

## Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційною стратегією підприємства

Мельничук І.В.

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку у виробничій сфері  
Тернопільського національного економічного університету

У статті досліджено теоретичні та методологічні аспекти обліку створення спеціальних резервів інноваційного розвитку та використання цих коштів на проведення інвестиційно-інноваційних проектів та програм. Мета статті – провести аналіз чинної методики та організації обліку розподілу прибутку для створення спеціального резерву інноваційного розвитку та запропонувати комплекс заходів щодо її покращення. Визначено проблеми та основні засади формування в обліку інформації про альтернативні джерела фінансування інновацій, удосконалено облік розподілу прибутку для реінвестування та створення резерву інноваційного розвитку. Вдосконалено методику капіталізації чистого прибутку та створення резерву інноваційного розвитку. Запропонована методика дасть змогу формувати додаткові джерела фінансування інноваційних витрат у процесі здійснення інноваційної діяльності підприємства.

**Ключові слова:** облік інновацій, порядок розподілу чистого прибутку, реінвестиція, спеціальний резерв інноваційного розвитку, джерела фінансування інновацій, інноваційні витрати, інноваційна діяльність.

Мельничук И.В. УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ИННОВАЦИОННОЙ СТРАТЕГИЕЙ ПРЕДПРИЯТИЯ

В статье исследованы теоретические и методологические аспекты учета создания специальных резервов инновационного развития и использования этих средств на проведение инвестиционно-инновационных проектов и программ. Цель статьи – провести анализ действующей методики и организации учета распределения прибыли для создания специального резерва инновационного развития и предложить комплекс мер по ее улучшению. Определены проблемы и основные принципы формирования в учете информации об альтернативных источниках финансирования инноваций, усовершенствована методика учета распределения прибыли для реинвестирования и создания резерва инновационного развития. Усовершенствована методика капитализации чистой прибыли и создания резерва инновационного развития. Предложенная методика позволит формировать дополнительные источники финансирования инновационных расходов в процессе осуществления инновационной деятельности предприятия.

**Ключевые слова:** учет инноваций, порядок распределения чистой прибыли, реинвестиция, специальный резерв инновационного развития, источники финансирования инноваций, инновационные расходы, инновационная деятельность.

Melnychuk I.V. ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT FOR MANAGEMENT OF THE INNOVATION STRATEGY IN THE ENTERPRISE

In the article it has been investigated the theoretical and methodological aspects of accounting by creating special reserves of innovative development and use of these funds for investment and innovation projects and programs. The purpose of article writing is to analyze the existing methods of accounting of distribution profits for create a special reserve of innovation; to propose a set of measures to improve it. The problems and basic principles of formation of accounting information on alternative sources of financing innovation are determined. It has been improved accounting of distribution profit for the purpose of reinvesting and creating a reserves of innovative development. It has been developed the methods of capitalization of net income and creating special reserves of innovative development. Implementation of the proposed will allow generate additional sources of innovative financing costs in the process of innovation enterprise.

**Keywords:** account innovation, distribution of net profit reinvestment, special reserves of innovative development, funding innovation, innovation expenditure, innovation.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** У сучасних умовах господарювання актуальним є пошук альтернативних джерел фінансування інноваційної діяльності на підприємстві. Основним джерелом покриття інноваційних витрат на здійснення інноваційних

проектів та програм є витрати капітального характеру, або ж витрати операційної діяльності. Разом із тим сучасна економічна теорія основним джерелом розширення виробництва визначає прибуток підприємства, а саме розглядає реінвестицію як перетворення частини

нерозподіленого прибутку в основний капітал. Аналіз наявних методик обліку створення спеціальних резервів із розширення виробництва, інноваційного, технічного розвитку для раціоналізації виробничого процесу й збуту продукції на базі чинного законодавства і нормативно-правових актів вимагає нових досліджень та шляхів удосконалення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам організації та методології обліку джерел фінансування інноваційних процесів на підприємстві присвячені праці В.І. Бачинського, О.О. Ільченка, О.В. Кантаєвої, М.Д. Корінька, Я.Д. Крупки, О.В. Мінакова та ін.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Невирішеними залишаються питання щодо методики обліку альтернативних шляхів фінансування інновацій, зокрема в частині обліку створення та використання спеціальних резервів інноваційного розвитку для ефективного управління інноваційною діяльністю на підприємствах.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є дослідження теоретичних підходів і на цій основі розроблення науково-практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики й організації обліку спеціального резерву інноваційного розвитку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Розвиток інноваційно-інвестиційної діяльності господарюючих підприємств зумовлює необхідність використання різноманітних форм її підтримки та стимулювання, у тому числі в межах бюджетно-податкової політики. Зазначимо, що розвинені країни мають набагато більшу кількість форм стимулювання інноваційних проектів порівняно з країнами, що розвиваються. Складність управління інноваційно-інвестиційними процесами полягає у тому, що активація інноваційної діяльності потребує в системі стандартизованого обліку нагромаджувати та використовувати додаткову інформацію про нетрадиційні об'єкти (інновації, резерви нагромадження та оновлення виробничих технологій, нових ресурсів, процесів) із можливістю управляти інноваційною стратегією та приймати відповідні управлінські рішення. Підвищуються вимоги й до інформаційних ресурсів у частині традиційних об'єктів обліку (об'єкти готової продукції, виробничо-технологічні процеси, фінансово-інвестиційні ресурси, витрати, доходи, прибуток), які характеризують індивідуальні якості підприємства, його економічний потенціал та можливості інноваційного розвитку.

У процесі управління інноваційною стратегією підприємства дуже важливими є способи фінансування та місце реалізації інновацій, тому на даному етапі необхідно визначити об'єкти обліку інноваційної сфери. Відповідно до Закону України «Про інноваційну діяльність» (ст. 4), до них належать:

- інноваційні програми і проекти; нові знання та інтелектуальні продукти;
- виробниче обладнання та процеси; інфраструктура виробництва та підприємництва;
- організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, що істотно поліпшують структуру й якість виробництва (або) соціальної сфери;
- сировинні ресурси, засоби їх видобування і переробки; товарна продукція;
- механізми формування споживчого ринку і збуту товарної продукції [1].

Я.Д. Крупка для покращення методології обліку інновацій усі вищезазначені об'єкти систематизував за трьома групами: 1) інновації, які мають матеріальний зміст (машини, обладнання, експериментальні зразки продукції); 2) інноваційний продукт у нематеріальній формі (нові технології, проекти і конструкторські рішення з нових видів продукції, програмні матеріали); 3) інновації у формі інтелектуальної власності (права на об'єкти промислової власності, авторські та інші права) [2].

Отже, об'єкти інноваційної сфери можна розділити на інноваційні процеси капітального характеру, до яких слід відносити впровадження нових технологій, технічне переозброєння, переоснащення устаткування тощо, та інноваційні програми та проекти, які пов'язані з операційною діяльністю, а саме створення та випробування дослідних зразків продукції, винахідництво та раціоналізація, вдосконалення виробничої інфраструктури та ін.

Зазначимо, що вибір інновацій як об'єкта обліку значною мірою залежить від джерела його фінансування, з одного боку, а також складу виконавців щодо виготовлення інноваційного продукту на підприємстві – з іншого. Від того, яким способом отримано й впроваджено у виробництво інновації, залежить не тільки методологія обліку а й методика оцінки даного інноваційного проекту.

За часів командно-адміністративної економіки витрати на проведення інноваційних заходів акумулювалися на відокремленому амортизаційному фонді, який збільшувався пропорційно до зношеності обладнання та водночас на ту ж суму зменшувався роз-

мір статутного капіталу. Така методика діяла до 2000 р. З уведенням національних стандартів обліку такий механізм формування інноваційно-інвестиційних ресурсів було відмінено. Відповідно до положень бухгалтерського обліку, амортизація є окремим елементом витрат операційної діяльності й показує, яку частину первинної вартості необоротних активів віднесено до виробничих витрат (собівартості) у звітному періоді.

Крім того, Законом України «Про інвестиційну діяльність» визначено, що інвестиційна діяльність може здійснюватися за рахунок власних фінансових ресурсів інвестора (прибуток, амортизаційні відрахування, відшкодування збитків від аварій, стихійного лиха, грошові нагромадження і заощадження громадян, юридичних осіб тощо), позичкових фінансових коштів інвестора, безоплатних та благодійних внесків та ін. [3].

Отже, даним нормативним документом визначено, що амортизаційні відрахування є одним із джерел покриття інноваційних витрат, що суперечить принципам національних П(С)БО України, якими не передбачено пряме списання сум амортизаційного накопичення на інноваційні або інші господарські цілі. Ці відрахування можна обліковувати на окремому позабалансовому рахунку «Амортизаційні відрахування», на якому слід відображати всі суми амортизації, які буде використовувати підприємство в інноваційно-інвестиційних цілях.

Альтернативним варіантом інноваційного розвитку підприємства, який забезпечить безперервне оновлення та вдосконалення продукції, є резервування коштів на спеціальних рахунках для подальшого використання на інноваційні заходи. Рівень розвитку підприємства підлягатиме чіткому плануванню інноваційної політики на підприємстві і не буде порушувати його стабільності. Тобто,

$$Y = f(X_1, X_2, X_3 \dots X_n), \quad (1)$$

де  $Y$  – рівень інноваційного впровадження;  
 $f$  – функція;

$x$  – суми надходження в резервний фонд інноваційного розвитку в різних звітних періодах [4].

Створення резервів інноваційного розвитку підприємства дасть можливість акумулювати оборотні кошти підприємства для рівномірного їх споживання в процесі проведення оновлення виробництва (рис. 1).

Одним із джерел накопичення резервних сум на проведення інноваційних заходів є поточні витрати підприємства. Це означає, що всі інноваційні виплати відображаються на рахунках витрат операційної діяльності шляхом поступового накопичення спеціально створеного резерву відповідного призначення. Погашення інноваційних витрат проводиться шляхом списання резервних сум, щодо яких раніше здійснювалося попереднє резервування коштів зі створенням відповідного забезпечення (цільових резервів) для фінансування інноваційних проектів та програм.

Удалою спробою моделювання інноваційних процесів є створена Я.Д. Крупкою [2] модель обліку інновацій на підприємстві, яка включає 28 варіантів. Ці комбінації ґрунтовно описані в питанні оцінки інновацій.

Стосовно інвестиційних проектів, які пов'язані з операційною діяльністю, то у цьому разі спосіб відображення інновацій в обліку залежить від чинника  $O$ . Це означає, що всі інноваційні процеси відображаються на рахунках операційної діяльності або на спеціально створених резервах відповідного призначення. З огляду на період погашення інноваційних витрат, можливі такі варіанти їх списання:

- 1) списання на поточні витрати в повній сумі в міру виникнення інноваційних видатків;
- 2) попереднє резервування коштів створенням відповідного забезпечення (цільових

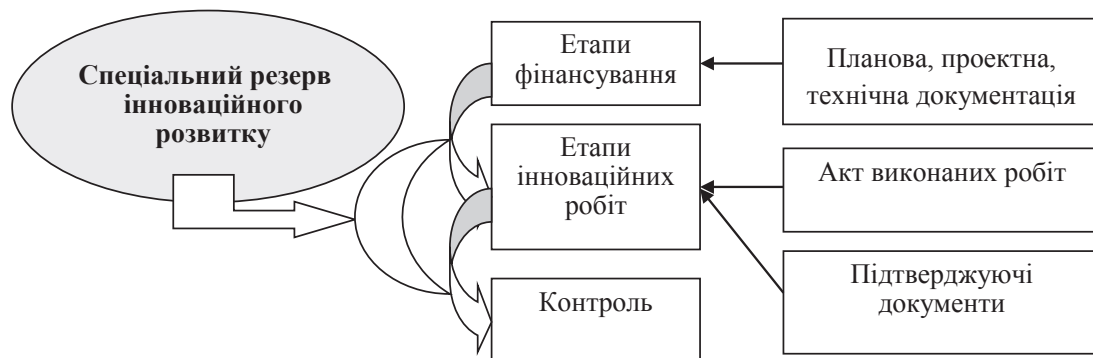


Рис. 1. Порядок фінансування інновацій операційного характеру за рахунок спеціального резерву

резервів) для подальшого фінансування інноваційних програм;

3) віднесення інноваційних видатків до витрат майбутніх періодів.

Насправді облік інновацій, пов'язаних з операційною діяльністю, залежить не тільки від їх фінансового забезпечення та джерел погашення, але й від змісту нововведень і складу виконавців із виготовлення інноваційного продукту. Виконавцями інновацій можуть бути:

1) окремих працівник, бригада, дільниця, цех, ураховуючи специфіку підприємства;

2) спеціальний структурний підрозділ підприємства, який займається науковими та експериментальними розробками;

3) стороння юридична особа на договірних умовах (інноваційний центр, технопарк, науково-дослідний центр, інститут).

Розглянемо варіанти обліку спеціального резерву інноваційного розвитку (рис. 2).

Із рис. 2 видно, що іншим альтернативним варіантом є капіталізація прибутку, тобто реінвестування зі створенням спеціального резерву інноваційного розвитку. Такий варіант покриття інноваційних витрат вимагає прибуткової виробничо-господарської діяльності підприємства, оскільки без нерозподіленого прибутку неможливе формування та накопичення резервних сум на такі цілі.

Вивчаючи сутність нерозподіленого прибутку, необхідно відзначити диференціацію думок авторів. Якщо на перший погляд сутність нерозподіленого прибутку можна зрозуміти

з назви даної категорії, то насправді все не так просто. В ході аналізу літературних джерел, які відображають суть нерозподіленого прибутку, встановлено, що під ним розуміють:

- чистий прибуток [5-7];
- суму прибутку, що не виплачена як дивіденди [5-10];
- суму прибутку, що використовується для цілях реінвестування [5; 6; 8; 10; 11];
- прибуток, що не надійшов до резервного капіталу [6; 7];
- різницю між загальним доходом і утриманнями [12];
- кінцевий фінансовий результат, що характеризує накопичення капіталу [13].

Отже, одним із критеріїв визначення нерозподіленого прибутку є сума прибутку, що не виплачена як дивіденди. Тобто нерозподілений прибуток – це частина прибутку, що залишається на підприємстві після виплати дивідендів засновникам. Аналогічно виділяється ознака нерозподіленого прибутку, що виражається в сумі прибутку, що не надійшов до резервного капіталу. Отже, це частина прибутку після поповнення резервного фонду.

Думка інших авторів схиляється до того, що нерозподілений прибуток – це та частина прибутку, що використовується для реінвестування після здійснення вищенаведених вирахувань із прибутку. Тобто та частина, що залишається на підприємстві для здійснення відтворення основної діяльності підприємства, тобто подовження життєвого циклу

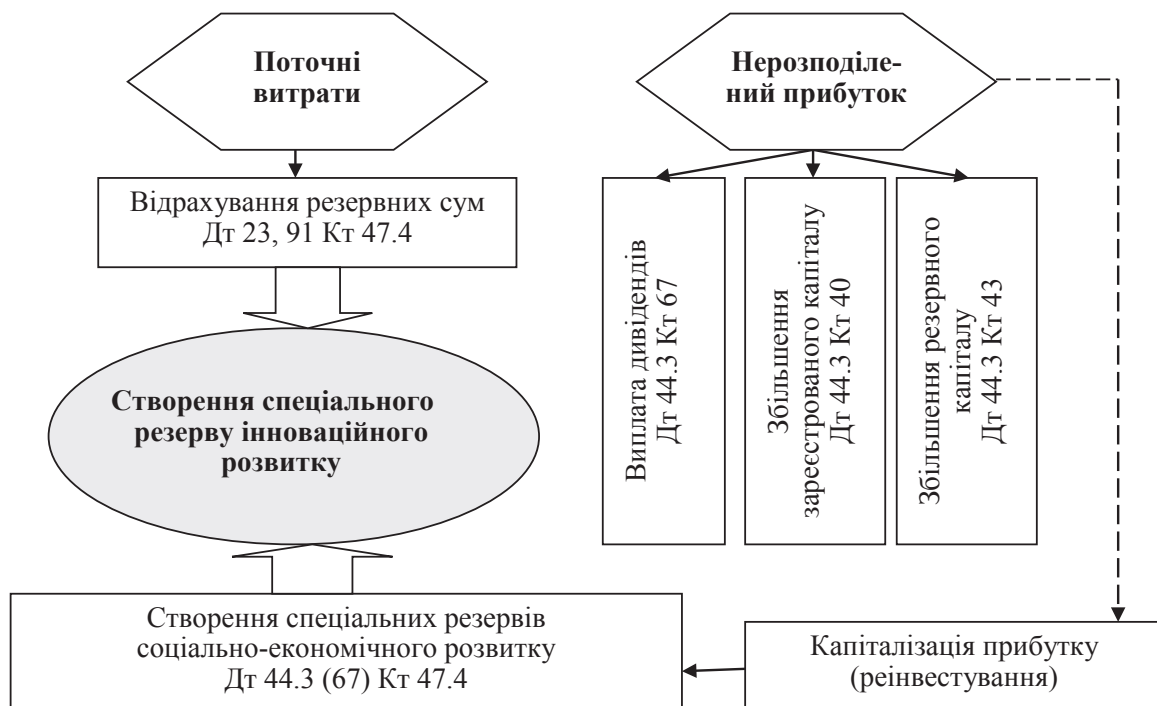


Рис. 2. Механізм створення спеціального резерву інноваційного розвитку

товарів (продукції), створення умов більш ефективного функціонування підприємства в сучасних конкурентних умовах.

Узагальнюючи, нерозподілений прибуток можна вважати як частину чистого прибутку підприємства, що залишається на підприємстві після здійснення розподілу іншої частини на виплату дивідендів, поповнення резервного капіталу та інші необхідні цілі. До інших необхідних цілей можуть належати відрахування до фондів соціально-економічного розвитку підприємницької діяльності, погашення збитків минулих років та ін. Таке визначення нерозподіленого прибутку відповідає його економічному змісту та визначеним функціям прибутку, однак вимагає облікового обґрунтування шляхом удосконалення методики розподілу прибутку для реінвестування.

Вважаємо, що в умовах жорсткої конкуренції все ж доцільно частину прибутку резервувати для інноваційних цілей. Окрім того, даний методичний підхід до обліку використання прибутку підприємства як додаткового джерела фінансування інноваційного розвитку відповідає його економічній суті, адже реінвестування – це розподіл прибутку звітного періоду після сплати податків, який повертається в основний капітал підприємства з оборотних коштів у більш ефективні активи (нові технології, новітнє устаткування виробничого характеру тощо), а не виплачується його власникам у вигляді дивідендів. Відправною

точкою цих економічних перетворень вважається збільшення основного капіталу за рахунок освоєння нерозподіленого прибутку на інноваційний розвиток підприємства.

Разом з тим Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку № 291 методика прямого використання нерозподіленого прибутку за напрямом реінвестування не передбачена.

Проблема полягає у тому, що, згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», у статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» відображається або сума прибутку, яка може бути спрямована на виплату дивідендів, на збільшення статутного капіталу або ж на збільшення резервного капіталу, або сума непокритого збитку [14].

Таким чином, чинна методика обліку розподілу прибутку повністю виключає можливість капіталізації прибутку для реінвестування (рис. 3).

Інновації та діяльність, пов'язана з ними, є багатоетапною та не має чітких меж щодо її виокремлення, оскільки на початкових етапах взаємодіє з фінансовою (на етапі залучення позикового капіталу в процес здійснення інновацій) та інвестиційною діяльністю (етап вилучення та реалізації інвестицій), у міру впровадження – з іншою операційною (в процесі прикладних досліджень та технічних розробок) та операційною діяльністю (в процесі виготовлення інноваційної продукції). Крім

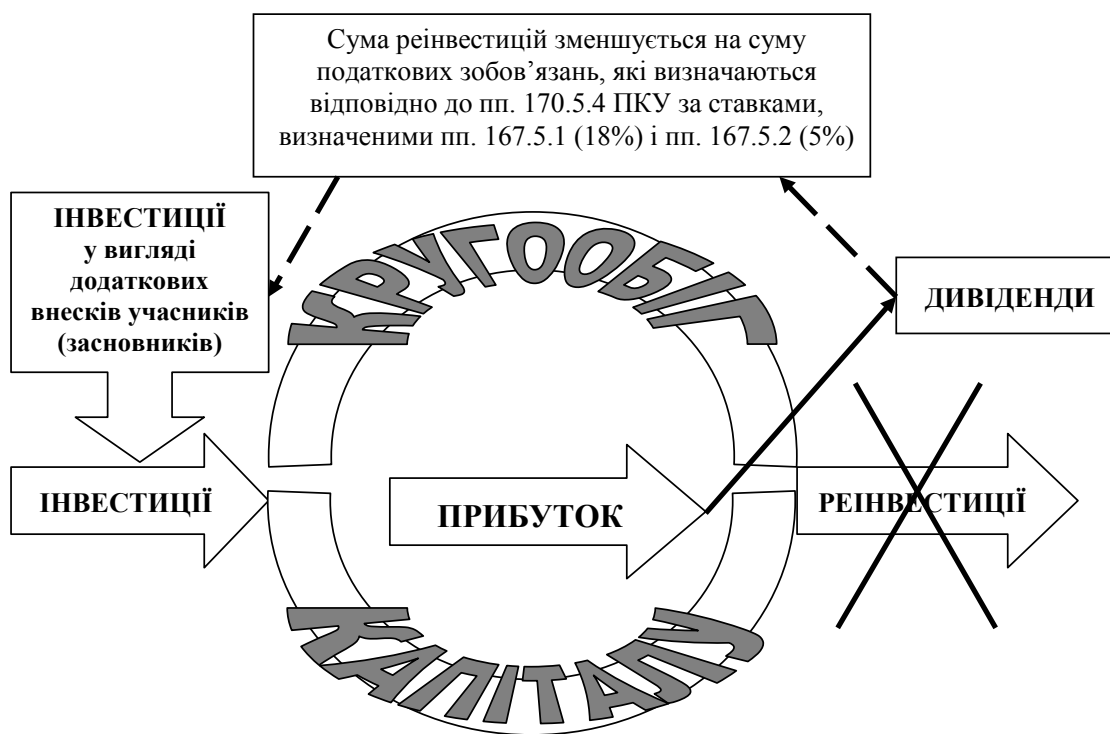


Рис. 3. Порядок освоєння прибутку в основний капітал підприємства

того, інколи ці етапи скорочуються, змінюється їх послідовність, об'єкти та джерела фінансування, тоді змінюється структура інноваційного процесу.

У процесі операційної діяльності залучаються нові ресурси, виготовляється конкурентоспроможна продукція інноваційного характеру, вдосконалюється процес управління та збуту задля ефективної роботи суб'єкта інноваційного процесу. На кінцевому етапі інновації потребують оновлення у зв'язку з моральним та технічним зносом, і тоді необхідно повторити пошук найновішого, щоб забезпечити підприємству зростання. Ці дії мають циклічний характер, який відображає процес відтворення. Недооцінювання цього моменту може призвести до того, що підприємство буде витіснене з ринків збуту і не дасть змоги досягнути основної мети – забезпечення прибутку.

Іншим проблемним питанням є те, що не завжди балансовий прибуток відповідає необхідному рівню оборотних коштів, які можна використати для інноваційного розвитку підприємства. Так, під час вкладенні інвестицій у капітал інших підприємств, які обліковують за методом участі в капіталі згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», інвестор має право на отримання подвійної вигоди у разі оголошення прибутку інвестованого підприємства. Разом із тим збільшення доходів від участі в капіталі збільшує результат від фінансових операцій, однак не у вигляді отримання грошових коштів, а за рахунок збільшення балансової вартості довгострокових фінансових інвестицій. По суті, це означає, що економічна вигода від такого інвестування полягає у збільшенні валюти балансу і зміцненні інвестиційної привабливості підприємства за такими показниками, як сума необоротних активів та сума нерозподіленого прибутку у власному капіталі, однак збільшення оборотних грошових коштів не відбувається. Крім того, якщо інвестоване підприємство визначило сплатити дивіденди, то підприємство-інвестор у межах своєї частки в дивідендах зменшує балансову вартість довгострокових фінансових інвестицій.

Ураховуючи те, що основною метою отримання прибутку є створення додаткової вартості, яка повинна хоча б частково спрямовуватися на розвиток підприємства і, зокрема, на проведення інноваційних заходів, рекомендується вдосконалити цей обліковий момент.

Порядок реінвестування прибутку для акумулювання коштів підприємства на створення спеціального резерву інноваційного розвитку в акціонерних товариствах може вирішу-

ватися на зборах акціонерів, засновників за участі представників колективу працівників. У приватному секторі та малому бізнесі, де засновники підприємства є одночасно і його працівниками, таке резервування коштів вирішується більшістю засновників (учасників).

Для цього в обліковій політиці підприємства необхідно обов'язково вказати положення про наявність такого резерву через акумулювання сум із поточних витрат і/або шляхом перерозподілу прибутку, зазначити відсоток сплати резервних сум та порядок їх списання.

Також необхідно організувати облік резерву інноваційного розвитку підприємства. Для цього до субрахунку 47.4 «Забезпечення інших витрат і платежів» доцільно виділити рахунки третього порядку:

47.41 – придбання інноваційного обладнання;

47.42 – створення нових виробничого обладнання, технологічних ліній;

47.43 – вдосконалення виробничого обладнання;

47.44 – придбання (створення) інновацій інтелектуального характеру;

47.45 – інші витрати, пов'язані з інноваційними процесами.

Також необхідно розробити кроки щодо організації аналітичного обліку даного резерву із визначенням відомості обліку резервних сум та сум накопичення і сплати.

Отже, забезпечення інноваційних процесів здійснюється на підприємстві шляхом покриття інноваційних витрат за рахунок поточних витрат та капітальних інвестицій, а альтернативним варіантом є створення спеціального резерву інноваційного розвитку за рахунок відрахувань із поточних витрат або ж відрахувань із прибутку підприємства.

**Висновки з цього дослідження.** Аналіз методики обліку покриття інноваційних витрат у процесі здійснення інноваційної діяльності показав необхідність розширення та використання альтернативних джерел фінансування інноваційних проектів та програм. Акумулювання сум для створення спеціального резерву інноваційного розвитку дасть змогу формувати альтернативні варіанти джерел покриття інноваційних витрат для виконання виробничо-технічного розвитку підприємства в умовах конкуренції. Крім того, суми прибутку, спрямовані на створення спеціальних резервів економічно-соціального розвитку підприємства, виступають джерелом інвестування виробничо-технологічного оновлення, стимулювання науково-технічного прогресу для випуску інноваційної продукції.

## ЛІТЕРАТУРА:

1. Про інноваційну діяльність: Закон України № 40-IV від 04.07.2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/40-15>
2. Крупка Я.Д. Варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві / Я.Д. Крупка // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 5. – С. 11-18.
3. Про інвестиційну діяльність: Закон України № 1560-XII від 18.09.1991 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>
4. Мельничук І.В. Облік і аналіз інновацій у сфері випуску та збуту продукції текстильної промисловості: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / І.В. Мельничук; Терноп. нац. екон. ун-т. – Тернопіль, 2011. – 253 с.
5. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.
6. Пантелєєв В.П. Словник бухгалтера та аудитора / В.П. Пантелєєв, О.С. Сніжко; Держ. ком. статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. – К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2009. – 239 с.
7. Організація бухгалтерського обліку: [підручник] / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; 4-е вид. – Житомир: Рута, 2006. – 528 с.
8. Благодатин А.А. Финансовый словарь / А.А. Благодатин, Л.Ш. Лозовский, Б.А. Райзберг. – М.: ИНФРА-М, 2006. – Т. 4 – 378 с.
9. Сазарленд Д., Кэнуэлл Д. Бухгалтерский учет и финансы. Ключевые понятия / Д. Сазарленд, Д. Кэнуэлл; пер. с англ.; ред. пер. А.В. Григораш. – Д.: Баланс Бизнес Букс, 2005. – 380 с.
10. Большой бухгалтерский словарь: 25000 терминов / А.Н. Азрилиян, О.М. Азрилиян, Е.В. Калашникова [и др.]; под ред. А.Н. Азрилияна; 7-е изд., доп. – М.: Институт новой экономики, 2010. – 1472 с.
11. Економічний енциклопедичний словник: у 2-х т. Т. 2 / За ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2006. – 568 с.
12. Экономика и бизнес. А-Я: Словарь-справочник / Н. Уолл, Я. Маркузе, Д. Лайнс, Б. Мартин; пер. с англ. под ред. К.С. Ткаченко. – М.: ФАИР-ПРЕСС, 1999. – 624 с.
13. Бакаев А.С. Бухгалтерские термины и определения / А.С. Бакаев. – М.: Бухгалтерский учет, 2002. – 160 с.
14. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>