МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Центр післядипломної освіти та заочного (дистанційного) навчання
Кафедра фіскального адміністрування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА

на тему: «Облік і оподаткування інноваційної діяльності підприємств»

Здобувача вищої освіти ІІ курсу,
групи ОМПз-21-1,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
ОПП «Податкове консультування» — (підпис) — М`ялик Мирослава Сергіївна

Науковий керівник — (підпис) — Ізмайлов Ярослав Олексійович, д.е.н., професор

Керівник освітньо-професійної програми — (підпис) — Ізмайлов Ярослав Олексійович, д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри фіскального адміністрування
протокол від «20» 01 2023 № 10

Завідувач кафедри фіскального адміністрування — (підпис) — Іванишина О.С., к.е.н., доцент

Ірпінь – 2023

Реєстрація № 2 23.01.2023 _____
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 20.01.2023 _____
(до захисту, на доопрацювання) (дата)

Результат захисту 90/A/5 10.02.2023 _____
(оцінка) (дата)

Голова комісії: _____ Романов І.Л.
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії:

_____ Іванишина О.С.
(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ Ізмайлов Я.О.
(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ Лекарь С.І.
(підпис) (ініціали, прізвище)

Секретар комісії: _____ Яруш М.В.
(підпис) (ініціали, прізвище)

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ ВИПУСКНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1.Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	25		Ємайлов Я.О.
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	10		
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	**від 0 до 50**	45		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	9		Романов І.А.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	4		Іванишина О.С.
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	23		Ємайлов Я.О.
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	9		Лекарь С.І.
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	45		Ярун М.В.
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	90		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
90	A	5 (відмінно)	10.02.2023	Романов І.А. Іванишина О.С. Ємайлов Я.О. Лекарь С.І. Ярун М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Центр післядипломної освіти та заочного (дистанційного) навчання
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 071 «Податкове консультування»

Затверджую
В.о. завідувача кафедри
_____ Іванишина О.С.
«29» 10 2021

Завдання на випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу
здобувачу вищої освіти
М`ялик Мирославі Сергіївні

1. Тема випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи
«Облік і оподаткування інноваційної діяльності підприємств»
2. Затверджена наказами ректора від 26.01.2022 № 115, від 06.09.2022 № 815
3. Строк здачі закінченої роботи - 24.01.2023
4. Цільова установка дати оцінку ефективності обліку і оподаткуванню інноваційної діяльності підприємств.

Метою дипломної роботи є обґрунтування та поглиблення теорії і методики обліку й аналізу інновацій і розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку, оподаткування й аналізу витрат на інновації, а також практичному їх використанні під час прийняття управлінських рішень, спрямованих на забезпечення конкурентоспроможності підприємств.

Об'єктом дослідження дипломної роботи є: облік та оподаткування інноваційної діяльності ПрАТ «Північний ГЗК».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і організаційно- методичних засад бухгалтерського обліку та оподаткування витрат на інновації.

Вихідні дані до роботи фінансова та податкова звітність ПрАТ «Північний ГЗК», сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики.

5. Перелік графічного матеріалу – 20 таблиць, 15 рисунків.

6. Зміст випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи (пер
кожним розділом)

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАН
УПРАВЛІННЯ ІННОВАЦІЯМИ

1.1. Економічна сутність витрат на інновації як об'єкта обліку і оподаткування
1.2. Визнання та класифікація витрат на інновації як методологічна основа їх об
оподаткування

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ІНН
«ПІВНІЧНИЙ ГЗК»

2.1. Характеристика ПрАТ «Північний ГЗК» та аналіз фінансових показників йо
2.2. Організація обліку та оподаткування інновацій ПрАТ «Північний ГЗК»
2.3. Методика обліку та оподаткування витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗ
2.4. Витрати на інновації в звітності ПрАТ «Північний ГЗК»
2.5. Вдосконалення обліку та оподаткування інновацій ПрАТ «Північний ГЗК»
2.6. Аналіз оподаткування та податкових платежів ПрАТ «Північний ГЗК»

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ ІННОВАЦІЙ ПА
ГЗК»

3.1. Організаційно-методичні аспекти аналізу витрат на інновації ПрАТ «Північ
3.2. Бюджетування в системі податкового консультування витрат на інновації Пр
ГЗК»
3.3. Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю витрат на інновації

7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної (дипломної)роботи	Строк виконання ет	
		За планом	
1.	Вибір теми дипломної роботи та написання заяви на її затвердження	18.10.21	
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання дипломної роботи	31.10.21	
3.	Узгодження плану дипломної роботи з керівником	12.11.21	
4.	Підготовка I розділу дипломної роботи та подання її керівнику	11.02.22	
5.	Підготовка II розділу дипломної роботи та подання її керівнику	20.05.22	
6.	Підготовка III розділу дипломної роботи та подання її керівнику	21.11.22	
7.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	14.12.22	
8.	Отримання відгуку наукового керівника	24.01.23	
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	19.12.22	
10.	Отримання зовнішньої рецензії	26.01.23	
11.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	30.01.23	
12.	Попередній захист роботи	22-23.01.23	
13.	Захист дипломної роботи	02-03.02.23	

Дата видачі завдання «31» жовтня 2021

8. Керівник випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи — (підпис) Ізмайлов (прізвище)

9. Керівник освітньо-професійної програми — (підпис) Ізмайлов (прізвище)

10. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти — (підпис) М'ялик

АНОТАЦІЯ

«Облік і оподаткування інноваційної діяльності підприємств»

Мета роботи – обґрунтування та поглиблення теорії і методики обліку й аналізу інновацій і розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку, оподаткування й аналізу витрат на інновації, а також практичному їх використанні під час прийняття управлінських рішень, спрямованих на забезпечення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств.

Завданнями роботи є: уточнити сутність поняття «витрати на інновації» з метою адекватного їх відображення як об'єктів обліку, оподаткування та аналізу у системі управління підприємством; удосконалити класифікацію витрат на інновації відповідно до завдань обліку та оподаткування, з обґрунтуванням ознак інноваційного процесу і врахуванням вітчизняної практики та міжнародного досвіду; визначити етапи формування ефективної системи обліку, оподаткування та аналізу витрат на інновації; розробити заходи щодо покращення функціонально-організаційних зв'язків між елементами системи обліку та оподаткування витрат на інновації; доповнити нормативне забезпечення управління інноваційною діяльністю положенням, що регламентує облік витрат на інновації; удосконалити методику поточного та податкового обліку витрат на інновації для потреб побудови ефективної системи управління підприємством; розвинути організаційно-методичні аспекти внутрішнього аналізу витрат на інновації; удосконалити механізм бюджетування у системі податкового консультування витрат на інновації як складової сучасного управлінського обліку; розвинути методичні положення щодо оцінювання ефективності системи внутрішнього аналізу витрат на інновації.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку та оподаткування витрат на інновації.

Об'єктом дослідження є облік та оподаткування інноваційної діяльності ПрАТ «Північний ГЗК».

За результатами дослідження сформульовані шляхи вдосконалення обліку, оподаткування та аналізу інноваційної діяльності підприємств.

Одержані результати можуть бути використані у роботі національних державних та приватних підприємств.

Дипломна робота містить 130 сторінок, 20 таблиць, 15 рисунків, список використаних джерел 130 найменувань.

Ключові слова: оподаткування, інновації, облік, контроль, консультування.

Рік захисту роботи – 2023.

ANNOTATION

«Accounting and taxation of innovative activities of enterprises»

The purpose of the work is to substantiation and deepening of the theory and methodology of accounting and analysis of innovations and the development of practical recommendations for improving accounting, taxation and analysis of innovation costs, as well as their practical use when making management decisions aimed at ensuring the competitiveness of domestic enterprises.

The tasks of the work are: clarify the essence of the concept of "innovation costs" in order to adequately reflect them as objects of accounting, taxation and analysis in the enterprise management system; to improve the classification of innovation costs in accordance with accounting and taxation tasks, with substantiation of the features of the innovation process and taking into account domestic practice and international experience; determine the stages of formation of an effective system of accounting, taxation and analysis of innovation costs; to develop measures to improve the functional and organizational connections between the elements of the accounting system and taxation of innovation costs.

The subject of research is a set of theoretical and organizational-methodical principles of accounting and taxation of innovation costs.

The object of research there is accounting and taxation of innovative activities of PJSC "Northern GZK".

According to the results of the ways to improve accounting, taxation and analysis of innovative activities of enterprises.

The obtained results in the work in the work of national state and private enterprises.

Thesis contains 130 pages, 20 tables, 15 figures, a list of used sources of 130 titles.

Key words: taxation, innovative, accounting, control, consulting.

The year of completion of the thesis is 2022.

Year of protection of work - 2023.

ЗМІСТ

стор.

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ 5

ВСТУП 6

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ІННОВАЦІЯМИ 11

1.1. Економічна сутність витрат на інновації як об’єкта обліку і оподаткування 11

1.2. Визнання та класифікація витрат на інновації як методологічна основа їх обліку і оподаткування 25

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ІННОВАЦІЙ ПРАТ «ПІВНІЧНИЙ ГЗК» 39

2.1. Характеристика ПрАТ «Північний ГЗК» та аналіз фінансових показників його діяльності 39

2.2. Організація обліку та оподаткування інновацій ПрАТ «Північний ГЗК» 50

2.3. Методика обліку та оподаткування витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК» 59

2.4. Витрати на інновації в звітності ПрАТ «Північний ГЗК» 64

2.5. Вдосконалення обліку та оподаткування інновацій ПрАТ «Північний ГЗК» 70

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ ІННОВАЦІЙ ПАТ «ПІВНІЧНИЙ ГЗК» 78

3.1. Організаційно-методичні аспекти аналізу витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК» 78

3.2. Бюджетування в системі податкового консультування витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК» 84
3.3. Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю витрат на інновації 89
3.4. Удосконалення аналізу та податкового консультування інноваційної діяльності ПрАТ «Північний ГЗК» 98

ВИСНОВКИ 105
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 109
ДОДАТКИ 125

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ

Слово / словосполучення	Скорочення	Умови використання
А		
автор	авт.	-
Г		
гривня	грн.	при цифрах
глава	гл.	при цифрах і в примітках
Д		
додаток	дод.	-
доктор	д-р	у назві наукового ступеня
документ	док.	-
доцент	доц.	при прізвищі
З		
завідувач	зав.	при назві посади
І		
і так далі	і т.д.	-
і таке інше	і т.ін.	-
Л		
лист	л.	при цифрах і в примітках
М		
міністерство	м-во	-
місто	м.	-
Н		
науковий	наук.	-
номер	№	при цифрах
П		
примітка	прим.	-
Приватне Акціонерне Товариство	ПАТ	при назві підприємства
Р		
розділ	розд.	при цифрах і в примітках
рік	р.	-
рисунок	рис.	-
С		
селище міського типу	смт.	при назві підприємства
сторінка	с.	при цифрах і в примітках
Т		
таблиця	табл.	-

ВСТУП

Актуальність теми. Структурні перетворення, що відбуваються у світовій економіці, зумовлені переходом від «індустріальної економіки» до «економіки знань», для якої характерним є домінування інтелектуального капіталу та інновацій. Саме останні мають стати основою динамічного розвитку виробництва, необхідною складовою забезпечення успішного, довготривалого і стійкого функціонування підприємства, однією з фундаментальних складових ефективної стратегії та важливим інструментом забезпечення конкурентних переваг.

З метою виходу України на траєкторію стійкого розвитку зі зростанням добробуту та якості життя для всіх верств населення Міністерство економічного розвитку і торгівлі України за участю центральних органів виконавчої влади, Інститут економіки та прогнозування Національної академії наук України із урахуванням пропозицій, отриманих від громадських організацій, підготували стратегію розвитку «Україна-2025: стратегія національної модернізації». Основною проблемою, для вирішення якої розроблено цю стратегію, є неготовність економіки України до відповіді на глобальні виклики, що пов’язані зі світовими кризовими процесами, одним з яких є перехід на принципово нові ресурсозбережні технології, зокрема з використанням відходів виробництва, розроблення та впровадження нової продукції, капітальний ремонт і модернізація основних засобів та впровадження прогресивної комплексної механізації й автоматизації. При цьому виникає необхідність формування ефективної системи обліку витрат на інновації та їх аналізу, які б дали змогу забезпечити інформацією кожне підприємство і державні органи щодо інноваційної політики загалом.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Методологічно-організаційні питання бухгалтерського обліку, оподаткування та подання звітності про інновації у системі господарської діяльності

підприємств досить широко і ґрунтовно висвітлені у працях багатьох українських та зарубіжних вчених. Зокрема, вагомий внесок до методології, методики і організації обліку та аналізу інновацій зробили: К.В. Безверхий, М.І.Бондарь, Ф.Ф.Бутинець, В.В.Гик, С.Ф.Голов, Д.О.Грицишен, В.В.Євдокимов, В.М.Жук, І.В.Жураковська, З.В.Задорожний, О.В.Кантаєва, Л.М.Кіндрацька, І.І.Криштопа, Я.Д.Крупка, М.В.Кужельний, Ю.А.Кузьмінський, С.Ф.Легенчук, В.М.Пархоменко, І.М.Павлюк, О.А.Петрик, М.С.Пушкар, С.В.Свірко, В.В.Сопко, Н.М.Ткаченко, М.Г.Чумаченко тощо. Серед зарубіжних авторів заслуговують на увагу праці Х.Андерсона, Г.Александера, С.Барнеса, Дж.Бейлі, Г.Бірмана, Г.Велша, Р.Г.Еклеса, П.І.Камишанова, Н.А.Каморджанової, Р.Каплана, В.В.Ковальова, Д.Колдуелла, М.Ю.Медведєва, Б.Нідлза, В.Д.Новодворского, В.Ф.Палія, С.В.Панкова, В.Е.Рибалкіна, Ф.Роберта, О.В.Рожнової, Я.В.Соколова, А.В. Ухиної, М.С.Агафонової, И.С.Половинкина, М.Фрідмана, Р.Холта, У.Шарпа, С.Шмідта, Р.Шортріджа та інших, в яких висвітлено різні аспекти бухгалтерського обліку й аналізу інновацій та їх впливу на результати господарювання підприємств.

Однак окремі аспекти обліку, оподаткування та аналізу витрат на інновації, враховуючи сучасний розвиток економіки, насамперед інноваційної, потребують додаткових досліджень у напрямі їх удосконалення. Зокрема, це стосується уточнення понятійного апарату, класифікації витрат на інновації, методики й організації їх обліку та внутрішнього аналізу.

На даний час вже недостатньо розуміння того, що рішення цілого ряду найважливіших соціально-економічних задач у нашій країні неможливо без свідомого формування відносин з приводу ефективного створення й використання продукту інноваційної діяльності. Це забезпечує прогресивний розвиток всього інноваційного потенціалу країни із властивими йому спеціалізованими суб'єктами діяльності та інститутами інфраструктури, особливостями формування і функціонування ринкових відносин.

Перетворення інновацій у першорядний засіб підвищення ефективності виробництва й конкурентоздатності продукції передбачає подальше осмислення проблем реалізації відносин власності в інноваційній сфері, удосконалювання державного регулювання інноваційних процесів, що зумовлено переходом від адміністративно-командних методів управління до переважно економічних. Актуальність даної проблеми, необхідність її подальшої розробки полягає у необхідності вироблення рекомендацій щодо розвитку інноваційної сфери України, визначили вибір теми, цілі та завдання дослідження.

Метою дипломної роботи є обґрунтування та поглиблення теорії і методики обліку й аналізу інновацій і розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку, оподаткування й аналізу витрат на інновації, а також практичному їх використанні під час прийняття управлінських рішень, спрямованих на забезпечення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств.

Відповідно до поставленої мети сформульовано такі *завдання*:

– уточнити сутність поняття «витрати на інновації» з метою адекватного їх відображення як об’єктів обліку, оподаткування та аналізу у системі управління підприємством;

– удосконалити класифікацію витрат на інновації відповідно до завдань обліку та оподаткування, з обґрунтуванням ознак інноваційного процесу і врахуванням вітчизняної практики та міжнародного досвіду;

– визначити етапи формування ефективної системи обліку, оподаткування та аналізу витрат на інновації;

– розробити заходи щодо покращення функціонально-організаційних зв’язків між елементами системи обліку та оподаткування витрат на інновації;

– доповнити нормативне забезпечення управління інноваційною діяльністю положенням, що регламентує облік витрат на інновації;

– удосконалити методику поточного та податкового обліку витрат на

інновації для потреб побудови ефективної системи управління підприємством;

– розвинути організаційно-методичні аспекти внутрішнього аналізу витрат на інновації;

– удосконалити механізм бюджетування у системі податкового консультування витрат на інновації як складової сучасного управлінського обліку;

– розвинути методичні положення щодо оцінювання ефективності системи внутрішнього аналізу витрат на інновації.

Об'єктом дослідження є облік та оподаткування інноваційної діяльності ПрАТ «Північний ГЗК».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку та оподаткування витрат на інновації.

Базою дослідження є ПрАТ «Північний ГЗК»

Методологічна основа дослідження. Теоретичною і методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання, за допомогою яких вивчено методику обліку та аналізу витрат на інновації підприємств. Під час дослідження теорії та практики обліку і аналізу витрат на інновації використано такі методи наукового пізнання: спостереження, порівняння, аналіз і синтез, індукція і дедукція, аналогія та конкретизація. Прийоми теоретичного узагальнення, групування і деталізації застосовано для аналізу понятійного апарату витрат на інновації та удосконалення їх класифікації. Для удосконалення методики бухгалтерського обліку витрат на інновації використовували метод причинно-наслідкового зв'язку та абстракто-логічний метод. Бібліометричний та бібліографічний аналізи дали змогу виявити рівень досліджень з організації та методики обліку і аналізу витрат на інновації та встановити невирішені проблемні питання.

Інформаційною базою дослідження стали наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем фінансового й управлінського обліку та

економічного аналізу, інноваційного менеджменту, а також законодавчі та нормативні акти України, міжнародні стандарти фінансової звітності, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, офіційна бухгалтерська й статистична інформація, науково-методична література, матеріали періодичних видань та науково-практичних конференцій.

Практичне значення одержаних результатів полягає в пропозиціях з удосконалення обліку та оподаткування витрат на інновації на підприємствах України.

Апробація результатів роботи За результатами дослідження опубліковано тези: «Оподаткування внноваційної діяльності підприємств України» : Збірник матеріалів ІІ Міжнародного податкового конгресу [Електронне видання] (м. Ірпінь, 26 листопада 2021 р.).

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ІННОВАЦІЯМИ

1.1. Економічна сутність витрат на інновації як об'єкта обліку

За допомогою інновацій досягається основна стратегічна ціль підприємства, якою для комерційних організацій є максимізація добробуту її власників, виражена ринковою вартістю фірми. Дана постановка цілі включає в себе максимізацію прибутку (у тому числі у довгостроковому періоді), рентабельність інвестицій, фінансову стійкість, ріст продажу та інше.

У динамічному зовнішньоекономічному середовищі діяльності підприємства досягнення довгострокових цілей неможливе без постійного оновлення застосовуваних технологічних, управлінських та інших процесів, асортименту продукції (товарів, робіт, послуг) і пошуку нових ринкових можливостей (освоєння нових ринків збуту). Основними факторами, які спричиняють необхідність здійснення інноваційних процесів є: науково-технічний прогрес, створення нових, більш ефективних технологій, розвиток інфраструктури, зміна потреб споживачів, яка веде до зрушень структури попиту та виникнення нових ринків збуту, нових методів управління та організації виробництва.

Дефініцію «інновація» уперше застосували у наукових вивченнях культурологи у XVIII ст. й означала вона тоді ввід деяких елементів однієї системи в другу. Закономірність технологічних нововведень стали вивчати тільки на початку XX ст. З віком тлумачення й ключові підходи до визначення цього поняття, та й сама теорія інноваційного управління, також значно змінилися.

Перші дослідження інновацій як економічного явища було проведені Й. А. Шумпетером (1883-1950), який писав, що «Форма і зміст розвитку в

нашому розумінні … задається поняттям «здійснення нових комбінацій», яке охоплює наступні п’ять випадків: 1) виготовлення нового, ще невідомого споживачам, блага або створення нової якості того чи іншого блага;

2) впровадження нового, даній галузі промисловості ще практично невідомого, методу (способу) виробництва, в основі якого необов’язково лежить нове наукове відкриття і який може полягати також у новому способі комерційного використання відповідного товару; 3) освоєння нового ринку збуту, такого ринку на якому до цих пір дана галузь промисловості цієї країни ще не була представлена, незалежно від того, існував цей ринок раніше чи ні;

4) отримання нового джерела сировини або напівфабрикатів, незалежно від того, існувало це джерело раніше, або просто не приймалося до уваги, або рахувалося недоступним, або його ще тільки потрібно було створити;

5) проведення відповідної реорганізації, наприклад забезпечення монопольного положення (за допомогою створення тресту) або підрив монопольного становища другого підприємства [121, с. 159]. Таким чином, Й. А. Шумпетер трактував інновацію як зміну з метою впровадження і використання нових видів споживчих товарів, нових виробничих і транспортних засобів, ринків і форм організації промисловості.

Економічні категорії «інновація», «інноваційний процес» Й. А. Шумпетер поєднав з теорією довгострокових циклічних коливань – теорією «довгих хвиль» М. Д. Кондратьєва (1892-1931). Для обґрунтування своєї теорії М. Д. Кондратьєв здійснив аналіз статистичних даних 4 провідних капіталістичних країн – Англії, Франції, США, Німеччини. Вивчення цих даних дало йому підстави для висновку, що існують цикли економічної кон’юнктури – «довгі хвилі» з середньою тривалістю 54 роки (пожвавлення виробництва, потім його бурхливий підйом, криза перевиробництва, яка переходить у стадію депресії).

У 80-ті рр. минулого століття, спираючись на теорію Й. А. Шумпетера, відомий німецький учений-економіст Г.О. Менш в книзі «Технологічний пат: інновації долають депресію» [121, с. 14] робить висновок про високу концентрацію базисних нововведень, які дозволяють подолати «технологічний пат» і знаменують початок нової тенденції в економіці – поліпшення її основних показників. Г. О. Менш пояснює нерівномірність інноваційної активності особливостями функціонування ринкової економіки. Орієнтуючись на чистий прибуток, підприємці керуються економічною кон'юнктурою, не зважаючи на довготермінові альтернативи технічного розвитку. До впровадження радикальних інновацій вони приступають тільки внаслідок різкого падіння ефективності інвестицій в традиційних напрямах, коли вже накопичені значні надлишкові потужності й уникнути потрапляння економіки у фазу глибокої затяжної депресії не вдається. У фазі депресії впровадження базисних інновацій виявляється єдиною можливістю прибуткового інвестування, і, врешті-решт, інновації долають депресію.

У наукових публікаціях та економічному лексиконі останнім часом слово «інновація» використовується досить часто. У той же час у літературі, присвяченій вивченню проблем інноватики, простежуються різні погляди на сутність та зміст цього поняття (Додаток А).

Узагальнивши існуючі підходи до визначення поняття «інновація» можна зробити висновок, що більшість науковців залежно від об'єкту та предмету дослідження розглядають інновації як зміну (Й. А. Шумпетер, Ф. Валента, Ю. Яковець, Л. Водачек, М. Хучек, Т. Баль-Возняк, Л. Л. Антонюк, А. М. Поручник, В. С. Савчук, І. А. Павленко та ін.), як процес (Б. Твісс, К. Фрімен, Р. Кантер, Б. Санто, О. Лапко, Я. Д. Крупка та ін.), або як результат (М. Портер, П. Друкер, Р. А. Фатхутдінов, П. Харів, Д. Кокурін, Л. М. Гохберг, Г. Гамідов, Л. С. Барютін, Л. А. Костирко, А. А. Мартинов, О. В. Кантаєва, П. П. Микитюк, П. Н. Завлін, А. К. Казанцева, Л. Є. Мінделі та інші). Також автори усі визначення щодо поняття «інновація» виділяють за п'ятьма основними підходами: 1) об'єктному (в

якості інновації виступає об’єкт – результат НТП: нова техніка, технологія); 2) процесному (під інновацією розуміють комплексний процес, який включає розробку, впровадження у виробництво і комерціалізацію нових споживчих цінностей – товарів, техніки, технології, організаційних форм та ін.); 3) об’єктно-утилітарному, який характеризується двома основними моментами: по-перше, під інновацією розуміється об’єкт – нова споживча вартість, яка базується на досягненнях науки і техніки, по-друге, акцент робиться на утилітарній стороні нововведень – здатності до задоволення громадських потреб з великим корисним ефектом; 4) процесно-утилітарному (інновація розглядається як комплексний процес створення, розповсюдження і використання нового практичного засобу); 5) процесно-фінансовому (інновація – це процес інвестування у новації, вкладення засобів у розробку нової техніки, технологій, наукових досліджень).

Крім того, окремі автори виділяють два підходи до формулювання інновацій: вузький і широкий. Відповідно до першого, інновація ототожнюється з новою технікою, технологією, промисловим виробництвом. У широкому розумінні інновації розглядаються як прибуткове використання ідей, винаходів у вигляді нових продуктів, послуг, організаційно-технічних і соціально- економічних рішень виробничого, фінансового, комерційного характеру. Неоднозначність тлумачення терміну «інновація» пояснюється складністю об’єднання у ньому матеріальних і нематеріальних ознак, які характеризуються якісно різними категоріями.

Узагальнення наведених визначень поняття «інновація» (табл. 1.1) свідчить про те, що переважна більшість авторів характерними її ознаками вбачають у новизні споживчих властивостей та технічній складовій. Варто зазначити, що вищенаведені визначення подані у термінології та з позиції управлінської науки, тому для цілей бухгалтерського обліку та аналізу виникає нагальна потреба в уточненні цього формулювання.

Таблиця 1.1

Узагальнення поглядів авторів на сутність визначення «інновація»

Автор	Характерні ознаки інновації				
	отримання ефекту	задово-лення потреб	підвищення конкурен-тоспромож-ності	новизна споживчих власти-востей	технічна складова
Л. Л. Антонюк, А. М. Поручник, В. С. Савчук			+	+	
І. А. Павленко			+	+	+
П. С. Харів				+	+
Барютін Л.С.		+		+	+
Л. А. Костирко, А. А. Мартинов	+			+	
О. В. Кантаєва					+
Я. Д. Крупка	+			+	+
П. П. Микитюк	+		+		
Є. А. Уткін					+
М. Хучек				+	
Ю. П. Морозов	+				+
А. В.Сурин, О. П. Молчанова		+			+
П. Н. Завлін, А. К. Казанцева, Л. Є. Мінделі				+	
Разом	4	2	2	8	8

Джерело: [5]

На основі проведеного теоретичного дослідження пропонуємо авторську інтерпретацію поняття інновація, котра, на нашу думку, більш аргументовано та повно розкриває зміст та сутність цієї економічної категорії як об’єкту обліку та аналізу.

Узагальнивши існуючі підходи до визначення поняття, під інновацією пропонуємо розуміти кінцевий результат науково-технічної діяльності, який ґрунтується на використанні досягнень науки, спрямованих на впровадження у виробництво та інші сфери діяльності нових споживчих цінностей у вигляді товарів, продукції, техніки, технологій, організаційних форм, здатних до

задоволення конкретних потреб, забезпечуючи мінімізацію собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) і, тим самим, підвищуючи конкурентні переваги підприємства.

При цьому, варто зазначити, що вітчизняні та зарубіжні автори вказують на відмінність термінів «інновація» та «нововведення».

На основі проведеного теоретичного дослідження пропонуємо авторську інтерпретацію поняття інновація, котра, на нашу думку, більш аргументовано та повно розкриває зміст та сутність цієї економічної категорії як об’єкту обліку та аналізу.

Узагальнивши існуючі підходи до визначення поняття, під інновацією пропонуємо розуміти кінцевий результат науково-технічної діяльності, який ґрунтується на використанні досягнень науки, спрямованих на впровадження у виробництво та інші сфери діяльності нових споживчих цінностей у вигляді товарів, продукції, техніки, технологій, організаційних форм, здатних до задоволення конкретних потреб, забезпечуючи мінімізацію собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) і, тим самим, підвищуючи конкурентні переваги підприємства.

При цьому, варто зазначити, що вітчизняні та зарубіжні автори вказують на відмінність термінів «інновація» та «нововведення».

Зауважимо, що поняття «інновація» має пріоритет у застосуванні, оскільки закріплене на законодавчому рівні України та міжнародними стандартами Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР): Керівництво Фраскаті (Frascati Manual) і Керівництво Осло (Oslo Manual).

Саме інновації стають головною «дійовою особою» теоретичних сценаріїв і практичної реалізації сучасної науково-технічної революції, дещо відтіснивши інвестиції, що протягом багатьох років визначались головним фактором економічного розвитку. Нарощування обсягу капітальних вкладень з метою збільшення обсягів виробництва вже не може розглядатися в якості основного фактору економічного зростання, так як ця тенденція відтворення носить явні риси екстенсивного розвитку і вже не гарантує довготривале

«процвітання» і зростання добробуту. Необхідне постійне оновлення продукції, технологій, які враховують останні досягнення науки.

Зрозуміло, що інновації в економіці не виникають раптово і нізвідки. Появі новинок передує певний тривалий процес їх розроблення, створення і впровадження (освоєння), який отримав назву інноваційного процесу. Дефініції цієї економічної категорії наведено у Додатку Б.

Таким чином, поняття «інноваційний процес» ширше, ніж поняття «інновація», так як остання є одним із компонентів інноваційного процесу. На нашу думку, існування різних підходів до визначення понять «інновація», «інноваційний процес», «інноваційна діяльність» пояснюється тим, що ще не досягнуто єдності у переліку категорій інноватики.

Розвиток бухгалтерського обліку призводить до різновидності змісту та економічної природи поняття інновація. На підставі проведеного дослідження можна стверджувати, що генезис терміну «інновація» як об'єкта обліку в XVIII-XXI ст. відбувся у декілька етапів (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Періодизація терміну «інновація» як об'єкта обліку і оподаткування в XVIII -XXI ст.

Період	Характеристика періоду		Досліджувані питання у бухгалтерському обліку
	Загальна	Для цілей обліку	
1-й етап (XVIII- XIX ст.)	В основу інновацій покладено вдосконалення, що приводить до економії або поліпшення використання факторів виробництва	З позиції бухгалтерського обліку не розглядалася	
2-й етап (початок 50-х - кінець 90-х років XX ст.)	Інновація може бути конкурентною перевагою на ринку внаслідок комерціалізації якісних змін предмету інноваційної діяльності	З'являються перші ґрунтовні дослідження, проведені О. С. Бородкіним	Облік якості продукції, аналіз ефективності нової техніки, облік витрат на науково- технічні заходи, оперативний облік впровадження нової техніки, організація обліку єдиного фонду розвитку науки і техніки
3-й етап (кінець XX ст. і дотепер)	Базисом інновацій визначено кінцевий комерціалізований результат інноваційної діяльності, втілений у різних формах та сферах життєдіяльності людини та суспільства	Розвиток обліку інноваційних процесів шляхом вдосконалення його теорії, методики, організації та методології	Аналітичний облік науково-технічних заходів, формування інформації для обліку інновацій, відображення витрат на інновації на рахунках бухгалтерського обліку

Таким чином, вивчення підходів за періодами дозволило обґрунтувати, що поняття «інновація» не можна зводити до розуміння її виключно як вкладень в основний капітал, а й відносити на витрати з наукових досліджень і розробок та в людський капітал, які є складовими нематеріальних активів.

Варто зазначити, що у бухгалтерському обліку поняття «інновації» також тісно пов'язане з такими категоріями, як «нематеріальні активи» та «інтелектуальний капітал». Так, М. С. Пушкар останній пов'язує, в першу чергу, з інформаційним капіталом, під яким він розуміє вартість нематеріальних активів та інтелектуальних здібностей персоналу, що забезпечують утримання частки ринку й отримання прибутку.

Специфічність інтелектуального капіталу, як складової інновації, зумовлює необхідність розробки особливого підходу до його відображення в обліку. Взаємозв'язок інновації і людського капіталу зображено на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Відображення взаємозв'язку і взаємозалежності між інновацією та людським капіталом [2, с. 51]

Процес перетворення інновації у нематеріальний актив, як об'єкт обліку, можна подати схематично (рис. 1.2).

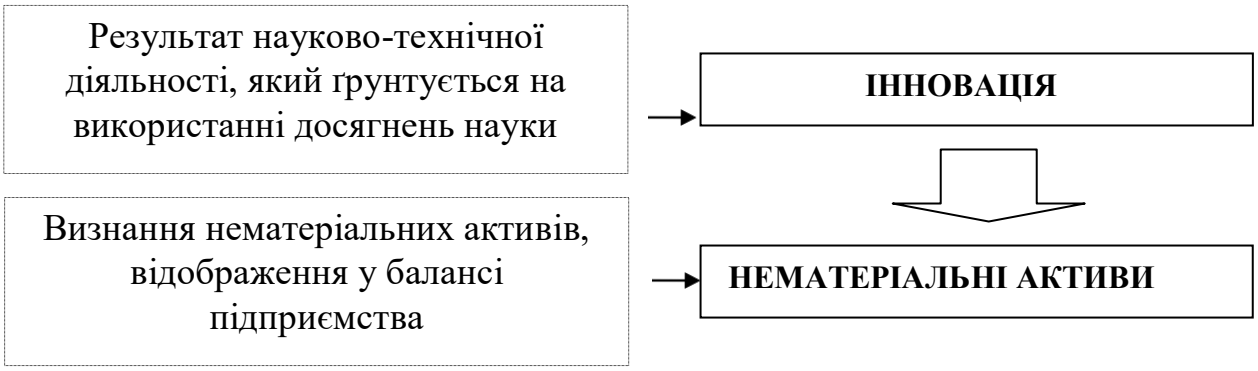


Рис. 1.2. Процес трансформації інновації у нематеріальні активи

Як видно з рис. 1.2 інновація стає нематеріальним активом тільки після визнання витрат, понесених на її створення. Тому поняття інновація з точки зору бухгалтерського обліку ширше за нематеріальні активи, так як не всі результати інновацій відображені у балансі.

Основні науково-практичні публікації у фахових періодичних виданнях щодо проблем обліку та аналізу інновацій з 1975 до 2020 приведено у Додатку В. Аналіз літератури дає змогу зробити висновок, що питання обліку та аналізу інновацій є досить актуальним серед науковців та практиків. Враховуючи це важливим завданням обліку інновацій вважаємо ідентифікацію її об’єктів. Окремі питання відображення в обліку витрат, пов’язаних з формуванням об’єктів інноваційного процесу розкриті у працях таких вітчизняних вчених: М. О. Авилкіної, О. С. Бородкіна, Б. І. Валуєва, В. М. Жука, Н. В. Єжакової, О. В. Кантаєвої, Я. Д. Крупки, П. П. Микитюка, О. Ю. Сидоренко, О. Г. Фесенка та інших. Але рівень теоретичних досліджень облікових проблем значно відстає від потреб практики суб’єктів господарювання, у тому числі й відсутністю методичного забезпечення бухгалтерського обліку об’єктів, пов’язаних з інноваційною діяльністю, що вимагає, у свою чергу, їх виявлення та відповідної класифікації. Враховуючи це, існуюча система бухгалтерського обліку повинна розкривати інформацію про вплив господарської діяльності на об’єкти інноваційного процесу з

метою задоволення інформаційних потреб зовнішніх та внутрішніх користувачів.

Зазначена функція може бути реалізована через відображення в бухгалтерському обліку об’єктів, пов’язаних з інноваційною діяльністю.

Так, згідно з Законом України «Про інноваційну діяльність» [117] об'єктами інноваційної діяльності є: інноваційні програми і проекти; нові знання та інтелектуальні продукти; виробниче обладнання та процеси; інфраструктура виробництва і підприємництва; організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, що істотно поліпшують структуру і якість виробництва і (або) соціальної сфери; сировинні ресурси, засоби їх видобування і переробки; товарна продукція; механізми формування споживчого ринку і збуту товарної продукції.

О. В. Кантаєва виділяє дві групи об’єктів обліку інноваційної діяльності: оцінені та юридично оформлені нематеріальні активи підприємства (в розумінні автора інтелектуальний капітал) та витрати на дослідження і розробки [49, с. 62].

Дещо іншої позиції дотримується Я. Д. Крупка, який стверджує, що «…інноваційні напрями розвитку підприємницької діяльності можуть зачіпати різні сфери господарського життя підприємства та мати розгалужену структуру. Все це позначається на системі бухгалтерського обліку витрат, пов’язаних з реалізацією інноваційних проектів, порядку фінансового забезпечення інноваційного продукту. Такий облік має бути розгалуженим і передбачати різні варіанти здійснення облікового процесу… Методика та організація обліку залежить від виду інноваційних продуктів. Вони можуть мати матеріальний зміст (машини, обладнання, експериментальні зразки продукції), бути вираженими у нематеріальній формі (нові технології, проекти і конструкторські рішення з нових видів продукції, програмні матеріали), подані у формі інтелектуальної власності (права на об’єкти промислової власності, авторські та інші права)» [70].

На нашу думку, об’єкти обліку витрат на інновації з метою їх бухгалтерського відображення доцільно враховувати у складі двох груп витрат: капітальних інвестицій та витрат операційної діяльності. Виокремлення зазначених об’єктів у складі капітальних інвестицій пояснюється тим, що відповідно до Закону України [117] інноваційна діяльність є однією з форм інвестиційної діяльності, а тому можна стверджувати, що інновації реалізуються через інвестиції. Підтвердження цього виявляємо у праці Я. Д. Крупки [71, с. 146-147], який пише, що між інноваціями та інвестиціями існує прямий зв'язок: «…будь-які капітальні інвестиції у розвиток власної матеріальної бази підприємства повинні мати інноваційний характер, призводити до одержання додаткової вигоди у майбутньому. З іншого боку, реалізація багатьох інноваційних проектів і програм вимагає капітальних інвестицій».

Відображення ж об’єктів обліку в складі витрат операційної діяльності викликано тим, що будь-які процеси планомірного впливу на інноваційний процес пов’язані з витратами ресурсів, які повинні знаходити своє відображення в бухгалтерському обліку. При цьому, Л. В. Перекрестова констатує «інноваційна діяльність – частина операційної, інвестиційної і фінансової діяльності організації, пов’язана з розробкою, впровадженням, освоєнням і комерціалізацією нововведень (інновацій)» [108, с. 109].

Для дослідження сучасного стану даної економічної категорії важливого значення, на нашу думку, набуває систематизація авторефератів дисертаційних робіт за напрямом «Бухгалтерський облік, аналіз та контроль інноваційних процесів», яка розглянута за предметом і об’єктом дослідження з метою виявлення найбільш актуальних питань у цій сфері. Варто зазначити, що кількість наукових робіт, присвячених проблемам обліку та аналізу інноваційної діяльності, є недостатньою. Причинами цього є здебільшого низький рівень розвитку інноваційної діяльності, переважання ознак командно-адміністративної системи та унітарний характер бухгалтерського обліку, що перейнялися ще з часів існування СРСР та були в Україні

впродовж 90-х років. Враховуючи зазначене, формування ефективної системи обліку і аналізу в управлінні витратами на інновації є особливо актуальною на сучасному етапі розвитку ринкових відносин, характерними для якого є глобалізація підприємницького середовища, загострення конкуренції, скорочення життєвого циклу продуктів, їх широкого асортименту та високого рівня вимог до їхніх споживчих якостей, розвитку високотехнологічного виробництва, інформаційних систем і технологій.

Для раціональної побудови системи обліку та аналізу витрат важливе значення має термінологія, тому вважаємо за необхідне навести визначення витрат, під яким у бухгалтерському обліку розуміють «…зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення капіталу..

Окремої уваги заслуговує вивчення таких категорій як «витрати» та «затрати». Так, В. В. Сопко вказує на те, що «…в управлінні діяльністю необхідне чітке розмежування понять «витрати» та «затрати». Без такого розмежування система бухгалтерського фінансового обліку набуває некоректності. Відсутність розмежування вихідних понять «витрати» та «затрати» призводить до плутанини» [32, с. 243].

У вітчизняній науці, на думку В. А. Дерія, доцільно вживати термін «витрати». Поняття «затрати» можна вживати лише тоді, коли йдеться про затрату конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць і т.д.), реальних грошей (готівки) на придбання товарно-матеріальних цінностей. За суттю термін «затрати» логічно застосувати, коли йдеться про індивідуалізовані натуральні вимірники або грошові одиниці. Якщо це грошовий вимірник, – загальний (узагальнюючий) вимірник у сучасному обліку, то слід використовувати термін «витрати», щоб уникнути помилок [30, с. 23].

Л. В. Нападовська констатує, що «…наявність різних видів обліку, кожний із яких має власну мету та призначення, вимагає використання специфічних термінів, характерних для кожного з них, а саме: затрат – у

системі управлінського обліку, витрат – у фінансовому обліку, валових витрат – у податковому обліку» [101, с. 77].

Аналізуючи нормативні документи окремих країн світу (Додаток Е), слід зазначити, що у деяких із них, на законодавчому рівні закріплено як поняття «затрати», так і «витрати».

Зазначене вище має важливе значення у тлумаченні терміну витрати на інновації. Зокрема, у Великому бухгалтерському словнику наведено термін «затрати на інновації», під яким розуміють «…виражені в грошовій формі фактичні витрати, пов'язані із здійсненням різних видів інноваційної діяльності» [12, с. 383]. Приблизно таке саме визначення наводить О. О. Ільченко, однак використовує термін «витрати на інновації» і додає, що ці витрати також пов'язані із упущеною вигодою від недовикористання природної енергії. Крім цього, пропонує до складу витрат на інновації включити «…трансакційні витрати, що забезпечить реальну оцінку проектів та прийняття оптимальних рішень щодо вибору найбільш вигідних із них». До трансакційних витрат відносять витрати, які пов'язані з пошуком необхідної інформації про потенційних партнерів, витрати на проведення переговорів і укладання угод, витрати захисту і специфікації прав власності, витрати на попередження надання неповної, викривленої інформації ринковими агентами та витрати по захисту господарської діяльності від недобросовісної поведінки інших учасників ринку. Також автор звертає увагу на використання тільки вислову «витрати на інновації», а не «інноваційні витрати», який практично завжди використовується у роботі науковців. На його думку, використання останнього визначення некоректне, якщо логічно ув'язати між собою зміст цих понять, то стає зрозумілим те, що правильно буде вживати термін витрати на інновації або витрати пов'язані з інноваційною діяльністю і ніяк не інноваційні витрати [44, с. 44].

Іншої позиції дотримуються Л. А. Костирко та А. А. Мартинов, які при дослідженні категорій «расходы», «затраты» і «издержки» приходять до висновку, що поняття «инновационные затраты» необхідно використовувати

для позначення вартості ресурсів, використовуваних для досягнення цілей інноваційної діяльності, «инновационные расходы» для позначення затрат конкретного періоду, відповідних з доходами, а «инновационные издержки», як більш широке поняття, яке об'єднує поряд з переліченими вище втрати, витрати на соціальні потреби і упущені вигоди [66, с. 127-128].

К. Н. Абубакірова під «затратами на инновационную деятельность» пропонує розуміти проявлення ділової активності господарюючого суб'єкта, суть яких помічається в фактичному споживанні ресурсів у натуральних та вартісних вимірниках та мотивованому отриманні прогнозних економічних вигід [1, с. 12].

У Наказі Міністерства економіки України «Методика приведення механізму аналітично-статистичного спостереження стану інноваційного розвитку економіки у відповідність із стандартами Організації економічного співробітництва і розвитку та ЄС» використовується термін «інноваційні витрати», які включають усі витрати, пов'язані з інноваційною діяльністю, а саме: внутрішні дослідження та розробки; зовнішні дослідження та розробки; придбання машин та обладнання, пов'язаних з виробництвом інноваційних продуктів та процесів; придбання патентів та ліцензій, промислових зразків; навчання та маркетингові дослідження.

У результаті проведеного дослідження понятійного апарату можна констатувати, що на даний час немає однозначного визначення даного економічного терміну. У літературних джерелах автори витрати на інновації називають по-різному, при цьому, нами виявлено такі назви: «інноваційні витрати», «витрати на інновації», «витрати на інноваційні заходи», «витрати на інноваційний процес», «витрати на інноваційну діяльність». У зв'язку з цим виникають непорозуміння, як у наукових, так і практичних сферах. Для прийняття з цього питання консенсусу, логічніше вживати термін «витрати на інновації», оскільки він у повній мірі, на наш погляд, розкриває зміст даної облікової категорії. Під витратами на інновації пропонуємо розуміти суму витрачених матеріальних, трудових і фінансових ресурсів для

здійснення операційної та інвестиційної діяльностей, результатом яких є перехід на принципово нові ресурсозберігаючі технології, розробка і впровадження нової продукції, модернізація основних засобів, тощо.

1.2. Визнання та класифікація витрат на інновації як методологічна основа їх обліку і оподаткування

Як відомо, витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійсненні. Однак, при реалізації інноваційного процесу ідентифікувати дохід, отриманий у результаті такої діяльності, неможливо. У такому випадку витрати необхідно відображати у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, оскільки їх неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду.

Зазначимо, що загальні питання, пов'язані з визнанням в обліку витрат на інновації, в Україні не регламентуються окремим положенням (стандартом) бухгалтерського обліку, проте інформацію про них відображено у П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», П(С)БО 31 «Фінансові витрати». Зокрема, у п. 20 П(С)БО 16 «Витрати» вказується, що витрати на дослідження включаються до складу інших операційних витрат відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», у п. 9 якого зазначено, що витрати на дослідження не визнаються активом, а підлягають відображенню в складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Як бачимо, у вітчизняних стандартах, як і в міжнародних, відмовились від капіталізації витрат на дослідження, шляхом включення їх до складу нематеріальних активів.

Відповідно до п. 31 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів підставою для визнання капітальними інвестиціями

витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом. Варіанти такого поліпшення наведено на рис. 1.3.

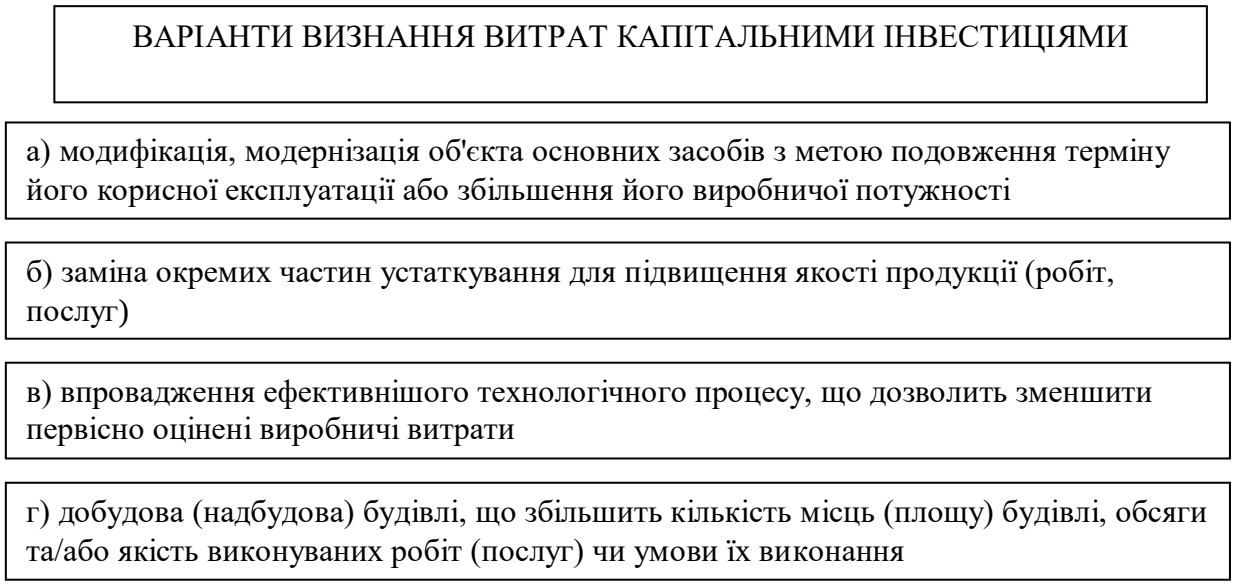


Рис. 1.3. Варіанти визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів

Що стосується визнання та оцінки нематеріальних активів, то згідно з пп. 17-18 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо). Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод. Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

Варто зауважити, що норми вітчизняних стандартів у відношенні обліку витрат на інновації принципово не відрізняються від норм міжнародних стандартів, однак повністю не охоплюють усі вимоги щодо надання та розкриття інформації у фінансовій звітності. Невідповідність зумовлена стислістю змісту П(С)БО та відсутністю пояснень до них, що нерідко призводить до помилкової інтерпретації окремих положень.

На порядок більше інформації про витрати на інновації знаходимо у МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи», відповідно до якого при створенні нематеріального активу власними силами необхідно розділяти поняття дослідження та розробка. Так, п. 8 цього стандарту визначає, що під дослідженням необхідно розуміти «…оригінальні та заплановані дослідження, здійснюванні для отримання і розуміння нових наукових або технічних знань». У свою чергу розробка це «…застосування даних наукового дослідження чи іншого знання для планування чи проектування виробництва нових або суттєво вдосконалених матеріалів, механізмів, товарів, технологій, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва або використання». У разі якщо підприємство не може відрізнити фазу дослідження від фази розробки, то всі витрати розглядаються як понесені в ході досліджень. Діяльність, яку можна віднести до етапів дослідження і розробки наведено у табл. 1.3.

Оскільки на етапі досліджень понесені витрати і досягнуті результати, як правило, не відповідають критеріям визнання активу (існує висока невизначеність відносно майбутніх економічних вигод), то всі витрати на дослідження визнаються витратами у тому періоді, у якому вони були понесені.

Витрати на розробки можуть призвести до отримання результатів, які будуть гарантувати майбутні економічні вигоди. У такому випадку, згідно з міжнародними стандартами, вони можуть бути визнані активом при дотриманні ряду специфічних умов.

Таблиця 1.3

Орієнтовний склад робіт на етапах дослідження і розробки
(узагальнено автором)

Етап досліджень	Етап розробки
- діяльність, спрямована на отримання нових знань; - пошук, оцінка та остаточний вибір застосування результатів дослідження чи інших знань; - пошук альтернативи матеріалам, приладам, продуктам, технологіям, системам чи послугам; - формулювання, розробка, оцінка та остаточний вибір можливих альтернатив новим чи вдосконаленим матеріалам, приладам, продуктам, технологіям, системам чи послугам.	- проектування, конструювання та випробовування прототипів та моделей перед комерційним виробництвом або використанням; - проектування інструментів, матриць, ливарних форм та штампів, у яких застосовано нову технологію; - проектування, конструювання та функціонування дослідного заводу, який за масштабом не є економічно доцільним для комерційного виробництва; - проектування, конструювання та випробовування обраних варіантів нових чи вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, технологій, систем чи послуг.

При цьому слід наголосити, що якщо не виконується хоча б одна із умов, то витрати на розробки визнаються витратами у тому періоді, в якому були понесені. У наступних періодах, при дотриманні критеріїв визнання активу, витрати, які виникають за тими ж розробками можуть визнаватися активом, однак відновлення попередніх витрат не допускається.

Порівняння норм положень вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності у частині визнання витрат на інновації приведено у табл. 1.4.

Відповідно до МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи» створений нематеріальний актив зараховується за фактичною собівартістю мінус будь-яка наступна накопичена амортизація і збитки від знецінення активу.

Підприємство може вибрати альтернативний метод обліку активу за справедливою вартістю з проведенням регулярних переоцінок, що допускається при активному ринку на даний нематеріальний актив.

Таким чином, стає зрозуміло, що комплексний характер інновацій не дозволяє використовувати лише один стандарт, а їх різні аспекти попадають у сферу діяння декількох вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Таблиця 1.4

Порівняння норм П(С)БО і МСБО (IAS) при визнанні витрат на інновації (узагальнено автором)

Об’єкт обліку	П(С)БО	МСБО (IAS)
Витрати на дослідження і розробки	Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» витрати на дослідження не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду в якому вони були здійснені. Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов наведених у п. 7 цього П(С)БО. Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов’язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом	Згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи» витрати на дослідження визнаються витратами того періоду, у якому вони понесені. Витрати на розробки можуть бути визнанні як актив, лише при виконанні критеріїв визнання
Капітальні інвестиції у придбання (створення) об’єктів основних засобів	Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» формують первісну вартість основних засобів. Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»	Згідно з МСБО 16 «Основні засоби» формують первісну вартість основних засобів

У результаті застосування норм стандартів витрати, на початкових етапах інноваційного процесу, будуть, як правило, відображатися наступним чином:

- витрати на дослідження і розробки, які проводяться самим підприємством у складі витрат тих періодів, в яких вони були понесені, із виділенням загальної суми витрат;

- частина витрат на розробки, понесених з того моменту, коли їх результати стали відповідати вимогам визнання активу – у складі нематеріальних активів за фактичною собівартістю за мінусом збитків від знецінення та накопиченої амортизації.

Варто зазначити, що у деяких країнах пострадянського простору (Росія, Узбекистан, Молдова, Казахстан) порядок обліку витрат на дослідження і розробки регламентується окремими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. При цьому в одних із них наводять критерії визнання витрат, а в інших процедуру визнання активу в результаті здійснення науково-дослідних, дослідно-конструкторських та технологічних робіт (табл. 1.5).

Наведене вище дало змогу встановити, що при здійсненні витрат на НДДКР вирішальним є їх підтвердження та визначення. Крім того не малоістотними є такі критерії, як: наявність достатніх ресурсів для завершення проекту і поставки на ринок, використання результатів науково-дослідних, дослідно-конструкторських і технологічних робіт може бути продемонстровано й господарюючий суб'єкт має намір виробляти, продавати або використовувати продукт чи технологію.

У Республіці Білорусь порядок обліку витрат на виконання науково-дослідних, дослідно-конструкторських та технологічних робіт і відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з використанням майнових прав на результати науково-технічної діяльності визначають Інструкція з бухгалтерського обліку результатів науково-технічної діяльності, Інструкція з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, Методичні рекомендації з прогнозування, обліку і калькулюванню собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) на промислових підприємствах Міністерства промисловості Республіки Білорусь.

Так, якщо в результаті науково-технічної діяльності активи не створені, то здійснені витрати визнаються витратами організації і списуються протягом терміну, встановленого організацією, але не більше трьох років. Крім того, витрати на виконання науково-дослідних, дослідно-конструкторських і технологічних робіт, списані на поточні витрати в попередніх звітних періодах, не можуть бути включені в наступні звітні періоди у необоротні активи.

Таблиця 1.5

Критерії визнання витрат при здійсненні НДДКР в Україні та окремих країнах пострадянського простору (узагальнено автором)

Критерії визнання витрат	Назва нормативного документу					Разом
	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» (Україна) [174]	Н(С)БО 11 «Витрати на науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки» (Республіка Узбекистан)	ПБО 17/02 «Облік витрат на науково-дослідні, дослідно-конструкторські та технологічні роботи» (Російська Федерація) [167]	Н(С)БО 9 «Облік витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи» (Республіка Молдова) [148]	П(С)БО 29 «Облік витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи» (Республіка Казахстан) [168]	
1. Сума витрат може бути визначена і підтверджена	+	+	+	+	+	5
2. Є документальне підтвердження виконання робіт (акт приймання виконаних робіт тощо)			+			1
3. Використання результатів робіт для виробничих і (або) управлінських потреб призведе до отримання майбутніх економічних вигод (доходу)	+		+			2
4. Використання результатів науково-дослідних, дослідно-конструкторських і технологічних робіт може бути продемонстровано		+	+	+	+	4
5. Господарюючий суб'єкт має намір виробляти, продавати або використовувати продукт чи технологію	+	+		+	+	4
6. Наявність достатніх ресурсів або можливість продемонструвати їх доступність для завершення проекту і поставки на ринок	+	+		+	+	4

Основними нормативно-правовими актами, які регулюють облік витрат на інновації у США є федеральні стандарти бухгалтерського обліку 2 «Облік витрат на дослідження та розробки» (FAS 2 «Accounting for Research and Development Costs») та 142 «Гудвіл та інші нематеріальні активи» (SFAS 142 «Goodwill and Other Intangible Assets») [130].

Так, відповідного до FAS 2 Рада зі стандартів бухгалтерського обліку (Financial Accounting Standards Board) розглядає чотири альтернативні методи визнання витрат на дослідження та розробки:

1) нараховувати всі витрати в момент їхнього виникнення;

2) капіталізувати всі витрати в момент їхнього виникнення;

3) капіталізувати витрати в момент їхнього виникнення, якщо виконані визначені умови, і нараховувати всі інші витрати;

4) акумулювати всі витрати в спеціальну категорію, доки існування майбутньої вигоди можна буде визначити.

У європейській практиці поширені інші методи обліку та визнання витрат на дослідження і розробки (Додаток Ж), суть більшості з яких зволиться до можливості капіталізації й амортизації витрат на дослідження і розробки протягом 5 років.

Порядок та практичне керівництво обліку витрат на дослідження і розробки у Малайзії встановлює стандарт бухгалтерського обліку 4 «Витрати на дослідження і розробки» (MASB 4 «Research and Development Costs»), у Австралії діє стандарт бухгалтерського обліку 138 «Нематеріальні активи» (Accounting Standard AASB 138 «Intangible Assets»), прийнятий Австралійською радою з бухгалтерського обліку (Australian Accounting Standards Board), у Гонконгу – стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» (Hong Kong Accounting Standard 38 «Intangible Assets»), який затвердив Інститут дипломованих громадських бухгалтерів Гонконгу (Hong Kong Institute of Certified Public Accountants), у Індії – стандарт бухгалтерського обліку 26 «Нематеріальні активи» (AS 26

«Intangible Assets»), виданий Інститутом дипломованих бухгалтерів (Institute of Charted Accountant).

Варто зазначити, що норми чотирьох вище згаданих стандартів у частині визнання витрат на дослідження і розробки не суперечать та практично є тотожними з МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи».

Таким чином, дослідивши вітчизняну практику та міжнародний досвід, варто зазначити, що у світі сформувалися два підходи до визнання та обліку витрат на дослідження і розробки:

1) відповідно до МСБО (International Accounting Standards - IAS), національних стандартів усіх країн Європи (у т.ч. України), Азії, Австралії, країн тихоокеанського регіону та інших.

2) відповідно до стандартів бухгалтерського обліку США (Financial Accounting Standards - FAS).

Концептуальна різниця у визнанні витрат на дослідження і розробки полягає у тому, що МСБО 38 «Нематеріальні активи», на відміну від стандарту 2 «Облік витрат на дослідження та розробки», передбачає чітке розмежування між етапом (стадією) дослідження та розробкою. Тому, у деяких випадках на етапі розробки проекту, підприємство може визнавати витрати, які відповідають зазначеним вимогам, та відносити їх до складу нематеріального активу.

Важливе місце в системі обліку та аналізу посідає класифікація витрат, яка є важливим елементом управління витратами, основним принципом організації управлінського обліку, методом обробки і аналізу інформації. Економічно обґрунтована класифікація витрат є основою обліку і аналізу господарської діяльності підприємства та необхідна для правильного розуміння призначення витрат, їх економічної ролі в управлінському процесі.

В основі класифікації витрат лежить принцип: різні витрати – для різних цілей, тобто ціль, з якою здійснюють класифікацію, визначає її методику і склад окремих груп витрат (рис. 1.4).

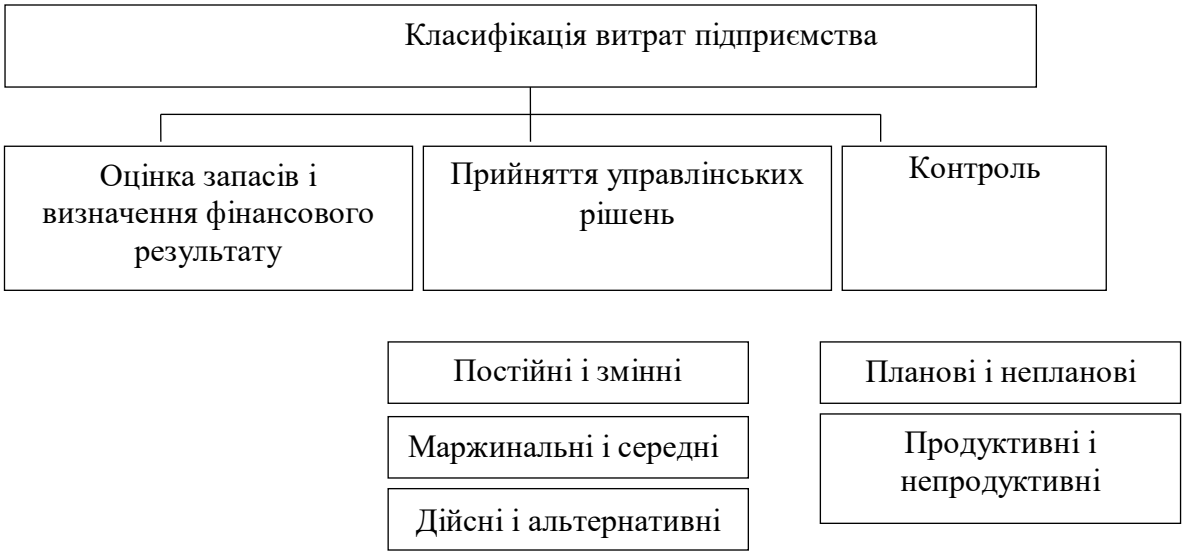


Рис. 1.4.Класифікація витрат підприємства для цілей управління (сформовано автором на основі [49])

Розроблення та використання класифікації витрат відповідно до наведених напрямів збільшить роль облікової інформації в плануванні, нормуванні, аналізі, контролі, прогнозуванні і в системі управління витратами в цілому. Принцип класифікації витрат за розглянутими напрямами обліку, на наш погляд, є універсальним і з успіхом може бути використаний не тільки у системі управління виробничими витратами, а й в інноваційному процесі. Крім того, наведену класифікацію необхідно розглядати із врахуванням специфіки інноваційного процесу.

Ю. А. Кузьмінський, М. О. Воронова [76, с. 55-56] пропонують витрати на розроблення і освоєння виробництва інноваційної продукції групувати відповідно до стадій її розроблення і освоєння у виробництві за типовими статтями калькуляції собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт та витрат на підготовку виробництва продукції у промисловості.

Подібної точки зору дотримується К. С. Саєнко, яка витрати на інновації розділяє за трьома стадіями: 1) витрати на дослідження (науку), пов’язані з теоретичними дослідженнями, які в подальшому матеріалізуються у технічні рішення; 2) витрати на розробку, створення і освоєння нової

техніки, які, в свою чергу, поділяє на: витрати з розробки технічної і технологічної документації та витрати, пов’язані з виконанням виробничих робіт; 3) витрати на впровадження нової техніки (витрати на стадії підготовки до впровадження, витрати у процесі впровадження, витрати у процесі експлуатації) [1, с. 29-31].

А. В. Єфремов зазначає, що витрати на інновації включають в себе 3 групи витрат: 1) маркетингові витрати: ідентифікація ринкових можливостей (для нових продуктів і послуг); тестування нових продуктів (послуг); підготовка каналів збуту; рекламна діяльність; підготовка (навчання) персоналу зі збуту; 2) витрати на технологічну підготовку інновацій: виконання НДДКР (власними силами і/або із залученням сторонніх організацій); купівля технічної документації (ноу-хау) або ліцензій на використання результатів досліджень і розробок; витрати на ліцензування (сертифікацію) нової продукції (послуги); придбання нового обладнання, матеріалів, комплектуючих і напівфабрикатів; перепідготовка (навчання) виробничого персоналу; 3) виробничі витрати освоєння, використання нового обладнання, матеріалів, комплектуючих і напівфабрикатів; випуск нової (модернізованої) продукції [67, с. 106].

З метою організації обліку витрат на інновації М. О. Авилкіна пропонує таке їх групування: 1) витрати на маркетингові дослідження; 2) витрати на наукові дослідження та розробки; 3) витрати на інноваційне проектування;

4) витрати на інноваційне виробництво; 5) витрати на комерціалізацію продукту; 6) інші витрати [2, с. 48].

А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук витрати на інновації пропонують розділити на три групи: 1) витрати, пов’язані з прогнозуванням та плануванням впровадження інновацій; 2) фіксація фактично понесених витрат на реалізацію інноваційного проекту, впровадження інновацій та її супровід;

3) витрати на облік, аналіз й оцінювання результатів від впровадження інновацій. При цьому, найбільш вагомою та значною, на думку авторів, є перша група витрат, оскільки якість впровадження саме підготовчого етапу безпосередньо впливає на правильність вибору інноваційної стратегії розвитку та стає запорукою досягнення поставлених цілей.

Для забезпечення гнучкості управління М. В. Рета запропонувала доповнити існуючі класифікації витрат на створення нової продукції, класифікацією, в якій проведено типізацію витрат за чинником їх виникнення: витрати, що зумовлені технологією процесу створення нової продукції (передбачувані) та витрати, що виникають під впливом дії ризиків, притаманних процесу створення нової продукції (ймовірнісні). До складу ймовірнісних витрат передбачається включати суми збільшення витрат від дії ризиків та суми втрат від зменшення доходів.

Аналіз підходів до класифікації витрат на інновації у сучасній економічній літературі (Додаток З) вказує на те, що для цілей обліку та аналізу наведена класифікація витрат забезпечує інформацією практично весь життєвий цикл інноваційного процесу – від початку до завершення та найбільш повно характеризує види витрат, що можуть бути понесені при виконанні інноваційного проекту.

Необхідно зазначити, що назви деяких класифікаційних ознак окремих вчених-економістів дещо відрізняються, хоча в них вкладається однакова сутність. Проаналізувавши вищенаведену класифікацію витрат на інновації, можна констатувати, що окремі із виділених ознак класифікації (за рівнем управління, за видами планових завдань) втратили свою актуальність у зв’язку із політичними змінами.

За результатами проведеного аналізу визначено, що найбільш значущими ознаками класифікації є: за джерелами фінансування, за характером витрат, за місцями виникнення, за методом групування. Існування різних підходів до групування витрат на інновації пояснюється

тим, що ще не досягнуто єдності у переліку категорій і понять, пов’язаних з інноваціями.

За характером витрат виділяють поточні та капітальні витрати на інновації. Поточні витрати на інновації, здійснювані головним чином за рахунок собівартості продукції (робіт, послуг), включають витрати на оплату праці працівників, зайнятих розробкою і впровадженням технологічних інновацій, відрахування на соціальні потреби, а також інші витрати, що не відносяться до капітальних витрат, такі, як витрати на придбання устаткування й інше, необхідні для забезпечення інноваційної діяльності.

За методом включення в собівартість проекту витрати диференціюють на прямі та непрямі. Ця класифікація використовується для визначення суми витрат, які можна віднести до певного об’єкта та для формування раціональної структури витрат. Прямі витрати – це витрати, що можуть бути безпосередньо пов'язані з визначеною діяльністю чи видом продукції.

За можливістю внесення змін в собівартість проекту витрати поділяють на релевантні та нерелевантні. Релевантні витрати – це витрати, величина яких змінюється залежно від прийнятих управлінських рішень. До критеріїв віднесення певних витрат до числа релевантних Л. В. Нападовська [100; 101] відносить такі: ймовірність виникнення у майбутньому, різна величина для альтернативних варіантів, можливість зміни внаслідок прийнятого рішення.

За ступенем контрольованості розрізняють контрольовані та неконтрольовані витрати. Контрольовані витрати – це витрати, які можна контролювати на певному рівні управління і впливати на них.

Важливою для обліку та аналізу є класифікація витрат на інновації за методом групування на економічні елементи та статті калькуляції.

Групування витрат за економічними елементами призначене для визначення витрат в цілому на підготовку виробництва, воно дозволить ув’язати фактичні витрати на підготовку виробництва з загальними витратами підприємства. Дана класифікація не викликає труднощів, оскільки

може бути використана загальноприйнята класифікація за економічними елементами.

Групування витрат за статтями калькуляції розкриває цільове призначення цих витрат, їх зв'язок з етапами процесу створення нової продукції і дозволяє розрахувати витрати за місцями їх виникнення. Перелік калькуляційних статей визначається особливістю виробничого процесу.

Проаналізувавши існуючі підходи до класифікації витрат на інновації, вважаємо за доцільне уточнити її, шляхом доповнення новими ознаками: за доцільністю здійснення, за видом об’єктів інноваційної діяльності, залежно від реальності здійснення та залежно від ефективності. Запропоновані класифікаційні ознаки забезпечать повноту відображення витрат на інновації в бухгалтерському обліку та посилять контроль за їх використанням.

За доцільністю здійснення пропонуємо розрізняти такі види інноваційних витрат: 1) продуктивні – витрати, передбачені раціональною організацією і технологією виробництва; 2) непродуктивні – це витрати, що виникають через недосконалість організації виробництва, порушення технології тощо.

За видом об’єктів інноваційної діяльності витрати пропонуємо групувати на:

1) витрати на інновації-продукти – це витрати на створення активів (продуктів);

2) витрати на інновації-процеси – це витрати на здійснення заходів з впровадження нововведень у діяльність підприємства;

3) витрати на інновації-проекти – витрати на комплекс усіх необхідних заходів (у т. ч. інвестиційних) щодо створення і реалізації інноваційного продукту і (або) інноваційної продукції.

Залежно від реальності здійснення витрати пропонуємо групувати на:

1) дійсні витрати – це витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів. Ці витрати відображаються в бухгалтерських регістрах в міру їх виникнення; 2) можливі витрати (втрати) – це вигода, яка

втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення. Можливі витрати не відображають в облікових регістрах і їх беруть до уваги тільки в разі використання обмежених ресурсів.

Залежно від ефективності витрати пропонуємо групувати на:

1) ефективні – витрати, в результаті яких отримують доходи від реалізації тих видів продукції, на випуск яких були зроблені ці витрати;

2) неефективні – витрати непродуктивного характеру, в результаті яких не будуть отримані доходи, так як не буде проведений продукт. Неефективні витрати – це втрати на виробництві, до яких відносять втрати від браку, простоїв, нестачі незавершеного виробництва і матеріальних цінностей на загальнозаводських складах і цехових коморах, псування матеріалів та ін. Обов'язковість виділення неефективних витрат зумовлена тим, щоб не допустити втрат у планування та нормування.

У роботі встановлено, що при визнанні витрат на інновації вирішальним є їх підтвердження та визначення. При цьому було досліджено вітчизняну практику і міжнародний досвід обліку витрат на інновації. Економічно обґрунтована класифікація витрат є основою обліку і аналізу господарської діяльності підприємства та необхідна для правильного розуміння призначення витрат, їх економічної ролі в управлінському процесі. Провівши критичний аналіз існуючих ознак класифікації витрат на інновації, запропоновано розвинути їх, шляхом доповнення новими: за доцільністю здійснення, за видом об’єктів інноваційної діяльності, залежно від реальності здійснення та залежно від ефективності.

РОЗДІЛ 2
ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ІННОВАЦІЙ ПРАТ «ПІВНІЧНИЙ ГЗК»

2.1. Характеристика ПрАТ «Північний ГЗК» та аналіз фінансових показників його діяльності

ПАТ «Північний гірничо-збагачувальний комбінат» входить до Групи Метінвест - найбільшої приватної компанії України, гірничо-металургійні підприємства якої об'єднані в єдиний виробничо-збутовий цикл - від видобутку вугілля і руди до продажу металу.

На сьогоднішній день виробничі потужності підприємства дозволяють виробляти 14,2 млн. тон концентрату і 11,1 млн. тон обкотишів. Сировинною базою підприємства є великі родовища залізистих кварцитів, які розробляються Першотравневим і Ганнівським кар'єрами, загальні промислові запаси яких складають 3 108 млн. тонн мінеральних ресурсів.

До складу Північного гірничо-збагачувального комбінату разом з двома кар'єрами входять: 2 збагачувальні фабрики, 2 цехи з виробництва обкотишів, а також ряд допоміжних цехів, які обслуговують основне виробництво. Комбінат має власну медичну службу, а також розвинену соціальну сферу.

На комбінаті впроваджуються передові технології по забезпеченню автоматизованими системами управління виробничими технологічними процесами, а також з обліку готової продукції, сировини і матеріалів на базі інтеграційної системи обліку, планування та управління виробництвом SAP ERP. У рамках оптимізації бізнес-процесів системою my SAP ERP впроваджено у 2009 році система електронних тендерів SRM в мережі Інтернет і модуль HR.

Успішно експлуатується в кар'єрах комбінату система контролю навантаження і супутникового позиціонування GPS на технологічному

автомобільному і залізничному транспорті.

Потужна інвестпрограма підприємства спрямована на оновлення гірничої техніки та виробничого обладнання. Автомобільні парки комбінату поповнилися 11 новими 130-тонними самоскидами БілАЗ, залізнична техніка потужними тяговими агрегатами.

Завдяки інвестпрограмі транспортний парк ГТЦ-1 поповнився новим високоефективним гусеничним бульдозером KOMATSU D375.

Аналіз основних показників, які комплексно характеризують діяльність ПрАТ «Північний ГЗК» за 2018-2020 роки поданий в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Аналіз основних показників, які комплексно характеризують діяльність ПрАТ «Північний ГЗК» за 2018-2020 роки, тис. грн.

Показники	2018 рік	2019 рік	2020 рік	Відхилення відносно, тис.грн.		Темп росту відносно, %	
				2018 р.	2019 р	2018	2019
Чистий дохід	13329415,00	15106505,00	23282274	1777090,00	8175769,00	113,33	154,12
Собівартість реалізованої продукції	10255160,00	9658978,00	11487819,00	-596182,00	1828841,00	94,19	118,93
Фінансовий результат від операційної діяльності	1787366,00	4570719,00	9860332	2783353,00	5289613,00	255,72	215,73
Фінансовий рез-т від звичайної діяльності до оподаткування	-1477842,00	4394515,00	9502718	5872357,00	5108203,00	-297,36	216,24
Чистий прибуток	-1212497,00	3613101	7791826	4825598,00	4178725,00	-297,99	215,65
Активи	29624811	38176492	47503863	8551681,00	9327371,00	128,87	124,43
Грошові кошти	41688,00	114492,00	215200,00	72804,00	100708,00	274,64	187,96
Короткострокові кредити та інші позики	167934,00	88308,00	100635,00	-79626,00	12327,00	52,58	113,96
Товарна дебіторська заборгованість	8106637	15221802	23140074	7115165,00	7918272,00	187,77	152,02
Товарна кредиторська заборгованість	13329415,00	15106505,00	23282274	1777090,00	8175769,00	113,33	154,12

З табл. 2.1 можна побачити збільшення, як чистого доходу, так і чистого прибутку внаслідок нарощування виробництва. Собівартість відносно майже не зросла - це показує, що виробництво продукції стало більш технологічним із більшим використанням новітніх технологій.

Також можна помітити, що є і негативні наслідки господарської діяльності: по-перше, це зростання дебіторської заборгованості; по-друге, це зростання кредиторської заборгованості, а саме у 2020 році. Ці негативні моменти вказують напрям діяльності, на який потрібно звернути увагу, задля покращення як платоспроможності так і фінансової ситуації на підприємстві в цілому.

Рентабельність власного капіталу – це відсоткове відношення величини чистого прибутку до величини власного(акціонерного) капіталу. Він показує наскільки добре спрацювала компанія у розрізі прибутковості (табл. 2.2). І на скільки вигідною вона є, як для акціонерів, так і для майбутніх інвесторів, так як саме частина чистого прибутку буде розподілена між акціонерами у вигляді дивідендів.

Рентабельність активів розраховується, як відсоткове співвідношення між валовим прибутком та середньорічною сумою активів. Цей показник показує на скільки ефективно використовуються активи у співвідношенні до основної операційної діяльності. Його збільшення характеризує збільшення ефективності використання всіх активів на виробництві, завдяки такому показнику інвестор може проаналізувати наскільки у майбутньому підприємство має на меті збільшення ефективності свого виробництва в цілому.

Таблиця 2.2

Аналіз показників рентабельності

ПрАТ «Північний ГЗК» за 2018-2020 роки

Показник	Роки, %			Відхилення	
	2018	2019	2020	2019/ 2018	2020/ 2019
Загальна рентабельність підприємства	29,97	56,39	102,67	26,42	46,28
Рентабельність активів	9,49	14,26	24,83	4,77	10,57
Рентабельність виробничих фондів	20,61	28,85	40,53	8,24	11,68
Рентабельність реалізованої продукції	-9,10	23,92	33,47	33,02	9,55
Рентабельність власного капіталу	-5,06	12	32,56	17,06	20,56

З розрахунків у табл. 2.2 видно, що за останні 3 роки загальна рентабельність підприємства зросла майже в 4 рази. Це дає змогу проаналізувати як основну операційну діяльність, так і діяльність підприємства загалом. Також в таблиці 2.2 наведені показники рентабельності виробничих фондів та активів. Отже, як видно за 3 роки ПрАТ «Північний ГЗК» з мінусового значення рентабельності власного капіталу вийшов на результат 32,56%, якщо взяти та порівняти рентабельність власного капіталу з банківським відсотком на сьогоднішній день, який дорівнює 15,5%, то помітимо, що вкладувати кошти в виробництво буде більш вигідним ніж просто відкрити депозит в банку.

Зрозуміти наскільки добре підприємство спрацьовує у своїй основній діяльності нам допоможе загальний показник рентабельності. Цей показник розраховується відсотковим відношенням між валовим прибутком підприємства та собівартістю продукції.

Отже, за останні роки на ПрАТ «Північний ГЗК» зріс не тільки обсяг реалізованої продукції, але і рентабельність, як основної діяльності підприємства, так і в інших напрямках діяльності. А найголовніше підприємство збільшило свій чистий прибуток, а це в свою чергу допоможе обрати правильну стратегію його розвитку. На сьогоднішній день одним із головних завдань керівництва кожного підприємства є аналіз, спостереження та підтримка платоспроможності. Так як із за нестабільної політичної ситуації в країні, підприємство повинно мати змогу виплатити всі свої зобов’язання в критичних ситуаціях, які можуть настати. Оцінку платоспроможності ПрАТ «Північний ГЗК» почнемо з його загальної оцінки за даними балансу. Дані таблиці 2.3 дозволяють зробити такі аналітичні висновки. Необоротні активи майже не змінили своє значення, це означає, що компанія всі свої кошти спрямовувала саме на виробничий процес. Оборотні активи збільшились за 3 роки майже в 3 рази, це показує стрімке підвищення виробництва, завдяки більш ефективному використанню виробничих потужностей.

Таблиця 2.3

Аналіз динаміки і структури майна та джерел фінансування ПрАТ «Північний ГЗК» за 2018-2020 роки

Показник	Станом на						Відхилення				Темп приросту, %	
	01.01.2019		01.01.2020		01.01.2021		за 2019 рік		за 2020 рік			
	сума, тис.грн	питома вага,%	сума, тис.грн	питома вага,%	сума, тис.грн	питома вага,%	за сумою, тис.грн	питомої ваги, в.п.	за сумою, тис.грн	питомої ваги, в.п.	2019 рік	2020 рік
Необоротні активи, в т. ч:	17890713	60,39	19293401	50,54	18407722	38,75	1402688	16,40	-885679	-9,50	107,84	95,41
основні засоби	13799875	46,58	13705894	35,90	13799460	29,05	-93981	-1,10	93566	1,00	99,32	100,68
Оборотні активи, всього	11734098	39,61	18883091	49,46	29096141	61,25	7148993	83,60	10213050	109,50	160,92	154,09
виробничі запаси	253858	0,86	346022	0,91	554680	1,17	92164	1,08	208658	2,24	136,31	160,30
дебіторська заб-ть за товари, роботи, послуги	8106637	27,36	15211802	39,85	23140074	48,71	7105165	83,09	7928272	85,00	187,65	152,12
дебіторська заб-ть за розрах.-ми	2901948	9,80	2664329	6,98	4637881	9,76	-237619	-2,78	1973552	21,16	91,81	174,07
грошові кошти	41688,00	0,14	114492,00	0,30	215200,00	0,45	72804	0,85	100708	1,08	274,64	187,96
інші оборотні активи	28173	0,10	24897	0,07	38252	0,08	-3276	-0,04	13355	0,14	88,37	153,64
ВСЬОГО	29624811	100,00	38176492	100,00	47503863	100,00	8551681	100,00	9327371	100,00	128,87	124,43
Власні кошти, в т.ч:	23955666	80,86	30101742	78,85	23928348	50,37	6146076	71,87	-6173394	-66,19	125,66	79,49
статутний капітал	579707	1,96	579707	1,52	579707	1,22	0	0,00	0	0,00	100,00	100,00
нерозподілений прибуток	13597592	45,90	18830536	49,32	14902637	31,37	5232944	61,19	-3927899	-42,11	138,48	79,14
Довгострокові зобов'язання	1933270	6,53	2163310	5,67	2119909	4,46	230040	2,69	-43401	-0,47	111,90	97,99
Поточні зобов'язання	3735875	12,61	5911440	15,48	21455606	45,17	2175565	25,44	15544166	166,65	158,23	362,95
кредиторська заборгованість: за довгостр-ми зобов'язаннями	2056365	6,94	428221	1,12	366111	0,77	-1628144	-19,04	-62110	-0,67	20,82	85,50
за товари, роботи, послуги	1322107	4,46	5059016	13,25	8240448	17,35	3736909	43,70	3181432	34,11	382,65	162,89
за розрахунками	166330	0,56	335895	0,88	12748612	26,84	169565	1,98	12412717	133,08	201,94	3795,42
інші поточні зобов'язання	123083	0,42	34816	0,09	34820	0,07	-88267	-1,03	4	0,00	28,29	100,01
ВСЬОГО	29624811	100,00	38176492	100,00	47503863	100,00	8551681	100,00	9327371	100,00	128,87	124,43

Також можна спостерігати негативну динаміку зростання дебіторської заборгованості, це показує саме на те, що частина покупців продукції підприємства затримують оплату отриманого товару. Але в загальній картині ми спостерігаємо позитивне збільшення активів підприємства майже в два рази. Якщо звернути увагу на пасив підприємства, то можна зробити висновок, що при нарощуванні виробництва, підприємство мало на меті збільшити свій власний капітал та основну частину прибутку рефінансувати у виробництво, видно по тому, що нерозподілений прибуток у частці власного капіталу збільшився, особливо чітко це видно в 2019 році.

Також видно, що сума довгострокових зобов'язань має незначний приріст, це в довгостроковому періоді показує на фінансову стабільність компанії. Особливо помітним в пасиві компанії стає негативний приріст кредиторської заборгованості. Якщо кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями має позитивну тенденцію до зменшення, то кредиторська заборгованість за розрахунки з учасниками має негативну тенденцію, найбільше це помітно у 2020 році, вона зросла у порівнянні з 2019 роком більш ніж в 40 разів, це є негативним для спроможності оплачувати всі свої зобов'язання при настанні несприятливої ситуації на підприємстві. Ріст кредиторської заборгованості за товари і послуги це наслідок зростання масштабів виробництва, на нашу думку це не є негативною тенденцією, швидке нарощування виробництва завжди потребує залучення додаткових коштів. Далі оцінимо ліквідність балансу підприємства, спираючись на методику наведену у попередньому розділі (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Аналіз ліквідності балансу ПрАТ «Північний ГЗК» за 2018-2020 рр.

Актив	Значення			Пасив	Значення		
	2018 рік	2019 рік	2020 рік		2018 рік	2019 рік	2020 рік
А1	41688,00	114492	215200	П1	1490041	5654097	21390051
А2	11116370	17986835	27881950	П2	2056365	428221	366111
А3	1135470	1648444	2099515	П3	1933270	2163310	2119909
А4	17890713	19293401	18407722	П4	23955666	30101742	23928348

В таблиці 2.4 розрахована ліквідність балансу відносно активів і пасивів, які відрізняються швидкістю її реалізації та перетворення на грошові кошти. Це в подальшому позволить нам знайти стан фінансової стійкості підприємства, а також загальний показник щодо всіх зовнішніх зобов'язань. Також з таблиці 2.4 видно що деякі активи і пасиви одного рівня дуже відрізняються і своїх значеннях. Це нам відразу показує, що фінансовому відділу компанії потрібно звернути увагу на цей момент, та за подальші періоди більше зрівняти активи і пасиви задля зміцнення фінансового стану підприємства та його платоспроможності в тому числі. В таблиці 2.5 представлено аналіз показників ліквідності ПрАТ «Північний ГЗК» за 2018-2020 рр.

Таблиця 2.5

Аналіз показників ліквідності ПрАТ «Північний ГЗК» за 2018-2020 рр.

Показник	Норматив	01.01.19	01.01.20	01.01.21	Відхилення		Темп приросту, %	
					2019 рік	2020 рік	2019 рік	2020 рік
Власний оборотний капітал, тис. грн	-	7998223	12971651	7640535	4973428,00	-5331116	162,18	58,90
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,2-0,3	0,01	0,02	0,01	0,01	-0,01	179,23	50,00
Коефіцієнт термінової ліквідності	0,7-0,8	2,99	6,22	1,31	3,23	-4,91	208,25	21,06
Коефіцієнт загальної ліквідності	2,0-2,5	3,14	3,19	1,36	0,05	-1,83	101,56	42,63
Коефіцієнт ліквідності запасів	-	0,07	0,195	0,074	0,13	-0,121	286,97	37,95
Коефіцієнт мобільності активів	≥0,5	0,40	0,495	0,612	0,10	0,117	124,97	123,64
Коефіцієнт співвідношення активів	>1,0	0,66	0,979	1,581	0,32	0,602	149,27	161,49

Одним із основних показників, який показує ефективність

функціонування виробництва є показник власного оборотного капіталу, як видно в таблиці 2.5, власній оборотній капітал зменшився майже в половину, це визвано різким збільшенням поточних зобов'язань, а також це негативно сказується на виробництві, тому, що підприємству потрібно залучати більше коштів шляхом залучення нових інвестицій, а це в свою чергу збільшить кредиторську заборгованість. Також зменшення власного оборотного капіталу вказує на більшу залежність виробництва від зовнішніх інвестиції та малу спроможність підприємства до самофінансування.

В таблиці наведені розрахунки абсолютної ліквідності підприємства, як можна побачити, цей показник є дуже малим, його значення головним чином викликане малою кількістю грошових коштів та їх еквівалентів на підприємстві, тобто, якщо настане скрутне становище на підприємстві, воно зі своїх грошових коштів зможе виплатити лише 2% від усіх поточних зобов'язань на 2019 рік, та 1% від поточних зобов'язань на 2018 та 2020 роки, тому в цьому плані підприємство повинно буде відразу задіяти активи іншого рівня, наприклад дебіторську заборгованість, за для погашення поточної заборгованості.

Якщо взяти показник термінової ліквідності, то можна побачити, що у 2019-2020 рр. його значення відповідало нормативу. Однак у 2020 році відбулося суттєве зниження даного показника.

Показник загальної ліквідності підприємства показує яку частину поточних зобов'язань воно може погасити завдяки всім оборотнім активам, норматив цього показника знаходиться в межах 2,0-2,5. Якщо звернути увагу на розрахунки цього показника в таблиці 2.5, то ми помітимо що його динаміка є негативною, в 2018 році показник дорівнював 3,14, в 2019 році цей показник мав значення 3,19, що на 0,05 більше ніж в 2018 році, а наприкінці 2020 року він має значення 1,36, що набагато менше ніж норматив цього показника. Це дає нам змогу відслідити саме той негативний ефект від збільшення кредиторської заборгованості при меншому рості оборотних активів.

В таблиці 2.6 представлено аналіз показників поточної платоспроможності ПрАТ «Північний ГЗК» за 2018-2020 рр.

Таблиця 2.6

Аналіз показників поточної платоспроможності

ПрАТ «Північний ГЗК» за 2018-2020 рр.

Показник	Значення			Норматив	відхилення		Темп приросту, %	
	2018	2019	2020		2019 рік	2020 рік	2019 рік	2020 рік
Коефіцієнт забезпеченості оборотних активів власними оборотними коштами	0,68	0,687	0,262	>0,5	0,01	-0,425	100,79	38,14
Коефіцієнт загальної платоспроможності	3,14	3,19	1,36	2,0-2,5	0,05	-1,83	101,56	42,63
Коефіцієнт фінансового левериджу(ризику)	0,08	0,072	0,089	<0,5; критичне значення=1	-0,01	0,017	89,22	123,61
Частка кредиторської заборгованості у власному капіталі і дебіторській заборгованості	0,10	0,125	0,418	Зниження	0,02	0,293	123,60	334,40
Коефіцієнт співвідношення чистих оборотних активів із чистими активами	0,33	0,43	0,33	Збільшення	0,10	-0,1	128,79	76,74

За для ефективного виробництва і більш стійкого фінансового стану підприємства завжди розраховується і аналізується показник забезпеченості оборотних активів власними оборотними коштами. Цей показник повинен мати значення не менше ніж 0,5, якщо його значення є меншим, то управління компанії повинно прийняти міри, за для його збільшення. У таблиці 2.5 наведені розрахунки цього показника за 2019-2020 роки, можна помітити, що його динаміка також є негативною. Так, як в 2019 році він був вище нормативу і його значення дорівнювало 0,687, а в 2020 році, його значення зменшилося до 0,262, що є негативним для платоспроможності

підприємства. Зіставлення найбільш ліквідних платіжних засобів (А1, А2) з найбільш терміновими платіжними зобов'язаннями (П1, П2) дає змогу оцінити поточну платоспроможність. Порівняння платіжних засобів, що мають повільну ліквідність (А3) з довгостроковими зобов'язаннями, відображає перспективну платоспроможність. Поряд з абсолютними показниками для оцінювання платоспроможності розраховують відносні показники. Однак, аналіз рівня платоспроможності підприємств за такою кількістю показників і одночасним їх порівнянням з відповідними нормативними величинами дещо ускладнює прийняття ефективних управлінських рішень, а в окремих випадках може внести певну плутанину. Для вирішення цієї проблеми необхідно додатково розраховувати інтегральний показник платоспроможності. Інтегральний показник платоспроможності формується як сумарний (синтетичний) рівень відносних величин, одержаних від порівняння фактичних значень абсолютної, проміжної і загальної платоспроможності з їх еталонними рівнями. В економічній літературі і в нормативних документах для цих показників визначені теоретично достатні значення рівнів, відповідно: 0,2, 0,5 і 1,0

Для розрахунку інтегрального показника, нам потрібно розрахувати показники, абсолютної, поточної, та загальної платоспроможності. В табл. 2.7 подано розрахунок інтегрального показника платоспроможності ПрАТ «Північний ГЗК» за 2018-2020 рр.

Таблиця 2.7

Розрахунок інтегрального показника платоспроможності ПрАТ «Північний ГЗК» за 2018-2020 рр.

Показник	Значення			Відхилення		Темп приросту, %	
	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2019 рік	2020 рік	2019 рік	2020 рік
Кап	0,03	0,02	0,01	-0,01	-0,01	71,49	50,00
Кпп	7,49	3,2	1,31	-4,29	-1,89	42,73	40,94
Кзп	8,25	3,49	1,41	-4,76	-2,08	42,30	40,40
Іп	23,37	9,99	4,08	-13,38	-5,91	42,75	40,84

Нормативна величина показника має значення > 3,0, що свідчить про достатність рівня всіх складових його ознак. Тобто, навіть при точковому аналізі кожного із показників платоспроможності і сумі всі показники дають позитивне значення платоспроможності. Але динаміка цього показника показує, що проблема на підприємстві все таки є, тому що інтегральний показник зменшився більше ніж в два рази.

2.2. Організація обліку та оподаткування інновацій ПрАТ «Північний ГЗК»

Для успішного функціонування господарюючого суб’єкта у складному динамічному середовищі потрібні чіткий і регулярний збір, зберігання, переробка та видача різносторонньої інформації. У даний час бухгалтерський облік як джерело інформації включає в себе дві важливі системи: зовнішню (фінансовий облік) і внутрішню (управлінський облік), підставою для розмежування яких є відмінність розв'язуваних ними завдань.

Фінансовий облік формує інформацію, необхідну для складання фінансової звітності: дані про доходи та витрати підприємства, про розміри дебіторської та кредиторської заборгованостей, величину фінансових інвестицій, стан джерел фінансування тощо. Ведення фінансового обліку суворо регламентоване і обов'язкове для кожного підприємства, що здійснює фінансово-господарську діяльність, у той час як вирішення питання про створення та функціонування системи управлінського обліку перебуває у віданні адміністрації конкретного підприємства.

Управлінський облік ведуть відповідно до принципів та правил, які встановлені на підприємстві, враховуючи специфіку його діяльності та особливості у вирішенні різного роду управлінських завдань. Він охоплює усі значимі площини діяльності підприємства, об'єднуючи в єдину систему планування, облік і контроль витрат за видами, місцями формування та об'єктами калькулювання, нормативний облік на базі повної та скороченої

собівартості, методи її калькулювання, планування, облік та контроль інвестицій. Кожна із складових частин системи повинна передбачати методику аналітичної оцінки отриманої інформації з точки зору можливостей використання для управлінських цілей [19].

Однією з найбільш важливих проблем при налагодженні ефективної організації обліку інноваційної діяльності є формування безперебійного комунікаційного зв'язку між особами, залученими до процесу передачі інформації про витрати на інновації. Практика показує, що порушення таких зв'язків часто є наслідком виникнення так званих комунікаційних розривів (рис. 2.1), тобто втрати кількісних та якісних характеристик інформації під дією передавального середовища.

Джерело облікової інформації – це генератор даних у формі обліково-інформаційного потоку, які є об'єктом бухгалтерського обліку або можуть бути використані при організації облікового процесу.

Суб'єкт бухгалтерського обліку – це особа, на яку покладені функціональні обов'язки ведення бухгалтерського обліку, забезпечення здійснення яких керівництво підприємства може доручати бухгалтеру або заступнику головного бухгалтера.

Одержувач облікової інформації (реципієнт) – особа, яка є споживачем облікової інформації.

Причинами виникнення комунікаційних розривів можуть бути:

1. Множинність джерел облікової інформації. У ситуаціях, коли кілька джерел продукують подібну за економічним змістом інформацію, користувач може обрати дані, які не об'єктивно відображають реальний стан речей.

2. Неоднозначність сприйняття повідомлення. У силу індивідуальних характеристик одержувача його інтерпретація одержаної інформації може не збігатися із сутністю повідомлення. Відносність реальної інтерпретації напряму пов'язана з обліковою оцінкою фактів господарського життя та професійним бухгалтерським судженням.

3. Структурно-логічна побудова повідомлення. Важливим є не лише економічний зміст повідомлення, а й обсяг тезаурусу кінцевого користувача, конструкція повідомлень, зрозумілість викладення тощо. Формування інформації максимально зрозумілої для всіх користувачів є важливим завданням при налагодженні ефективної взаємодії елементів системи бухгалтерського обліку.

4. Авторитет джерела. Інформація, яка генерується джерелом з нижчим статусом може хибно вважатися недостовірною. Виникнення такого комунікаційного розриву напряму пов’язане з досвідом комунікаційної взаємодії між учасниками облікового процесу.

5. Опір інформації. Свідоме ухилення або протидія отриманню інформації через небажання сформувати достовірної результуючої інформації, відстоювання власних інтересів, протидію прогресивним впливам тощо.

6. Вади передавального середовища та облікового інструментарію. Технічні хиби при побудові інформаційно-комунікаційних систем управління, зовнішній злам комп’ютерних систем, неправильна організація процесу документообігу, відсутність окремих положень щодо обліку за ділянками робіт, некваліфікованість персоналу інформаційного відділу можуть спричинити до ситуації коли інформаційні повідомлення не доходять до споживача, доходять із запізненням або у викривленому вигляді.

Одним із найбільш ефективних методів боротьби з комунікаційними розривами є налагодження якісної системи внутрішнього контролю. Сприятиме усуненню наслідків розривів також чіткий розподіл обов’язків між працівниками структурних підрозділів, затвердження положення про бухгалтерську службу, формування графіку документообігу та рекомендації з організації облікових робіт на окремих ділянках (наприклад, Положення бухгалтерського обліку «Витрати на інновації»), налагодження процесу оперативного обміну облікової інформації в системі управління витратами на інновації (рис. 2.1).

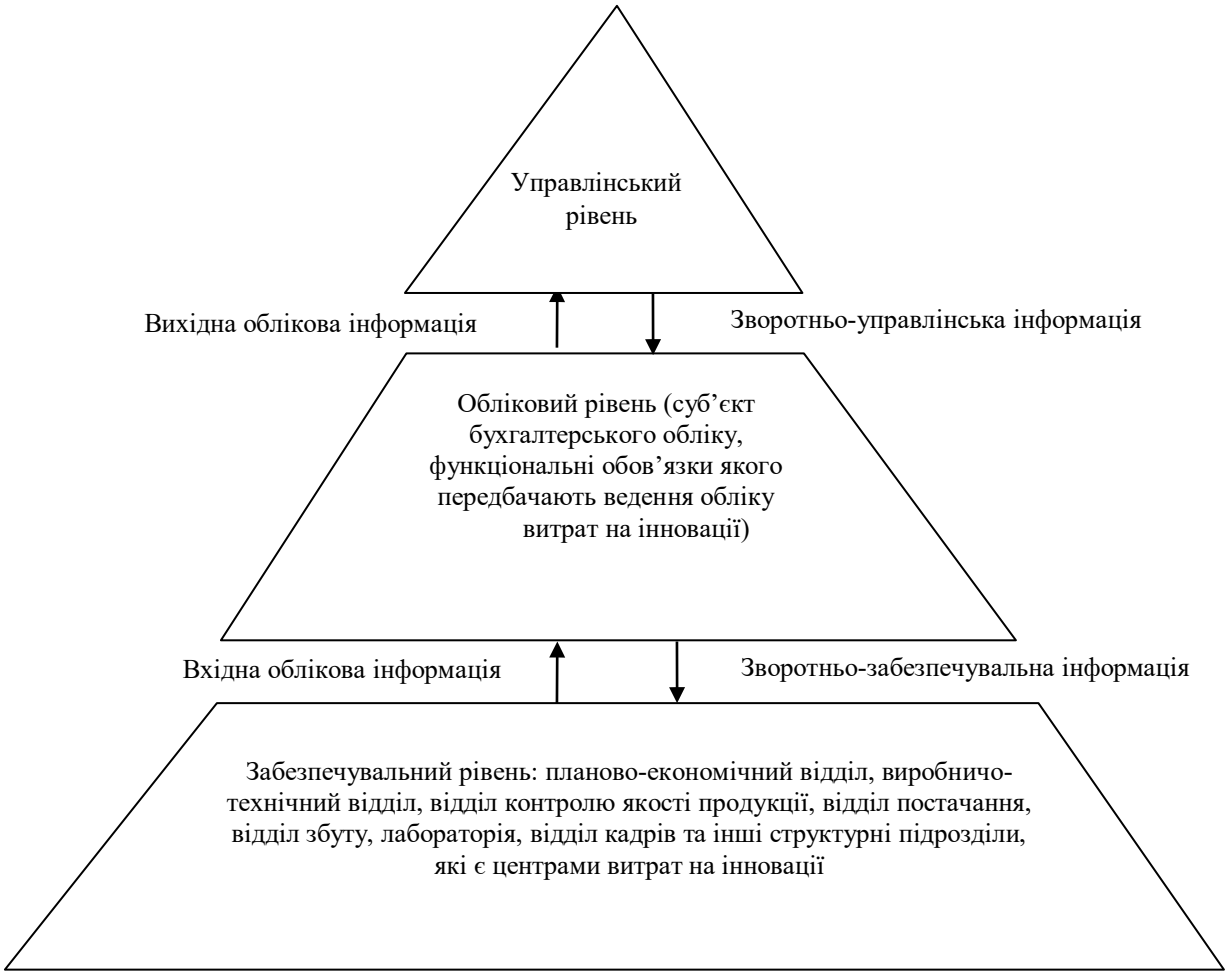


Рис. 2.1. Піраміда обміну облікової інформації в системі управління витратами на інновації ПрАТ «Північний ГЗК»

В основі піраміди знаходиться забезпечувальний рівень, на якому відбувається акумулювання інформації щодо планів, нормативів, кошторису витрат на інновації у структурних підрозділах оперативної ланки управління підприємством.

Обліковий рівень виступає як сполучна ланка між управлінським і забезпечувальним та постачає дані про витрати на інновації керівництву підприємства для прийняття рішень, передає управлінську інформацію, розподіляє завдання між працівниками нижчого рівня.

Головну роль в системі управління витратами на інновації відіграє управлінський рівень (керівництво), який наділений повноваженнями прийняття рішень та несе повну відповідальність за результати роботи.

Оскільки при формуванні облікової інформації про витрати на інновації бере участь вагома кількість структурних підрозділів та рівнів управління підприємством, то виникає потреба в узгодженні руху такої інформації. З урахуванням вищенаведеного та результатів практичного дослідження у ПрАТ «Північний ГЗК» нами розроблено схему руху облікової інформації про витрати на інновації між рівнями управління (табл. 2.8).

Найважливішою складовою процесу обміну інформації між різними ланками управління підприємством, від якої напряму залежить ефективність прийнятих рішень у сфері інноваційної діяльності, є збір, обробка, зберігання та передача первинних даних. Для того, щоб одержати облікову інформацію та сформувати різноманітні показники про результати фінансово-господарської діяльності необхідні дані, зафіксовані на носіях первинної облікової інформації (документах), які в подальшому слід зареєструвати в облікових реєстрах відповідно до їх економічного змісту та вимог управління.

Враховуючи різноманітність та велику кількість об’єктів формування облікових номенклатур, їх слід вибирати за топологічною ознакою бухгалтерського обліку окремо для кожного технологічного етапу: первинного, поточного та підсумкового обліку. Відповідно до етапів бухгалтерського обліку виокремлюють три види носіїв облікової інформації: первинні документи, облікові реєстри та фінансову звітність. На основі узагальнення теоретичних джерел та проведеного дослідження практики документування обліку витрат на інновації у ПрАТ «Північний ГЗК» представлено номенклатуру документів, виходячи з етапів розробки нової продукції (табл. 2.9).

Вибір носіїв облікової інформації здебільшого зводиться до використання нормативно закріплених за відповідним напрямком обліку первинних документів та реєстрів. Однак, за допомогою застосовуваних типових форм документів неможливо виділити окремі об’єкти обліку витрат на інновації, що утрудняє подальший їх облік.

Таблиця 2.8

Циркуляція облікової і податкової інформації про витрати на інновації між рівнями управління ПрАТ «Північний ГЗК»

Назва відділу	Напрям та характеристика потоку інформації	
Управлінський рівень		
Адміністрація підприємства	Вихідна облікова інформація	Зворотньо-управлінська інформація
	Управлінська звітність щодо витрат на інновації	Запити та методичні вказівки з формування системи управління витратами на інновації, технічне завдання для розроблення нової продукції
Обліковий рівень		
Відділ бухгалтерії	Пропозиції для впровадження заходів з поліпшення економічних показників роботи підприємства (щодо виробництва нової продукції, підвищення продуктивності праці, зниження собівартості продукції, збільшення прибутку тощо), реалізації прогресивних форм і методів економічної роботи; здійснюють економічні розрахунки та аналіз ефективності впровадження нових видів продукції, нової техніки і технології	
Забезпечувальний рівень		
Планово-економічний відділ	Вхідна облікова інформація	Зворотньо-забезпечувальна інформація
	Стратегічні, поточні і оперативні плани, бізнес-план, кошторис витрат на інновації, нормативи, технологічні карти виконання робіт інноваційного характеру	Проект плану витрат на підготовку і освоєння нової продукції, методичні вказівки з формування системи управління витратами на інновації
Виробничо-технічний відділ	Дані (звіти) про відповідність виконаних робіт та понесені витрати на інновації, що передбачені робочим проектом та технологією їх здійснення	Методичні вказівки з формування системи управління витратами на інновації
Відділ контролю якості продукції	Дані (звіти) щодо якості нової продукції	Підготовка пропозицій, обґрунтувань та розрахунків витрат на підготовку та освоєння нової продукції
Відділ постачання	Договори поставок матеріальних ресурсів для проведення інноваційної діяльності	Рекомендації та методичні вказівки щодо договірних зобов’язань з постачальниками
Відділ збуту	Дані (звіти) щодо обсягів продажу нової продукції	Рекомендації та методичні вказівки щодо регулювання збуту інноваційної діяльності
Лабораторія	Дані (звіти) про понесені витрати на дослідження і розробки нових видів продукції та підвищення її якісних характеристик	Рекомендації та методичні вказівки з формування системи управління витратами на інновації
Відділ кадрів	Дані (звіти) про рівень кваліфікації персоналу	Рекомендації щодо підвищення кваліфікації окремих категорій працівників, зайнятих підготовкою та освоєнням нової продукції

Таблиця 2.9

Етапи робіт та номенклатура документів з обліку та оподаткування витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК»

Назва етапу робіт	Характеристика робіт	Етапи облікового процесу		
		Первинний облік	Поточний облік	Підсумковий облік
		Носії облікової інформації		
		Первинні документи	Облікові реєстри	Фінансова звітність
1. Розроблення технічного завдання, проектної та технологічної документації	Науково-дослідні роботи розпочинають зі складання детального методичного плану виконання теми з переліком етапів їх виконання. Технічне завдання є основним вхідним документом для розроблення продукції та повинне містити технічні вимоги до продукції, етапи розроблення, порядок здавання і приймання результатів розробок та інше.	Тема (замовлення) на розробку	«Відомість аналітичного обліку капітальних витрат на інновації» , «Відомість аналітичного обліку поточних витрат на інновації» та «Зведена відомість витрат на інновації» *(розроблено автором)*	Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф.1), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (ф.2), Примітки до річної фінансової звітності (ф. 5)
2. Виготовлення та випробування дослідного зразку продукції	Виготовлення та випробування дослідних зразків (дослідної партії) виконують для підтвердження відповідності розробленої продукції вимогам технічного завдання. З метою визначення можливості подання зразків продукції на приймальні випробування за умовами технічного завдання чи за рішенням замовника або виробника можуть виконуватися попередні випробування.	Лімітно-забірна картка, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів, звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, розрахунково-платіжна відомість, розрахунок амортизації		
3. Прийом результатів розробленої продукції	Прийом результатів розробленої продукції здійснює комісія, до якої входить виконавець і замовник робіт. Приймальна комісія може визначати необхідні обсяги доопрацювання дослідного зразку і пропозиції щодо поставлення продукції на виробництво. Рекомендація щодо виготовлення установчої серії фактично означає необхідність освоєння виробництва. Якщо продукція не може бути рекомендована для поставлення на виробництво у такому виконанні, то в акті зазначають подальший напрямок робіт щодо вдосконалення продукції та обґрунтовують необхідність проведення повторного приймання або припинення подальших робіт із розроблення цієї продукції	Акт про прийом-передачу виконаних робіт, акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів		

У разі, якщо типові чи уніфіковані документи та реєстри не відповідають повністю потребам користувачів, зазначені суб'єкти господарювання можуть розробляти власні носії облікової інформації. Так, відповідно до вимог п. 5 ст. 8 розділу ІІІ Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [175] підприємство самостійно: затверджує правила документообороту та технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку.

Відповідно до цього, постає потреба у розробці форм носіїв інформації для поточного обліку витрат на інновації. При цьому, варто зазначити, що згідно із п. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [175] до обов'язкових загальних реквізитів щодо первинних документів належать: назва документа (форми); дата і місце складання; назва підприємства (установи), від імені якого складено документ; зміст, обсяги та одиниця виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Додержуючись зазначених правил та за наслідками проведеного практичного дослідження підприємств харчової промисловості України для поточного обліку витрат на інновації пропонуємо використовувати такі облікові реєстри: 1) «Відомість аналітичного обліку капітальних витрат на інновації»; 2) «Відомість аналітичного обліку поточних витрат на інновації»; 3) «Зведену відомість обліку витрат на інновації». Перші два реєстри використовують для відображення капітальних та поточних витрат на інновації з моменту їх виникнення та визначення належності до певної групи витрат відповідно до цілей, на які вони були понесені, а також для їх обліку за статтями калькуляції і списання на відповідні рахунки необоротних активів та витрат. Третій реєстр формується у розрізі оборотів

за дебетом та кредитом рахунку з обліку витрат на інновації і призначений для синтетичного обліку й узагальнення інформації.

Фактичні витрати на виконання робіт за темою групуються у «Відомості аналітичного обліку поточних витрат на інновації» на підставі первинних документів наростаючим підсумком з початку виконання робіт в розрізі встановлених статей калькуляції.

Віднесення витрат за калькуляційними статтями здійснюється відповідно до їх економічного змісту та прийнятої методики групування за кожною калькуляційною статтею.

Для забезпечення зручності ведення обліку витрат кожній темі необхідно призначати шифр (номер), який буде проставлятися на первинних документах, з метою відслідковування понесених витрат.

Фактична собівартість закінчених робіт визначається за даними відомостей аналітичного обліку капітальних та поточних витрат на інновації, шляхом підсумовування витрат за відповідними рахунками та узагальнюється у «Зведеній відомості обліку витрат на інновації». За даними реєстру можна типізувати інформацію у розрізі капітальних і поточних витрат на інновації.

Тому, застосування запропонованих облікових реєстрів буде позитивно впливати на створення системного, оперативного і повного відображення витрат на інновації та своєчасного їх списання на рахунки необоротних активів або рахунки витрат звітного періоду, що має суттєве значення для визначення фінансових результатів підприємства.

Отже, у процесі теоретичного та практичного дослідження нами з'ясовано, що для забезпечення суцільного та безперервного спостереження за фінансово-господарською діяльністю підприємства використовують бухгалтерські документи, де фіксуються факти здійснення господарських операцій. Документування відіграє важливу роль в управлінні діяльністю підприємства, є одним із елементів методу бухгалтерського обліку та забезпечує контроль за збереженням майна господарства, раціональним його

використанням. Саме тому від якості, достовірності, повноти та оперативності документування залежить наступний процес обліку. У процесі проведеного дослідження встановлено, що розробка процесу документування облікових операцій знаходиться у повній компетенції суб'єктів господарювання.

2.3. Методика обліку та оподаткування витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК»

Витрати на інновації не є абсолютно новим об'єктом бухгалтерського відображення, разом з тим вони є об'єктом управління і виступають одним з ключових показників у процесі прийняття управлінських рішень, пов'язаних із підвищенням ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств.

Інформаційна система бухгалтерського обліку здатна надавати дані про витрати у різних розрізах, у тому числі відображати структуру витрат, які беруть участь у процесах створення нової продукції та технологічного оновлення виробництва. Моделювання інформаційних систем обліку, що використовуються суб'єктами господарювання, дозволяє провести таку модифікацію без значних витрат часу і праці.

При цьому, сучасне програмне забезпечення створює можливість для формування необхідної інформації та отримання додаткових аналітичних показників для відносного порівняння обсягів понесених витрат із запланованими і виявлення резервів для їх зниження.

Виходячи із викладеного вище, можна представити кореспонденцію рахунків для відображення в обліку витрат на інновації (табл. 2.10).

Для обліку витрат на інновації, пов'язаних з придбанням або створенням необоротних активів інноваційного характеру, використовують такі субрахунки:

Таблиця 2.10

Господарські операції та кореспонденція рахунків з обліку витрат на інновації

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1. Відображено витрати на інновації у складі: 1.1. Капітальних інвестицій на придбання (створення) основних засобів	152Х «Придбання (створення) нових та/або значно удосконалених основних засобів»	131»Знос основних засобів», 201 «Сировина й матеріали», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 372 «Розрахунки з підзвітними особами», 651 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального старування», 661 «Розрахунки за заробітною платою», 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
1.2. Капітальних інвестицій на придбання (створення) нематеріальних активів	154Х «Придбання (створення) нових та/або значно удосконалених нематеріальних активів»	
1.3. Витрат на виробництво інноваційної продукції	233 «Виробництво інноваційної продукції»	
1.4. Витрат на підготовку й освоєння нових видів продукції та виробництв	391 «Витрати на підготовку й освоєння нових видів продукції та виробництва»	
1.5. Витрат некапітального характеру, пов'язаних з удосконаленням технології та організації виробництва	911 «Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології та організації виробництва»	
1.6. Витрат некапітального характеру, пов'язаних із забезпеченням якості продукції	912 «Витрати некапітального характеру, пов'язані з забезпеченням якості продукції»	
1.7. Витрат, пов'язаних з винахідництвом та раціоналізацією	913 «Витрати, пов'язані з винахідництвом та раціоналізацією»	
1.8. Витрат на дослідження і розробки	941 «Витрати на дослідження і розробки»	
2. Введено в експлуатацію придбаний (створений) інноваційний об'єкт: 2.1. Основних засобів	104 «Машини та обладнання»	152Х «Придбання (створення) нових та/або значно удосконалених основних засобів»
2.2. Нематеріальних активів	124 «Права на об'єкти промислової власності»	154Х «Придбання (створення) нових та/або значно удосконалених нематеріальних активів»
3. Списано на витрати виробництва інноваційної продукції: 3.1. Витрати на підготовку й освоєння нових видів продукції та виробництва	233 «Виробництво інноваційної продукції»	391 «Витрати на підготовку й освоєння нових видів продукції та виробництва»
3.2. Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології та організації виробництва		911 «Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконалення технології та організації виробництва»
3.3. Витрати некапітального характеру, пов'язані з забезпеченням якості продукції		912 «Витрати некапітального характеру, пов'язані з забезпеченням якості продукції»
3.4. Витрати, пов'язані з винахідництвом та раціоналізацією		913 «Витрати, пов'язані з винахідництвом та раціоналізацією»
4. Списано на собівартість реалізації: 4.1. Витрати виробництва інноваційної продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	233 «Виробництво інноваційної продукції»
4.2. Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології та організації виробництва		911 «Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконалення технології та організації виробництва»
4.3. Витрати некапітального характеру, пов'язані з забезпеченням якості продукції		912 «Витрати некапітального характеру, пов'язані з забезпеченням якості продукції»
4.4. Витрати, пов'язані з винахідництвом та раціоналізацією		913 «Витрати, пов'язані з винахідництвом та раціоналізацією»
5. Списано витрати на дослідження і розробку на фінансові результати	791 «Результати операційної діяльності»	941 «Витрати на дослідження і розробки»

- 152Х «Придбання (створення) нових та/або значно удосконалених основних засобів» призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведуть на рахунку 104 «Машини та обладнання»;

- 154Х «Придбання (створення) нових та/або значно удосконалених нематеріальних активів» призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами нематеріальних активів, облік яких ведуть на рахунку 124 «Права на об'єкти промислової власності».

Аналітичний облік витрат на інновації у складі капітальних інвестицій здійснюють за видами нових та/або значно удосконалених необоротних активів.

Зібрані на витратних рахунках (23 «Виробництво», 941 «Витрати на дослідження і розробки») витрати на інновації відносяться до собівартості продукції або фінансових результатів в одному звітному періоді.

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) призначений рахунок 23 «Виробництво», на якому крім прямих витрат на виробництво продукції, можна відображати витрати, пов'язані з обслуговуванням основного виробництва. У такому випадку доцільним, на нашу думку, є використання субрахунку 233 «Виробництво інноваційної продукції», на якому слід відображати прямі фактичні витрати на виробництво інноваційної продукції.

Аналітичний облік за субрахунком 233 «Виробництво інноваційної продукції» ведуть за видами інноваційної продукції, статтями витрат.

Для обліку витрат, пов'язаних з дослідженнями і розробками, що здійснює підприємство, використовують однойменний субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки». До нього, на нашу думку, слід відкрити наступні субрахунки: 9411 «Витрати на дослідження» та 9412 «Витрати на розробки».

У свою чергу субрахунок 9411 «Витрати на дослідження» має субрахунки наступних порядків:

94111 «Витрати на фундаментальні наукові дослідження», призначений для обліку витрат на експериментальні чи теоретичні роботи, що проводяться в основному з метою набуття нових знань про фундаментальні принципи явищ або фактів, які спостерігаються і первісно не спрямовані на досягнення конкретної практичної мети чи розв'язання конкретного завдання;

Таким чином, результати проведеного дослідження дозволяють стверджувати, що існуюча практика обліку не дозволяє у повній мірі сформувати необхідну інформацію про процеси, що протікають у межах інноваційної діяльності. Частково це пов'язано з тим, що інноваційна діяльність ще не стала очевидним об'єктом господарського обліку, а витрати, що виникають протягом інноваційного процесу, ще не знайшли належного відображення у системі бухгалтерського обліку.

У роботі розглянуто актуальні проблеми обліку витрат на інновації та окреслено напрями їх вирішення, зокрема проведено аналіз сучасної економічної літератури щодо відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на інновації, який дав змогу виділити декілька їх варіантів.

Порядок обліку інноваційних витрат ПрАТ «Північний ГЗК» подано в табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Облік проведення інноваційних досліджень ПрАТ «Північний ГЗК»

№ г/о	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
1	Оприбутковано матеріали для досліджень	941	20	60
2	Зарплата персоналу, що здійснює інновації	941	66, 65	24
3	Нарахувано амортизацію приміщення	941	13	5
4	Інноваційні витрати списано на фінансові результати	79	941	89

Облік інновацій, через здійснення капітальних інвестицій ПрАТ «Північний ГЗК» наведено в табл. 2.12.

Таблиця 2.12

Облік інноваційних витрат на ПрАТ «Північний ГЗК»

№ г/о	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
1	Відображено витрати на придбання об'єкта інноваційної діяльності	154	63	50
2	На основі податкової накладної відображено суму ПК з ПДВ	641	63	10
3	Відображено розрахунки з підрядником	63	31	66
4	Введено об'єкт інноваційної діяльності в господарський обіг	125	154	55

Отже, доцільним, на нашу думку, на сьогодні потрібно створити єдину методику обліку витрат на інновації, яка буде сприяти забезпеченню достовірної інформації, підвищенню її аналітичності, а також виявленню резервів для зменшення витрат. При цьому автоматизація обліку витрат на інновації дозволить без значного збільшення трудомісткості облікових робіт підвищити їх оперативність.

Підсумовуючи викладене вище, потрібно зазначити, що у числі причин неефективного обліку витрат на інновації слід назвати людський фактор. У даному випадку під ним розуміється кваліфікаційний, професійний рівень облікових працівників, їх відношення до справи, зацікавленість адекватно відображати господарські операції в облікових реєстрах, аналізувати цифри та на їх основі робити аргументовані висновки і передавати корисну інформацію менеджерам для ефективного управління господарськими процесами, у тому числі й пов'язаними з інноваційною діяльністю.

Доцільним, на нашу думку, є створення єдиної методики обліку витрат на інновації, яка буде сприяти забезпеченню достовірної інформації,

підвищенню її аналітичності, а також виявленню резервів для зменшення витрат. При цьому автоматизація обліку витрат на інновації дозволить без значного збільшення трудомісткості облікових робіт підвищити їх оперативність.

Підсумовуючи викладене вище, потрібно зазначити, що у числі причин неефективного обліку витрат на інновації слід назвати людський фактор. У даному випадку під ним розуміється кваліфікаційний, професійний рівень облікових працівників, їх відношення до справи, зацікавленість адекватно відображати господарські операції в облікових реєстрах, аналізувати цифри та на їх основі робити аргументовані висновки і передавати корисну інформацію менеджерам для ефективного управління господарськими процесами, у тому числі й пов'язаними з інноваційною діяльністю.

2.4. Витрати на інновації в звітності ПрАТ «Північний ГЗК»

Важливим інструментом управління є інформаційне забезпечення, яке формується у межах бухгалтерського обліку та узагальнюється у звітності. Сучасний бухгалтерський облік та звітність на підприємствах України не відображає повної інформації про інноваційну діяльність та витрати, пов'язані з нею. Без належної інформації не може функціонувати система управління, і, саме облік повинен забезпечувати необхідну інформацію для всіх функцій управління. На сьогоднішній день існують певні проблеми у формуванні інформації про витрати на інновації у вітчизняному бухгалтерському обліку, а відповідно й у відображенні інформації у статистичній, фінансовій та управлінській звітності. На сучасному етапі розвитку економіки з'являється потреба для оприлюднення в звітності тих показників діяльності, увага яким раніше взагалі не приділялась, або інформація про них надавалась агреговано у складі інших облікових об'єктів (інновації, інтелектуальний капітал, соціальний капітал, екологічний капітал, трансакційні витрати тощо).

Основною організаційною формою статистичного спостереження, що обумовлює можливість зіставлення і контролю за різними процесами суспільного життя є статистична звітність, яка забезпечує побудову макроекономічних показників, що відображають узагальнену характеристику стану та рівня розвитку економіки в цілому, окремих її галузей і видів економічної діяльності.

Розкриття інформації про витрати на інновації підприємства ПрАТ «Північний ГЗК» наведено у таких формах статистичних спостережень:

- № 1-наука (квартальна) та 3-наука (річна) «Звіт про виконання наукових та науково-технічних робіт» містять дані про обсяг робіт, що виконані за період з початку року, витрати на виконання наукових та науково-технічних робіт, чисельність працівників підприємства, які займаються створенням інноваційної продукції, на кінець звітного періоду;

- № 1-інновація «Обстеження інноваційної діяльності промислового підприємства» наводять інформацію про наявність інновацій як у випадку, коли підприємство займається чітко вираженими інноваційними проектами (такими як розробка і впровадження нового продукту або послуги), так і тоді, коли вносяться усе нові поліпшення у свою продукцію (товар або послугу), виробничі процеси й операції;

- № 1-технологія «Звіт про створення та використання передових технологій та об'єктів права інтелектуальної власності» містить дані про створені та використані технології, а не про устаткування, на якому вони використовуються, створені та використані технології для використання у власному виробництві (для внутрішніх потреб), відображені на підставі технічної, патентно-ліцензійної та іншої документації.

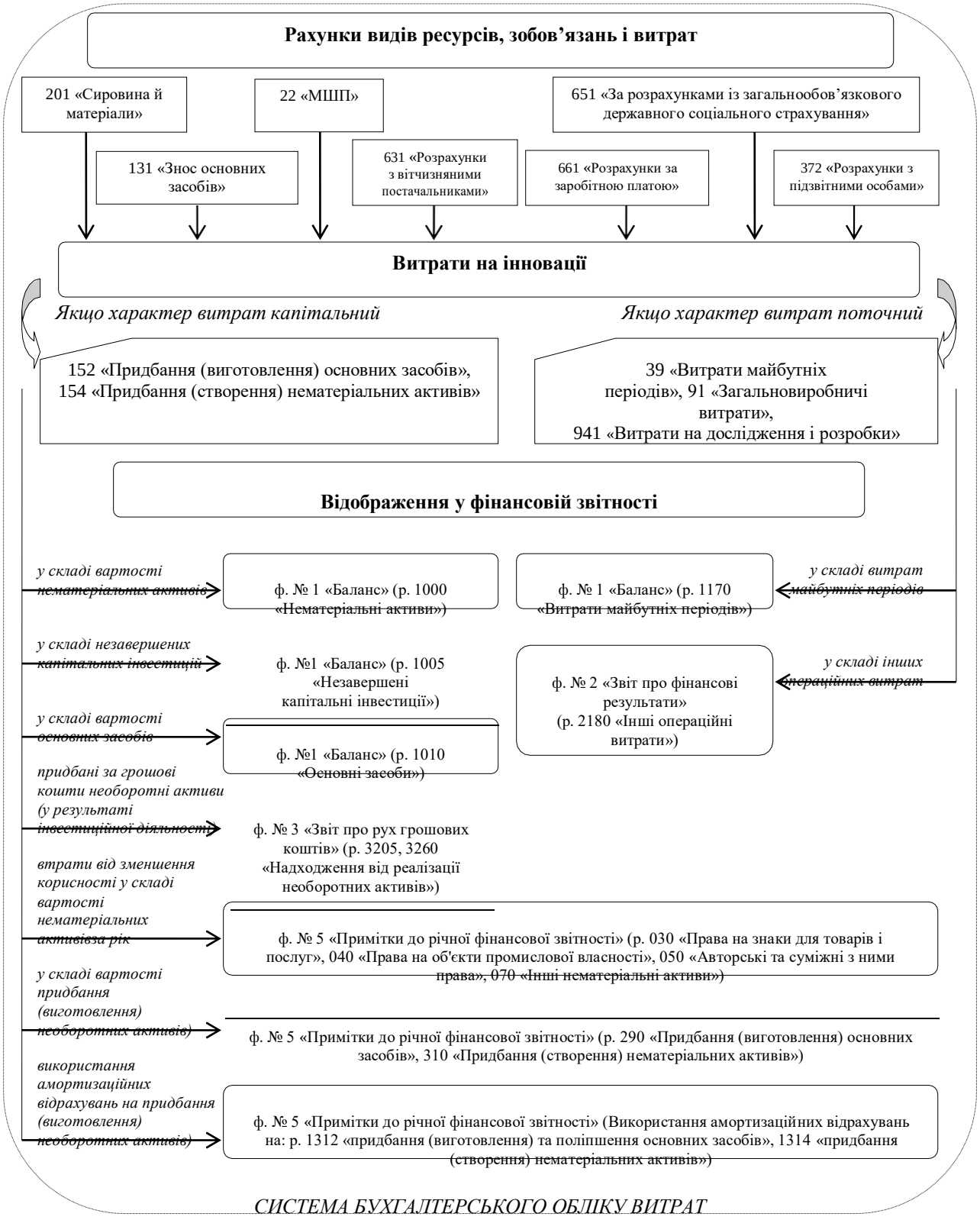
Таким чином, статистична звітність дає можливості узагальнювати інформацію й приймати ефективні рішення стосовно витрат на інновації як на рівні суб’єкта підприємницької діяльності, так і на рівні держави.

Формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати на інновації ПрАТ «Північний ГЗК» та її розкриття у фінансовій звітності в

Україні здійснюється відповідно до вимог таких положень (стандартів) бухгалтерського обліку: П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 16 «Витрати» П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», П(С)БО 31 «Фінансові витрати» та інших. Разом з тим, відповідно до принципу бухгалтерського обліку «повне висвітлення» у фінансовій звітності повинна міститися вся інформація про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на їх основі. Виходячи з цього, з метою формування повного уявлення про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства в частині витрат на інновації у фінансовій звітності необхідно розкривати інформацію з урахуванням її суттєвості.

Метою звітності ПрАТ «Північний ГЗК» у частині інноваційної діяльності є створення можливостей для чіткої ідентифікації витрат, пов’язаних з інноваційними технологічними операціями, процесами і продуктами. Інформація про витрати на інновації повинна відображатися у звітності для задоволення інформаційних запитів на відповідних рівнях підприємства як у вартісних, так і в натуральних показниках, що забезпечують планування і прогнозування, оцінку й контроль діяльності структурних підрозділів та відповідальних осіб. На підставі інформації, відображеної у звітності ПрАТ «Північний ГЗК», задовольняються окремі інтереси різних груп користувачів та зацікавлених осіб.

Варто зазначити, що аналіз змісту фінансової звітності дозволив виявити, що у ній мають місце статті, у яких відображається інформація про витрати на інновації узагальнено у складі різних об’єктів обліку (капітальних інвестицій, витрат діяльності тощо). Для створення інформації про витрати на інновації нами розроблено модель облікового відображення господарських операцій, пов’язаних з виникненням витрат на інновації та формуванням відповідних показників у фінансовій звітності (рис. 2.4).



Примітка: показники, наведені в даній області розкривають інформацію про витрати на інновації опосередковано

Рис. 2.4. Модель формування показників у фінансовій звітності ПрАТ «Північний ГЗК» щодо витрат на інновації

Модель відображає основні напрями формування інформації про витрати на інновації у системі бухгалтерського обліку, що сприяє інформаційному забезпеченню процесу управління витратами ПрАТ «Північний ГЗК». На нашу думку, підвищення інформативності показників фінансової звітності в частині розкриття інформації про витрати на інновації підприємства можливе через розширення окремих рядків у формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Розкриття інформації про витрати на інновації у Примітках до річної фінансової звітності ПрАТ «Північний ГЗК»

Розділ Приміток до річної фінансової звітності	Код рядка	Інформація, яка розкривається щодо витрат на інновації
І. Нематеріальні активи	0841	Вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань у результаті інноваційної діяльності
ІІ. Основні засоби	2661	Вартість основних засобів, придбаних за рахунок цільового фінансування у результаті інноваційної діяльності
ІІІ. Капітальні інвестиції	2901	Придбання (виготовлення) основних засобів у результаті інноваційної діяльності
	3001	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів у результаті інноваційної діяльності
	3101	Придбання (створення) нематеріальних активів у результаті інноваційної діяльності
VII. Забезпечення і резерви	760	Забезпечення фінансування наступних витрат на здійснення інноваційної діяльності
XIII. Використання амортизаційних відрахувань	1301	Нараховано за звітний рік на здійснення інноваційної діяльності
	13121	Використано за рік в тому числі на: придбання (виготовлення) та поліпшення основних засобів у результаті інноваційної діяльності
	13131	з них машин та обладнання у результаті інноваційної діяльності
	13141	придбання (створення) нематеріальних активів у результаті інноваційної діяльності

Відповідно до Наказу Міністерства фінансів України «Про примітки до річної фінансової звітності» існують певні правила стосовно їх

оприлюднення. Так, зміст і обсяг інформації залежить від того, чи повинно підприємство оприлюднювати свою фінансову звітність:

- підприємства, для яких обов'язковість оприлюднення річної фінансової звітності не передбачена законодавством, наводять інформацію, розкриття якої передбачено у п. 2 Наказу Міністерства фінансів України «Про примітки до річної фінансової звітності»;

- підприємства, для яких обов'язковість оприлюднення річної фінансової звітності та консолідованої звітності встановлена законодавством, наводять всю іншу інформацію, розкриття якої передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Варто також зазначити, що відповідно до п. 4 зазначеного вище наказу інша інформація повинна наводиться підприємствами у самостійно обраному вигляді (письмове пояснення, таблиця, графік тощо).

Із наведеного вище стає зрозуміло, що універсального вигляду складання текстової частини приміток до фінансової звітності не існує. Щодо їх наповнення можна звернутися до відповідних положень МСФЗ (IFRS). Зауважимо, що регламентуючи склад приміток МСФЗ 1 «Подання фінансових звітів» наголошує на «специфічні» її складові. Так, у резюме, згідно з параграфом 117 слід розкривати: 1) основу (або основи) оцінки, застосовані при складанні фінансової звітності; 2) інші застосовані облікові політики, що є доречними для розуміння фінансової звітності.

Щодо основ оцінки параграф 118 наполягає на описі усіх застосовуваних в обліку видах вартості. При цьому, досить зазначити тільки класи статей звітності, до яких застосовують різні принципи оцінки.

Додаткова інформація може бути представлена відомостями про господарюючий суб’єкт, особливості його виробничого процесу, внутрішні та зовнішні фактори, які визначали ефективність роботи підприємства, перспективи його подальшого розвитку. На нашу думку, саме тут варто навести та детально охарактеризувати заходи, що здійснюються на підприємстві та пов’язані з витратами на інновації.

На підставі інформації, відображеної у звітності, задовольняються окремі інтереси різних груп зацікавлених осіб (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Групи зацікавлених осіб, які задовольняють інтереси через показники звітності у частині інноваційної діяльності ПрАТ «Північний ГЗК»

Групи користувачів	Інтереси
Власники	Оцінка ефективності інноваційних проектів
Менеджери	Аналіз проведених інноваційних проектів та стратегічне планування
Інші працівники	Зростання продуктивності праці, мотивація праці
Інвестори	Аналіз ризиків та визначення можливостей інвестування в підприємство та його проекти
Контрагенти	Формування уявлення про інноваційну активність підприємства, прийняття рішення щодо придбання продукції
Уряд (держава)	Ставлення до підприємства як до платника податків, надання податкових пільг
Місцева громада та суспільні інститути	Отримання інформації про внесок підприємства в підвищення рівня та якості життя громадян, здійснення заходів з охорони довкілля тощо

Оперативні та стратегічні завдання підприємства потребують розширення інформаційної бази забезпечення прийняття управлінських рішень на основі запровадження внутрішньогосподарської (управлінської) звітності щодо витрат на інновації, яка відображає необхідну інформацію на рівні структурних підрозділів.

2.5. Вдосконалення обліку та оподаткування інновацій ПрАТ «Північний ГЗК»

Управління в інноваційній діяльності ПрАТ «Північний ГЗК» базується на загальних принципах, характерних для систем управління будь-якими іншими виробничими процесами та являє собою процес впливу на об'єкт для досягнення поставлених цілей найбільш ефективним шляхом. З позиції управління витратами – досягнення оптимальних результатів (цілей) при мінімальних витратах. Вплив на об'єкт управління здійснюється за

допомогою розробки та прийняття управлінських рішень і контролю за їх виконанням. У процесі управління інноваційною діяльністю одним із основних завдань є побудова раціональної методики обліку витрат на інновації.

В процесі дослідження актуальних питань обліку витрат на інновації багато вчених-обліковців виділяють ряд проблем теоретичного, практичного та методичного характеру:

1) відсутність методичних розробок і розроблених на їх основі інструкцій з виконання облікових процедур, як наслідок – система бухгалтерського обліку не сприяє становленню інноваційної моделі розвитку економіки, відсутні теоретичні засади організації облікового відображення інноваційної діяльності, є неточності в послідовності формування інформації, неясність у бухгалтерських записах;

2) відсутність ведення аналітичного обліку джерел фінансування витрат на інновації, як результат – ускладнення оперативного контролю за доцільністю використання фондів, економічного аналізу витрат за рахунок наявних джерел їх фінансування;

3) відсутність єдності у плануванні, обліку та контролі витрат на інновації. У бюджетах витрат на інновації виділяються комплексні статті, облік же ведуть за елементами витрат. Бюджет на різних підприємствах формують з різним ступенем деталізації, часто за укрупненою номенклатурою без декодування ряду статей витрат, що вказує на відсутність єдиної методики здійснення процесу бюджетування витрат на інновації;

4) відсутність чіткості у формуванні звітних даних між працівниками відділів, які займаються обліком витрат на інновації і їх фінансуванням, що може призвести до викривлення звітних даних.

Разом з тим, окремі автори наводять шляхи та напрями вдосконалення обліку витрат на інновації. Зокрема, доволі докорінними, на нашу думку на сьогоднішній день постає необхідність розроблення окремого П(С)БО, яке б

містило порядок визнання, відображення, розрахунку собівартості інноваційного продукту, типові форми звітності.

При дослідженні тенденцій розвитку сучасного стану обліку та контролю виділяють два основних напрямки їх вдосконалення для більш ефективного управління витратами на інновації:

1) облік витрат і калькулювання собівартості продукції повинні відповідати потребам управління в самих різних його аспектах;

2) орієнтація обліку на досягнення майбутніх результатів і оперативний контроль за витратами безпосередньо в процесі здійснення господарських процесів.

Узагальнення теоретичного та практичного досвіду з обліку витрат на інновації на ПрАТ «Північний ГЗК» дало можливість встановити, що існуюча їх методика здійснюється у хаотичному порядку та не відповідає сучасним вимогам господарювання. З'ясовано, що ПрАТ «Північний ГЗК» облік витрат на інновації здійснює на різних балансових рахунках, що свідчить про недосконалість діючої методики їх обліку. Встановлено, що на практиці для відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на інновації використовують так званий знеособлений (котловий) метод, суть якого полягає у веденні обліку витрат в цілому та не забезпечує ведення постійного оперативного контролю. Тому запропоновано взаємозв'язок етапів облікового процесу з елементами методу та об'єктами обліку витрат на інновації (табл. 2.15).

Для формування ефективної системи обліку витрат на інновації, слід особливу увагу звернути на проблемне питання, що стосується методики відображення витрат на інновації на різних балансових рахунках і не за встановленою номенклатурою статей витрат.

Варто зазначити, що пропонуючи відповідний підхід до організації та методики обліку витрат на інновації, автори переважно наводять рекомендації в описовій формі. При цьому конкретних прикладів аналітичних розрізів рахунків та субрахунків до рахунків не представляють.

Таблиця 2.15

Взаємозв’язок етапів облікового процесу з елементами методу та об’єктами обліку витрат на інновації

Етапи облікового процесу	Інформа-ційні процеси	Елементи методу бухгалтерського обліку	Об’єкти обліку витрат на інновації	
			у складі капітальних інвестицій	у складі витрат операційної діяльності
Первинний облік	Спостереження	Документування	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Тема (замовлення) на розробку, лімітно-забірна картка, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів, звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, розрахунково-платіжна відомість, розрахунок амортизації, акт про прийом-передачу виконаних робіт
		Інвентаризація	Інвентаризація інноваційного продукту, як кінцевого уречевленого результату капіталізованих витрат інноваційної діяльності	Інвентаризація матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, які використовуються на етапах дослідження і розробки у розрізі тем (замовлень)
	Вимірювання	Оцінка	Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка ним виробляється (надається)	Витрати на дослідження визнаються витратами у тому періоді, у якому вони були понесені. Для визначення моменту початку включення витрат на розробки до вартості нематеріального активу підприємство керується ознаками, що свідчать про ймовірність отримання економічної вигоди від результатів роботи, якими є: технічна здійсненність і намір завершення створення активу; можливість використовувати результати робіт для виробничих і (або) управлінських потреб підприємства або продажу активу; наявність інформації для достовірного визначення витрат
		Калькулювання	Розрахунок собівартості кінцевого продукту у формі інноваційного необоротного активу	Розрахунок витрат на створення інноваційного продукту на етапах дослідження і розробки
Поточний облік	Групування	Рахунки	152Х «Придбання (створення) нових та/або значно удосконалених основних засобів», 154Х «Придбання (створення) нових та/або значно удосконалених нематеріальних активів» *(розроблено автором)*	233Х «Виробництво інноваційної продукції», 391Х «Витрати на підготовку й освоєння нових видів продукції та виробництва», 911Х «Витрати некапітального характеру, пов’язані з удосконаленням технології та організації виробництва», 912Х «Витрати некапітального характеру, пов’язані з забезпеченням якості продукції», 913Х «Витрати, пов’язані з винахідництвом та раціоналізацією», 9411Х «Витрати на дослідження» та 9412Х «Витрати на розробки» *(розроблено автором)*
			«Відомість аналітичного обліку капітальних витрат на інновації» *(розроблено автором)*	«Відомість аналітичного обліку поточних витрат на інновації» *(розроблено автором)*
			«Зведена відомість обліку витрат на інновації» *(розроблено автором)*	
		Подвійний запис	Узагальнення витрат на інновації на рахунку капітальних інвестицій у кореспонденції з рахунками матеріальних, трудових і фінансових ресурсів	Накопичення витрат на інновації, що відносяться до операційної діяльності, у кореспонденції з рахунками матеріальних, трудових і фінансових ресурсів
Підсумковий облік	Узагальнення	Баланс / Звітність	Запропоновано доповнити Примітки до річної фінансової звітності такими рядками: 0841 «Вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань у результаті інноваційної діяльності», 2661 «Вартість основних засобів, придбаних за рахунок цільового фінансування у результаті інноваційної діяльності», 2901 «Придбання (виготовлення) основних засобів у результаті інноваційної діяльності», 3101 «Придбання (створення) нематеріальних активів у результаті інноваційної діяльності», 760 «Забезпечення фінансування наступних витрат на здійснення інноваційної діяльності», 1301 «Нараховано за звітний рік на здійснення інноваційної діяльності», 13121 «Використано за рік в тому числі на: придбання (виготовлення) та поліпшення основних засобів у результаті інноваційної діяльності», 13131 «з них машин та обладнання у результаті інноваційної діяльності», 13141 «Придбання (створення) нематеріальних активів у результаті інноваційної діяльності». Форми управлінської звітності: «Звіт про витрати на інновації за видами нової продукції» та «Звіт про витрати на інновації за структурними підрозділами підприємства» *(розроблено автором)*	

У зв’язку з відсутністю практичних рекомендацій щодо організаційно-методичного забезпечення обліку витрат на інновації розкриємо положення обліку з використанням конкретних прикладів для кожного з виявлених нами підходів.

Рекомендовано впровадити субрахунок 3913 «Витрати на підготовчі роботи у видобувних галузях» на якому слід обліковувати витрати на підготовчі роботи у видобувних галузях: проходження підготовчих гірничих виробок, дорозвідування родовищ, очищення території зони відкритих гірничих робіт, майданчиків для збереження родючих шарів ґрунту, що використовується для наступної рекультивації земель, обладнання тимчасових під'їзних доріг для вивезення видобутої сировини, розкривні та інші види робіт, відшкодування у межах нормативу втрат сільськогосподарського виробництва в разі вилучення угідь для розширення видобутку мінеральної сировини. Витрати на гірничо-підготовчі роботи відшкодовуються протягом строку використання гірничих виробок. Витрати на гірничо-підготовчі роботи за вирахуванням вартості попутного видобутку сировини спочатку враховуються у складі витрат майбутніх періодів за цеховою собівартістю згідно із статтями калькуляції, а потім списуються на основне виробництво з відображенням у статті калькуляції «Витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва продукції».

Залежно від умов залягання корисних копалин застосовуються два методи розрахунку ставки погашення витрат на гірничо-підготовчі роботи експлуатаційного характеру:

1) на підприємствах, де обсяги гірничо-підготовчих робіт постійно змінюються, ставка погашення розраховується з урахуванням загального обсягу робіт, який належить виконати до повного відробітку даної шахти (горизонту) або кар'єру;

2) на підприємствах, де обсяги гірничо-підготовчих робіт постійні й упродовж ряду років майже не змінюються, ставка погашення витрат встановлюється на рік з урахуванням залишку гірничо-підготовчих робіт на

початок року і планового обсягу робіт протягом поточного року.

Застосування того чи іншого методу розрахунку ставки погашення витрат на гірничо-підготовчі роботи передбачається в плані гірничих робіт підприємства.

Калькуляційною одиницею гірничо-підготовчих робіт є 1 куб. метр, тому всі лінійні виробки та експлуатаційно-розвідувальні роботи, які враховуються в погонних метрах, перераховуються в кубічні.

Витрати на утримання рудників і кар'єрів у міжсезонний для них період погашаються включенням їх до собівартості пропорційно кількості видобутої руди за період виробничого сезону.

Конкретний перелік гірничо-підготовчих робіт і порядок включення до собівартості витрат, пов'язаних з їх проведенням, встановлюється підприємствами. Номенклатуру статей витрат на підготовчі роботи у видобувних галузях наведено в табл. 2.16.

Таблиця 2.16

Номенклатура статей витрат на підготовчі роботи у видобувних галузях

№ п/п	Стаття витрат	Зміст і характеристика витрат
1	2	3
1	Витрати дорозвідування родовищ	- витрати на оплату праці працівників, зайнятих на експлуатаційних розвідувальних та гірничо-підготовчих роботах; - відрахування на державне соціальне страхування та обов'язкові страхові внески до Пенсійного фонду; витрати матеріалів, покупних комплектуючих виробів; витрати палива й енергії; - амортизаційні відрахування від вартості необоротних активів; - оплата послуг інших підприємств на дорозвідування родовищ; інші витрати
2	Витрати на очищення території зони відкритих гірничих робіт, майданчиків для зберігання родючих шарів ґрунту, що використовується для рекультивації земель	- витрати на оплату праці підривників, бульдозеристів та інших робітників, зайнятих очищенням території зони відкритих гірничих робіт; - відрахування на державне соціальне страхування та обов'язкові страхові внески до Пенсійного фонду; витрати підривних та інших матеріалів; витрати палива й енергії; - амортизаційні відрахування від вартості необоротних активів; оплата послуг інших підприємств; інші витрати

Продовження табл. 2.16

1	2	3
3	Витрати на обладнання тимчасових під'їзних доріг для вивезення видобутої сировини	- витрати на оплату праці робітників, зайнятих обладнанням тимчасових під'їзних доріг; - відрахування на державне соціальне страхування та обов'язкові страхові внески до Пенсійного фонду; - витрати металевих, залізобетонних, кам'яних кріплень, цементу та інших матеріалів; витрати палива й енергії; - амортизаційні відрахування від вартості необоротних активів; оплата послуг інших підприємств; інші витрати
4	Витрати на проходження підготовчих гірничих виробок	- витрати на оплату праці бурильників, відбійників та інших робітників, зайнятих на цих роботах; - відрахування на державне соціальне страхування та обов'язкові страхові внески до Пенсійного фонду; витрати матеріалів, покупних комплектуючих виробів; витрати палива й енергії; - амортизаційні відрахування від вартості необоротних активів; оплата послуг інших підприємств; інші витрати
5	Витрати на розкривні та інші види робіт	- витрати на оплату праці робітників, зайнятих на відбійних, вантажних та інших роботах; - відрахування на державне соціальне страхування та обов'язкові страхові внески до Пенсійного фонду; - витрати матеріалів, покупних комплектуючих виробів; - витрати палива й енергії; - амортизаційні відрахування від вартості необоротних активів; - оплата послуг інших підприємств; - інші витрати
6	Витрати на відшкодування втрат сільськогосподарського виробництва при вилученні угідь для розширення видобутку мінеральної сировини	- відшкодування у межах нормативу втрат сільськогосподарського виробництва при вилученні угідь для розширення видобутку мінеральної сировини

Аналітичний облік за вказаними субрахунками можна вести за видами нової продукції, видами нового виробництва, цехів та агрегатів та видами робіт. Таким чином, якщо на підприємстві не відбувається впровадження

значно удосконалених методів виробництва, то не може йти мова про підготовку виробництва інноваційної продукції.

Для обліку виробничих накладних витрат на інновації некапітального характеру, на нашу думку, необхідно використовувати такі субрахунки:

- 911 «Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології та організації виробництва» призначений для обліку витрат з розроблення проектів виконання робіт, креслень конструкцій, металевих деталей, технологічних деталей, впровадження передових методів організації та нормування праці тощо, а також оплата праці працівників проектно-кошторисних груп, груп проектування виконання робіт, економічних лабораторій, нормативно-дослідних станцій, що входять до складу підприємства та її виробничих структурних підрозділів;

- 912 «Витрати некапітального характеру, пов'язані з забезпеченням якості продукції» призначений для обліку витрат на поліпшення якості продукції, підвищення її надійності, довговічності та інших експлуатаційних властивостей, що здійснюють у ході виробничого процесу;

- 913 «Витрати, пов'язані з винахідництвом та раціоналізацією» призначений для обліку витрат на проведення дослідно-експериментальних робіт; виготовлення й випробування моделей і зразків із раціоналізаторських пропозицій; організацію виставок, оглядів, конкурсів та інших заходів щодо винахідництва та раціоналізаторства; виплату винагород за створення і використання об'єктів промислової власності та раціоналізаторських пропозицій тощо.

У результаті дослідження встановлено, що оперативні та стратегічні завдання підприємства потребують розширення інформаційної бази забезпечення прийняття управлінських рішень на основі запровадження внутрішньогосподарської (управлінської) звітності витрат на інновації, яка буде відображати необхідну інформацію на рівні структурних підрозділів.

РОЗДІЛ 3
АНАЛІЗ ТА ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ ІННОВАЦІЙ ПрАТ «ПІВНІЧНИЙ ГЗК»

3.1. Організаційно-методичні аспекти аналізу витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК»

Ринкові відносини зумовлюють необхідність формування нового механізму аналізу, який є невід'ємною, постійно діючою функцією системи управління. Аналіз охоплює фінансово-господарську діяльність економічного суб'єкту в цілому, тому аналізу повинні підлягати всі ділянки і структурні підрозділи. Він здатний забезпечити збереження майна власників, сприяє виявленню та мобілізації резервів виробництва, дозволяє виявити не тільки «слабкі» сторони в діяльності підприємства, але й прийняти своєчасні заходи з їх усунення.

Аналіз витрат на інновації необхідно розглядати виходячи з етапів життєвого циклу продукції. Зразок функціонування системи аналізу на етапах дослідження та розробки нової продукції запропонував В. М. Пархоменко (рис. 3.1).

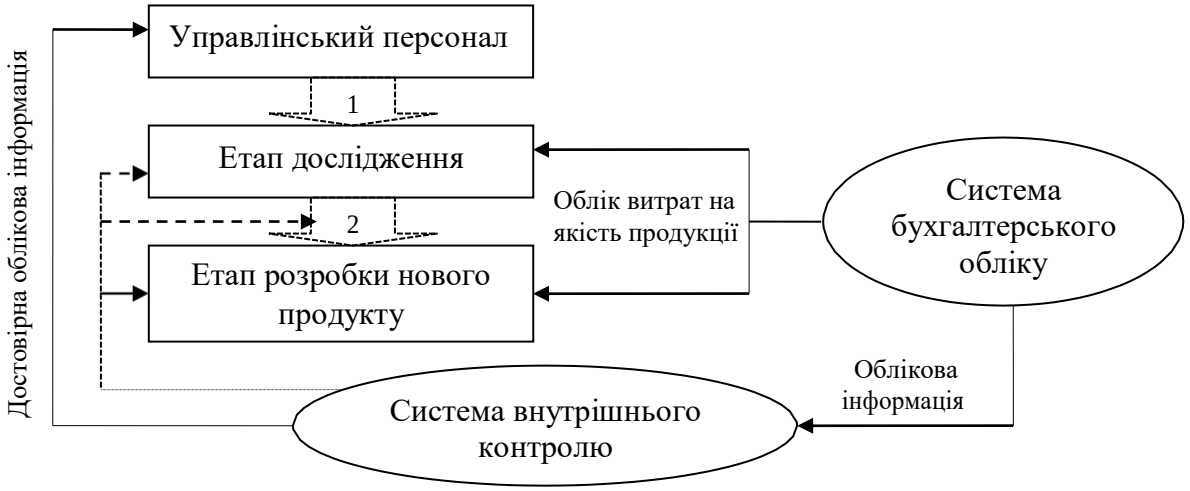


Рис. 3.1. Функціонування системи аналізу на етапах дослідження та розробки нової продукції ПрАТ «Північний ГЗК»

З рис. 3.1 видно, що система аналізу є проміжною ланкою між системою бухгалтерського обліку та управлінським персоналом.

Спочатку приймаються рішення управлінським персоналом про необхідність виробництва нового товару, які призводять до виникнення нового етапу – дослідження нового продукту. Після завершення дослідження відбувається перехід до етапу розробки нової продукції. Необхідно зауважити, що перехід до кожного наступного етапу повинен відбуватися після остаточного завершення попереднього. Всі витрати, пов’язані з якістю продукції, які виникають в ході здійснення етапів дослідження та розробки, фіксує система бухгалтерського обліку та передає облікову інформацію управлінському персоналу у вигляді відповідних внутрішніх документів та звітів. Дана інформація проходить перевірку системою внутрішнього контролю, яка підтверджує достовірність облікової інформації, шляхом виявлення та ліквідації можливих помилок, неточностей та відхилень. Також, система внутрішнього контролю безпосередньо здійснює спостереження за кожним з етапів та результатами їх завершення

У процесі дослідження економічної літератури та практики господарювання підприємств України, було виявлено ряд проблем, які стосуються методики та організації контролю витрат на інновації:

1. Розгляд аналізу витрат на інновації як однотипного поняття без врахування галузевої специфіки. Тобто, відбувається стандартизація об’єктів аналізу витрат на інновації, що є негативним чинником під час його здійснення. При умові виробництва різних за призначенням та технологічним процесом продуктів (товарів, робіт, послуг) унеможливлюється проведення контролю за однотипним шаблоном.

2. Вивчення витрат на інновації та його контролю з точки зору менеджменту (тобто розробка теоретичних основ для управління), відсутність досліджень інших економічних галузей знань (облік, контроль, аналіз). Традиційно в теорії інноваційного менеджменту аналіз витрат на інновації включає: 1) підготовку календарного графіку для контролю витрат,

який включає найменування планових робіт, об’єми і планові витрати за роботами, періодами і підрозділами; 2) постійне спостереження за ходом робіт і розмірами витрат за допомогою облікових даних; 3) неперервне виявлення відхилень від планових показників виконання робіт і розмірів витрат відносно прийнятих завдань, лімітів і нормативів; 4) негайний аналіз і оцінку відхилень; 5) інформування керівництва, відповідального за відповідні ділянки робіт, про виникнення відхилень (не рідше одного разу в місяць, щоб можна було оперативно приймати міри за вдосконаленням ходу робіт). Проте, ми вважаємо, що витрати на інновації необхідно розглядати з різних економічних галузей знань (облік, контроль, аналіз), оскільки інформація, відображена в облікових звітах є для цілей управління.

3. Складність відображення витрат на інновації в частині аналізу. Виокремлення витрат, які були понесенні для виготовлення інноваційної продукції з загального обсягу витрат підприємства є визначальною проблемою у методиці здійснення аналізу. Це спричинено тим, що інноваційна продукція не розглядається як окремий об’єкт бухгалтерського обліку, а тому витрати на її підтримання та постійне удосконалення відносять до витрат діяльності та капітальних інвестицій, що не дає змоги для чіткого контролю за ними. Проте оцінка рівня витрат на інновації як окремого об’єкту обліку та присвоєння їм відповідного рахунку є недоцільним, оскільки це ускладнюватиме роботу бухгалтерського персоналу, а витрати на інновації можуть носити двоякий характер, що призведе до подання недостовірної інформації управлінському персоналу та власникам. Вирішенням окресленої проблеми можливе за рахунок створення ряду внутрішніх звітів, які будуть відображати дані про понесені витрати.

При проведенні наукового дослідження важливого значення набуває визначення організаційно-методичних етапів аналізу витрат на інновації. Структуру цілей аналізу витрат на інновації зручно представити у вигляді матриці (табл. 3.1), використовуючи класифікацію видів аналізу за їх

функціями у системі управління і за періодами проведення (попередній, поточний та заключний контроль).

Таблиця 3.1

Структура цілей аналізу витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК»

Види аналізу за часовим горизонтом	Види аналізу		
	Аналіз достовірності	Аналіз відповідності і Аналіз бюджету	Аналіз ефективності
Попередній	Аналіз планів витрат на інновації та іншої прогнозної фінансової інформації, а також показників інформаційної бази прийняття рішень	Аналіз відповідності планів та бюджетів витрат на інновації показникам бюджету підприємства, внутрішнім інструкціям, прийнятій стратегії і політиці, а також чинному законодавству	Аналіз ефективності витрат на інновації з точки зору прийнятих підприємством орієнтирів, рівень їх впливу на організацію, правильності вибору варіантів із альтернатив
Поточний	Аналіз на основі інформації бухгалтерського та оперативного обліку витрат на інновації, а також показників планів і прогнозів	Аналіз відповідності поточних операцій наказам, інструкціям та планам витрат на інновації, а також чинному законодавству; перевірка відповідності планів витрат на інновації стратегії підприємства	Оцінка ефективності витрат на інновації на поточному етапі їх реалізації, їх вплив на результати діяльності підприємства в цілому, перспективи подальшої реалізації
Заключний	Аналіз даних обліку і звітності у частині витрат на інновації, обґрунтування прогнозування і планування	Аналіз відповідності планів витрат на інновації та їх фактичній реалізації внутрішнім документам підприємства і чинному законодавству, а також прийнятій стратегії	Оцінка ефективності витрат на інновації у цілому, методів прийняття рішень і прийнятої інноваційної політики, стратегії підприємства

Таким чином, можна підтвердити, що переважна більшість існуючих у літературних джерелах показників для визначення ефективності витрат на інновації повторюються або носять однакове інформаційно-змістове навантаження.

Ефективність витрат на інновації капітального характеру характеризується приростом корисних для підприємства результатів у

процесі розширеного відтворення. Її можна оцінити системою показників, що кількісно відображають окремі сторони цієї ефективності.

Оптимальне поєднання результатів і витрат – це максимізація результатів або мінімізація витрат по відношенню до результатів і є критерієм оцінки капітальних вкладень. Особливістю капітальних вкладень є розрив у часі між здійсненням капітальних вкладень та одержанням ефекту від них (лаг капітальних вкладень). При плануванні ефективності витрат на інновації капітального характеру розраховують показники загальної (абсолютної) та порівняльної ефективності, які досить широко представлені у спеціальній літературі.

Розрахунки коефіцієнтів загальної (абсолютної) економічної ефективності витрат на інновації капітального характеру можуть супроводжуватись визначенням їх терміну окупності.

Порівняльну економічну ефективність витрат на інновації капітального характеру визначають при виборі варіантів господарських або технічних рішень, при організації виробництва взаємозамінної продукції, впровадження нової техніки тощо.

У випадку, коли метою реконструкції є підвищення технічного рівня або скорочення поточних витрат без збільшення обсягу випуску продукції, то економічну ефективність визначають співвідношенням економії від зниження собівартості з капітальними витратами, що зумовили це зниження.

Якщо метою розширення, реконструкції, технічного переоснащення є розширення асортименту та поліпшення якості продукції, то економічним результатом буде ефект не лише у споживача, а й зростання обсягу виробництва у вартісному вираженні при відносно меншому зростанні поточних витрат та зумовить підвищення рентабельності виробництва.

Якщо результатом технічного переозброєння або реконструкції є збільшення потужності підприємства й зростання випуску продукції, то відповідні варіанти направлення капітальних витрат для вирішення

однакових завдань порівнюють між собою, а також з варіантом нового будівництва.

Основними завданнями оцінки економічної ефективності витрат на дослідження і розробки є визначення доцільності створення і впровадження у виробництво зразків того чи іншого виду нової техніки, матеріалів або вдосконалення існуючих.

Варто зазначити, що розрахунок економічної ефективності витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК» здійснюють працівники планово-економічного або інших відділів підприємства, а завдання аналітика, при цьому, зводиться до перевірки цих показників. Однак, у випадку коли такі роботи не проводять, то контролеру необхідно самостійно здійснювати їх обчислення. За результатами проведених розрахунків контролер повинен сформувати висновок про ефективність різних заходів інноваційного характеру в рамках підприємства та оформити у письмовому вигляді. У випадку відсутності, на думку контролера, будь-якого позитивного ефекту від проведеного інноваційного заходу йому необхідно встановити причини, які їх викликали.

Третій етап – результативно-узагальнюючий, є вагомим для управлінського персоналу ПрАТ «Північний ГЗК», оскільки на ньому відбувається формування звітів аналітиком відносно отриманих результатів спостереження та перевірок за інноваційним процесом. Якщо за результатами аналізу було виявлено відхилення, неточності, зловживання та помилки, то відбувається оформлення відповідних внутрішніх документів із зазначенням причин, винних осіб (їх письмових пояснень) та можливих шляхів виправлення помилок. Зазначені звіти передають управлінському персоналу для прийняття відповідних рішень, після чого відбувається усунення причин помилок та їх наслідків.

Завершальним у аналізі витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК» є пошук резервів, на якому здійснюють їх виявлення та прийняття оперативних управлінських рішень із реалізацією проведених заходів.

3.2. Бюджетування в системі податкового консультування витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК»

Розвиток конкурентного середовища ринкової економіки XXI ст. висуває нові вимоги до ефективного управління витратами підприємства, головною серед яких є цілеспрямоване планування, облік та контроль, які аргументовано направлені на досягнення мети. За таких умов на перший план виходить система бюджетування як метод інформаційного забезпечення управління витратами. для ефективного процесу управління необхідно створити комплекс, який би включав бюджетне планування, облік виконання бюджету та бюджетний контроль – систему бюджетування. Бюджетування стає підсистемою загальної системи управління підприємством, у якій бюджетне планування та бюджетний контроль виступають відповідно проекціями функцій планування та контролю загальної системи управління на площину системи бюджетування. Інформаційним підґрунтям бюджетування є бухгалтерський облік, який крім того, що надає необхідну інформацію як для бюджетного планування, так і для наступного контролю та економічного аналізу виконання бюджету, є однією зі складових бюджетного процесу.

Основні етапи бюджетного управління витратами на інновації ПрАТ «Північний ГЗК», які зображені на рис. 3.2.

Мета бюджетування, як управлінської технології, залежить від цілей, що ставить ПрАТ «Північний ГЗК». При цьому, необхідно вибрати види та формати бюджетів, організаційні процедури та технологію їх складання, бюджетні цільові нормативи і показники, консолідацію та затвердження. Результати дослідження довели відсутність складання на ПрАТ «Північний ГЗК» окремих бюджетів витрат на інновації, що не дозволяє здійснювати контроль за інноваційним процесом.

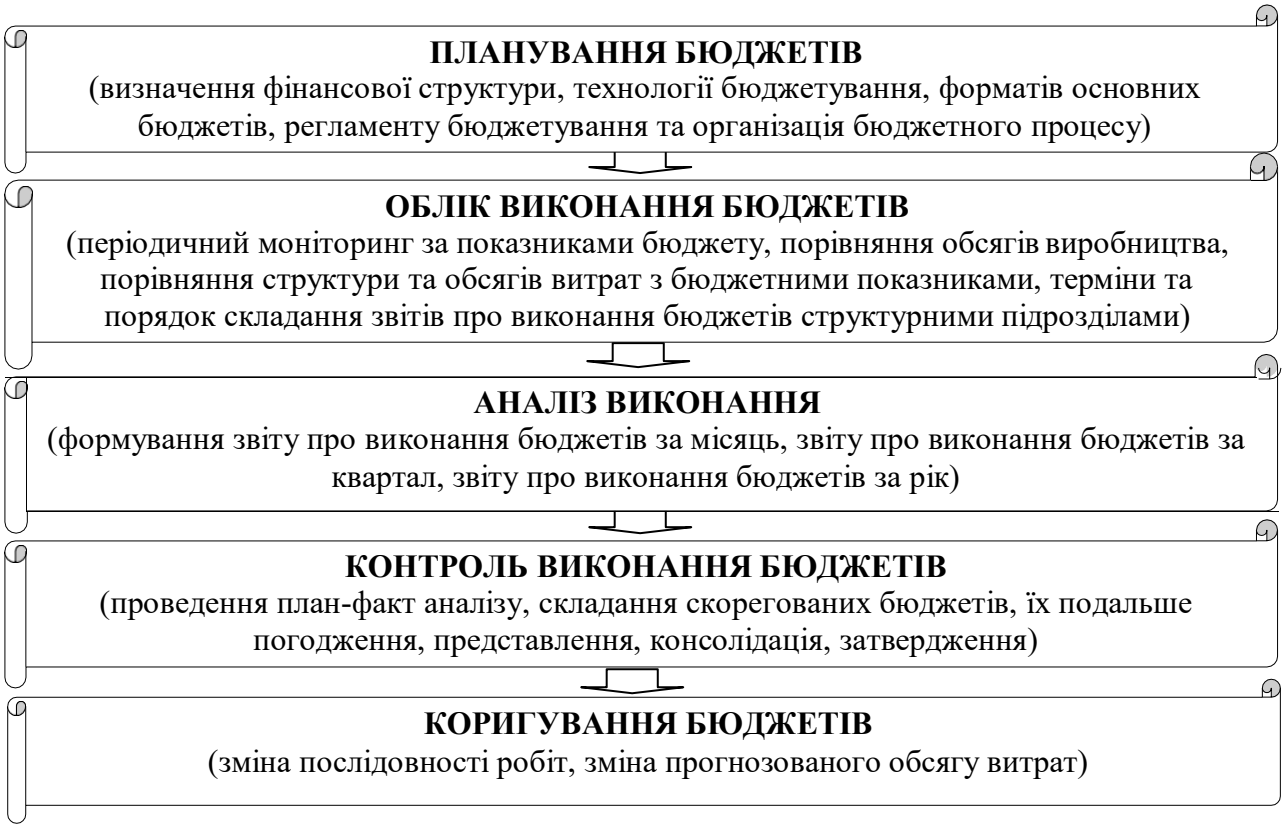


Рис. 3.2. Основні етапи бюджетного управління витратами на інновації в системв податкового консультування ПрАТ «Північний ГЗК»

Проведені дослідження системи бюджетування, дозволили отримати загальну структуру зведеного бюджету ПрАТ «Північний ГЗК» (рис. 3.3).

На нашу думку, бюджетування витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК» не здійснюють з ряду причин, серед яких: технічна складність і трудомісткість підконтрольних операцій; відсутність у більшості випадків можливості виміру економічного ефекту або умовний характер такого виміру; недостатнє розуміння керівництвом значимості бюджетування витрат на інновації для успішного функціонування підприємства у перспективі. Остання із названих причин виявляється у практиці вирішальним фактором, який визначає комерційний успіх або невдачу інноваційного проекту. Формування бюджету витрат на інновації, як бюджету розвитку ПрАТ «Північний ГЗК», має стати основою для забезпечення стратегії та середньострокового планування і сприятиме досягненню стійкого розвитку підприємства.

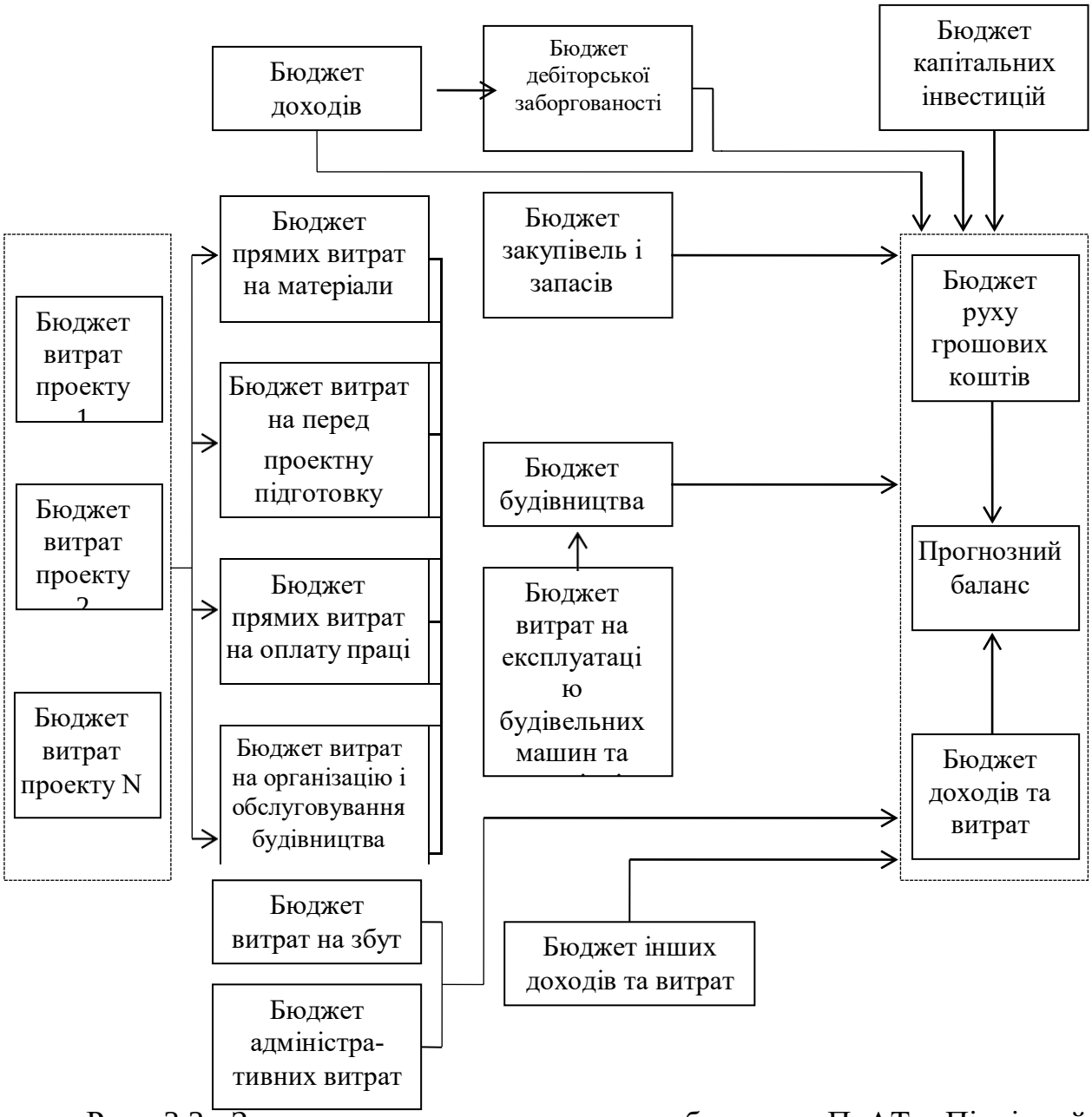


Рис. 3.3. Загальна структура зведеного бюджету ПрАТ «Північний ГЗК»

Головна мета бюджету витрат на інновації полягає у плануванні та контролі фінансової спроможності підприємства на здійснення витрат капітального та поточного характеру, необхідних для виконання інноваційного процесу ПрАТ «Північний ГЗК».

Варто зауважити, що складання бюджету витрат на інновації для структурних підрозділів ПрАТ «Північний ГЗК» відрізняється від практики звичайних виробничих підприємств, що визначається такими особливостями інноваційної діяльності гірничо-збагачувального підприємства:

- по-перше, можливістю різкої зміни її напрямів і цілей (випадкові відхилення від плану відбуваються по ходу програми, і це слід враховувати при формуванні бюджету);

- по-друге, інноваційні програми, в основному, залежать від фахівців, зайнятих їхнім безпосереднім виконанням, тоді як у звичайному виробництві, насамперед виробничі плани і потужність визначають цілі підприємства;

- по-третє, витрати на дослідження і розробки, в основному, визначаються числом задіяних в проекті фахівців (близько половини поточних витрат складає заробітна плата, решта їх частина – витрати на матеріали, прилади, обладнання тощо).

Метою календарних розрахунків є регламентація злагодженого і погодженого ходу робіт. Як метод календарного планування в системі управління витратами на інновації ПрАТ «Північний ГЗК» використовує методи сіткового планування і управління, які передбачають детальне вивчення майбутніх робіт та подання їх у вигляді спеціального креслення – сіткового графіку.

Зауважимо, що між бюджетом витрат на інновації та іншими бюджетами ПрАТ «Північний ГЗК» існують чіткі взаємозв’язки (рис. 3.4).

Генеральний (зведений) бюджет ПрАТ «Північний ГЗК» є сукупністю бюджетів, що узагальнюють майбутні операції усіх структурних підрозділів підприємства та включає дві групи бюджетів: операційний та фінансовий. У свою чергу, операційний бюджет ПрАТ «Північний ГЗК»– це сукупність бюджетів витрат, які забезпечують складання бюджетного звіту про фінансові результати окремих підрозділів та підприємства в цілому. Бюджет витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК»повинен чітко узгоджуватись з бюджетом оплати праці та бюджетом накладних витрат.

Варто зазначити, що ефективність процесу бюджетування значно підвищується при запровадженні комплексної автоматизованої системи бюджетного планування діяльності ПрАТ «Північний ГЗК», що дозволяє максимально оперативно отримувати інформацію про виконання бюджету і,

відповідно, вносити необхідні корективи до бюджетів з метою підвищення ефективності оперативного управління фінансовими ресурсами ПрАТ «Північний ГЗК».

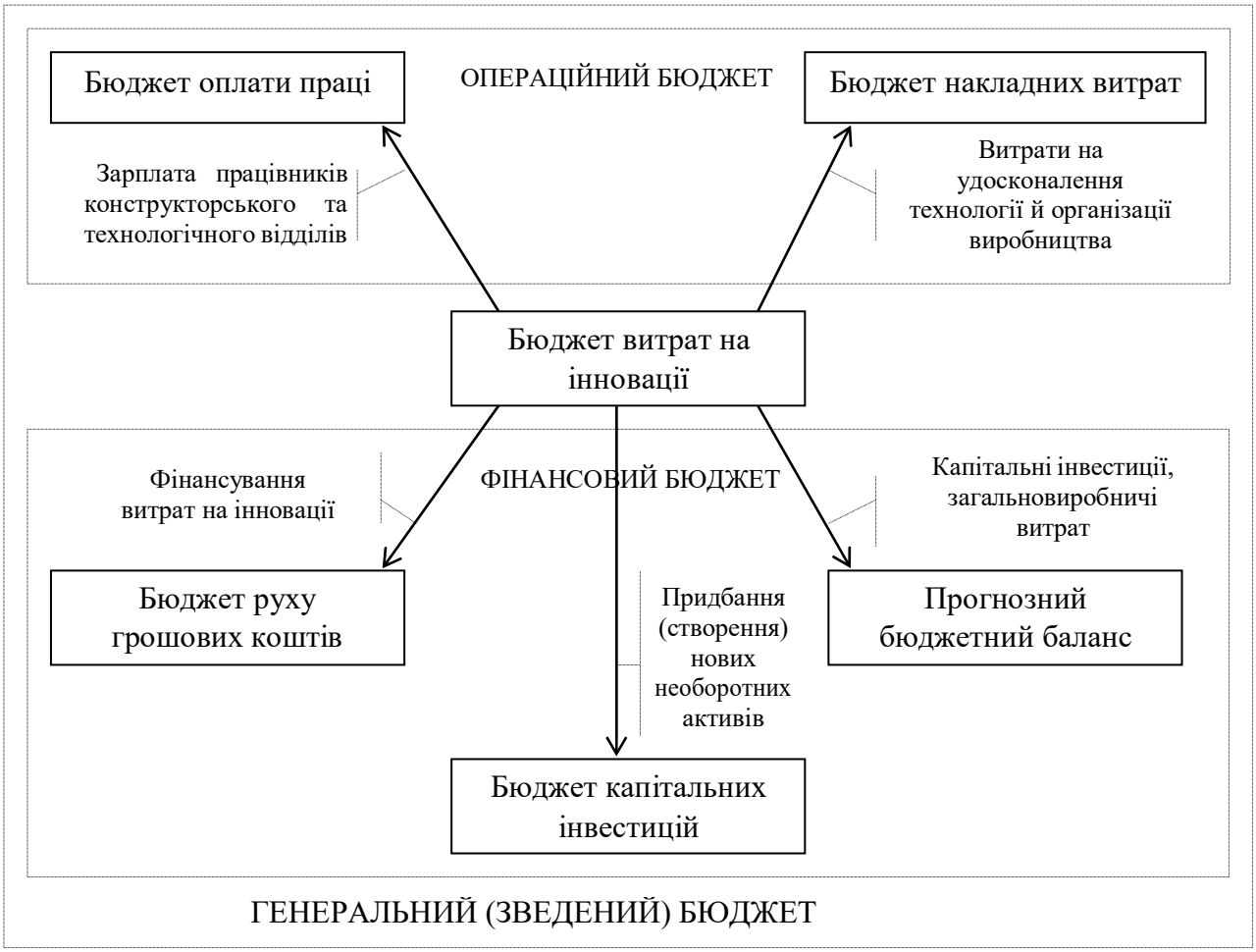


Рис. 3.4. Місце бюджету витрат на інновації в системі бюджетування ПрАТ «Північний ГЗК»

Таким чином, проведені дослідження дозволяють зробити висновки про необхідність впровадження бюджетування витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК» як дієвого інструменту для контролю за ними. Для формування бюджету витрат на інновації запропоновано ПрАТ «Північний ГЗК» використовувати бюджетування «з нуля» (ZBB- бюджетування).

У результаті дослідження запропоновано доповнити існуючу систему бюджетування ПрАТ «Північний ГЗК» бюджетом витрат на інновації, що буде

передумовою контролю за їх ефективністю. Планування та контроль витрат на інновації запропоновано здійснювати за допомогою об'ємно-календарного плану, який визначатиме тривалість і обсяги робіт, необхідних для виконання завдань ПрАТ «Північний ГЗК».

3.3. Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК»

З метою успішного функціонування ПрАТ «Північний ГЗК», підвищення рівня рентабельності, збереження та зростання його активів необхідний налагоджений механізм управління, одним з важливих елементів якого є постійний внутрішній контроль. Система внутрішнього контролю ПрАТ «Північний ГЗК» являє собою процедури, які управлінський персонал суб'єкта господарювання використовує для досягнення цілей щодо забезпечення ефективного ведення господарської діяльності, у тому числі: дотримання політики системи управління, збереження активів, запобігання помилкам та шахрайству, забезпечення точності та повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної інформації.

Система внутрішнього контролю не може розглядатися як повністю ефективна, якщо при її створенні не були враховані умови її розробки і особливості майбутнього функціонування, оскільки її відповідність реальності і ефективність залежить від рівня компетентності та відповідальності виконавців.

Основним критерієм ефективності інноваційної діяльності ПрАТ «Північний ГЗК» є можливість досягнення цілі при відносно менших витратах на її функціонування. Метою оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю ПрАТ «Північний ГЗК» є якість та ефективність контролю, обґрунтування рівня довіри з метою планування. Комплексний набір критеріїв ефективності ПрАТ «Північний ГЗК», необхідно формувати з урахуванням двох напрямів їх функціонування:

- за ступенем відповідності результатів встановленим цілям;
- за ступенем відповідності процесу функціонування системи об’єктивним вимогам до його змісту, організації та результатів.

Система внутрішнього контролю ПрАТ «Північний ГЗК» вважається ефективною, якщо вона оперативно попереджає про виникнення недостовірної інформації та виявляє недостовірність у межах обмеженого часу з моменту, коли така інформація виникла. При формуванні ефективної системи внутрішнього контролю керівництво ПрАТ «Північний ГЗК» повинне забезпечити:

- надійну інформацію, яка необхідна для успішного управління діяльністю суб’єкта господарювання;
- збереження активів – уникнення фактів крадіжок, псування та нецільового використання майна, знищення і розголошення інформації (в тому числі тієї, що міститься в облікових реєстрах, комп’ютерних базах даних);
- ефективність фінансово-господарської діяльності – виключення шляхом контрольних процедур дублювання, невиробничих витрат, нераціонального використання всіх видів ресурсів; оптимізація податкових платежів, зміцнення розрахункової дисципліни;
- відповідність визначеним обліковим принципам – обов’язкове виконання працівниками встановлених на підприємстві правил та інструкцій, а також вимог нормативних документів;
- надійну систему бухгалтерського обліку.

Оцінку ефективності системи внутрішнього контролю ПрАТ «Північний ГЗК» доцільно здійснювати виходячи з середовища контролю, системи бухгалтерського обліку та засобів (процедур) внутрішнього контролю.

Контрольне середовище характеризує умови, в яких здійснюється внутрішній контроль, відношення, поінформованість та практичні дії керівництва ПрАТ «Північний ГЗК», спрямовані на встановлення та

підтримку системи внутрішнього контролю. Згідно з МСА 400 «Оцінювання ризиків і внутрішній контроль» до факторів контрольного середовища, що впливають на організацію та підтримку системи бухгалтерського обліку й здійснення процедур контролю, відносять такі: діяльність ради директорів, філософія керівництва і стиль його роботи, організаційна структура суб'єкта господарювання, методи наділення персоналу повноваженнями й відповідальністю, система контролю з боку керівництва, включаючи підрозділ внутрішнього аудиту, кадрова політика й процедури поділу обов'язків на ПрАТ «Північний ГЗК».

Відповідно до МСА 400 «Оцінювання ризиків і внутрішній контроль» система бухгалтерського обліку є способом ведення фінансових записів та серії завдань, за допомогою яких обробляють господарські операції та застосовується для ідентифікації, збору, аналізу, розрахунку, класифікації, реєстрації, узагальнення, відображення результатів операцій. У процесі контролю необхідно одержати уявлення про систему бухгалтерського обліку, достатнє для визначення й розуміння основних класів операцій, здійснюваних суб'єктом, способів ініціювання таких операцій; змісту бухгалтерських записів, первинних документів і рахунків у фінансовій звітності, процесу ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності від моменту ініціювання операцій до моменту їх включення у фінансову звітність.

Засоби (процедури) внутрішнього контролю – це контрольні процедури, які використовуються контролером для визначення того, чи були фінансово- господарські операції належним чином санкціоновані, правильно оформлені та відображені в облікових реєстрах, а також чи всі помилки в процесі ведення справ і реєстрації даних за ними виявляються максимально швидко. Це означає, що процедури контролю дають упевненість у тому, що мета контролю за забезпеченням повноти, точності, законності, захисту активів і файлів даних будуть досягнуті та буде надана надійна фінансова інформація.

На практиці існують різні процедури контролю, а саме:

а) процедури контролю за повнотою даних, що призначені для впевненості в тому, що за всіма господарськими операціями інформація внесена до облікових реєстрів і прийнята на обробку;

б) процедури контролю за точністю даних, необхідні для впевненості в тому, що за кожною господарською операцією інформація відображена в обліку своєчасно, у повному обсязі та правильно рознесена за рахунками;

в) процедури контролю за дозволом (санкціонуванням) операцій, спрямовані на забезпечення законності здійснення операцій;

г) процедури контролю за збереженням активів і записів – процедури, що базуються на обмеженні доступу до активів підприємства осіб, котрі не мають на те повноважень, запобіганні крадіжкам, псуванню та нестачі активів. Вони включають: створення та налагодження надійної контрольно-пропускної системи на підприємстві, встановлення засобів охорони, сигналізації, сейфів, обладнання складських приміщень тощо, а також періодичне проведення внутрішніх ревізій та інвентаризацій.

Контролер повинен досліджувати тільки ту методику та процедури, які відносяться до тверджень звітності. Розуміння відповідних аспектів систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю разом з оцінкою властивого ризику та ризику невідповідності функціонування внутрішнього контролю разом із розглядом інших обставин нададуть контролеру можливість з’ясувати види потенційних суттєвих перекручень, котрі можуть бути у фінансових звітах і визначити фактори, що впливають на ризик наявності суттєвих помилок та запланувати необхідні контрольні процедури.

Процес оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю ПрАТ «Північний ГЗК» складається з окремих етапів: 1. Бальна оцінка результатів контролю, яка здійснюється на основі попереднього визначення критеріїв бальної оцінки відповідності принципам, якості та ефективності; 2. Узагальнена оцінка результативності за кожним критерієм і контролю в цілому; 3. Розробка шкали оцінки результативності контролю за трьома

рівнями: низький, середній, високий; 4. Прийняття рішення і розробка заходів з підвищення результативності контролю на основі узагальненої оцінки його результатів.

У міжнародній практиці використовуються два рівні оцінки системи внутрішнього контролю: 1. Узагальнюючий рівень – за якого оцінка основних моментів внутрішнього контролю проводиться без обстеження (оцінки операційного контролю, діагностики, тестів, порівнянь тощо); 2. Розширений рівень, який досягається на основі детального, поетапного вивчення доказовості системи внутрішнього контролю. Перший рівень оцінки визначає завдання вивчення внутрішнього контролю за допомогою тестів, підтвердження їх через недовіру до системи внутрішнього контролю. Другий – проводиться за допомогою тестування ефективності процедур внутрішнього контролю й обмежується застосуванням тестів підтвердження.

На основі наведеного вище для оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК» виокремлюють такі етапи (рис. 3.5).

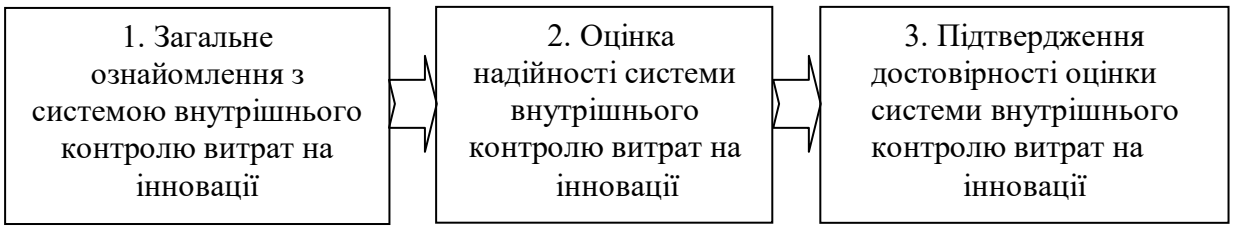


Рис. 3.5. Етапи оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК»

На етапі загального знайомства з системою внутрішнього контролю витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК», контролер отримує загальне уявлення про специфіку і масштаби діяльності підприємства, систему бухгалтерського обліку, структуру служби внутрішнього контролю (аудиту) та її місце в системі управління, оцінює рівень її професійності та перелік основних завдань. Контролер визначає порядок застосування заходів щодо

забезпечення збереження майна, надійності бухгалтерського обліку та достовірності звітності ПрАТ «Північний ГЗК».

Якщо за результатами такого вивчення буде зроблено висновок про ненадійність системи внутрішнього контролю (низький його рівень), то покладатись на неї недоцільно, отже виникає потреба в більш детальній перевірці. І навпаки, якщо, на думку контролера, можна довіряти системі внутрішнього контролю, то можна переходити до наступного етапу. Оцінка надійності системи внутрішнього контролю витрат на інновації повинна здійснюватись контролером на основі власного досвіду застосування методичних прийомів.

Підтвердження достовірності оцінки системи внутрішнього контролю витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК» здійснюється в процесі перевірки. Довіряючи певною мірою системі внутрішнього контролю витрат на інновації, контролер в ході перевірки повинен проводити процедури підтвердження її надійності, застосовуючи різні методи та прийоми при проведенні тестів на відповідність системи внутрішнього контролю та процедур перевірки на суттєвість.

Щоб підтвердити кожну зроблену оцінку незначного ризику невідповідності внутрішнього контролю, контролер повинен обов’язково провести ретельні тести на відповідність системи внутрішнього контролю ПрАТ «Північний ГЗК». Тобто, чим менший ризик невідповідності внутрішнього контролю ПрАТ «Північний ГЗК», визначений контролером, тим більше підтверджень йому потрібно отримати стосовно того, що структура системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю ПрАТ «Північний ГЗК» працює ефективно.

Під час отримання доказів ефективного функціонування системи внутрішнього контролю ПрАТ «Північний ГЗК» контролеру необхідно враховувати спосіб та послідовність їх отримання протягом певного періоду та професійний досвід особи, яка отримала такі докази (у разі залучення помічників та асистентів). Слід мати на увазі, що принцип ефективної роботи

кожної системи не виключає можливості виникнення відхилень. Відхилення від діючих і запланованих систем контролю можуть викликатися такими факторами та ознаками, як зміни в основному складі співробітників ПрАТ «Північний ГЗК», значні сезонні коливання в обсязі операцій, помилки окремих співробітників. Виявивши певні відхилення, контролеру необхідно зробити запити щодо них, наприклад, уточнити терміни звільнення та прийняття на роботу співробітників, які виконували основні функції внутрішнього контролю.

Існують різні методи документального оформлення інформації про систему бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Вибір необхідних методів документального оформлення є виключно предметом особистого судження та прерогативою контролера. Заходи, що виконуються окремо або в комбінаціях, оформлюються у вигляді письмових звітів, анкет, контрольних переліків і блок-схем, форма й обсяг яких залежать від розміру та структури підприємства, кількості видів діяльності, порядку ведення бухгалтерського обліку та структури систем внутрішнього контролю.

Для вивчення та оцінки надійності системи внутрішнього контролю найчастіше використовують тести ефективності процедур контролю, які дають можливість контролеру отримати докази. Перелік тестів (контрольних запитань) оформляють у формі анкети як зручний спосіб для документування даних за конкретними процедурами контролю. Основна перевага анкети полягає у тому, що вона дозволяє у повному обсязі охопити сторони контролю, виступаючи, таким чином, зручною формою робочих документів контролю.

Анкети можуть розроблятися в закритій (відповідь «так», «ні») або у відкритій (опис відповіді) формах. Перевага закритої форми полягає у тому, що контролер одержує конкретну відповідь на поставлене запитання і не залишає можливості ухилитися. З іншого боку, даючи відкриті відповіді, відповідач може торкнутися аспектів, упущених контролером.

При цьому, варто зазначити, що у літературних джерелах існують

окремі пропозиції щодо оцінки надійності середовища внутрішнього контролю. Згідно з МСА 400 «Оцінювання ризиків і внутрішній контроль» при оцінці ризику контролю повинно використовуватись не менше як 3 градації: високий, середній, низький. Виходячи з цього, оцінка надійності внутрішнього контролю витрат на інновації повинна проводитись також відповідно до цих правил. Наведено структуру анкети для оцінки надійності системи внутрішнього контролю витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК».

Використання анкети, що використовується на ПрАТ «Північний ГЗК», дасть змогу оцінити фактори, які мають вплив на систему внутрішнього контролю витрат на інновації, а саме: дотримання вимог законодавства, організаційну структуру підприємства, розподіл функціональних обов'язків між працівниками, окремі заходи, які спрямовані на забезпечення умов збереження майна підприємства, засоби комп'ютерної обробки інформації, технологію ведення обліку та формування звітності тощо. Таку методику відрізняє простота у застосуванні, а також наявність не тільки якісних, але й кількісних оцінок надійності та ефективності системи внутрішнього контролю.

Оцінку системи щодо кожного окремого критерію необхідно проводити у балах, відповідних рівню ефективності. Підсумковим результатом ефективності внутрішнього контролю виступає певна сума балів, як інтегрована сума показників за відповідними критеріями, виходячи з їх значущості та ступеня прояву. Враховуючи, що еталон ефективності внутрішнього контролю оцінюється максимально можливим рівнем довіри (100 %), яка розраховується як сума досліджуваних критеріїв помножена на максимальну кількість балів (2 бали), яка може бути присвоєна одному критерію.

Шкала загальної оцінки системи внутрішнього контролю витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК» наведена у табл. 3.2. У нашому випадку фактична кількість балів становить – 27, тому рівень ефективності буде дорівнювати 27/(2*20)*100 % = 67,5 %.

Таблиця 3.2

Шкала загальної оцінки системи внутрішнього контролю витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК»

Загальний рівень ефективності, %	Оцінка ефективності системи шнього контролю витрат на інновації	Характер стану внутрішнього контролю витрат на інновації
0-25 %	незадовільно	не здійснюється
26-50 %	задовільно	здійснюється частково
51-75 %	добре	здійснюється з незначними відхиленнями від вимог
76-100 %	відмінно	здійснюється з дотриманням вимог

Результати оцінки ефективності внутрішнього контролю витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК», наведені у табл. 3.2, свідчать про недостатній їх рівень.

Наявна система внутрішнього контролю витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК» найбільш ефективна за наступними напрямками: правильна, повна та своєчасна реєстрація інформації на рахунках бухгалтерського обліку, дотримання законодавства та менш ефективна у питаннях, які стосуються ротації кадрів, розподілі їх функціональних обов’язків, аналізу причин відхилень за результатами перевірок та ін.

Таким чином, структура анкети для оцінки надійності системи внутрішнього контролю витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК», дає змогу виявити фактори, які мають суттєвий вплив на неї. Розроблений підхід дозволить оцінити ефективність внутрішнього контролю витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК» та визначити напрями для його покращення.

Водночас, ефективне функціонування зазначеної системи сприятиме прийняттю адекватних управлінських рішень та оптимізації процесів фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Північний ГЗК».

3.4. Удосконалення аналізу та податкового консультування інноваційної діяльності ПрАТ «Північний ГЗК»

Розвиток методології економічного аналізу в системі управління господарською діяльністю ПрАТ «Північний ГЗК» повинен відповідати процесу переходу України до постіндустріального суспільства. Зміни зовнішнього середовища, трансформація економічної та інноваційної діяльності підприємств, умови обмеженості ресурсів, нестача фінансування та періодичні економічні кризи спонукають будь-яку науку перебувати в стані постійного розвитку та вдосконалення, що стосується у першу чергу її методологічних засад.

Було визначено, що головною метою економічного аналізу інноваційних витрат ПрАТ «Північний ГЗК» є виявлення і кількісна оцінка внутрішньовиробничих резервів з подальшою розробкою відповідних техніко-економічних заходів щодо їхньої реалізації.

Методологія (філософія методики) економічного аналізу складається із методу як загального підходу до дослідження та конкретної методики як сукупності спеціальних прийомів (методів), що застосовуються для обробки та аналізу економічної інформації. Тобто під конкретною методикою будемо розуміти готовий «рецепт», алгоритм, процедуру для проведення цілеспрямованих дій. Особливість аналізу господарської діяльності полягає в тому, що він вивчає економічні процеси не взагалі, а на кожному підприємстві в специфічних умовах його діяльності. Ці умови утворюються під впливом об'єктивних та суб'єктивних факторів. Для ПрАТ «Північний ГЗК» головне значення мають суб'єктивні фактори (техніко-економічні показники), тому що ними можна керувати, змінювати їх для досягнення конкретної поставленої мети.

Із збільшенням міжнародної конкуренції посилюється інноваційна активність ПрАТ «Північний ГЗК», що позитивно впливає на його розвиток.

В той же час сучасній національній ринковій економіці притаманні умови непередбачуваності, кризові явища, постійні зміни і погіршення навколишнього природного середовища, а для розвитку виробничо-технічної бази підприємств України на інноваційних засадах потрібні значні інвестиційні ресурси. Реальні і потенційні інвестори бажають отримувати вичерпну та достовірну інформацію про: господарську діяльність підприємств, в які потенційно можна вкласти свої кошти; можливості та потребу в іноземних інвестиціях; очікувану для обох сторін економічну вигоду від інвестування тощо. Тому великої актуальності набувають питання удосконалення економічного аналізу господарської діяльності ПрАТ «Північний ГЗК» в частині визначення резервів інноваційних витрат з розробкою методики економічного аналізу інновацій.

Виходячи з цього, перед аналізом інноваційних витрат ПрАТ «Північний ГЗК» висуваються такі завдання:

- вивчати механізм інноваційних витрат ПрАТ «Північний ГЗК» та фактори впливу на нього;

- проводити комплексний аналіз планів, прогнозів, управлінських рішень та ефективності використання інноваційного потенціалу ПрАТ «Північний ГЗК»;

- проводити діагностику і прогноз інноваційних витрат ПрАТ «Північний ГЗК»;

- виявляти резерви підвищення ефективності результатів інноваційного розвитку ПрАТ «Північний ГЗК»;

- здійснювати розрахунок ризиків та впроваджувати механізми їх запобігання;

- усувати недоліки прийнятих управлінських рішень з виявленням резервів інноваційних витрат ПрАТ «Північний ГЗК».

- визначати обсяги інвестиційних ресурсів для здійснення інновацій;

- проводити оцінку рівня конкурентоспроможності продукції підприємства та визначення можливостей його підвищення за допомогою інвестицій та інновацій;

- обґрунтовувати наявні та потенційні матеріальні, фінансові та трудові ресурси для інноваційних витрат ПрАТ «Північний ГЗК»;

- визначати строки окупності та ефективність інноваційних проектів ПрАТ «Північний ГЗК» тощо.

Важливим стратегічним пріоритетом розвитку країни є модернізація на інноваційній основі підприємств. Функціонування підприємств в умовах інноваційного розвитку України має на меті досягнення стратегічних цілей та завдань. Основними стратегічними пріоритетними напрямками досягнення мети інноваційного розвитку підприємств повинні бути: оновлення необоротних активів; впровадження передових, зокрема, ресурсозберігаючих технологій виготовлення продукції; розширення випуску традиційної продукції, яку виробляє підприємство; розроблення та виготовлення інноваційних видів продукції; отримання позитивних економічних, екологічних та соціальних результатів господарювання підприємства тощо.

Для пошуку резервів та моніторингу результативності інноваційних витрат ПрАТ «Північний ГЗК» за зазначеними стратегічними напрямками, запропоновано методику аналізу інноваційних витрат підприємства, алгоритм проведення якої поданий на рис. 3.6.

Використання методики, яка включає до свого складу чотири взаємопов’язані етапи аналітичних розрахунків, надасть можливість інвесторам, менеджменту та зацікавленим користувачам приймати ефективні управлінські рішення щодо інноваційних витрат підприємства.

Проведення аналітичних розрахунків на першому етапі «Аналіз можливостей реалізації стратегії інвестиційно-інноваційного розвитку» дозволить отримати інформацію про: доцільність здійснення інвестицій в ПрАТ «Північний ГЗК»; потенційні можливості ПрАТ «Північний ГЗК»;

інвестиційно-інноваційний потенціал ПрАТ «Північний ГЗК»; ресурсне забезпечення інвестиційно-інноваційної програми розвитку ПрАТ «Північний ГЗК»; фінансовий стан ПрАТ «Північний ГЗК»; сильні та слабкі сторони визначеної стратегії інноваційних витрат ПрАТ «Північний ГЗК» тощо.

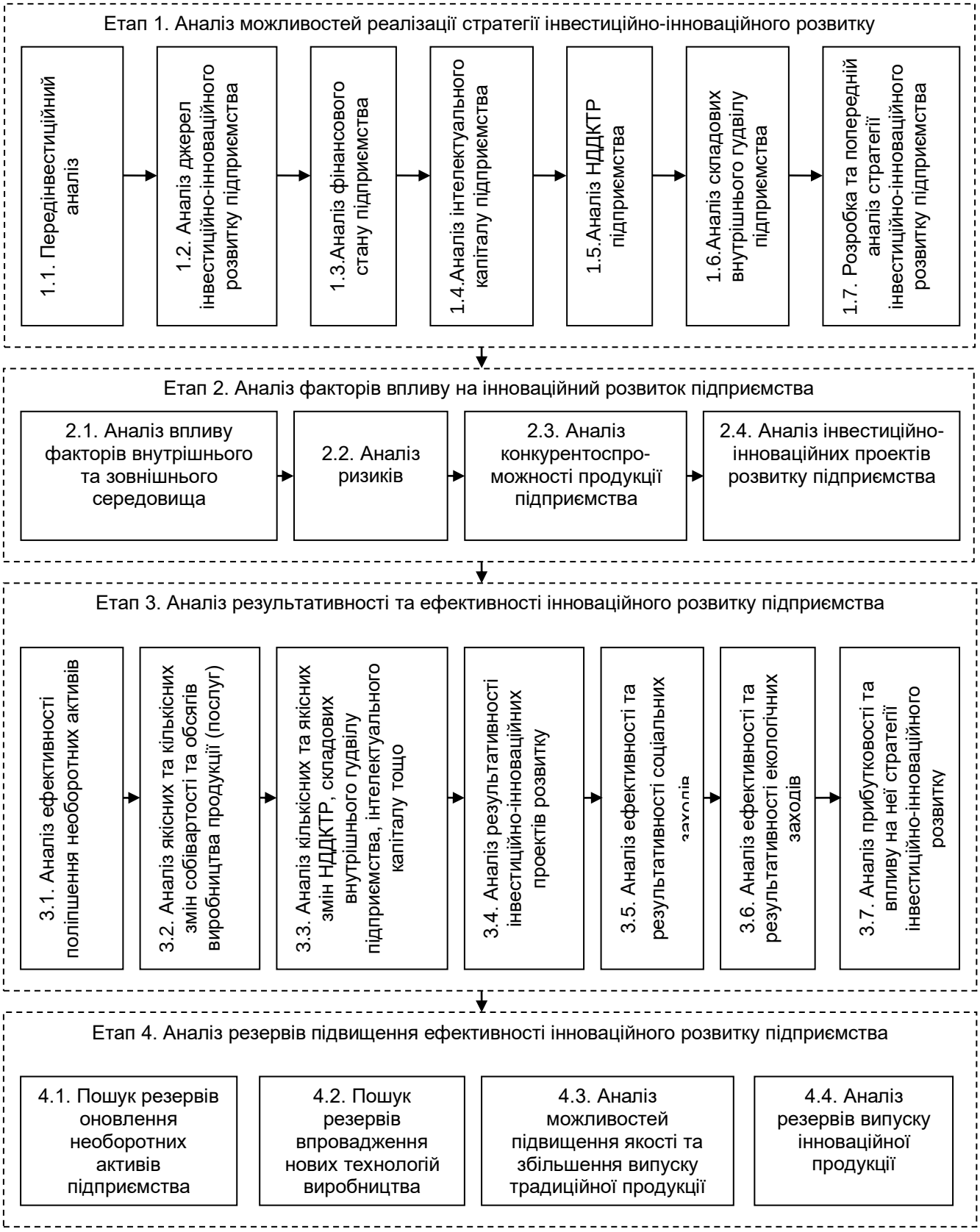


Рис. 3.6. Алгоритм методики аналізу інноваційної діяльності ПрАТ «Північний ГЗК»

Проведення аналітичних розрахунків на другому етапі «Аналіз факторів впливу на інноваційний розвиток підприємства» створить

можливість отримати інформацію про: вплив факторів внутрішнього та зовнішнього середовища на інноваційний розвиток ПрАТ «Північний ГЗК»; можливість, доцільність та результативність здійснення інноваційних проектів розвитку.

Проведення аналітичних розрахунків на третьому етапі «Аналіз результативності та ефективності інноваційного розвитку підприємства» забезпечить можливість отримати інформацію про: ефективність поліпшення необоротних активів підприємства на інвестиційно-інноваційних засадах; позитивну або негативну зміну собівартості та витрат на виробництво продукції (послуг); кількісні та якісні зміни НДДКТР, складових внутрішнього гудвілу підприємства та інтелектуального капіталу; якісні та кількісні зміни обсягів виробництва продукції (послуг); результативність інвестиційно-інноваційних проектів розвитку підприємства; ефективність та результативність соціальних заходів підприємства; ефективність та результативність екологічних заходів підприємства; прибутковість та позитивний чи негативний вплив на неї стратегії інноваційних витрат підприємства тощо.

Проведення аналітичних розрахунків на четвертому етапі «Аналіз резервів підвищення ефективності інноваційного розвитку підприємства» дозволить отримати інформацію про:

- резерви інвестиційно-інноваційного оновлення, продуктивності та ефективності необоротних активів ПрАТ «Північний ГЗК»;

- резерви впровадження нових технологій виробництва продукції (послуг);

- можливості і резерви підвищення якості та збільшення випуску традиційної та інноваційної продукції тощо.

В запропонованій методиці аналізу інноваційної діяльності ПрАТ «Північний ГЗК» має бути враховано ряд принципових положень:

- інвестиції в інноваційні проекти, будівництво та інноваційне поліпшення необоротних активів ПрАТ «Північний ГЗК» здійснюють

протягом тривалого часу, тому прибутки (доходи) від них одержують не одразу, а через певний проміжок часу (інвестиційний лаг);

- стратегія інноваційного розвитку ПрАТ «Північний ГЗК» може мати позитивні наслідки, що знайдуть прояв через великий проміжок часу у прирості прибутку, зменшенні собівартості продукції, зменшенні негативного впливу на екологічне середовище та підвищенні нефінансових соціальних показників. Але ймовірним результатом інноваційних витрат також можуть бути негативні результати економічної, екологічної та соціальної діяльності, включаючи банкрутство підприємства;

- адекватна оцінка показників інноваційних витрат ПрАТ «Північний ГЗК» є можливою лише за умови розгляду їх в динаміці та у порівнянні з інвестиційно-інноваційною діяльністю інших підприємств галузі (виду економічної діяльності);

- інвестиційно-інноваційний розвиток підприємств повинен відбуватися на засадах (принципах) сталого розвитку. Тому інвесторам і менеджменту слід розуміти незворотні і закономірні кількісні і якісні зміни, що мають спрямованість і ціннісну орієнтацію на збереження підприємством здатності до безперервного самовдосконалення, постійного переходу із старого в новий якісний стан на основі всебічного інформаційного забезпечення, що дозволяє йому продовжувати ефективну життєдіяльність при змінах параметрів зовнішнього і внутрішнього середовища;

- на господарську діяльність та інвестиційно-інноваційний розвиток ПрАТ «Північний ГЗК» впливають зовнішні та специфічні фактори, разом з маркетингом, менеджментом, інвестиціями, інноваціями та іншими ресурсами.

Пропонується здійснити розрахунки за розробленою методикою аналізу інноваційної діяльності ПАТ на прикладі залізорудних підприємств України, зокрема «Північний ГЗК» , що є особливо актуальним через стратегічне значення цього підприємства для сталого розвитку економіки та забезпечення національної безпеки України. Протягом останніх 25 років

підприємство стабільно забезпечує металургійну, хімічну та інші галузі промисловості України високоякісною сировиною та є важливим джерелом валютних надходжень нашої держави.

Отже, запропоновано методику економічного аналізу інноваційної діяльності підприємств з визначенням етапів, об'єктів, завдань, інформаційної бази та методів його проведення, яка включає в себе алгоритм аналітичних розрахунків за чотирма взаємопов'язаними етапами. Використання методики надасть можливість інвесторам, менеджменту та контрагентам ПрАТ «Північний ГЗК» приймати обґрунтовані управлінські рішення щодо можливості, доцільності, результативності та моніторингу інноваційних витрат, а також дозволить знаходити резерви підвищення ефективності господарської діяльності.

ВИСНОВКИ

Вивчення різних підходів до розуміння економічної суті поняття «витрати на інновації» дає підстави вважати, що на даний час немає однозначного визначення даного терміна. У літературних джерелах окремі автори витрати на інновації називають по-різному: «інноваційні витрати», «витрати на інновації», «витрати на інноваційні заходи», «витрати на інноваційний процес», «витрати на інноваційну діяльність». У зв'язку з цим виникають непорозуміння, як у наукових, так і практичних сферах. Найприйнятнішим є вживання терміна «витрати на інновації», під якими пропонується розуміти суму витрачених матеріальних, трудових і фінансових ресурсів для здійснення операційної та інвестиційної діяльності, результатом якої є перехід на принципово нові ресурсозбережні технології, розробка і впровадження нової продукції або її покращення, модернізація основних засобів тощо. Наукове обґрунтування доцільності застосування терміна «витрати на інновації» визначає методичні основи відображення їх у бухгалтерському обліку.

Провівши критичний аналіз існуючих ознак класифікації витрат на інновації, запропоновано розвинути їх, шляхом доповнення новими: за доцільністю здійснення (продуктивні та непродуктивні), за видом об'єктів інноваційної діяльності (витрати на інновації-продукти, інновації-процеси, інновації-проекти), за реальністю здійснення (дійсні та можливі витрати (втрати)) та ефективністю (ефективні та неефективні). Практичне використання запропонованих класифікаційних ознак забезпечить повноту відображення витрат на інновації в обліку та посилить контроль за їх здійсненням.

Для вирішення проблем оптимального управління запропоновано здійснювати формування системи обліку, оподаткування і аналізу витрат на інновації як логічного комплексу етапів: 1) встановлення мети і завдань; 2) визначення параметрів вхідної інформації щодо витрат на інновації; 3)

визначення основних елементів системи обліку витрат на інновації; 4) встановлення зв’язків між елементами системи; 5) використання сформованої системи обліку витрат на інновації; 6) оцінка ефективності системи обліку витрат на інновації; 7) контроль ефективності системи обліку витрат на інновації. Застосовування її сприятиме підвищенню інформаційного забезпечення та забезпечить ефективне управління інноваційною діяльністю.

ПрАТ «Північний гірничо-збагачувальний комбінат» входить до Групи Метінвест - найбільшої приватної компанії України, гірничо-металургійні підприємства якої об'єднані в єдиний виробничо-збутовий цикл - від видобутку вугілля і руди до продажу металу. Виробничі потужності підприємства дозволяють виробляти 14,2 млн. тон концентрату і 11,1 млн. тон обкотишів. Сировинною базою підприємства є великі родовища залізистих кварцитів, які розробляються Першотравневим і Ганнівським кар'єрами, загальні промислові запаси яких складають 3 108 млн. тонн мінеральних ресурсів. Дослідження практики обліку витрат на інновації на ПрАТ «Північний ГЗК» дає підстави стверджувати про суттєві недоліки, зумовлені тим, що у нормативних документах не міститься комплексних і систематизованих рекомендацій з методики та організації їх обліку.

Обґрунтовано, що однією з найбільш важливих проблем при налагодженні ефективної організації обліку витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК» є формування безперебійного комунікаційного зв’язку між особами, залученими до процесу передачі інформації про витрати на інновації. Практика ПрАТ «Північний ГЗК» показує, що порушення таких зв’язків часто є наслідком виникнення комунікаційних розривів, тобто втрати кількісних та якісних характеристик інформації під дією передавального середовища. У процесі дослідження встановлено, що одним із найбільш ефективних методів боротьби з комунікаційними розривами на ПрАТ «Північний ГЗК» є налагодження процесу оперативного обміну облікової інформації та контроль за її рухом в системі управління витратами на інновації.

У результаті дослідження встановлено, що значного удосконалення на ПрАТ «Північний ГЗК» потребує методика відображення інформації у системі рахунків бухгалтерського обліку та узагальнення їх у звітності. З огляду на це, для забезпечення інформаційних потреб системи управління даними про витрати на інновації ПрАТ «Північний ГЗК», запропоновано обліковий підхід, який передбачає попереднє створення додаткових аналітичних рахунків, на яких ведеться облік капітальних інвестицій.

Для задоволення запитів різних груп користувачів і підвищення ефективності управління при прийнятті інвестиційних рішень запропоновано порядок розкриття інформації про витрати на інновації у Примітках до річної фінансової звітності через доповнення та розширення змісту окремих рядків, а підприємства, для яких обов'язковість оприлюднення річної фінансової та консолідованої звітності, повинні наводити її у самостійно обраному вигляді. Забезпечувати прийняття управлінських рішень запропоновано на основі розробленого Звіту про витрати на інновації за видами нової продукції та Звіту про витрати на інновації за структурними підрозділами підприємства.

Важливе значення в управлінні витратами на інновації ПрАТ «Північний ГЗК» належить системі аналізу. Запропоновано виділяти такі організаційно-методичні етапи: організаційно-підготовчий (постановка цілі та завдань, формування інформаційного забезпечення, вибір суб’єктів аналізу), методичний (використання способів і методичних прийомів, реалізація методики, формування доказової бази для прийняття об’єктивних рішень за результатами аналізу), результативно-узагальнюючий (документальне оформлення результатів аналізу) та використання резервів. Використання запропонованих етапів аналізу витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК» дає можливість підвищити обґрунтованість управлінських рішень, прийнятих на основі такої інформації.

Низька ефективність внутрішнього контролю витрат на інновації зумовлена відсутністю своєчасного та оперативного реагування на характер і причини відхилень. Запропоновано доповнити існуючу систему

бюджетування на підприємствах бюджетом витрат на інновації, що важливою складовою контролю за ефективністю їх здійснення. Планування та контроль витрат на інновації запропоновано здійснювати за допомогою об'ємно-календарного плану, який визначає тривалість і обсяги робіт, необхідних для виконання завдання. Для отримання інформації про відхилення розроблено Відомість відхилення планових (бюджетних) значень витрат на інновації від фактичних, застосовування якої дає можливість прослідкувати за понесеними витратами. З метою забезпечення отримання оперативної інформації про характер і причини відхилень запропоновано Відомість оперативного контролю витрат на інновації та Відомість контролю витрат на інновації за статтями.

Недостатньо визначені положення з оцінки ефективності системи внутрішнього контролю витрат на інновації ПрАТ «Північний ГЗК». Враховуючи це, запропоновано структуру анкети для оцінки надійності системи внутрішнього контролю витрат на інновації, використання якої дає змогу виявляти фактори, які мають суттєвий вплив на неї. Розроблений підхід дозволить оцінити ефективність внутрішнього контролю витрат на інновації та визначити напрями для його покращення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абубакирова К. Н. Учет затрат на инновационную деятельность : автореф. дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика / К. Н. Абубакирова. – Нижний Новгород, 2015. – 25 с.

2. Авилкіна М. О. Облік витрат на інновації: стан і напрями розвитку / М. О. Авилкіна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 7. – С. 44-52.

3. Антонюк Л. Л. Інновації: теорія, механізм розробки та комерціалізації : монографія / Л. Л. Антонюк, А. М. Поручник, В. С. Савчук. – К. : КНЕУ, 2003. – 394 с.

4. Аренс Э. А. Аудит / Э. А. Аренс, Дж. К. Лоббек, пер. с англ.; гл. редактор серии проф. Я. В. Соколов. – М. : «Финансы и статистика», 2001. – 560 с.

5. Бенько М. М. Бухгалтерський облік в торгівлі за інноваційними інформаційними технологіями : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз і аудит / М. М. Бенько; Київський національний торговельно-економічний університет. – К., 2011. – 40 с.

6. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підручник / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2005. – 888 с.

7. Богомолова И. В. Контроль и внутренний аудит инновационной деятельности в университетских технопарках : автореф. дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика / И. В. Богомолова; Южно- Уральский государственный университет. – Екатеринбург, 2010. – 23с.

8. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. – М. : Институт новой экономики, 1999. – 574 с.

9. Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В. В. Бурцев. – М. : «Экзамен», 2000. – 320 с.

10. Бутинець Т. А. Розвиток науки господарського контролю:

проблеми теорії, методології, практики : монографія / Т. А. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 722 с.

11. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік : навчальний посібник / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 448 с.

12. Бутинець Ф. Ф. Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях : учебн. пособ. / Ф. Ф. Бутинець. – Киев, 1976. – 108 с.

13. Бухгалтерський облік у сільському господарстві : навчальний посібник / Ф. Ф. Бутинець, М. Я. Дем'яненко, П. Т. Саблук та ін.. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 511 с.

14. Бюджетування як інструмент забезпечення життєдіяльності підприємства : монографія / за ред. А. В. Череп. – Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2011. – 220 с.

15. Валуєв Б. І. Деякі питання обліку інноваційних витрат і джерел їх покриття: концептуальний аспект / Б. І. Валуєв, О. В. Кантаєва // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 12. – С. 28-35.

16. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.

17. Височан О. О. Витрати на підготовку і освоєння виробництва нової продукції: поняття, склад та класифікація / О. О. Височан // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2009. – № 647. – С. 450-457.

18. Височан О. О. Документування обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції / О. О. Височан // Економічний вісник Донбасу. – 2017. – № 1 (35). – С. 188-193.

19. Височан О. О. Класифікація джерел фінансування витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції: обліковий аспект /

О. О. Височан // Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2016. – Випуск 10 (37). Ч.І. – С. 95-101.

20. Височан О. О. Облік витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції і їх фінансового забезпечення : автореф. дис... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит / О. О. Височан; Прикарпатський національний університет ім. В. Стефаника. – Івано- Франківськ, 2015. – 21 с.

21. Височан О. О. Теоретичні аспекти бюджетування витрат на підготовку та освоєння процесу виготовлення нової продукції / О. О. Височан // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.12. – С. 164-171.

22. Височан О. О. Фінансування витрат інноваційної діяльності : фінансово-облікові аспекти / О. О. Височан // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2015. – № 721. – С. 67-72.

23. Височан О. С. Концептуалізація розвитку бухгалтерського обліку у суб'єктів, що здійснюють туристичну діяльність : монографія / О. С. Височан. – Львів : Видавництво Тараса Сороки, 2018. – 312 с.

24. Гик В. В. Аспекти обліку інноваційних витрат в будівельній галузі / В. В. Гик // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 209-211.

25. Грицай О. І. Напрями удосконалення обліку витрат на інноваційні процеси / О. І. Грицай // Проблеми економіки та менеджменту: Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2010. – № 683. – С. 198-201.

26. Гришко Н. В. Бухгалтерська модель обліку інноваційних витрат промислових підприємств / Н. В. Гришко, Ю. А. Скубак // Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Сталий розвиток економіки». – 2016. – № 1. – С. 242-248.

27. Гык В. В. Теоретические и практические аспекты аудита

инновационной деятельности / В. В. Гык // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд : сборник материалов XXI Международной научно-практической конференции. – Новосибирск: Издательство ЦРНС, 2016. – С. 96-100.

28. Давидюк Т. В. Конвергенція бухгалтерської та соціальної звітності в частині людського капіталу: розвиток існуючих підходів / Т. В. Давидюк // Економіка: реалії часу : науковий журнал. – 2015. – № 2 (3). – С. 123-129.

29. Денис В. П. Оперативний облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств : автореф. дис... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит / В.П. Денис; Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана». – К., 2007. – 19 с.

30. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія / В. А. Дерій. – Тернопіль : ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.

31. Дикий А. П. Необхідність дотримання принципів організації бухгалтерського обліку з метою збереження майна підприємства // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – № 1(16). – С. 47-56.

32. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація : монографія / Н. І. Дорош. – К. : Знання, 2001. – 402 с.

33. ДСТУ 3973-2000 «Система розроблення та поставлення продукції на виробництво. Правила виконання науково-дослідних робіт» : наказ Держстандарту України від 27.11.2000 № 667.

34. Ендовицкий Д. А. Организация анализа и контроля инновационной деятельности хозяйствующего субъекта : монография / Д. А. Ендовицкий, С. Н. Коменденко ; под. ред. Л. Т. Гиляровской. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 272 с.

35. Ефремов А. В. Учетные системы управления затратами на инновации / А. В. Ефремов // Экономический вестник Ростовского

государственного университета. – Ростов-на-Дону, 2006. – № 4. Ч.2. – С.105-109.

36. Євдокимов В. В. Бухгалтерський облік як інформаційна система: загальні методологічні підходи / В. В. Євдокимов // Вісник Житомирського державного технологічного університету (Серія: економічні науки). – 2009. – № 1 (47). – С. 35-40.

37. Єжакова Н. В. Інноваційний продукт як об'єкт бухгалтерського обліку / Н. В. Єжакова // Вчені записки Таврійського національного університету ім. В. І. Вернадського. Серія : Економіка і управління. – 2011. – Т. 24 (63). – № 1. – С. 268-274.

38. Жаровська Н. Ю. Основні підходи до створення моделі управління витратами машинобудівного підприємства в системі його інноваційного розвитку / Н. Ю. Жаровська, О. Я. Галущак, Р. О. Жаровський // Інноваційна економіка : всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2016. – № 7 (45). – С. 89-93.

39. Загородній А. Г. Контроль в системі обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства / А. Г. Загородній // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2017. – № 794. – С. 164-171.

40. Загородній А. Г. Напрями удосконалення обліку витрат на інновації / А. Г. Загородній, А. Б. Бойчук // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2015 – № 727 – С. 309-313.

41. Загородній А. Г. Облік і аудит : термінологічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Львів : Центр Європи, 2002. – 671 с.

42. Инновационный менеджмент : учебн. пособ. / С. Д. Ильенкова, Л. М. Гохберг, В. И. Кузнецов, С.Ю. Ягудин. – М., 2004. – 124 с.

43. Ільченко О. О. Облік і аналіз витрат на інновації: управлінський аспект : автореф. дис. ... канд. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік,

аналіз і аудит / О. О. Ільченко; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2009. – 24 с.

44. Ільченко О. О. Облік і аналіз витрат на інновації: управлінський аспект : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит / О. О. Ільченко. – Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, 2009. – 188 с.

45. Інноваційні процеси в змішаній економіці : монографія / В. Г. Федоренко, М. П. Денисенко, І. М. Грищенко та ін.; під ред. д.е.н., професора, академіка В. Г. Федоренка, д.е.н., професора, академіка М. П. Денисенка. – К. : ШК ДСЗУ, 2008. – Т. 1. – 194 с.

46. Інформаційні системи бухгалтерського обліку : підручник / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Івахненков, Т. В. Давидюк, Т. В. Шахрайчук; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир : Рута, 2002. – 544с.

47. Іщенко І. І. Оцінка економічної ефективності виробництва і затрат : навчальний посібник / І. І. Іщенко, С. П. Терещенко. – К. : Вища шк., 1991. – 173с.

48. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360с.

49. 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.

50. Кантаєва О. В. Бухгалтерський облік та аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія : автореф. дис... д-ра. екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит / О. В. Кантаєва; Житомирський державний технологічний університет. – Житомир, 2011. – 40с.

51. Кантаєва О. В. Напрями та умови розвитку інноваційних процесів в сучасних умовах розвитку економіки України / Б. А. Дадашаев, О. В.

Кантаєва // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – № 2 (20) – С. 155-167.

52. Кантаєва О. В. О направлениях отражения расходов на исследования и разработки на счетах бухгалтерского учета / О. В. Кантаєва // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ – 2005. – № 4 (34). – С. 97-105.

53. Кантаєва О. В. Питання розвитку теорії та практики обліку і аналізу інноваційної діяльності / О. В. Кантаєва // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009.– № 4. – С. 25-31.

54. Кантаєва О. В. Проблеми аудиту інноваційної діяльності підприємства та напрямки їх вирішення / О. В. Кантаєва, Є. В. Казьмин // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – № 3 (57). – С. 58-61.

55. Карпушенко М. Ю. Організація обліку : навчальний посібник / М. Ю Карпушенко. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 241 с.

56. Керимов В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельних отраслях производственной сферы : учебник. – М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2005. – 484 с.

57. Контроль і ревізія : підручник / Під ред. П. М. Майданевич, Д. О. Лазаренко. – Саки, 2011. – 320 с.

58. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства : монографія / Є. В. Мних, С. В. Бардаш, О. А. Шевчук та ін.; за ред.. Є. В. Мниха. – К. : Київ. Нац.. торг.-екон. ун-т, 2011. – 452 с.

59. Концепція Загальнодержавної цільової економічної програми розвитку промисловості на період до 2020 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України № 603-р від 17.07.2016 р.

60. Коржавина Е. Н. Учет и анализ вложений в инновационные проекты промышленных предприятий : автореф. дис... канд. экон. наук : спец. 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика / Е. Н. Коржавина; ГОУ ВПО

«Марийский государственный технический университет». – Йошкал-Ола, 2009. – 18 с.

61. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація : монографія / М. Д. Корінько. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2007. – 429 с.

62. Корягін М. В. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції : монографія / М. В. Корягін. – Львів : ЛКА, 2015. – 402 с.

63. Корягін М. В. Тенденції розвитку бухгалтерської звітності / М. В. Корягін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2017. – № 10. – С. 42-51.

64. Корягін М. В. Удосконалення методології бухгалтерського обліку / М. В. Корягін // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2016. – Вип. 43. – С. 107-112.

65. Костирко Р. О. Організація внутрішнього контролю в управлінні витратами машинобудівного підприємства : монографія / Р. О. Костирко, С. В. Щеголькова. – Луганськ : вид-во СНУ ім. В. Даля, 2009. – 296 с.

66. Костырко Л. А. Идентификация инновационных затрат в процессе управления инновационной деятельностью / Л. А. Костырко, А. А. Мартынов // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – 2006. – № 4 (98). Ч.1. – С. 125-130.

67. Коюда В. О. Інноваційна діяльність підприємства та оцінка її ефективності : монографія / В. О. Коюда, Л. А. Лисенко. – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2010. – 224 с.

68. Краснокутська Н. В. Інноваційний менеджмент : навчальний посібник / Н. В. Краснокутська. – К. : КНЕУ, 2003. – 504 с.

69. Крупка Я. Д. Варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві / Я. Д. Крупка // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 5. – С. 11-18.

70. Крупка Я. Д. Обліково-аналітичне забезпечення інноваційного

розвитку підприємства / Я. Д Крупка // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – Львів, 2007. – Вип. 576. – С. 145-149.

71. Крупка Я. Д. Про інноваційні напрями організації обліково-аналітичної роботи / Я. Д Крупка // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль, 23-24 квітня 2010 р.). – Тернопіль : Крок, 2010. – 257 с.

72. Крылов Э. И. Анализ эффективности инвестиционной и инновационной деятельности предприятия : учебное пособие / Э. И. Крылов, В. М. Власова, И. В. Журавкова. – 2 изд., перераб. и доп. – М. : «Финансы и статистика», 2003. – 608 с.

73. Кузнецова А. С. Організація облікової інформації в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання : монографія / А. С. Кузнецова. – Мелітополь : ТОВ «Видавничий будинок ММД», 2008. – 224 с.

74. Кузнецова Л. Н. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения инновационного развития хозяйствующих субъектов с использованием инструментария бенчмаркинга / Л. Н. Кузнецова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: innclub.info/wp-content/uploads/2011/12/ Кузнецова.doc.

75. Кузнецова О. Н. Модель управленческого учета инновационной деятельности предприятия / О. Н. Кузнецова // Дискуссия : политематический журнал научных публикаций. – 2016. – № 1(31) – С. 63-66.

76. Кузьмінський Ю. А. Особливості обліку витрат на розробку і освоєння виробництва інноваційного продукту (продукції) / Ю. А. Кузьмінський, М. О. Воронова // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ. – 2006. – № 3 (37). – С. 52-56.

77. Кузьмінський Ю. А. Що таке система бухгалтерського обліку? / Ю. А. Кузьмінський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 8-11.

78. Курбетдінова Л. Ю. Облік і аналіз інноваційної діяльності в підприємствах харчової промисловості : автореф. дис... канд. наук : спец. 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз і аудит / Л.Ю. Курбетдінова; Харківський державний університет харчування та торгівлі. – Харків, 2015. – 20 с.

79. Куцик П. О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія / П. О. Куцик, М. В. Корягін. – Львів : ЛКА, 2018. – 239 с.

80. Куцик П. О. Обліково-аналітична концепція управління загальновиробничими витратами підприємства : монографія / П. О. Куцик, О. М. Мазуренко. – Львів : Видавництво «Растр-7», 2017. – 288 с.

81. Куцик П. О. Оптимізація документообороту в обліково-контрольному контурі управління / П. О. Куцик // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2017. – Вип. 44. – С. 11-20.

82. Куцик П. О. Організація обліку витрат на дослідження та розробки: практичний підхід / П. О. Куцик, Т. Я. Сенчук // Торгівля, комерція, підприємництво : зб. наук. праць. – Львів : Львівська комерційна академія, 2017. – Вип. 16. – С. 84-91.

83. Куцик П. О. Сучасне трактування, склад і особливості формування управлінської звітності / П. О. Куцик // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2017. – № 797. – С. 248-254.

84. Левицька О. О. Облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств : автореф. дис... канд. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит / О. О. Левицька; Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана». – К., 2009. – 20 с.

85. Лубошникова Е. А. Управленческий учет инноваций на

машиностроительных предприятиях : автореф. дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика / Е. А. Лубошникова; Волгоградский государственный университет. – Волгоград, 2009. – 19 с.

86. Максімова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку : монографія / В. Ф. Максімова. – К. : АВРІО, 2005. – 264 с.

87. Международные стандарты аудита. Кодекс этики Международной федерации бухгалтеров. – М. : МЦРБУ, 2001. – 589 с.

88. Мельничук І. В. Облік і аналіз інновацій у сфері випуску та збуту продукції текстильної промисловості : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік,аналіз і аудит/ І. В. Мельничук; Тернопільський національний економічний університет. – Т., 2011. – 20 с.

89. Мельничук І. В. Оцінка та облік інноваційних проектів та програм, які капіталізуються / І. В. Мельничук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 2. – С. 31-36.

90. Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях министерства промышленности республики Беларусь : Приказ Министерства промышленности Республики Беларусь от 01.04.2004 г. № 250.

91. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів : Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561.

92. Микитюк П. П. Аналіз інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств : монографія / П. П. Микитюк. – Тернопіль : Терно-граф, 2009. – 304 с.

93. Микитюк П. П. Інноваційний менеджмент : навчальний посібник / П. П. Микитюк. – Тернопіль: «Економічна думка», 2006. – 295 с.

94. Микитюк П. П. Теоретичні аспекти і суть інноваційного аналізу на підприємствах будівельної галузі / П. П. Микитюк // Економічний аналіз. –

2008. – Випуск 3 (19). – С. 197-200.

95. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua/document/ 92449/МСБО_38.pdf.

96. Мінаков О. В. Облік і аналіз в управлінні інноваційною діяльністю підприємств : автореф. дис... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит / О. В. Мінаков; Київський національний торговельно- економічний університет. – Київ, 2009. – 22 с.

97. Мінаков О. В. Облік інноваційної діяльності на підприємствах-учасниках технопарку / О. В. Мінаков // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 24-27.

98. Морозов Ю. П. Инновационный менеджмент : учебное пособие для вузов / Ю. П. Морозов. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 446 с.

99. МСФЗ 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/MSBODS/1.pdf.

100. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.

101. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник для вузів / Л. В. Нападовська. – 2-ге вид., доопрац. та допов. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.

102. Озеран В. О. Актуальні проблеми обліку витрати на інновації / В. О. Озеран, В. В. Гик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 12. – С. 21-29.

103. Озеран В. О. Аудит інноваційної діяльності: сутність та етапи проведення / В. О. Озеран, В. В. Гик // 20 років аудиту: досягнення та перспективи розвитку: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 31 травня -01 червня 2016 р.) / Київ : ТОВ «Аграр Медіа Груп», 2016. – С. 141-143.

104. Палий В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с

элементами финансового учета) / В. Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 279с.

105. Пантелеєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія / В. П. Пантелеєв. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. – 491 с.

106. Партин Г. О. Бюджетування у системі управління витратами підприємства / Г. О. Партин // Фінанси України. – 2003. – № 5. – С. 50-53.

107. Партин Г. О. Особливості управління витратами машинобудівного підприємства на засадах системного підходу / Г. О. Партин, А. І. Ясінська // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2009. – № 647. – С. 157-163.

108. Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та об'єднань : монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук. – Х. : Видавництво ХНЕУ, 2011. – 344 с.

109. Пилипенко А. А. Організація обліку і контролю : підручник / А. А. Пилипенко, В. І. Отенко. – Х. : ІНЖЕК, 2005. – 424 с.

110. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

111. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.

112. Положення стандарт бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : наказ Міністерства фінансів України від 18.19.1999 р. № 242.

113. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV.

114. Про затвердження Методики визначення економічної ефективності витрат на наукові дослідження і розробки та їх впровадження у виробництво : Наказ Міністерства економіки та Міністерства фінансів

України від 25.09.2001 р. № 218/446.

115. Про затвердження Методики приведення механізму аналітично-статистичного спостереження стану інноваційного розвитку економіки у відповідність із стандартами Організації економічного співробітництва і розвитку та ЄС : Наказ Міністерства економіки України від 19.02.2010 р. № 160.

116. Про інвестиційну діяльність : Закон України від 18.09.1991 р. № 1560-XII.

117. Про інноваційну діяльність : Закон України від 04.07.2002 р. № 40-IV.

118. Про примітки до річної фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302.

119. Про пріоритетні напрями інноваційної діяльності в Україні : Закон України від 05.12.2015 р. № 5460-17.

120. Про пріоритетні напрями розвитку науки і техніки : Закон України від 05.12.2015 р. № 5460-17.

121. Шумпетер Й. А. Теория экономического развития / Й. А. Шумпетер. – М. : Прогресс, 1982. – 355 с.

122. Яремко І. Й. Інтелектуальний капітал як чинник забезпечення економічної стійкості машинобудівного підприємства / І. Й. Яремко, О. В. Глушко // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2017. – № 794. – С. 109-114.

123. Accounting Standard AASB 138 «Intangible Assets» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB138_07-04_COMPjun14_07-14.pdf.

124. AS 26 «Intangible Assets» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://iosrjournals.org/iosr-jbm/papers/Vol16-issue2/Version-2/H016224045.pdf.

125. FAS 2 «Accounting for Research and Development Costs»

[Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.fasb.org/resources/ccurl/286/ 565/fas2.pdf.

126. Frascati Manual. Proposed standard practice for surveys on research and experimental development / OECD Publications. – France, 2002. – 255 p.

127. Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance and related services pronouncements. 2010 Edition [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ifac.org/publications/international_auditing_ assurance_standards_board/handbooks.

128. Hong Kong Accounting Standard 38 «Intangible Assets» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://app1.hkicpa.org.hk/ebook/HKSA_Members _Handbook_Master/volumeII/hkas38.pdf.

129. Prolems of accounting and analytical support for the management system of an enterprise : collective monograph / Edited by: prof. A. Zahorodniy and prof. H. Ronek. – Lviv : Publishing House of Lviv Polytechnic, 2017. – 308 p.

130. SFAS 142 «Goodwill and Other Intangible Assets» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.fasb.org/resources/ccurl/731/820/fas142.pdf.

Відгук керівника випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

Випускна кваліфікаційна (дипломна) робота написана відповідно до вимог до оформлення роботи. Презентація містить інформацію, необхідну для захисту роботи. Проведено аналіз фінансово-господарської діяльності ПАТ "Північний ГЗК". Удосконалено облік і оподаткування інноваційної діяльності підприємств. Існуючих недоліків не виявлено. Робота допущена до захисту з позитивною оцінкою "відмінно".

Керівник випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи _____ Ізмайлов Я.О.
(підпис, дата) ПІБ керівника

Висновок кафедри про випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу

Облік і оподаткування інноваційної діяльності підприємств

Випускна кваліфікаційна (дипломна) робота здобувача вищої освіти

Мяшик М.С.
(прізвище, ініціали)

після попереднього захисту розглянута на засіданні кафедри, протокол від «20» 01.2023 № 10 допущена/не допущена до захисту на екзаменаційній комісії.

Завідувач кафедри фіскального адміністрування _____ Іванишина О.С.
(підпис)

Гарант освітньо-професійної програми _____ Ізмайлов Я.О.
(підпис)

Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра фіскального адміністрування

ДОВІДКА
про перевірку кваліфікаційної роботи на академічний плагіат

П. І. Б. автора роботи

М'ялик Мирослава Сергіївна

Курс/група ОМПз-21-1

Тема кваліфікаційної роботи

Облік і оподаткування інноваційної діяльності підприємств

П. І. Б. наукового керівника

Ізмайлов Я.О.

Дата захисту 10.02.2023 р.

За результатом перевірки оригінальний текст у роботі становить 100,0 %. Відсоток схожості (складається з правомірних запозичень (посилання, цитування) і неправомірних запозичень (пояснення щодо відсотку тексту, який не є оригінальним (н/д, стаття або інші роботи автора, які є у базі, але вони не зазначені в літературних джерелах) 0 %, цитат 2,14 %.

Відповідальна особа М. Яруш

РЕЦЕНЗІЯ

на випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу
здобувача вищої освіти Державного податкового університету
спеціальності 071 «Облік і оподаткування» ОПП «Податкове консультування»
М`ялик Мирослави Сергіївни
на тему: „Облік і оподаткування інноваційної діяльності підприємств "

Актуальність теми. Без інноваційної діяльності підприємствам неможливо оновлювати свої необоротні активи та продукцію. Тому актуальним є дослідження методики обліку і оподаткування інноваційної діяльності на промислових підприємствах гірничодобувної промисловості, щоб на законних підставах знизити їх податкове навантаження.

Наукова новизна. У дипломній роботі автором досліджено особливості обліку та податкового консультування інноваційної діяльності підприємств на прикладі гірничодобувної промисловості. Елементи наукової новизни отриманих результатів проявляються в обґрунтуванні нових підходів та пропозицій до обліку та податкового консультування інноваційної діяльності підприємств.

Якість проведеного аналізу проблеми, текстового та табличного матеріалу. Студентом визначено методичні засади та проблеми обліку і оподаткування інноваційної діяльності підприємств. Розкрито та вивчено порядок документального оформлення операцій з інноваційної діяльності на прикладі первинних документів підприємств. З'ясовано методику ведення аналітичного та синтетичного обліку інноваційної діяльності. Досліджено систему організації і методику податкового консультування інноваційної діяльності. Охарактеризовано зарубіжний досвід, сучасні проблеми та шляхи удосконалення податкового консультування інноваційної діяльності підприємств.

Обґрунтованість пропозицій і висновків та їх практична цінність у роботі підприємства, установи, організації, органів ДПС України.

Запропоновані студентом заходи по вдосконаленню організаційно-методичних засад обліку і податкового консультування інноваційної діяльності підприємств для підвищення ефективності управління є практично значимими для підприємств України.

Наявність недоліків. До недоліків робити слід віднести незначні похибки в оформленні роботи.

Загальний висновок і оцінка роботи. В цілому, дипломна робота демонструє належний рівень теоретичної та практичної підготовки її автора за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр», оволодіння ним сучасними прийомами і методами оподаткування, а також свідчить про здатність до самостійної професійної діяльності за обраним фахом.

Рецензент:
д.е.н., професор,
професор кафедри
обліку і аудиту
Національного університету водного
господарства та природокористування **О.О. Осадча**

