є позитивним, тобто продукція чи послуга визнана ринком як інноваційна (при цьому доцільно списувати витрати на рахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки», на якому передбачено вести облік витрат, пов'язаних з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство, якщо такі дослідження та розробки відповідають Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»); 2) результат є негативним, незалежно від причин і винуватців (при цьому доцільно списувати витрати на рахунок 947 «Нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей», і, відповідно, визнавати їх втратами чи прорахунками); 3) результат не може бути відомим у звітному періоді (сума витрат залишається на балансі на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» на відповідному субрахунку).

Запропоновані субрахунки забезпечать можливість поступового накопичення інформації про витрати інноваційної діяльності, понесені на етапах виробництва та реалізації інновації, а також їх поступове списання залежно від отримання чи не отримання результату.

Управлінську звітність доцільно формувати за об'єктами інноваційної діяльності, зокрема: «Управлінський звіт по виконанню інноваційних програм і проектів»; «Управлінський звіт з впровадження нових знань та інтелектуальних продуктів»; «Управлінський звіт з впровадження нового виробничого обладнання та процесів»; «Управлінський звіт з впровадження нової інфраструктури виробництва і підприємництва»; «Управлінський звіт з впровадження нових організа-

ційних і управлінських систем, що істотно поліпшують структуру і якість виробничої, соціальної, екологічної та культурно-етичної сфери»; «Управлінський звіт з впровадження нових механізмів формування споживчого ринку і збуту товарної продукції і послуг».

У комплексі управлінські звіти створюють банк даних для постійного використання у процесі прийняття рішень щодо інноваційної діяльності. Для його ефективного функціонування доцільно розробити стандарти (правила) формування управлінських звітів у їх загальному вигляді. Такий підхід дасть можливість накопичувати інформацію за певні періоди з метою проведення аналітичних процедур, діагностики результатів, визначення ефективності інновацій, прогнозування майбутніх інноваційних витрат. Банк даних повинен містити довідники, класифіковані за видами наявної на конкретному підприємстві інноваційної діяльності. Це значно полегшить і зробить цілеспрямованою роботу з планування, бюджетування, обліку, аналізу і контролю за провадженням інноваційної діяльності.

Управлінські звіти, по суті, відіграють роль діагностичних інструментів для моніторингу проходження процесу інноваційної діяльності. При цьому рекомендуємо умовний поділ управлінських звітів на чотири частини, кожна з яких є уособленням специфічної інформації для прийняття рішень. Усі частини є взаємопов'язаними і застосовуються в комплексній послідовності, зокрема: 1) базові управлінські звіти; 2) управлінські звіти для оцінки виконання продуктивності; 3) управлінські звіти по наукомісткості інновацій та використанню нових знань; 4) управлінські звіти по розподілу ресурсів. Базові управлінські звіти містять стандартний набір показників, які свідчать про виконання бюджетів по інноваційній діяльності. Якщо відхилення по відповідних показниках у нормі, то такі звіти не впливають на зміну рішень і відповідної системи управління. У разі встановлення відхилень, що не відповідають нормативам, проводяться аналітичні і контрольні процедури, які дадуть можливість визначити величину відхилень, вплив факторів на їх формування, що призведе до виявлення причин і винуватців. Ці ж самі методи і аналітичні і контрольні процедури дозволять розробити кілька варіантів ефективних рішень стосовно усунення негативної ситуації.

Управлінські звіти для оцінки виконання продуктивності інноваційної діяльності мають спрямування на продуктивність розумової, тобто інтелектуальної праці. Даний показник не піддається прямому виміру, як то продуктивність фізичної праці чи продуктивність фізичного капіталу. Інтелектуальна праця не вимірюється ані часом, ані кількістю виробленої продукції. Це якісно новий вид діяльності, який прямо залежний від результату, який такою працею продукується. Узагальнений управлінський звіт з продуктивності містить показники сукупної продуктивності факторів виробництва інноваційного продукту. При цьому четвертим фактором виробництва вважається інформаційний ресурс.

Якість інноваційної діяльності визначають два види ресурсів: інноваційний капітал та інтелектуальна праця. Причому перший є обмеженим ресурсом, другий – необмеженим ні часом, ні фізичними параметрами. Основою інтелектуальної праці є знання. Приріст знань примножує попередні знання. Такий процес є безмежним. Проблеми облікового відображення, оцінки і представлення в управлінській звітності інтелектуальних ресурсів є невирішеними на теперішній момент часу на рівні науки і методології

управлінського обліку. Підприємства, які володіють на достатньому рівні інтелектуальними ресурсами, мають високий інноваційний потенціал, а відповідно, конкурентоспроможні на ринку і стійкі до стрімких змін глобалізаційної економіки.

**Висновки з проведеного дослідження.** Інноваційна діяльність є специфічним об'єктом управлінського обліку і потребує особливого дослідження на кожному конкретному підприємстві. У публікації узагальнено проблеми і сформульовані завдання управлінського обліку інноваційної діяльності. Передбачені можливі варіанти відображення витрат на інноваційну діяльність у системі рахунків. Найбільш прийнятним для обліку витрат є рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів». Запропоновані субрахунки до вказаного рахунку забезпечать можливість поступового накопичення інформації про витрати інноваційної діяльності, понесені на етапах виробництва та реалізації інновації, а також їх поступове списання залежно від отримання чи не отримання результату.

Різноманітність інноваційної діяльності не дозволяє сформувати стандартизовані правила відображення в обліку господарських операцій та уніфіковані форми управлінських звітів. Управлінську звітність доцільно формувати за об'єктами інноваційної діяльності. Запропоновані варіанти управлінських звітів не можуть претендувати на досконалість хоча б з такої точки зору, що неможливо передбачити повністю потребу в інформації для прийняття рішень. Також є дискусійним питання стосовно деталізації інформації в управлінських звітах, їх інтерпретації та змістовного наповнення, що окреслює спрямованість майбутніх досліджень з даної проблематики.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Богашко О.Л. Економічний зміст поняття «інновація» у науці, техніці, технологіях та організаціях / О.Л. Богашко / Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. – Випуск 3. – Херсон : ХДУ, 2013. – С. 11-15.
2. Валуєв Б.І. Деякі питання обліку інноваційних витрат і джерел їх покриття: концептуальний аспект // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 12. – С. 28-35.
3. Грицай О.І. Застосування методів управління витратами в інноваційній діяльності підприємства / О.І. Грицай // Вісник НУ «Львівська політехніка»: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. – № 720. – С. 9-16.
4. Друкер П.Ф. Як забезпечити успіх у бізнесі: новаторство і підприємництво / П.Ф. Друкер: Пер. с англ. – К. : Україна, 1994. – 83 с.
5. Закон України «Про інноваційну діяльність» № 40 від 04.07.2002 // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 36. – С. 882-892.
6. Кантаєва О.В. Бухгалтерський облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія : [монографія] / О.В. Кантаєва. – Житомир : ФОП Кузьмін Дн. Л., 2010. – 424 с.
7. Крупка Я. Д. Варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві // Бухгалтерський облік і аудит – 2008. – № 5. – С. 11-18.
8. Левицька О.О. Особливості методології обліку інноваційної діяльності // Вісник КНЕУ ім. Вадима Гетьмана. – 2007. – № 21. – С. 111-114.
9. Мельничук І.В. Облік і аналіз інновацій у сфері випуску та збуту продукції текстильної промисловості [Текст] : автореферат дис. ... к.е.н. : 08.00.09 / Мельничук І.В. ; Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль, 2011. – 21 с.
10. Садовська І.Б., Жураковська І.В. Облік інтелектуальних активів сільськогосподарських підприємств: теорія і практика : монографія. – Луцьк, Надстир'я, 2009. – 295 с.
11. Соловійова Н.І., Шимченко Н.О. Особливості прогностичної оцінки інвестиційних ризиків в аграрному секторі / Н.І. Соловійова, Н.О. Шимченко / Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. – Випуск 3. – Херсон : ХДУ, 2013. – С. 101-104.
12. Хрущ Н.А. Конкурентні стратегії: процеси створення та реалізації : монографія / Н.А. Хрущ, М.В. Желіховська ; за ред. Н.А. Хрущ. – К. : Освіта України. – 2010. – 315 с.
13. Шапошніков К.С. Інноваційна культура як провідний чинник розвитку інноваційних процесів у національній економіці / К.С. Шапошніков / Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. – Випуск 3. – Херсон : ХДУ, 2013. – С. 126-129.
14. Шумпетер Й.А. Теория экономического развития. – М. : Прогресс, 1982. – 401 с.