

Спасский Габриэль Васильевич - доктор экономических наук, ведущий научный сотрудник отдела инвестиционного и материально-технического обеспечения, Национальный научный центр «Институт аграрной экономики» (г. Киев, ул. Героев Оборона, 10)
E-mail: gszpasszky@kmf.uz.ua

Стаття надійшла до редакції 18.05.2018 р.

Фахове рецензування: 12.06.2018 р.

Бібліографічний опис для цитування:

Спаський Г. В. Інвестиційна діяльність у сільськогосподарських підприємствах Закарпатської області. *Економіка АПК*. 2018. № 6. С. 47 – 55.

*

УДК [657+657.6]:330.341.1

Н.М. СТОЛЯРЧУК, кандидат економічних наук

Об'єкти обліку і внутрішнього аудиту інноваційної діяльності*

Мета статті - систематизувати склад об'єктів обліку й внутрішнього аудиту інноваційної діяльності, що дасть змогу ефективно організувати аналітичний і синтетичний облік та посилить змістовність фінансової звітності.

Методика дослідження. Використано діалектичний метод у дослідженні економічних та облікових характеристик інноваційної діяльності. Вивчення специфічних активів, що виникають через інноваційну діяльність, проводили за допомогою методів індукції та дедуції, аналогії та порівняння. Методи причинно-наслідкового та абстрактно-логічного зв'язку застосовували для визначення взаємозв'язку між активами та інноваційною діяльністю.

Результати дослідження. Зміни в бухгалтерському обліку у зв'язку з інноваційною діяльністю потребують визнання «нових» об'єктів обліку та звітності. Відповідно автором систематизовано склад об'єктів бухгалтерського обліку шляхом виокремлення їх у три групи: класичні об'єкти обліку, об'єкти внутрішнього (управлінського) обліку та позасистемні об'єкти обліку. Перша група - активи, що мають вартісну оцінку та відображаються в балансі. До них віднесено бюджетні асигнування, витрати на дослідження, розробки, об'єкти інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, інноваційна продукція - насіння, нові штами мікроорганізмів, сировина; ліцензії, пасивні доходи, капітальні інвестиції. Другу групу становлять кошториси, калькуляційні розрахунки, програми наукових досліджень, дані лабораторій, польових журналів, планово-економічні дані, тобто ті об'єкти, що впливають на собівартість інновацій. В особливу групу виділено позасистемні об'єкти, які опосередковано впливають на відображення інтелектуальних активів в обліку: облікові дані людського капіталу, оцінка активів, розрахунки економічної ефективності інноваційного продукту тощо. Їх ідентифікація сприятиме розширенню функцій бухгалтерського обліку та забезпечить збільшення довіри до облікових даних.

Елементи наукової новизни. Дістало подальшого розвитку склад об'єктів обліку і внутрішнього аудиту в науково-дослідних установах під впливом інноваційної діяльності шляхом виокремлення їх у три групи: класичні об'єкти обліку, об'єкти внутрішнього (управлінського) обліку та позасистемні об'єкти обліку.

Практична значущість. Розширення кількісного та якісного складу об'єктів інноваційної діяльності з відображенням їх в обліку як активів дозволить визначати ефективність впровадження інноваційних процесів у підприємстві, підвищить інвестиційну привабливість показників фінансової звітності, дасть змогу розширити процедури внутрішнього аудиту. Рис.: 1. Бібліогр.: 24.

Ключові слова: об'єкти; активи; інноваційна діяльність; нематеріальні активи; об'єкти інтелектуальної власності; елементи фінансової звітності.

Столярчук Надія Миколаївна - кандидат економічних наук, старший науковий співробітник відділу організації наукових досліджень та інноваційного розвитку, Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» (м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10)
E-mail: stolyarchuk.iae@gmail.com

Постановка проблеми. Тенденції розвитку аграрного виробництва в інформаційному економічному середовищі вказують на не-

обхідність його подальшого ефективного функціонування винятково за інноваційною моделлю. У Законі України «Про інноваційну діяльність» від 04.07.2002 р. № 40 зазначено, що забезпечення взаємодії науки, освіти, виробництва, фінансово-кредитної сфери у розвитку інноваційної діяльності та інформаційне забезпечення суб'єктів іннова-

* Стаття містить результати досліджень, проведених за грантом Президента України за конкурсним проектом (Ф75/29852) Державного фонду фундаментальних досліджень.
© Н.М. Столярчук, 2018

Спасский Габриэль Васильевич - доктор экономических наук, ведущий научный сотрудник отдела инвестиционного и материально-технического обеспечения, Национальный научный центр «Институт аграрной экономики» (г. Киев, ул. Героев Оборона, 10)
E-mail: gszpasszky@kmf.uz.ua

Стаття надійшла до редакції 18.05.2018 р.

Фахове рецензування: 12.06.2018 р.

Бібліографічний опис для цитування:

Спаський Г. В. Інвестиційна діяльність у сільськогосподарських підприємствах Закарпатської області. *Економіка АПК*. 2018. № 6. С. 47 – 55.

*

УДК [657+657.6]:330.341.1

Н.М. СТОЛЯРЧУК, кандидат економічних наук

Об'єкти обліку і внутрішнього аудиту інноваційної діяльності*

Мета статті - систематизувати склад об'єктів обліку й внутрішнього аудиту інноваційної діяльності, що дасть змогу ефективно організувати аналітичний і синтетичний облік та посилить змістовність фінансової звітності.

Методика дослідження. Використано діалектичний метод у дослідженні економічних та облікових характеристик інноваційної діяльності. Вивчення специфічних активів, що виникають через інноваційну діяльність, проводили за допомогою методів індукції та дедуції, аналогії та порівняння. Методи причинно-наслідкового та абстрактно-логічного зв'язку застосовували для визначення взаємозв'язку між активами та інноваційною діяльністю.

Результати дослідження. Зміни в бухгалтерському обліку у зв'язку з інноваційною діяльністю потребують знання «нових» об'єктів обліку та звітності. Відповідно автором систематизовано склад об'єктів бухгалтерського обліку шляхом виокремлення їх у три групи: класичні об'єкти обліку, об'єкти внутрішнього (управлінського) обліку та позасистемні об'єкти обліку. Перша група - активи, що мають вартісну оцінку та відображаються в балансі. До них віднесено бюджетні асигнування, витрати на дослідження, розробки, об'єкти інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, інноваційна продукція - насіння, нові штами мікроорганізмів, сировина; ліцензії, пасивні доходи, капітальні інвестиції. Другу групу становлять кошториси, калькуляційні розрахунки, програми наукових досліджень, дані лабораторій, польових журналів, планово-економічні дані, тобто ті об'єкти, що впливають на собівартість інновацій. В особливу групу виділено позасистемні об'єкти, які опосередковано впливають на відображення інтелектуальних активів в обліку: облікові дані людського капіталу, оцінка активів, розрахунки економічної ефективності інноваційного продукту тощо. Їх ідентифікація сприятиме розширенню функцій бухгалтерського обліку та забезпечить збільшення довіри до облікових даних.

Елементи наукової новизни. Дістало подальшого розвитку склад об'єктів обліку і внутрішнього аудиту в науково-дослідних установах під впливом інноваційної діяльності шляхом виокремлення їх у три групи: класичні об'єкти обліку, об'єкти внутрішнього (управлінського) обліку та позасистемні об'єкти обліку.

Практична значущість. Розширення кількісного та якісного складу об'єктів інноваційної діяльності з відображенням їх в обліку як активів дозволить визначати ефективність впровадження інноваційних процесів у підприємстві, підвищить інвестиційну привабливість показників фінансової звітності, дасть змогу розширити процедури внутрішнього аудиту. Рис.: 1. Бібліогр.: 24.

Ключові слова: об'єкти; активи; інноваційна діяльність; нематеріальні активи; об'єкти інтелектуальної власності; елементи фінансової звітності.

Столярчук Надія Миколаївна - кандидат економічних наук, старший науковий співробітник відділу організації наукових досліджень та інноваційного розвитку, Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» (м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10)
E-mail: stolyarchuk.iae@gmail.com

Постановка проблеми. Тенденції розвитку аграрного виробництва в інформаційному економічному середовищі вказують на не-

обхідність його подальшого ефективного функціонування винятково за інноваційною моделлю. У Законі України «Про інноваційну діяльність» від 04.07.2002 р. № 40 зазначено, що забезпечення взаємодії науки, освіти, виробництва, фінансово-кредитної сфери у розвитку інноваційної діяльності та інформаційне забезпечення суб'єктів іннова-

* Стаття містить результати досліджень, проведених за грантом Президента України за конкурсним проектом (Ф75/29852) Державного фонду фундаментальних досліджень.
© Н.М. Столярчук, 2018

ційної діяльності є принципами, що покладені в основу державної інноваційної політики [16]. Інноваційна діяльність відрізняється від будь-якої іншої діяльності підприємства наявністю інтелектуальної складової, в обов'язковому порядку закріпленої правом власності, правильно подана інформація щодо якої може впливати на прийняття управлінських та інвестиційних рішень. Клієнти, партнери, суб'єкти ринкової економіки на основі облікової інформації визначають, чи можна довіряти партнеру та укласти ділові угоди, фінансувати інноваційні проекти.

Саме тут визначальну роль відіграє бухгалтерський облік, так як він сприяє формуванню повнішої та достовірної інформації про будь-яку діяльність, що має соціальний та економічний ефект. Під впливом інституційних факторів облік розширює свої функції і завдання з метою забезпечення довіри, розуміння та управління в соціально-економічному просторі. Передусім це призводить до розширення об'єктів обліку, які змінюються відповідно до змін інституційних запитів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями розширення об'єктів обліку, зокрема і необхідністю відображення елементів інноваційної діяльності в звітності та відповідних реєстрах, займалися такі провідні вчені як Б.І. Валуєв [2], Г.І. Грінман [3], Р.Т. Джога [4], В.М. Жук [5, 6], О.В. Кантаєва [8], М.В. Кужельний, В.Г. Лінник [10], Н.М. Малюга [11], Л.В. Нападовська [13], Б. Райан [18], В.В. Сопко [20], Л.С. Шатковська [22], Л.В. Швець [23]. Однак, незважаючи на значну кількість наукових праць з даної проблематики, варто відзначити відсутність комплексних досліджень щодо формування інформаційно-облікового поля відносно об'єктів інноваційної діяльності.

Мета статті - систематизувати склад об'єктів обліку й внутрішнього аудиту інноваційної діяльності, що дасть змогу ефективно організувати аналітичний і синтетичний облік та посилить змістовність фінансової звітності.

Виклад основних результатів дослідження. Інноваційна продукція у науково-дослідних установах створюється внаслідок наукової та науково-технічної діяльності. Відповідно до Закону України «Про наукову і науково-технічну діяльність» від 13.12.1999 р.

№ 1977, наукова діяльність - інтелектуальна творча діяльність, спрямована на одержання і використання нових знань. Вона може здійснюватись у формі фундаментальних та прикладних наукових досліджень. Перші, згідно із законом, визначаються як наукова теоретична та (або) експериментальна діяльність, спрямована на одержання нових знань про закономірності розвитку природи, суспільства, людини, їх взаємозв'язку. Другі - як наукова і науково-технічна діяльність, спрямована на одержання і використання знань для практичних цілей [17].

Інновації сприяють зростанню продуктивності праці, покращують умови виробництва, технологічний процес. Це передусім впливає на господарську діяльність суб'єкта господарювання та призводить до збільшення обсягу капіталу. На думку Н.М. Малюги: «Бухгалтерський облік має забезпечити відображення всіх проявів капіталу: капітал - майно (активи), капітал - власність (пасиви), капітал - функція» [11, с. 145]. Відсутність дієвого обліково-інформаційного забезпечення унеможливує якісний облік інновацій. Лише за допомогою системи рахунків, документування та звітності можна визначити справжній стан інноваційної діяльності та її ефективності. Л.С. Шатковська зазначає: «При розробці інформаційного забезпечення потрібно враховувати систему показників для визначення економічної ефективності інновацій, показники бізнес-планів та внутрішні інформаційні потреби» [22, с. 122].

Створення системи збору й обробки інформації щодо інноваційної діяльності забезпечить технічну й економічну сторону інноваційного процесу. Це актуально не тільки на етапі впровадження нововведення підприємством, але й на етапі розповсюдження його на ринку. На стадії впровадження важливою є інформація про витрати на дослідження й розробки, а на стадії розповсюдження - про капітальні вкладення і комерційне використання об'єктів інтелектуальної власності. Такі дані гарантують вирішення основних завдань інноваційної діяльності: перетворення інноваційних розробок на інноваційний продукт та підвищення продуктивності праці.

Неодноразово наголошувалося, що підвищення ефективності виробництва є можливим завдяки впровадженню результатів

розробок. Однак найкраще це твердження висвітлив і довів професор Б. Райан у науковій праці «Стратегічний облік для керівників». Він показав взаємозалежність та взаємодію витрат на інновації, розробок у фінансовому, управлінському й стратегічному обліку, а також їх синергію разом з економікою та аналізом, що в результаті сприяє зростанню капіталу [18, с. 16].

За дослідженнями Л.В. Нападівської: «Основними об'єктами фінансового обліку є: активи і зобов'язання підприємства (установи, організації); власний капітал; витрати за їх елементами і доходи за їх видами; фінансові результати діяльності підприємства та їх розподіл; господарські операції і процеси, що здійснюються із зазначеними вище об'єктами, управлінського обліку а) витрати (поточні і капітальні) та вигоди підприємства в цілому й окремих його структурних підрозділів; б) собівартість як форма цільового спрямування витрат» [13, с. 25-26].

На думку Г.І. Грінмана, об'єктами обліку є: «Господарські засоби, джерела їх формування та кругообіг засобів в процесі виконання планів підприємства, організації і їх об'єднання» [3, с. 15]. М.В. Кужельний і В.Г. Лінник вважають: «Терміни «предмет» і «об'єкт» є тотожними» [10, с. 32].

Р.Т. Дзюга називає предметом обліку в бюджетних установах: «господарські засоби за складом і розміщенням, за джерелами їх формування і призначенням у процесі невиробничого споживання» [4]. За його твердженням: «Як система контролю за наявністю та рухом бюджетних коштів, бухгалтерський облік у бюджетних установах виконує управлінську, контрольну та інформаційну функції. Основним його завданням є повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій з використання бюджетних коштів відповідно до їхнього цільового призначення» [4].

В.М. Жук з позиції інституціональної теорії робить висновок, що «предмет і об'єкти бухгалтерського обліку не «дані» тільки ззовні (регулятором) чи в середині (власником), а «визначаються» інтересами всіх інститутів і інституцій, потреби яких являються змінними і витікають із специфіки навколишнього середовища, де здійснюються господарські процеси. А об'єктами бухгалтерського обліку являються складові його предмета, що знаходять окреме відображення в

системі бухгалтерського обліку і являють інформаційну цінність в цілому для всіх користувачів або вибірково для їхніх груп чи індивідуумів» [5, с. 245-246].

Об'єкти бухгалтерського обліку змінюються у зв'язку зі зміною соціально-економічного середовища, факторів економічного розвитку. Поява нових факторів - інноваційних, зумовлює формування інформації про нові активи і, відповідно, розширення об'єктів обліку. Дані про активи підприємства ми можемо побачити у фінансовій звітності. Фінансові звіти - це моделі господарської одиниці. І хоча звітність не відображає істинний стан справ, вона є найкращою з усіх можливих спроб бухгалтера домогтися цього [14]. Отже, визнання інноваційної діяльності як важливого об'єкта обліку та відображення у звітності є актуальною проблемою бухгалтерського обліку. Дослідимо відповідність складових інноваційної діяльності вимогам визнання об'єктом бухгалтерського обліку.

Як відзначає В.В. Сопко: «Об'єкт бухгалтерського обліку може бути або господарським фактом (явище чи процес), що відбувся, або фактом, змістовна характеристика якого задовольняє продуктивний та (або) правовий аспект господарювання, або фактом, який одержав вартісний (грошовий) вимір. Якщо якийсь господарський факт (явище або процес) не може бути розглянутий одночасно з усіх трьох боків, то він не є об'єктом бухгалтерського обліку» [20].

Виявимо основні ознаки, притаманні активам. FASB пропонує чотири критерії визнання елементу фінансової звітності [12, с. 269]: визначення (definition) - об'єкт відповідає визначенню елементу фінансової звітності; можливість вимірювання (measurability) - має характерні ознаки, що піддаються оцінці (вимірюванню); релевантність (relevance) - інформація про об'єкт може вплинути на рішення користувачів; надійність (reliability) - інформація репрезентативно достовірна, нейтральна та її можна перевірити (Financial Accounting Standards Board (1985) Elements of Financial Statements. SFAC 6).

Згідно з AARF актив підлягає визнанню у фінансовій звітності лише тоді, коли [1]: існує ймовірність, що втілені в активі потенційні доходи або майбутні економічні вигоди реалізуються; актив має вартість або іншу цінність, яку можна достовірно визначити.

У сучасних трактуваннях активів виділяють три головні ознаки: майбутні економічні вигоди, контроль над доступом до таких вигід сторонніх осіб, походження з минулих господарських операцій [12, с. 264-265]. «Потенційний дохід» є основою економічної сутності всіх активів. Ця умова є дуже важливою і за її відсутності визнання активу є неможливим. «Контроль над активом» означає властивість господарського суб'єкта користуватися вигодами, що приносить актив в процесі досягнення своїх цілей і забороняти чи обмежувати доступ інших суб'єктів до таких вигід [12, с. 266-267].

У розділі 4 Концептуальні основи фінансової звітності за МСФЗ наведено таке поняття активу: «Актив - це ресурс, контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єктів господарювання [9]». Подібне знаходимо і в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996 - XIV: «Активи - ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому» [15].

Нематеріальні активи для взяття на облік повинні бути завершеними та засвідченими відповідними документами (патентом, сертифікатом, ліцензією тощо) у порядку, встановленому законодавством. Для того щоб конкретний об'єкт нематеріального активу був визнаний таким для цілей бухгалтерського й податкового обліку на підприємстві, необхідна наявність відповідного підтвердження такого права. В іншому випадку, визнати той або інший об'єкт, навіть якщо він є немонетарним активом і не має матеріальної форми, нематеріальним активом достатніх законних підстав немає [7, с. 15].

Методикою бухгалтерського обліку бюджетних установ передбачено, що інноваційний продукт відображається в обліку науково-дослідних установ як нематеріальний актив. Загалом виокремлюють три основні критерії віднесення активу до нематеріального: можливість ідентифікації; можливість визначення вартості; можливість приносити економічну вигоду.

Однак дані критерії не є достатніми для відображення в обліку саме нематеріальних активів. Вони не враховують особливу природу даних активів - нематеріальність та

наявність тріади майнових прав. Відсутність в обліку чітко встановлених критеріїв визнання інноваційного продукту у складі нематеріальних активів негативно позначається на їхній оцінці та призводить до недостовірного відображення інформації у звітності. З огляду на вищесказане автором виділено додаткові критерії визнання: наявність у власника тріади майнових прав: володіння, користування, розпорядження; документальне підтвердження майнових прав; утримання установою не для продажу; використання упродовж тривалого періоду; можливість здійснення контролю над активом.

У різних галузях економіки об'єкти бухгалтерського обліку мають свої особливості. Крім того, як стверджує В.М. Жук: «Розвиток фактів та явищ господарського життя, що потребують відображення, постійно розширюється під впливом різних інституційних чинників». І далі: «Предмет науки про бухгалтерський облік повинен трактуватися настільки універсально, щоб враховувати факт появи нових об'єктів, які не обмежуватимуть його, а конкретизуватимуть зміст його теорій» [6, с. 17].

І. Шумпетер розглядає інновацію не лише як об'єкт, впроваджений у виробництво, а успішно впроваджений і той, що приносить прибуток. При цьому науковець поняття «інновація» трактує як «нову науково-організаційну комбінацію виробничих факторів, мотивовану підприємницьким духом» [24]. Тобто інновація, розглядається як важливий фактор, що впливає на результати діяльності підприємства, та виступає об'єктом обліку.

У результаті інноваційної діяльності відбувається створення нової продукції та технології, в обліку вони знаходять відображення у складі об'єктів інтелектуальної власності. Тому постає потреба достовірного, своєчасного, а головне – відокремленого групування даних щодо інноваційного процесу у розрізі витрат на дослідження, витрат капітального характеру та нематеріальних активів. Це забезпечить об'єктивне обліково-аналітичне відображення інформації щодо інноваційної діяльності. Основними об'єктами обліку інноваційної діяльності є: кошториси на її створення; витрати на інвестиції у нові технології та наукову діяльність; інноваційна продукція; процеси комерційного використання продукції (чи її застосування для подальшої інноваційної діяльності).

За дослідженням О.В. Кантаєвої: «Практичний досвід діяльності вітчизняних підприємств показав, що облікове відображення інновацій відбувається за такими напрямками: капітальні інновації в оновлення основних засобів або створення нематеріальних активів; оборотні інновації у створення нових видів готової продукції, товарів, робіт і послуг; у складі витрат майбутніх періодів» [8, с. 111-112]. Основними об'єктами обліку інноваційної діяльності автор вважає [8, с. 110]: оцінені і юридично оформлені нематеріальні активи підприємства; витрати на дослідження й розробки.

Важливим чинником в бухгалтерському обліку є облік витрат під час інноваційної діяльності. До складу цих витрат входять витрати на дослідження та розробки, а також витрати на планування та виробництво інноваційного продукту. Достовірне відображення понесених витрат є метою фінансового обліку, водночас як для керівників підрозділів, виробничих цехів, бригад основною є управлінська інформація для раціонального використання ними матеріалів, виробничих запасів, основних засобів тощо. Така інформація має бути обґрунтованою, а головне – своєчасною, коли вплинути на процес ще можливо. Як стверджують Б. Валуєв і О. Кантаєва: «Єдиним показником, що дає змогу звести воедино та визначити загальний обсяг інноваційної діяльності, можуть бути тільки витрати - на проект, продукт, процес, групу процесів, їх загальна величина» [2, с. 29].

Інноваційна діяльність відрізняється від будь-якої іншої діяльності підприємства наявністю інтелектуальної складової, в обов'язковому порядку закріпленої правом власності. Отже, важливим активом в обліку є об'єкти інтелектуальної власності інноваційного спрямування, що відображаються у складі нематеріальних активів. Об'єкт інтелектуальної діяльності стає об'єктом бухгалтерського обліку після набуття майнових прав на нього.

Наявність охоронних документів на об'єкт інтелектуальної власності дає змогу установі бути повноправним учасником на ринку, продавати майнове право на інноваційний продукт, передавати в користування за ліцензійним договором, а найголовніше - відображати в балансі. Об'єктами інтелектуальної власності в агропромисловому секторі економіки є сорти рослин, селекційні досягнення, технології (новий спосіб схрещування

культур, їх захисту, обробіток ґрунту, догляду за тваринами), а також нова сільськогосподарська техніка, вакцини, штами мікроорганізмів, пристрої, автоматизація процесів, креслення, схеми, проекти, літературні письмові твори наукового характеру.

Створювані або придбані господарюючими суб'єктами такі нематеріальні об'єкти можна застосовувати безпосередньо у власній діяльності або надавати в оренду іншим суб'єктам господарювання. Зазвичай право на використання таких активів надається за винагороду через ліцензійні договори, доходи і витрати, які є ще одним важливим об'єктом в обліку.

Тобто при наданні ліцензій виникає можливість використання одного й того самого об'єкта інноваційної діяльності декількома суб'єктами. Відповідно постає питання їх правомірного та достовірного відображення в бухгалтерському обліку [21, с. 57]. Характер відображення в обліку наданих та отриманих ліцензій як у ліцензіата, так і у ліцензіара залежить від виду ліцензії.

На думку Л.В. Швеця: «Постановка на бухгалтерський облік об'єктів інтелектуальних активів не є обов'язковою для підприємства у звичайній господарській практиці. Найчастіше це відбувається у випадках, пов'язаних з продажем, придбанням, зміною форми власності тощо» [23].

Однак, ми не погоджуємося з такою думкою, так як це призведе до спотворення показників фінансової звітності, знизить вартість активів та інвестиційну привабливість суб'єкта господарювання. Навіть постіндустріальне суспільство визначає новий вид активів - нематеріальні, що є набагато важливішими ніж основні засоби, інші матеріальні активи та грошові кошти.

Нова система фіксації, накопичення та узагальнення облікової інформації щодо науково-технічної діяльності повинна враховувати загальні принципи обліку, а також потреби внутрішнього аудиту, що дасть змогу ефективно здійснювати менеджмент. У спеціальній економічній літературі українські та іноземні вчені виділяють такі об'єкти внутрішнього аудиту: ведення бухгалтерського обліку, достовірність звітності; стан майна, забезпеченість власними засобами: фінансова стійкість; платіжна спроможність; система управління підприємством; якість роботи економічних і технічних служб, оподаткування, планування; нормування; стимулювання; внутрішньогосподар-

ський контроль; організація і технологія виробництва; процеси господарської діяльності; проектно-кошторисна документація, виконавча дисципліна та ін. [19].

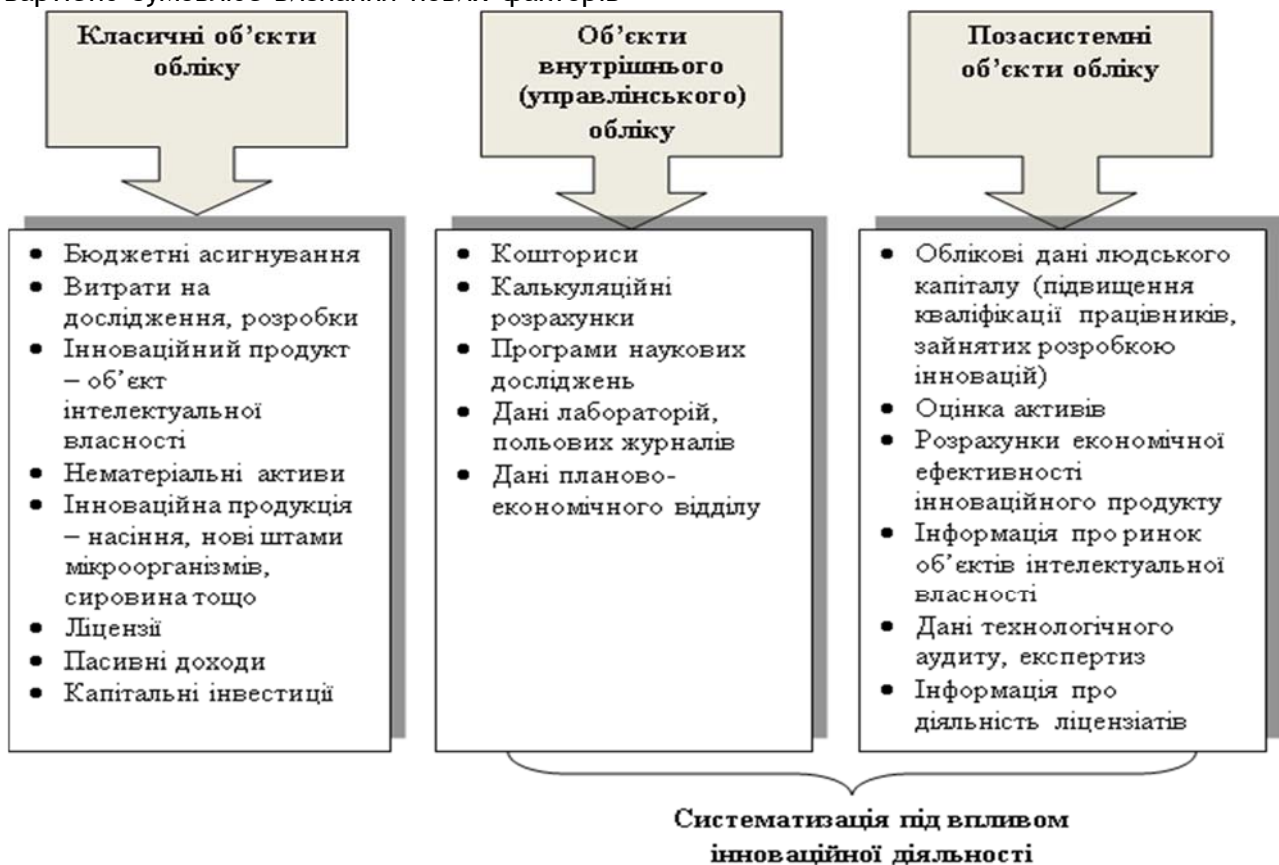
Тобто об'єкти обліку є об'єктами внутрішнього аудиту. Деталізація складу об'єктів обліку зумовлює розширення процедур внутрішнього аудиту з метою його ефективної організації. Об'єктом внутрішнього аудиту може бути господарська діяльність наукової установи в цілому або можуть бути окремі етапи, господарські процеси, методи управління організацією керівником.

З розвитком інституціональної теорії зростає розуміння значного впливу компетентності працівників, професійного судження. Відбувається розширення об'єктів обліку, що включає не тільки зовнішні фактори, а й внутрішні процеси на підприємстві чи установі. Виникає запитання: «А чи варто обмежувати розвиток об'єктів бухгалтерського обліку рамками системного його сприйняття (відповідності восьми елементам методу)? » [5, с. 247].

Надання переваги оцінці за справедливою вартістю зумовлює визнання нових факторів

у бухгалтерському обліку. Крім того, здійснюється залучення експертів-оцінювачів, незалежних аудиторів, інших фахівців. Через це необхідним є визначення вартості об'єктів інтелектуальної власності на активному ринку, даних щодо покупців, замовників, кредиторів. Цю інформацію не зазначено на субрахунках, однак вона є досить важливою під час ухвалення оптимальних рішень. В управлінському обліку такі дані враховуються під час планування, встановлення нормативів, калькулювання, вибору стратегії цін. Отже, можна констатувати, що механізми аналізу, аудиту, оцінки, планування, калькулювання, нормування, дослідження кон'юнктури ринку, які беруть до уваги бухгалтерські служби у своїй діяльності, знаходяться не в системі обліку, але сприяють формуванню достовірної інформації, тому їх потрібно віднести до «позасистемних» об'єктів обліку та внутрішнього аудиту.

Таким чином виявлено основні складові інноваційної діяльності науково-дослідних установ, що є об'єктами обліку та внутрішнього аудиту (рисунок).



Систематизація складу об'єктів обліку і внутрішнього аудиту інноваційної діяльності

Джерело: Авторська розробка.

Інноваційна діяльність відіграє важливу роль у господарських процесах підприємства. Виробництво продукції, що базується на наукових розробках, є необхідною передумовою ефективного розвитку агропромислового комплексу. Однак на даний час відображення інноваційної діяльності у науководослідних установах аграрного профілю – проблемне питання. Звітність не забезпечує зацікавлених сторін у правдивій та достовірній інформації про активи суб'єкта господарювання. Витрати, доходи, фінансові результати, інноваційні продукти відображаються в бухгалтерському обліку у складі елементів звичайної господарської діяльності. Це унеможлиблює достовірне відображення та контроль над витратами та доходами інноваційної діяльності, а відтак своєчасне прийняття рішень щодо зниження ризиків в умовах невизначеності ринкової економіки.

Висновки. Зміни в бухгалтерському обліку під впливом інноваційної діяльності потребують визнання «нових» об'єктів обліку та звітності. У зв'язку з цим систематизовано склад об'єктів бухгалтерського обліку шля-

хом виокремлення їх у три групи: класичні об'єкти обліку, об'єкти внутрішнього (управлінського) обліку та позасистемні об'єкти обліку. Перша група - активи, що мають вартісну оцінку та відображаються в балансі. До них віднесено бюджетні асигнування, витрати на дослідження, розробки, об'єкти інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, інноваційна продукція - насіння, нові штамми мікроорганізмів, сировина, ліцензії, пасивні доходи, капітальні інвестиції. Друга група - кошториси, калькуляційні розрахунки, програми наукових досліджень, дані лабораторій, польових журналів, планово-економічні дані, тобто ті об'єкти, що впливають на собівартість інновацій. В особливу групу входять позасистемні об'єкти, які опосередковано впливають на інтелектуальні активи в обліку: облікові дані людського капіталу, оцінку активів, розрахунки економічної ефективності інноваційного продукту тощо. Їх ідентифікація сприятиме розширенню функцій бухгалтерського обліку та забезпечить збільшення довіри до облікових даних.

Список бібліографічних посилань

1. Australian Accounting Research Foundation. Statement of Accounting Concepts. Prepared by the Public Sector Accounting Standards Board of the Australian Accounting Research Foundation and by the Australian Accounting Standards Board of 1995 [el. res.]. URL.: <http://www.aasb.gov.au/admin/file>.
2. Валуєв Б., Кантаєва О. Деякі питання обліку інноваційних витрат і джерел їх покриття: концептуальний аспект. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 12. С. 28-35.
3. Гринман Г. И. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве : науч. пособие. Москва: Агропромиздат, 1989. 495 с.
4. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: підручник. Київ : КНЕУ, 2003. 483 с.
5. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета : монография. Киев : Аграрна наука, 2013. 408 с.
6. Жук В. М. Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси АПК*. 2012. № 1. С. 16-23.
7. Зайківський О., Комаров В. Ідентифікація нематеріальних активів - базис їх бухгалтерського обліку. *Економіка інтелектуальної власності*. 2008. № 5. С. 13-19.
8. Кантаєва О. В. Бухгалтерський облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія: монографія. Житомир : ФОП Кузьмін Дн.Л., 2010. 424 с.
9. Концептуальна основа фінансової звітності: міжнародний документ, Концепція від 01.09.2010 р. № 929. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009/ (дата звернення 22.06.2018).
10. Кужельний М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : КНЕУ, 2001. 334 с.
11. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2005. 548 с.
12. Мэтьюс М. Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учёта : учебник / М. Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера / пер. с англ., под. ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. - Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1999. - 663 с.

References

1. Statement of accounting concepts (2013). Australian Accounting Research Foundation. Retrieved from: <http://www.aasb.gov.au/admin/file> [In English].
2. Valuiiev, B. & Kantaieva, O. (2009). Deyaki pytannya obliku innovatsiynikh vytrat i dzherel yikh pokryttya: kontseptualnyy aspekt [Some issues of accounting for innovation costs and sources of their coverage: the conceptual aspect]. *Bukhhalterskyi oblik i audit*, 12, pp. 28-35 [In Ukrainian].
3. Grinman, G.I. (1989). *Bukhhalterskiy uchet v selskom khozyaystve: nauch. posobiye* [Accounting in agriculture: scientific allowance]. Moscow: Agropromizdat [In Russian].
4. Dzohha, R.T. (2003). *Bukhhalterskyi oblik u byudzhetsnykh ustanovakh: pidruchnyk* [Accounting in budget institutions: textbook]. Kyiv: KNEU [In Ukrainian].
5. Zhuk, V.N. (2013). *Osnovy institutsionalnoy teorii bukhhalterskogo ucheta: monografiya*. [Fundamentals of institutional accounting theory: monograph]. Kyiv: Agrarna nauka [In Russian].
6. Zhuk, V.M. (2012). Pohlyblennya sutnosti predmetu bukhhalterskoho obliku [Deepening the essence of the subject of accounting]. *Oblik i finansy APK*, 1, pp. 16-23 [In Ukrainian].
7. Zaikivskiy, O., & Komarov, V. (2008). Identifikatsiya nematerialnykh aktiviv - bazys yikh bukhhalterskoho obliku [Identification of intangible assets as the basis of their accounting]. *Ekonomika intelektualnoyi vlasnosti*, 5, pp. 13-19 [In Ukrainian].
8. Kantaieva, O.V. (2010). *Bukhhalterskyi oblik i analiz innovatsiynoy diyalnosti pidpryyemstv: orhanizatsiya i metodolohiya: monografiya* [Accounting and analysis of innovative activity of enterprises: organization and methodology: monograph]. Zhytomyr: FOP Kuzmin Dn.L. [In Ukrainian].
9. Kontseptualna osnova finansovoyi zvitnosti: Mizhnarodnyy dokument, Kontseptsiya vid 01.09.2010 # 929 [Conceptual basis of financial reporting: International document, Concept from 01.09.2010, No. 929]. *Baza danykh "Zakonodavstvo Ukrainy"*. VR Ukrainy. Retrieved from: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009 [In Ukrainian].

13. Нападowska Л. В. Управлінський облік. Київ : Книга, 2004. 544 с.

14. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэл Д. Принципы бухгалтерского учёта / пер.с англ. под. ред. Я.В. Соколова, Москва, 2004. - 496 с.

15. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. (дата звернення 22.06.2018).

16. Про інноваційну діяльність : Закон України від 04.07.2002 р. № 40 База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/40-15>. (дата звернення 22.06.2018).

17. Про наукову і науково-технічну діяльність : Закон України від 13.12.1991 р. № 1977 База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1977-12> (дата звернення 22.06.2018).

18. Райан Б. Стратегический учет для руководителей / Б. Райан / пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1998.- 616 с.

19. Савченко В. Я. Аудит : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2005. 322 с.

20. Сопко В. В. Бухгалтерський облік у підприємстві: підручник. Київ : Техніка, 1995. 266 с.

21. Столярчук Н. М. Облік комерційного використання інноваційної продукції. *Облік і фінанси*. 2015. № 3. С. 55-61.

22. Шатковська Л. С., Камінська Т. С. Облік інноваційної діяльності. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 9-10. С. 122-127.

23. Швець Л. В. Інтелектуальний капітал підприємства: економічний зміст і оцінка. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2008. URL : http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vntu/2008_17_1/58.pdf (дата звернення 22.06.2018).

24. Шумпетер Й. А. Теория экономического развития (Исследование предпринимательской прибыли, капитала и цикла конъюнктуры) / Й.А. Шумпетер; пер. с нем. Москва : Прогресс, 1982. - 453 с.

10. Kuzhelnii, M.V., & Linyk, V.H. (2001). *Teoriya bukhgalterskoho obliku: pidruchnyk [Theory of accounting: textbook]*. Kyiv: KNEU [In Ukrainian].

11. Maliuha, N.M. (2005). *Bukhgalterskyi oblik v Ukraini: teoriya i metodolohiya, perspektyvy rozvytku: monohrafiya. [Accounting in Ukraine: theory and methodology, perspectives of development: monograph]*. Zhytomyr: ZHDTU [In Ukrainian].

12. Metius, M.R., & Perera, M.Kh.B. (1999). *Teoriya bukhgalterskoho ucheta: uchebnyk [Theory of accounting: textbook]*. (Ya.V. Sokolov, I.A. Smirnova, Trans.). Moscow: Audit, YUNITI [In Russian].

13. Napadovska, L.V. (2004). *Upravlinskyi oblik [Management accounting]*. Kyiv: Knyha [In Ukrainian].

14. Nidlz, B., Anderson, Kh., & Kolduel, D. (2004). *Printsipy bukhgalterskoho ucheta [Principles of accounting]*. Ya.V. Sokolov (Ed.). Moscow [In Russian].

15. Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 # № 996-XIV (zi zminamy) [On accounting and financial reporting in Ukraine: Law of Ukraine from 16.07.1999, No. 996-XIV]. *Baza danykh "Zakonodavstvo Ukrainy"*. VR Ukrainy. Retrieved from: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [In Ukrainian].

16. Pro innovatsiynu diyalnist: Zakon Ukrainy vid 04.07.2002 # № 40 (zi zminamy) [On innovation activity: Law of Ukraine from 04.07.2002, No. 40]. *Baza danykh "Zakonodavstvo Ukrainy"*. VR Ukrainy. Retrieved from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/40-15> [In Ukrainian].

17. Pro naukovu i naukovo-tekhnichnu diyalnist: Zakon Ukrainy vid 13.12.1991 # № 1977 (zi zminamy) [On scientific and technical activities: Law of Ukraine from 13.12.1991, No. 1977]. *Baza danykh "Zakonodavstvo Ukrainy"*. VR Ukrainy. Retrieved from: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1977-12> [In Ukrainian].

18. Rayan, B. (1998). *Strategicheskii uchet dlya rukovoditeley [Strategic accounting for managers]*. (V.A. Mikryukov, Trans). Moscow: Audit, YUNITI [In Russian].

19. Savchenko, V.Ya. (2005). *Audyt: navch. posibnyk [Audit: tutorial]*. Kyiv: KNEU [In Ukrainian].

20. Sopko, V.V. (1995). *Bukhgalterskyi oblik u pidpryemnytsvi: pidruchnyk [Business accounting: textbook]*. Kyiv: Tekhnika [In Ukrainian].

21. Stolyarchuk, N.M. (2015). *Oblik komertsynoho vykorystannya innovatsynoyi produktsiyi [Accounting for the commercial use of innovative products]*. *Oblik i finansy*, 3, pp. 55-61 [In Ukrainian].

22. Shatkovska, L.S., & Kaminska, T.S. (2010). *Oblik innovatsynoyi diyalnosti [Accounting for innovation activity]*. *Oblik i finansy APK*, 9-10, pp. 122-127 [In Ukrainian].

23. Shvets, L.V. (2008). *Intelektualnyy kapital pidpryemstva: ekonomichnyy zmist i otsinka [Intellectual capital of an enterprise: economic content and estimation]*. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu*, 1. Retrieved from: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vntu/2008_17_1/58.pdf [In Ukrainian].

24. Shumpeter, Y.A. (1982). *Teoriya ekonomicheskogo rozvitiya (Issledovaniye predprinimatelskoy pribyli, kapitala i tsikla konyunktury) [Theory of economic development (study of entrepreneurial profit, capital and the conjuncture cycle)]*. Moscow: Progress [In Russian].

Stoliarchuk N.M. Objects of accounting and internal audit of innovation activity

The purpose of the article is to systematize the composition of the objects of accounting and internal audit of innovation activity, which will enable to effectively organize analytical and synthetic accounting and enhance the content of financial reporting.

Research methods. The article is based on the usage of the dialectical method in the study of economic and accounting characteristics of innovation activity. The study of specific assets that occur under the influence of innovation activity has been carried out using induction and deduction methods, analogies and comparisons. Methods of causation and abstract and logical have been used to determine the relationship between assets and innovation activities.

Research results. Changes in accounting under the influence of innovation activity require the recognition of "new" objects of accounting and reporting. In this regard, the composition of the objects of accounting has been systematized by their division into three groups: classical objects of accounting, objects of internal (managerial) accounting, and non-system objects of accounting. The first group contains assets that have a valuation and are reflected in the balance sheet. It includes budget allocations, research and development costs, intellectual property objects in intangible assets, innovative products, in particular seeds, new strains of microorganisms, raw materials, licenses, passive incomes, capital investments. The second group includes estimates, cost calculations, research programs, laboratory data, field magazines, planning and economic data, that is, those objects that affect the cost of innovation. And in the special group must be established for non-system objects that influence indirectly in display of intellectu-

al assets in the accounting: human capital records, asset valuation, calculations of the economic efficiency of the innovative product, etc. Their identification will facilitate the expansion of accounting functions and increase confidence in data credentials.

Elements of scientific novelty. The objects of accounting and internal audit in research institutions under the influence of innovation activity has been further developed by their division into three groups: classical objects of accounting, objects of internal (managerial) accounting, and non-system accounting objects.

Practical significance. Expansion of the quantitative and qualitative composition of the objects of innovation activity with their inclusion in the account as assets, will determine the effectiveness of the implementation of innovation processes at enterprise, increase the investment attractiveness of financial reporting, expand the internal audit procedures. Figs.: 1. Refs.: 24.

Keywords: objects; assets; innovative activity; intangible assets; objects of intellectual property; elements of financial reporting.

Stoliarchuk Nadiia Mykolaivna - candidate of economic sciences, senior research fellow of the department of organization of scientific research and innovation development, National Scientific Centre "Institute of Agrarian Economics" (10, Heroiv Oborony st., Kyiv)
E-mail: stolyarchuk.iae@gmail.com

Столярчук Н.Н. Объекты учета и внутреннего аудита инновационной деятельности

Цель статьи - систематизировать состав объектов учета и внутреннего аудита инновационной деятельности, что позволит эффективно организовать аналитический и синтетический учет и усилит содержательность финансовой отчетности.

Методика исследования. Статья основывается на использовании диалектического метода в исследовании экономических и учетных характеристик инновационной деятельности. Изучение специфических активов, возникающих под влиянием инновационной деятельности, проводилось с помощью методов индукции и дедукции, аналогии и сравнения. Методы причинно-следственной и абстрактно-логической связи применялись для определения взаимосвязи между активами и инновационной деятельностью.

Результаты исследования. Изменения в бухгалтерском учете под влиянием инновационной деятельности требуют признания «новых» объектов учета и отчетности. В связи с этим систематизирован состав объектов бухгалтерского учета путем выделения их в три группы: классические объекты учета, объекты внутреннего (управленческого) учета и внесистемные объекты учета. Первая группа - активы, имеющие стоимостную оценку и отражающиеся в балансе. К ним отнесены бюджетные ассигнования, расходы на исследования, разработки, объекты интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов, инновационная продукция - семена, новые штаммы микроорганизмов, сырье, лицензии, пассивные доходы, капитальные инвестиции. Вторую группу составляют сметы, калькуляционные расчеты, программы научных исследований, данные лабораторий, полевых журналов, планово-экономические данные, то есть объекты, влияющие на себестоимость инноваций. В особую группу выделены внесистемные объекты, которые не прямо влияют на отображение интеллектуальных активов в учете: учетные данные человеческого капитала, оценка активов, расчеты экономической эффективности инновационного продукта, и т.д. Их идентификация будет способствовать расширению функций бухгалтерского учета и обеспечит увеличение доверия к учетным данным.

Элементы научной новизны. Получило дальнейшее развитие состав объектов учета и внутреннего аудита в научно-исследовательских учреждениях под влиянием инновационной деятельности путем выделения их в три группы: классические объекты учета, объекты внутреннего (управленческого) учета и внесистемные объекты учета.

Практическая значимость. Расширение количественного и качественного состава объектов инновационной деятельности с последующим отражением их в учете как активов позволит определять эффективность внедрения инновационных процессов на предприятии, повысит инвестиционную привлекательность показателей финансовой отчетности, позволит расширить процедуры внутреннего аудита. Илл.: 1. Библиогр.: 24.

Ключевые слова: объекты; активы; инновационная деятельность; нематериальные активы; объекты интеллектуальной собственности; элементы финансовой отчетности.

Столярчук Надежда Николаевна - кандидат экономических наук, старший научный сотрудник отдела организации научных исследований и инновационного развития, Национальный научный центр «Институт аграрной экономики» (г. Киев, ул. Героев Оборона, 10)
E-mail: stolyarchuk.iae@gmail.com

Стаття надійшла до редакції 25.06.2018 р.

Фахове рецензування: 02.07.2018 р.

Бібліографічний опис для цитування :

Столярчук Н. М. Об'єкти обліку і внутрішнього аудиту інноваційної діяльності. *Економіка АПК*. 2018. № 7. С. 55 – 63.

* * *