

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ
ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ, ЕКОНОМІКИ ТА ПРАВА
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

освітній ступень «Магістр»

на тему: **«Організація та методика обліку витрат на інновації (на прикладі «Приватної агроторгової фірми «XXXXXX» Львівського району Львівської області)»**

Виконав: студент 2 курсу, групи Оп – 61
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

ГРИЦИНА Я. М.
(Прізвище та ініціали)

Керівник: к.е.н., доцент МАЛЕЦЬКА О.І.
(Прізвище та ініціали)

Рецензент: _____
(Прізвище та ініціали)

ДУБЛЯНИ 2024

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ
ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ, ЕКОНОМІКИ ТА ПРАВА
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Освітній ступень «Магістр»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
(шифр і назва напрямку підготовки, спеціальності)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Зав. кафедри _____
(підпис)

д.е.н., професор Гнатишин Л.Б.
(звання, ступінь, прізвище та ініціали)

«20» лютого 2024 року

ЗАВДАННЯ
на кваліфікаційну роботу студентці

ГРИЦИНІ ЯРОСЛАВУ МИКОЛАЙОВИЧУ

(прізвище, ім'я, по-батькові)

1. Тема роботи «**Організація та методика обліку витрат на інновації (на прикладі «Приватної агроторгової фірми «XXXXXX» Львівського району Львівської області)**»

Керівник роботи **МАЛЕЦЬКА ОЛЬГА ІВАНІВНА**, к.е.н., доцент
(прізвище, ім'я, по-батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджена наказом ЛНУП від «27» жовтня 2024 року № 572/к-с

2. Термін здачі студентом закінченої кваліфікаційної роботи до «16» лютого 2024 року

*. **Вихідні дані для дипломної роботи:** нормативно-правові та літературні джерела за темою роботи, дані аналітичного та синтетичного обліку, річна фінансова та статистична звітність досліджуваного сільськогосподарського підприємства, Інтернет-джерела, методичні рекомендації

4. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань, які потрібно розробити)

ВСТУП

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ІННОВАЦІЇ

Економічна суть інновацій та інноваційного розвитку підприємств

Актуальні питання обліку та класифікація витрат на інновації

Методика дослідження обліку витрат на інновації

МЕТОДИЧНІ ТА ІНФОРМАЦІЙНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Оцінка операційної діяльності та інноваційного розвитку ПАФ «XXXXXX»

Організація первинного документування та зведеного обліку витрат на інновації

Аналітичний та синтетичний облік витрат на інновації

Облік доходів і витрат від інноваційної діяльності

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ТА ПРАКТИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ПОЛІПШЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИТРАТ НА ІННОВАЦІЇ

Бухгалтерська модель обліку витрат на інновації
 Витрати на інновації у звітності сільськогосподарського підприємства
 Організація і методика контролю за використанням природних ресурсів в умовах
 сільськогосподарської діяльності
ВИСНОВКИ
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

5. Перелік графічного матеріалу: таблиці, схеми, рисунки

*. Дата видачі завдання «20» лютого 2024 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

| № з/п | Назва етапів дипломної роботи | Строк виконання етапів роботи |
|-------|--|-------------------------------|
| 1. | Отримання завдання. Вивчення рекомендованої літератури по темі КР. Написання аналітичного огляду. Вивчення об'єкту. Аналіз існуючого стану (складання програми; написання пояснювальної записки; підготовка картографічних матеріалів для дипломної роботи). | 20.02.23-30.03.23 р. |
| 2. | Розробка перспективного рішення та його обґрунтування (написання перспективної частини; виготовлення планової основи для основного варіанту роботи). | 01.04.23 – 31.08.23 р. |
| *. | Розробка та обґрунтування пропозицій щодо реалізації роботи. Розробка питань з охорони праці та захисту населення. Розробка питань з охорони природи. | 01.09.23 – 31.10.23 р. |
| 4. | Кінцеве оформлення дипломної роботи (здача пояснювальної записки керівнику КР; виправлення його зауважень; здача КР на рецензування; кінцеве оформлення ілюстративних матеріалів, таблиць). | 01.11.23 – 25.11.23 р. |
| 5. | Підготовка до захисту в ЕК. Пробний захист на випускній кафедрі (написання доповіді й погодження її з керівником ДР; виправлення зауважень у графічній частині). | 26.11.23 – 16.02.24 р. |

Студент _____
 (підпис)

ГРИЦИНА Я. М.
 (прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи) _____
 (підпис)

МАЛЕЦЬКА О. І.
 (прізвище та ініціали)

УДК 657.330:787

Кваліфікаційна робота: 106с. текстової частини, 25 рисунків, 16 таблиць, 54 літературних джерел.

«Організація та методика обліку витрат на інновації (на прикладі «Приватної агроторгової фірми «XXXXXX» Львівського району Львівської області)»

Грицина Я. М. – кваліфікаційна робота. Кафедра обліку та оподаткування – Дубляни, Львівський НУП, 2024.

Текстова частина охоплює вступ, три розділи, висновки і пропозиції, список використаних джерел.

В першому розділі розкрито економічну суть інновацій та інноваційного розвитку підприємств, висвітлено актуальні проблеми обліку витрат та класифікацію витрат на інновації, узагальнено методику дослідження витрат на інновації.

У другому розділі здійснено оцінку операційної діяльності досліджуваного сільськогосподарського підприємства, вивчено організаційні засади системи обліку у сільськогосподарських підприємствах, розглянуто основні методичні підходи організації первинного та зведеного, синтетичного і аналітичного обліку витрат на інновації, представлено методику обліку доходів і витрат інноваційної діяльності.

Третій розділ присвячений розробці методичних підходів та практичних рекомендацій щодо поліпшення обліково-аналітичного забезпечення витрат на інновації. Розглянуто організацію і методику контролю за використанням природних ресурсів в умовах сільськогосподарської діяльності, розроблено бухгалтерську модель обліку витрат на інновації, показано місце витрат на інновації у звітності сільськогосподарських підприємств.

На основі опрацювання теоретичного та практичного матеріалів зроблено відповідні висновки та пропозиції.

Ключові слова: сільськогосподарське підприємство, інновації, інноваційний розвиток, операційна діяльність, витрати, доходи, облікова політика, первинний облік, синтетичний облік, звітність, контроль, природні ресурси.

АНОТАЦІЯ

Інновації сьогодні стають необхідністю для забезпечення конкурентоспроможності підприємств, каталізатором позитивних змін та тенденцій. У сучасній економіці лише постійне застосування нововведень в усіх сферах економічної діяльності господарюючих суб'єктів, модернізація та технічне переоснащення підприємств спроможні забезпечити рентабельність їх діяльності. За умов світових глобалізаційних процесів підвищення конкурентоздатності сільськогосподарських підприємств та поглиблення інноваційної діяльності є необхідною складовою їхнього розвитку. Оскільки розробка та впровадження інновацій процес досить ризикований, тому досить важливо, щоб прийняття управлінських рішень здійснювалося на основі обґрунтованого аналізу даних. Без об'єктивної, достатньої та достовірної інформації, що повинна забезпечуватися насамперед системою бухгалтерського обліку на підприємстві, ефективно управляти інноваційними процесами на підприємстві неможливо. Одним із найбільших недоліків сучасного обліку інновацій є те, що не існує єдиної системи облікових реєстрів і бухгалтерських рахунків для відображення витрат, доходів і результатів інноваційної діяльності. Наявні облікові моделі не відповідають різновидам інноваційних процесів і не надають достатніх та достовірних даних для проведення економічного аналізу в сфері інновацій. У зв'язку з цим необхідно розробляти науково обґрунтовану систему обліку й аналізу витрат, доходів і результатів інноваційної діяльності суб'єктів господарювання

SUMMARY

Today innovation is becoming a necessity for ensure the competitiveness of organizations, a catalyst of positive change and trends. In nowadays economy, only the constant application of innovations in all spheres of economic activity of economic entities, modernization and technical re-equipment of enterprises can ensure the profitability of their activities. Improving the competitiveness of Ukrainian enterprises and deepening innovation activity is a necessary component of their development in the context of global processes. Since the development and implementation of innovations is a risky process, it is important that management decisions are made on the basis of sound data analysis. It is impossible to effectively manage innovative processes at the enterprise without objective, sufficient and reliable information, which must be provided primarily by the accounting system at the enterprise. One of the major drawbacks of modern accounting for innovation is that there is no single system of accounting registers and accounting accounts to reflect the costs, revenues and results of innovation. The available accounting models don't correspond to the variety of innovation processes and don't provide sufficient and reliable data for economic analysis in the field of innovation. In this regard, it is necessary to develop a scientifically sound system of accounting and analysis of costs, revenues and results of innovative activity of economic entities. In Ukraine, there is an urgent problem of systematic filing and receipt of accounting information. This prevents businesses from innovating, reporting and evaluating innovative projects. Most organizations do not maintain internal reporting on innovation project management. This is due to the lack of methodological recommendations for the accounting of the costs of innovative processes in the accounts and in the accounting registers. Recommendations for rational economic analysis need to be developed. In addition, there are no regulatory acts on analytical accounting. It is necessary to refine and expand the composition of calculation articles to reflect works of innovative character.

ЗМІСТ

| | |
|---|-----|
| ВСТУП..... | 6 |
| ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ | |
| 1. СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ІННОВАЦІЇ..... | 10 |
| 1.1. Економічна суть інновацій та інноваційного розвитку підприємств..... | 10 |
| 1.2. Актуальні питання обліку та класифікація витрат на інновації | 16 |
| 1.*. Методика дослідження обліку витрат на інновації | 28 |
| 2. СИСТЕМИ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ..... | 32 |
| 2.1. Оцінка операційної діяльності та інноваційного розвитку ПАФ «XXXXXX» | 32 |
| 2.2. Організація первинного документування та зведеного обліку витрат на інновації..... | 48 |
| 2.*. Аналітичний та синтетичний облік витрат на інновації..... | 63 |
| 2.4. Облік доходів і витрат від інноваційної діяльності | 74 |
| МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ТА ПРАКТИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ | |
| *. ЩОДО ПОЛІПШЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИТРАТ НА ІННОВАЦІЇ..... | 82 |
| *.1. Бухгалтерська модель обліку витрат на інновації..... | 82 |
| *.2. Витрати на інновації у звітності сільськогосподарського підприємства..... | 89 |
| *.*. Організація і методика контролю за використанням природних ресурсів в умовах сільськогосподарської діяльності | 96 |
| ВИСНОВКИ..... | 102 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ..... | 106 |

ВСТУП

Актуальність теми. Ефективність підприємства значною мірою залежить від його здатності швидко реагувати на зміни темпів науково-технічного прогресу, впроваджувати нові процеси та випускати нову продукцію, що безпосередньо залежить від вартості інноваційних процесів. Особливістю цих витрат є те, що їх розмір залежить від конкурентоспроможності продукції, що виготовляється, необхідного рівня рентабельності виробництва. Сьогодні актуальним є досягнення принципів формування витрат виробництва в системі ринкових механізмів, що дасть можливість сільськогосподарським підприємствам встановлювати їх оптимальні рівні для ефективного управління економікою, визначати найдоцільніші напрямки та обсяги виробництва. Витрати на виробництво є підґрунтям ціноутворення, а інформація про собівартість є базисом для прогнозування й управління сільськогосподарським виробництвом.

Витрати на корпоративні інноваційні процеси різноманітні, тому їх необхідно систематизувати, виділивши певні види. Ця класифікація повинна бути в змозі прояснити розподіл витрат на інноваційний процес, показати його позиціонування, вибрати елементи або види витрат для розрахунку, визначити його пріоритет, організувати його моніторинг, контролювати його рівень і формулювати його заходи. Для того, щоб скористатися наявними ознаками класифікації витрат на рівні підприємства, необхідно уточнити сутність інноваційного процесу за його витратами, під час чого необхідно враховувати фактичну ситуацію використання вибраних елементів, тобто структури таких витрат. Відтак більш детального вивчення потребують питання, пов'язані з організаційно-економічними механізмами управління цими витратами. Їх правильний вибір дозволить ефективно управляти витратами на інноваційні процеси.

Усе вище сказане зумовило вибір теми кваліфікаційної роботи, а також напрямки та етапи дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою виконання кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних та практичних аспектів організації обліку витрат на інновації у сільськогосподарському підприємстві та формулювання на підставі отриманих результатів напрямків покращення управління витратами загалом.

Щоб досягти мету кваліфікаційної роботи доцільно вирішити такі основні завдання:

- ❖ охарактеризувати економічну сутність інновацій та інноваційного розвитку підприємств;
- ❖ обґрунтувати класифікацію витрат на інновації у сільськогосподарських підприємствах;
- ❖ виявити специфіку обліку інноваційного розвитку сільськогосподарських підприємств та узагальнити методи дослідження;
- ❖ розкрити стан організації обліку витрат на інновації у сільськогосподарських підприємствах та процесу формування вартості інновації;
- ❖ розробити методичні підходи та практичні рекомендації обліку витрат на інновації в цілях управління інноваційним розвитком сільськогосподарських підприємств;
- ❖ узгодити вітчизняні традиції організації та методики обліку витрат на інновації із вимогами міжнародної стандартизації.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів щодо організації обліку витрат на інновації сільськогосподарських підприємств.

Об'єктом дослідження є порядок бухгалтерського відображення інформації про витрати на інновації сільськогосподарських підприємств та формування впровадженої інновації.

Методи дослідження. Теоретичним та методологічним підґрунтям дослідження в межах кваліфікаційної роботи є загальнонаукові методи пізнання, а також сукупність системних методів дослідження економічних явищ. Під час виконання кваліфікаційної роботи було використано низку

методів дослідження, зокрема: індукцію та дедукцію, аналіз і синтез, порівняння, графічний метод, абстрактно-логічний метод, метод систематизації, монографічний метод, метод системності та узагальнення. Загалом перелічені методи були застосовані для вивчення теорії та сучасної практики обліку витрат на інновації. Інформаційною базою для виконання кваліфікаційної роботи були напрацювання вітчизняних науковців-економістів, положення національної стандартизації бухгалтерського обліку і звітності, дані фінансової та статистичної звітності досліджуваного сільськогосподарського підприємства, а також особисті спостереження автора щодо практики та методики бухгалтерського обліку витрат на інновації сільськогосподарських підприємств.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що окремі положення кваліфікаційної роботи можуть бути застосовані для подальших наукових досліджень у галузі інноваційного розвитку сільськогосподарських підприємств та обліку витрат на інновації. Для практичної реалізації результатів дослідження сформульовано рекомендації, які можуть бути використані для вдосконалення організації та методики обліку витрат на інновації у сільськогосподарських підприємствах. Використання отриманих результатів сприятиме підвищенню оперативності, достовірності та експрес-аналізу облікової інформації, посилить оперативний контроль структури витрат на інновації, забезпечить об'єктивність та неупередженість інформації про витрати на інновації згідно із положеннями облікової політики сільськогосподарського підприємства та вимогами чинного законодавства.

За результатами виконання кваліфікаційної роботи сформульовано рекомендації щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення витрат на інновації сільськогосподарських підприємств, які містять елементи наукової новизни та характеризуються такими теоретичними і практичними положеннями:

- ❖ розроблено методичний підхід щодо обліку витрат на інновації у сільськогосподарському підприємстві, який на підставі аналізу вітчизняної

нормативної бази та наукових розробок забезпечує прийнятність кількох варіантів відображення витрат на інновації у системі рахунків бухгалтерського обліку;

- ❖ запропоновано систему первинної документації витрат на інновації сільськогосподарського підприємства залежно від обраного виду обліку таких витрат, коли: усі витрати розподіляються відразу на стадії науково-дослідних робіт, витрати на дослідження списуються на фінансові результати, усі витрати на створення капіталізуються і згодом розподіляються на об'єкти інновацій, усі витрати на створення нових продуктів капіталізуються;
- ❖ створено модель бухгалтерського відображення господарських операцій, пов'язаних з виникненням інноваційних витрат та формуванням відповідних показників у фінансовій звітності;
- ❖ запропоновано у контексті діджиталізації бухгалтерського обліку та його інтеграції в інформаційні системи сільськогосподарського підприємства використовувати технології блокчейн, що забезпечить зміну ведення оперативного обліку в режимі реального часу – не потрібно чекати обробки первинного документа, існування якого стає зайвим, бо його замінює фіксація транзакцій у блокчейні.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ІННОВАЦІЇ

1.1 Економічна суть інновацій та інноваційного розвитку підприємств

В умовах гострої економічної кризи питання забезпечення ефективного функціонування підприємств набуває для України особливого значення. Тому, узагальнюючи досвід розвинених країн світу, приходимо до висновку, що розвиток і стимулювання інноваційної діяльності є запорукою економічного зростання окремих підприємств і країн. Подолання вітчизняної економічної кризи, збільшення виробництва, вихід на нові ринки збуту та адаптація підприємств до ринкового середовища тісно пов'язані з розвитком інноваційної діяльності.

Вивчаючи теоретико-методологічні основи інноваційного розвитку, насамперед необхідно звернути увагу на термін «інновація». Слово «інновація» походить від англійського слова *innovation*, що в перекладі означає «впровадження інновації» або «втілення наукового відкриття». Термін «інновація» ввів у науковий обіг як нову економічну категорію австрійський (пізніше американський) вчений Йозеф Алоїз Шумпетер (188*-1**50) у першому десятилітті 20 століття. Й. Шумпетер у книзі «Теорія економічного розвитку» (1911) вперше розглянув проблему нових комбінацій змін економічного розвитку (тобто проблему інновацій), дав повну характеристику інноваційного процесу [7]. Він виділив для підприємства п'ять нових комбінацій змін або інновацій [14].

- 1) Виробляти нові продукти або відомі продукти з новою якістю;
- 2) Прийняти нові методи виробництва;
- *) Використовувати нові джерела сировини у процесі виробництва;

- 4) Розвивати нові ринки збуту;
- 5) Запровадити нові організаційні форми.

У 1960-х роках з прискоренням науково-технічного прогресу почали активно займатися інноваційними питаннями. Однак і на сьогоднішній день у світовій економічній літературі немає чіткого визначення поняття «інновація». Пояснюється це тим, що вона знаходиться в постійному розвитку та проявляється різними аспектами, які враховують специфіку та вимоги розвитку певної стадії економіки та суспільства.

Тому в залежності від об'єкта та предмета дослідження інновацію можна розглядати як: зміну, процес і результат. Наведене вище визначення інновації певною мірою відтворюється в статті 1 Закону України «Про інноваційну діяльність», в якій терміну інновація дається загальне визначення: «Інновація — це новий витвір (застосування) та/або вдосконалена конкурентоспроможна технологія, продукт або послуги, як а також організаційні, виробничі і технічні рішення адміністративного, комерційного чи іншого характеру, здатні істотно поліпшити структуру і якість виробництва і (або) соціальної сфери [14, С. 17].

Відповідно до наших міркувань, інновація – це процес, який об'єднує створення та практичне освоєння новації, що задовольняє певну потребу, приносить дохід та зумовлює техніко-економічні й інші зміни в соціальному середовищі. Роль інновацій у сучасній економіці надзвичайно швидко зростає. І якщо ще донедавна впровадження інновацій було крайнім заходом у жорсткій конкуренції на ринку, то тепер вони стали необхідністю функціонування будь-якого підприємства в ринкових умовах. Інновація веде не лише до зниження собівартості, ціни та зростання прибутку, але й до створення нових потреб, підвищення іміджу, до відкриття і захоплення нових ринків збуту.

Вивчаючи класифікацію інновацій в економічній літературі, приходимо до висновку, що на сьогоднішній день в Україні не існує загальноприйнятої класифікації інновацій, тому кожен автор побудував класифікацію за власними класифікаційними ознаками. Зустрічаємо оригінальну класифікацію інновацій шляхом поділу усі інновації на такі групи [54]:

1. За типом інновацій: матеріало-технологічні, суспільні, економічні, організаційно-управлінські, право-педагогічні;

2. За напрямком інновацій: радикальні, комбіновані та вдосконалювальні;

*. За ознаками інноваційного процесу: внутрішньоорганізаційні інновації та міжорганізаційні інновації;

4. За механізмом реалізації: поодинокі, дифузні, повні та неповні, успішні та неуспішні;

5. За ефективністю: спрямовані на підвищення ефективності виробництва або управління суб'єктами господарювання та поліпшення умов праці.

Як вважають інші науковці [6], інновації необхідно класифікувати за такими ознаками:

1. За типом: продукт, технологія, сировина, організація, збут та інфраструктура;

2. За інноваційними функціями: базова інновація, вдосконалена інновація та псевдоінновація;

*. За новизною місця реалізації: нова галузь (нове виробництво), діюча галузь (діюче виробництво).

Серед багатьох інноваційних методів, наступна класифікація [17, с. 224], рекомендує поділяти інновації за такими ознаками:

- Рівень розвитку та поширення;
- Рівень впливу на зміни;
- Роль у репродуктивних процесах;
- Сфера впровадження та поширення;
- Новизна і глибина змін;
- Спрямованість дії;
- Масштаби інноваційного процесу.

Досвід економічного розвитку розвинутих країн доводить, що процес економічної еволюції здійснюється через інновації. Вони означають модернізацію та структурну перебудову всієї економічної системи. Інновації є основним показником того, як розвивається суспільство. Тому країни поза

«інноваційною конкуренцією» залишаються останніми в ієрархії міжнародного суспільного розвитку [14, с.14]. Розвинуті країни світу давно усвідомили, що високотехнологічна, наукомістка продукція визначає статус сучасної економіки, і тільки розвиток наукових концепцій і передових технологій може побудувати надійний міст у майбутнє.

Інноваційний розвиток передбачає перетворення наукових досліджень і розробок, а також винаходів і відкриттів у нові продукти або нові процеси та їх впровадження у виробничий процес [22, с. 9]. Слід зазначити, що інноваційний розвиток в цілому є комплексною та систематичною діяльністю, включає такі види робіт, як пошук ідей, ліцензування, патентування, кадрів, організація науково-дослідної роботи, інженерно-технічна діяльність, яка поєднує винахідництво, раціоналізацію та проектування, створює інженерно-технічні засоби, інформаційні та маркетингові кампанії.

Як вид підприємницької діяльності інноваційний розвиток характеризується підвищеним ризиком порівняно зі звичайним підприємництвом. Цей ризик зумовлений новизною, креативністю та можливістю отримання позитивних і негативних результатів науково-технічної роботи [24, с. 329]. Суб'єктами інноваційного розвитку є українські фізичні та (або) юридичні особи, іноземні фізичні та (або) юридичні особи, особи без громадянства та об'єднання цих осіб, які здійснюють інноваційну діяльність та (або) залучають майно в Україні.

Засоби інноваційного розвитку підприємств повинні враховувати: швидкий розвиток підприємства, низькі витрати, високий прибуток, сильні торгові марки, необхідність скорочення прогнозування діяльності, а також гнучкість і сумісність впровадження інновацій та умов впровадження.

Як економічна категорія інноваційний процес є більш складним поняттям, ніж інновація. Шумпетер вважав, що інновація динамічна, тобто як інноваційний процес, тобто «виробництво інноваційних продуктів», а не «інноваційний продукт»; «впровадження нового методу», а не «новий метод» тощо. Інноваційний процес можна розглядати як серію послідовних етапів дії,

результатом яких є розвиток інновації від ідеї до конкретного продукту та її поширення в реальному використанні. Перебіг інноваційного процесу, як і інших процесів, визначається складною взаємодією багатьох факторів. Успіх на цьому шляху залежить від механізмів управління, які об'єднують зародження наукових ідей, їх розвиток, реалізацію результатів виробництва, реалізацію, розподіл і споживання в єдиний потік.

Метою інноваційного процесу є підвищення ефективності господарської діяльності підприємства шляхом оновлення технологій, товарів, елементів управління та інших компонентів організаційних систем. Оскільки будь-який процес включає певні етапи, то інноваційний процес можна охарактеризувати як послідовність наступних видів діяльності по реалізації інновацій:

1. Генерація інноваційних ідей;
2. Маркетингове дослідження потенційних ринків збуту нових товарів;
- *. Налагодження виробництва та випуск інноваційної продукції (технології, процесу);
4. Впровадження та просування ринкових інновацій;
5. Оцінка ефективності інноваційних проектів;
- *. Розповсюдження отриманих інновацій.

Зважений стратегічний підхід до впровадження інноваційної діяльності має бути спрямований не на одноразове досягнення певного ефекту, а на комплексний інноваційний розвиток підприємства. Як економічна категорія розвиток — це природний процес зміни, перехід від одного стану до іншого, більш досконалого, перехід від старого стану до нового, більш складного. Таким чином, інноваційний розвиток підприємства можна коротко описати як природний процес переходу підприємства від старого стану до нового завдяки впровадженню інноваційних продуктів, процесів і технологій. Більшість дослідників розглядають інноваційний розвиток як макроекономічну категорію, що відображає тенденцію якісних змін національних і регіональних економік до постійного впровадження інновацій. Вважаємо, що інноваційним розвитком можна назвати також діяльність підприємств, яка базується на постійному

дослідженні нових методів і засобів задоволення потреб споживачів та підвищення ефективності управління. Інноваційний розвиток має базуватися на результатах попередніх проєктів і нових можливостях для постійного впровадження більш ефективних інноваційних проєктів. Крім того, інноваційний розвиток передбачає також розширення меж інноваційної діяльності та впровадження інновацій у різні сфери діяльності підприємства.

Таким чином, ієрархія та взаємозалежності економічних категорій, про які йдеться вище, проілюстровані на рис. 1.1.

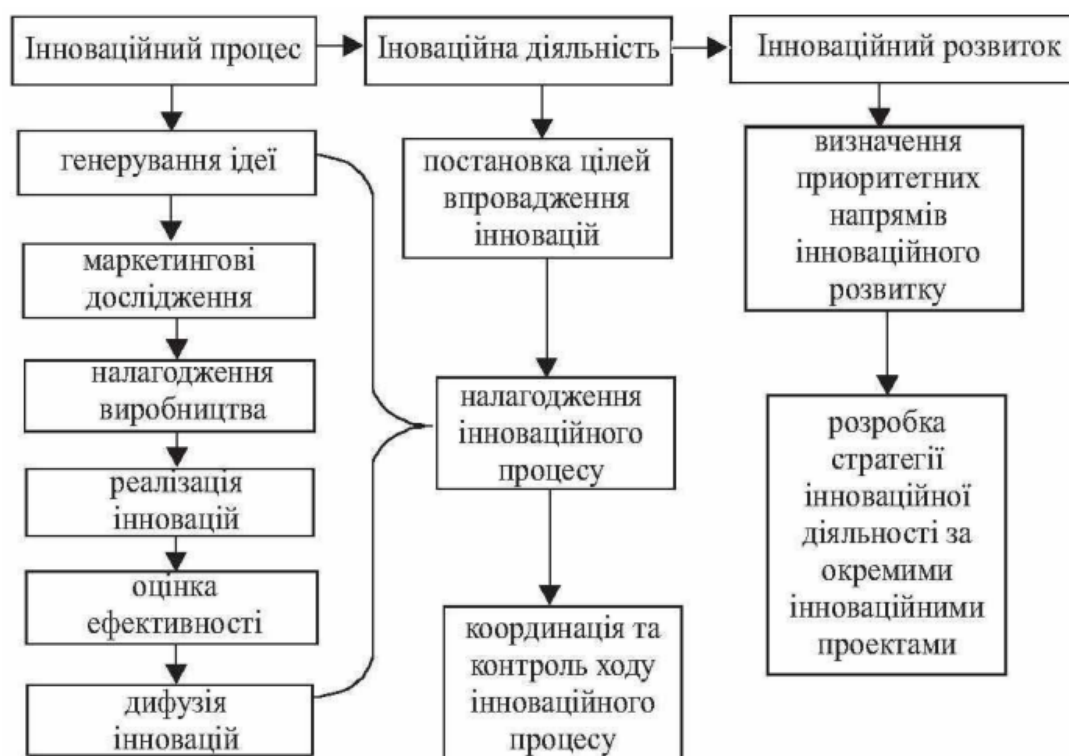


Рис. 1.1. Взаємозв'язок ключових категорій інноваційного розвитку підприємства

Для інноваційного розвитку суб'єктів господарювання необхідно удосконалювати виробничу базу та системи матеріально-технічного забезпечення, оптимізувати структуру обігу мережі та системи обігу товарів, адаптуватися до змін ринкової ситуації. Водночас також триває реорганізація організаційної структури управління та вдосконалення системи управління.

При вирішенні таких проблем, як організація та управління корпоративною інноваційною діяльністю та формулювання інноваційної

політики, необхідно знайти, оцінити та вибрати найважливіші дії чи напрямки розвитку. Ці питання стають все більш актуальними, оскільки сучасні підприємства прагнуть впроваджувати економічно ефективні інновації, що досягається насамперед шляхом раціонального вибору напрямів інноваційного розвитку. Вибір напрямку інноваційного розвитку є основним аспектом підприємницької діяльності в сучасних умовах господарювання.

1.2 Актуальні питання обліку та класифікація витрат на інновації

Світова економіка переживає структурну трансформацію від «індустріальної економіки» до «економіки знань», що характеризується домінуванням інтелектуального капіталу та інновацій. Останній має стати основою динамічного розвитку виробництва, невід'ємною складовою процесу успішного, довгострокового та сталого функціонування підприємства, однією з фундаментальних складових і важливим інструментом ефективної стратегії підприємства, щоб забезпечити його конкурентну перевагу.

Аналіз літературних джерел показує, що при дослідженні актуальних питань обліку витрат інноваційної діяльності виявлено низку теоретичних, практичних і методологічних проблем.

По-перше, термінологія дуже важлива для раціональної побудови систем обліку витрат, але термінологічні суперечності виникають при поясненні витрат на інновації. Так, у Великому бухгалтерському словнику за редакцією А. Азаряна наводиться термін «затрати на інновації», під якими розуміють «...виражені в грошовій формі реальні витрати, пов'язані із здійсненням різних видів інноваційної діяльності» [14, с. 18]. Приблизно таке ж визначення дає О. Ільченко, однак він використовує термін «витрати на інновації» і додає, що ці витрати також пов'язані з втратою вигоди від сталого використання природної енергії [46, с. 207].

Іншу позицію займають Л. Костирко та А. Мартинов, які приходять до висновку про необхідність використання поняття «інноваційні витрати» для

відображення вартості ресурсів, що використовуються для досягнення цілей інноваційного розвитку, та для вираження витрат, що відповідають конкретному періоду доходу [54, с. 346].

Отже, вивчивши понятійний апарат, який стосується витрат на інновації, можна стверджувати, що на сьогодні немає чіткого визначення цієї облікової категорії. У літературі автори по-різному називають інноваційні витрати, зустрічаємо такі назви: «інноваційні витрати», «витрати на інновації», «витрати на інноваційні заходи», «витрати інноваційного процесу», «витрати на інноваційну діяльність». У зв'язку з цим виникають непорозуміння як у науковій, так і в практичній сферах. Для досягнення консенсусу з цього питання логічніше використовувати термін «інноваційні витрати», оскільки ми вважаємо, що він повністю розкриває зміст цієї облікової категорії.

По-друге, суб'єкти господарювання обліковують інноваційні витрати на різних бухгалтерських рахунках, що свідчить про недосконалість існуючих методів бухгалтерського обліку. Аналіз сучасної економічної літератури щодо рахунків бухгалтерського обліку, що відображають витрати на інноваційну діяльність, дозволяє виділити кілька варіантів. Варто також зазначити, що, пропонуючи відповідні методики обліку, автори наводять переважно їх описові характеристики, не наводячи конкретних прикладів аналітичних рахунків і субрахунків. Через відсутність порад щодо відображення витрат на інновації в бухгалтерському обліку виникає потреба розкрити їхній підхід на конкретних прикладах кожного підходу, який ми визначили.

Витрати на корпоративні інноваційні процеси різноманітні, тому їх необхідно систематизувати, виділивши певні види. Ця класифікація повинна бути в змозі прояснити розподіл витрат на інноваційний процес, показати його позиціонування, вибрати елементи або види витрат для розрахунку, визначити його пріоритет, організувати його моніторинг, контролювати його рівень і формулювати його заходи. Для того, щоб скористатися наявними ознаками класифікації витрат на рівні підприємства, необхідно уточнити інноваційний

процес за його витратами, під час чого необхідно враховувати фактичну ситуацію використання вибраних елементів структури таких витрат.

Класифікація витрат на різні види на основі відповідних класифікаційних ознак має бути покладена в основу методики обліку та призначена для вирішення найрізноманітніших управлінських завдань. Тому в літературі існують різні групування витрат на основі класифікацій. Проте єдиної класифікації, яка б задовольняла потреби і бухгалтерського обліку, і управління досі не розроблено. Різні класифікації витрат в основному вирішують типові управлінські завдання, зосереджуючись лише на одному виді витрат при ігноруванні інших видів та їх ролі в ефективній управлінській діяльності, що можна розглядати як недолік цих підходів.

Хоча існує велика кількість варіантів класифікації витрат, деякі класифікаційні характеристики вислизають від уваги вчених. Ми вважаємо, що доцільно розрізняти витрати, пов'язані зі звичайною виробничою діяльністю, і витрати, пов'язані з інноваційними процесами підприємства. Адже наукових праць, присвячених комплексному дослідженню проблеми вартісної класифікації інноваційних процесів, практично немає. Водночас інновації також є одним із напрямів інвестування виробництва та технологій підприємства. Для виходу України з економічної кризи необхідно збільшити інвестиції в технологічну трансформацію підприємств і відновлення виробництва. Тому вдосконалення існуючої класифікації витрат на інформаційне забезпечення інноваційної діяльності є актуальним і необхідним завданням в умовах сучасного економічного розвитку.

Удосконалення технології виробництва пов'язане з додатковими витратами праці на всіх етапах створення та експлуатації нової техніки. Зростання додаткових витрат є одним із парадоксів технологічного прогресу, який проявляється в тому, що додаткові інвестиції, пов'язані з розробкою нового продукту (впроваджені у вигляді нових способів роботи), з часом стають несумісними з інвестиціями в розробку нового продукту та додаткового економічного ефекту від технологічних інновацій. Величина цих витрат є

додатковою до поточних витрат, пов'язаних з виробництвом і експлуатацією нового устаткування, тобто до витрат, що відповідають раніше освоєним умовам виробництва [5].

Автори наукових праць [49] лише класифікують загальні суми витрат за напрямками (дослідження та розробки, придбання патентних прав, ліцензування винаходу, корисні моделі, промислові зразки, технічна підготовка виробництва, придбання машин, устаткування, приладів, інших основних фондів та капітальні витрати пов'язані із впровадженням інновацій, маркетинг, реклама, інші витрати), а також поточні та капітальні витрати. Поточні витрати включають витрати на заробітну плату працівників, зайнятих розробкою та впровадженням технологічних інновацій, відрахування на соціальні потреби та витрати, що не є капітальними витратами, наприклад витрати на придбання сировини, матеріалів, матеріалів тощо, щоб забезпечити підприємство для здійснення інноваційної діяльності протягом року.

Капітальні інвестиції (довгострокові інвестиції) включають витрати на придбання машин, обладнання та інших основних фондів, витрати на придбання будівель, необхідних для інноваційної діяльності, вартість землі та природних об'єктів, що використовуються для здійснення інноваційної діяльності.

У теоретичних рамках нового інституціоналізму витрати підприємства поділяються на трансформаційні витрати, трансакційні витрати та організаційні витрати. Трансформаційні – це витрати, пов'язані зі зміною фізичних характеристик і властивостей товару, витрати, пов'язані з перетворенням вартості в готовий продукт. Трансакційні – це витрати, пов'язані із взаємодією економічних суб'єктів, тобто витрати на функціонування економічної системи. Під організаційними розуміють витрати на забезпечення контролю та розподілу ресурсів всередині організації, а також витрати на мінімізацію опортуністичної поведінки всередині організації. Хоча поділ трансакційних і перехідних витрат дає змогу знайти резерви зниження витрат, на практиці вони не розрізняються. Це пов'язано з тим, що існуючі системи бухгалтерського обліку не дають

можливості накопичувати та обробляти інформацію про трансформаційні та трансакційні витрати [16].

Вважаємо, що витрати інноваційного процесу можна поділити на прямі витрати (безпосередньо пов'язані з розробкою інновації та налагодженням її промислового виробництва) та непрямі витрати (витрати на маркетинг та його подальший розвиток), регульовані (контрольовані) та нерегульовані (неконтрольовані) та за видами інновацій.

При цьому в процесі оцінки вартісних параметрів інновації необхідно враховувати не тільки прямі витрати на впровадження інновації, а й непрямі витрати, пов'язані з розробкою, впровадженням і підтримкою інновації, щоб відповідно можна було оцінити вартісні параметри нововведення з метою діагностики, обліку та аналізу загальних витрат на впровадження інноваційного процесу на основі системного підходу.

Прямі витрати характерні етапу формування інновації, тобто інноваційній фазі життєвого циклу, перш ніж новий процес або продукт почне окупувати себе.

Процес бухгалтерського обліку в цілях управління витратами підприємства включає процес коригування рівня витрат, при цьому коригування повинно також торкатись рівня витрат на інновації. Для цього витрати поділяються на регульовані та нерегульовані. За ступенем керованості витрати поділяються на повністю регульовані, частково регульовані та слабо регульовані. Витрати на повне регулювання спочатку виникають у сфері виробництва інноваційного продукту. Це витрати, що виникають у центрах відповідальності, величина яких залежить від ступеня контролю з боку керівника. Деякі регульовані витрати зосереджені на дослідженнях і розробках, маркетингу та обслуговуванні клієнтів. Витрати слабого регулювання виникають на етапах теоретичних досліджень, розрахунків, експериментальних робіт при розробці нових продуктів, а також при виведенні на ринок інноваційних видів продукції.

Відповідно до наведеного вище матеріалу, інновації поділяються на чотири типи: продуктові інновації, процесові інновації, маркетингові інновації та організаційні інновації. Відповідно вартість інноваційного процесу можна

розділити на витрати на дослідження та розробки відповідно до типу інновації; вартість випуску нових продуктів (витрати на продуктові інновації); вартість розробки нової технології (витрати на процесові інновації); вартість організаційного управління інноваціями тощо. Запропонована класифікація витрат інноваційного процесу наведена на рис. 1.2.

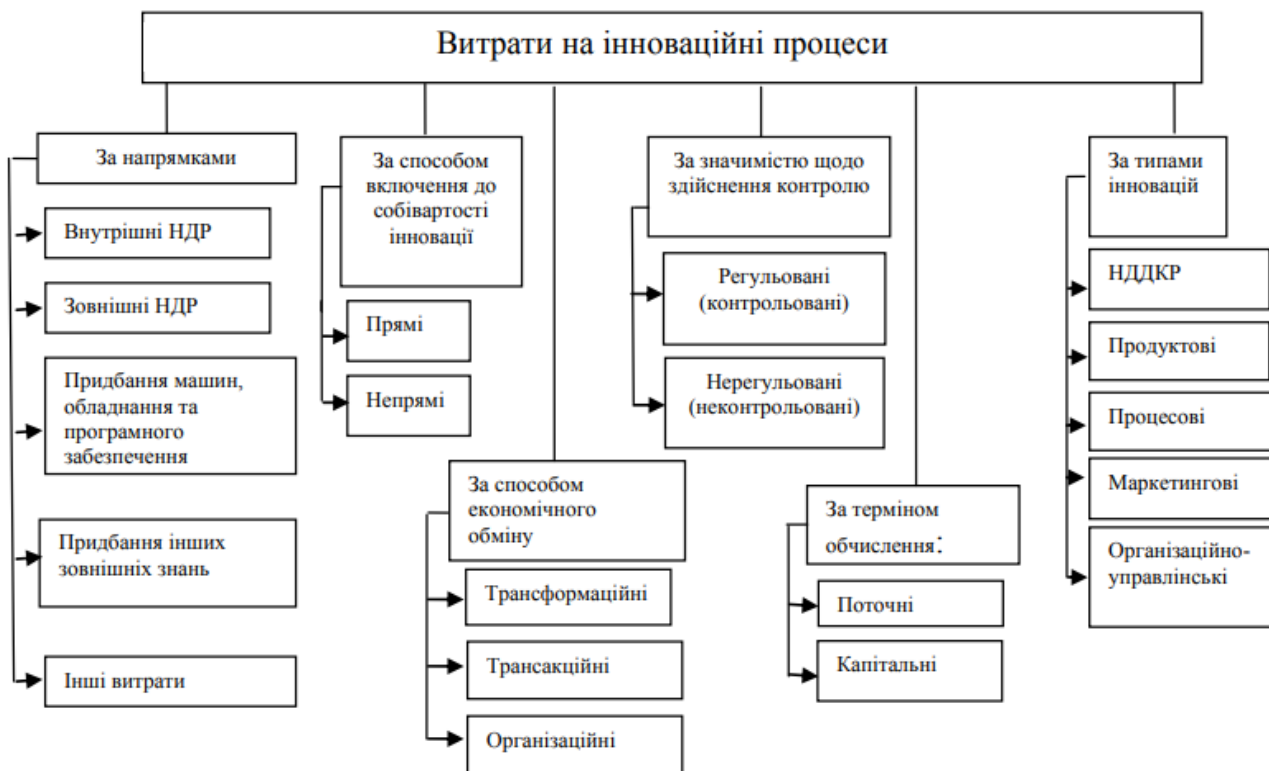


Рис. 1.2. Класифікація витрат на інновації

Запропонована класифікація витрат на інновації особливо важлива для підприємств, які обирають шляхи інноваційного розвитку, щоб аналізувати, контролювати та керувати масштабом цих витрат. Майже всі класифікаційні ознаки витрат інноваційного процесу мають теоретичне спрямування і, як правило, є вартісними. Оскільки витрати на інноваційний процес розглядаються як важливий об'єкт дослідження, необхідна їх подальша класифікація, метою якої має бути з'ясування розподілу витрат на інноваційний процес на соціальному, галузевому, регіональному рівнях та рівнях підприємств. Більш детального вивчення потребують питання, пов'язані з організаційно-економічними механізмами управління цими витратами. Їх правильний вибір дозволить ефективно обліковувати витрати на інновації.

Порядок ведення бухгалтерського обліку витрат на інновації в Україні регламентується П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 7 «Основні засоби», 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» [38] зазначено, що витрати на дослідження включаються до складу інших витрат операційної діяльності згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», де у п. ** зазначено, що витрати на дослідження не є активами та відображаються у складі понесених підприємством витрат звітного періоду. Бачимо, що як вітчизняні, так і міжнародні стандарти відмовилися від включення витрат на дослідження до капіталізації нематеріальних активів. Варто зазначити, що вітчизняні стандарти з обліку витрат на інноваційну діяльність суттєво не відрізняються від міжнародних стандартів, але не повністю охоплюють усі вимоги до надання та розкриття інформації у фінансовій звітності. Причина невідповідності полягає в тому, що зміст національних П(С)БО є занадто коротким без пояснень, що часто призводить до неправильного розуміння окремих положень.

Більше інформації про витрати на інновації можна знайти в МСБО 38 «Нематеріальні активи» [49], який регулює загальні питання, пов'язані з визнанням витрат на дослідження та розробки в бухгалтерському обліку. Відповідно, при самостійному виготовленні нематеріальних активів необхідно розрізняти поняття «дослідження» та «розробка». Відповідно, п. 8 цього стандарту визначає дослідження як оригінальне та заплановане дослідження, яке здійснюється для отримання та розуміння нових наукових або технічних знань. Розробка, у свою чергу, — це застосування даних наукових досліджень або інших знань для проектування нових або значно вдосконалених механізмів, товарів, технологій, систем або виробництва послуг до масового виробництва чи використання. Якщо підприємство не може відрізнити фазу дослідження від фази розробки, усі витрати вважаються витратами, понесеними під час процесу дослідження. Діяльність, що відноситься до фази досліджень і розробок, перерахована в табл. 1.1.

Орієнтовний перелік робіт на етапах дослідження і розробки, що відповідає декларованим у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» тезам

| Етап досліджень | Етап розробок |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> - діяльність, націлена на генерування нових знань; - пошук, оцінка та вибір шляхів і методів для застосування результатів дослідження чи інших знань; - розшукування альтернативи продуктам, приладам, матеріалам, технологіям, системам чи послугам; - формулювання, оцінка, розробка та остаточний вибір можливих альтернатив новим чи вдосконаленим матеріалам, приладам, технологіям, продуктам, системам чи послугам. | <ul style="list-style-type: none"> - конструювання проектування та апробація прототипів та моделей перед їх комерційним виробництвом або використанням; - проектування інструментів та засобів, у яких застосовано нову технологію; - конструювання та проектування функціонування дослідного відділу чи цеху, який за своїм розміром не є економічно доцільним для комерційного виробництва; - конструювання, проектування та апробація обраних варіантів нових або вдосконалених матеріалів, технологій, продуктів, приладів, систем чи послуг. |

Оскільки понесені витрати та результати, отримані на етапі дослідження, як правило, не відповідають критеріям визнання активів (існує високий ступінь невизначеності щодо майбутніх економічних вигод), усі витрати на дослідження визнаються як витрати в поточному періоді, в якому вони були понесені. Витрати на розробку можуть забезпечити результати, які гарантують майбутні економічні вигоди. При цьому, згідно з міжнародними стандартами, вони можуть бути визнані активами, якщо виконуються певні умови (рис. 1.2).

Слід також підкреслити, що якщо хоча б одна умова не виконується, витрати на розробку визнаються витратами в момент їх виникнення. У наступних періодах, якщо виконуються умови для визнання активів, витрати, понесені на той самий проект розвитку, можуть бути визнані активами, але попередні витрати не можуть бути відшкодовані. Отже, підготовка фінансової звітності дотримується принципу консерватизму та відповідає необхідним умовам для визнання активів, тобто: активи – це контрольовані ресурси, від яких підприємство планує отримати майбутні економічні вигоди.

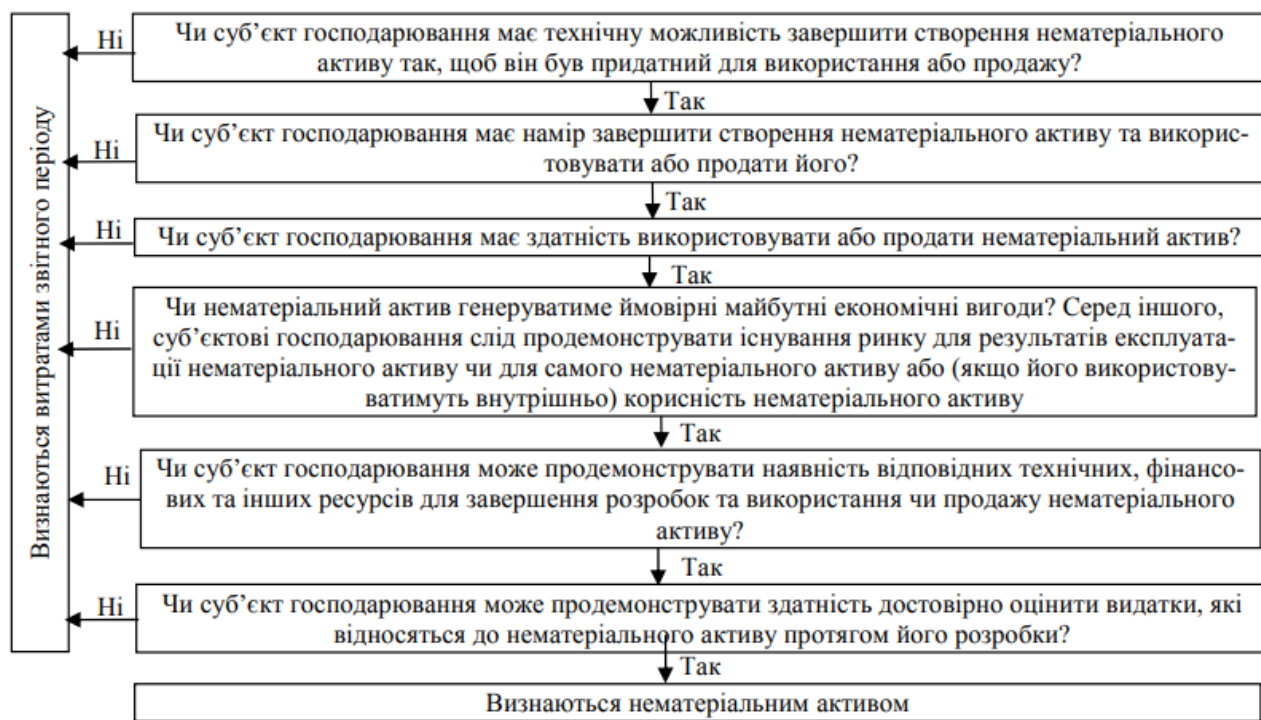


Рис. 1.2. Критерії визнання нематеріальних активів та витрат періоду на етапі розробки інновації згідно із МСБО 38 «Нематеріальні активи»

Приклади підтвердження для вищевказаних умов наведені в табл. 1.3.

Звичайно, не у всіх випадках започаткування інноваційного проекту відповідає моменту визнання нематеріальних активів. Можливий варіант взагалі не створювати і не купувати нематеріальні активи. У цьому випадку критерієм початку циклу інноваційного процесу можна абстрактно вважати момент виконання наступних умов:

- використання нововведення, швидше за все, призведе до отримання майбутніх економічних вигод;
- вирішити почати використувати цю інновацію;
- фактичний розподіл ресурсів для початку використання інновації.

Ці умови забезпечують оптимальну координацію економічних, облікових та організаційно-управлінських аспектів інноваційної діяльності та збіг моменту початку циклу інноваційного процесу з початком інвестиційного процесу.

Перелік джерел інформації про можливість отримання нематеріального активу в результаті розробки (інновації)

| Критерій | Інформаційне джерело |
|--|---|
| Технічна спроможність | Робочий протокол; Інженери; Проект |
| Намір завершення та застосування | Санкціонування необхідних капітальних інвестицій; Дозвіл на планування виробництва; Реклама і оголошення для набору персоналу та просування інноваційного продукту |
| Здатність до використання чи продажу | Заявка на ліцензію чи авторське право; Оцінка попередніх замовлень; Призначення менеджера з продажу |
| Ймовірність вигоди у майбутньому | Ринкові дослідження для з'ясування актуальних цін продажу; дослідження актуальних цін продажу аналогічних продуктів; планування та генерування прибутку |
| Наявність відповідних ресурсів | Прогнозування та генерування грошових потоків; Забезпечення ліквідості та платоспроможності сільськогосподарського підприємства для отримання кредитів банку |
| Достовірна та неупереджена оцінка витрат | Чітке дотримання вимог технічної документації щодо формування величини витрат на інновації; Декларування у Наказі про облікову політику методики обліку витрат на інновації; Своєчасне та повне первинне документування витрат на інновації |

Згідно із МСБО 38 «Нематеріальні активи» створений нематеріальний актив зараховують на баланс за фактичною собівартістю за мінусом будь-якої наступної накопиченої амортизації і збитків від знецінення такого активу. Підприємство може обирати альтернативний метод обліку таких активів за справедливою вартістю з проведенням систематичних переоцінок, що властиво при активному ринку щодо конкретного нематеріального активу.

Витрати на розробки і дослідження охоплюють таких п'ять елементів:

- 1) оплата праці та інші виплати персоналу, який займається дослідженнями і розробками;
- 2) матеріальні витрати та витрати на послуги, які стосуються проведення досліджень і розробок;

3) амортизація основних засобів, які використовують для проведення досліджень і розробок;

4) накладні витрати, окрім адміністративних, що стосуються досліджень і розробок. Такі види витрат розподіляють відповідно до прийнятої обліковою політикою бази розподілу.

5) інші витрати (амортизація патентів і ліцензій при використанні досліджень і розробок тощо).

Загалом МСФЗ розроблено для задоволення потреб внутрішніх користувачів, однак конкретні обставини інноваційної діяльності не дозволяють зацікавленим користувачам отримати повну інформацію про витрати на інновації з фінансових звітів. Про ефективність інноваційної діяльності підприємства можна судити лише за довгостроковими показниками його економічного розвитку.

У табл. 1.4 наведено порівняння нормативів визнання інноваційних витрат за вітчизняними та закордонними стандартами бухгалтерського обліку.

Тому зрозуміло, що складність нововведення не дозволяє використовувати лише один стандарт, оскільки різні аспекти підпадають під дію кількох національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Завдяки застосуванню стандартних специфікацій витрати на початкових етапах інноваційного процесу зазвичай виглядають так:

- витрати на дослідження і розробки, які здійснюються підприємством самостійно, відносяться до складу витрат поточного періоду і відносяться до загальної суми витрат;

- витрати на розробку, понесені після того, як результати розробки відповідають умовам визнання активів, включаються до складу нематеріальних активів на основі фактичної вартості за вирахуванням збитків від знецінення та накопиченої амортизації.

Вважаємо, що відсутність вичерпної інформації про витрати на розробки і дослідження у вітчизняних стандартах призвела до потреби внесення змін до

чинного П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» в частині визнання та розкриття інформації у фінансовій звітності.

Таблиця 1.4

Порівняння норм П(С)БО і МСФЗ при визнанні витрат на інновації

| Об'єкт обліку | П(С)БО | МСФЗ |
|--|---|--|
| Витрати на дослідження і розробки | Витрати на дослідження, згідно із П(С)БО 8, не визнають нематеріальним активом. Такі витрати слід відображати у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені. Нематеріальний актив, отриманий за результатами розробки, відображається в балансі за умови відповідності п. ** П(С)БО 8, тобто якщо у визначений спосіб можна прямо віднести витрат на створення конкретного нематеріального активу та підготовку такого нематеріального активу до використання (оплата реєстрації права, амортизація патентів, ліцензій тощо) | Витрати на дослідження є витратами того звітного періоду, у якому вони були понесені. Витрати на розробки можуть бути визнані як актив виключно за умови дотримання вимог критеріїв визнання, що передбачені МСБО *8 |
| Капітальні інвестиції у створення (придбання) об'єктів необоротних активів | Балансова вартість необоротних активів формується згідно із вимогами П(С)БО 7 «Основні засоби». Фінансові витрати не належать до первісної вартості необоротних активів, за винятком фінансових витрат, що підпадають під регламентацію П(С)БО *1 «Фінансові витрати» | Згідно з МСБО 1* формується первісна вартість необоротних активів |
| Витрати на обслуговування позик та кредитів | Згідно з П(С)БО *1 визнають витратами того звітного періоду, у якому вони були нараховані. Можуть бути винятки, якщо облікова політика сільськогосподарського підприємства передбачає капіталізацію фінансових витрат, що пов'язані із створення кваліфікаційного активу | Капіталізуються у вартість кваліфікованого активу згідно з МСБО 2*, або відносяться на витрати періоду |

Зокрема, вважаємо за необхідне подати таку інформацію: суму витрат на дослідження і розробки, що відносяться на витрати протягом звітного періоду, суму витрат на розробки, що входять до складу нематеріальних активів, суму незавершених науково-дослідних робіт.

1.3 Методика дослідження обліку витрат на інновації

Системи бухгалтерського обліку забезпечують формування інформації про інноваційну діяльність суб'єктів господарювання. Проте на сьогодні інформація про доходи, витрати, собівартість та фінансові результати інноваційної діяльності не представлена в систематизованому вигляді. Немає чіткого способу узагальнення та аналізу інформації про інноваційні процеси в бухгалтерському обліку та реєстрах внутрішньої звітності для надання необхідної інформації для потреб управління. Тому важливого значення набуває створення відповідної системи обліково-аналітичного забезпечення інноваційного розвитку підприємств, особливо дослідження та розкриття наявних практичних методів розрахунку витрат на інновації.

Економічні ресурси вичерпані, а наукові дослідження та розробки, тобто інновації, мають стати важливим джерелом економічного зростання. В економічній літературі слово «інновація» трактується як перетворення потенційного науково-технічного прогресу в реальний прогрес, який втілюється в нових продуктах і нових технологіях. Особливості інноваційної продукції полягають у тому, що порівняно з попередньою продукцією товар або послуга має вищий технічний рівень і нову споживчу якість. Розрізняють за змістом інновації або внутрішньої структури, технології, економіки, організації, управління тощо.

Щоб запобігти різкому збільшенню розміру витрат на інновації, уникнути зниження прибутку та зростання собівартості продукції, що виготовлена за рахунок впровадження інновацій, необхідно оперативно реагувати на зміну розміру витрат. Для виробничих сільськогосподарських підприємств облік собівартості продукції є важливою частиною економічного планування, і підприємства самостійно обирають методи обліку витрат на інновації. При цьому методика обліку та розрахунку собівартості повинна встановлюватися на основі методичних засад, встановлених відповідно до законодавства. Вибір форми обліку, склад і перелік статей обліку витрат визначаються

підприємством в обліковій політиці відповідно до вимог законодавства, зокрема Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV та П(С)БО № 16 «Витрати». Тому обов'язковим змістом Наказу підприємств про облікову політику є методи обліку витрат і калькулювання собівартості, методи оцінки незавершеної продукції, методи розподілу та списання загальновиробничих витрат, нарахування заробітної плати тощо.

Теоретичним та методологічним підґрунтям дослідження питань бухгалтерського обліку витрат на інновації в умовах сільськогосподарської діяльності є діалектичний метод пізнання. Його використовують для трактування оцінки витрат та розвитку концепцій обліку калькулювання собівартості продукції. Діалектичний метод пізнання побудований на обов'язковому дотриманні певних загальнонаукових і філософських принципів. Загальнонаукові принципи встановлюють системність та структурну функціональність для розгляду суспільних явищ. Загальнонаукові принципи є передумовою використання методів аналізу та синтезу для дослідження економічних закономірностей інноваційного розвитку в умовах сільськогосподарської діяльності та впливу цих закономірностей на будову і методику обліку витрат.

До загальнонаукових належать також методи індукція і дедукція. Їх мета – уточнити позиціонування витрат на інновації в процесі управління сільськогосподарською діяльністю підприємств. Монографічний метод стосується характеристики та класифікації сутності витрат на прикладі діяльності конкретного сільськогосподарського підприємства та узагальненням основних положень у рамках досліджуваної проблеми.

Використання статистичних методів, порівняльних методів, табличних методів, графічних методів, абстрактно-логічних методів та методів історичних підходів є невід'ємною частиною проведення економічних досліджень. У кваліфікаційній роботі наведений метод особливо підходить для класифікації

витрат на інновації. Їх комплексне застосування дає змогу отримати надійні поради та рекомендації за результатами досліджень [19].

Порівняльний метод став найпоширенішим методом дослідження сучасного стану сільськогосподарського виробництва досліджуваного підприємства. В основному використовується для порівняння показників за звітний рік із показниками за минулі періоди.

Для з'ясування взаємозалежностей і закономірностей інноваційного розвитку промислового виробництва в умовах ведення сільського господарства було прийнято системний підхід. Для наочності відображення виявлених тенденцій систематизовану інформацію подано графічно, а також систематизовано в табличній формі, що дозволяє краще зрозуміти результати дослідження та викладений матеріал.

За допомогою методів узагальнення та уточнення досліджено сучасний стан обліку витрат на інновації в умовах сільськогосподарського виробництва та вдосконалено інформаційне забезпечення цього процесу в досліджуваному підприємстві. За допомогою монографічного підходу та порівняння оцінено існуючі проблеми та перспективні напрями удосконалення організації обліку витрат на інновації, методи та практики формування інформаційних послідовностей.

Як і будь-яка інша наука, бухгалтерський облік має свої унікальні методи дослідження. Ключовими компонентами структури бухгалтерського обліку є: рахунки бухгалтерського обліку, записи на яких ведуться за допомогою кореспонденції між рахунками бухгалтерського обліку; подвійний запис інформації в кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку здійснюється на основі первинних документів або зведених реєстрів; рахункам бухгалтерського обліку притаманний принцип подвійного запису; підсумкові дані рахунків бухгалтерського обліку узагальнюються в бухгалтерському балансі з дотриманням рівності суми активів і пасивів підприємства, тобто коштів сільськогосподарських підприємств і джерел їх утворення [10].

У кваліфікаційній роботі використовуються наступні методи бухгалтерського обліку: система рахунків бухгалтерського обліку та подвійний запис; документація; оцінка та калькуляція; балансове узагальнення.

Для встановлення факту фіксування витрат на інновації ключовим є документальне оформлення. Крім того, документація є фактором, який надає юридичну обґрунтованість обліковій інформації та підтверджує достовірність кінцевих зведених даних про діяльність підприємства. Оцінка — елемент методу обліку, що використовується для відображення живої і уречевленої праці в економічному виразі, тобто об'єднання всіх видів витрат в єдиний вимірник (грошовий). Облік собівартості (калькуляція) — це розрахунок собівартості одиниці продукції за даними бухгалтерського обліку.

Подвійний запис може відображати господарські операції, пов'язані з витратами на інновації, за дебетом і кредитом економічно значущих рахунків для відстеження руху корпоративних ресурсів і зменшення кількості облікових помилок. Балансове узагальнення — це зведення ресурсів підприємства та джерел їх формування в єдиній грошовій оцінці, в якій посідають місце витрати на інновації і витрати на реалізацію продукції. Бухгалтерський баланс складається з відображення цих об'єктів за їх складом і функціональним призначенням на певну дату [10].

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИЧНІ ТА ІНФОРМАЦІЙНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

2.1. Оцінка операційної діяльності та інноваційного розвитку ПАФ «XXXXXX»

В умовах сьогодення національна аграрна економіка вже має деякі характеристики, які свідчать про те, що господарський механізм сільськогосподарських підприємств, хоча й повільно, все таки набуває ознак інноваційності. Безперспективними та неконкурентоспроможними є ті сільськогосподарські товаровиробники, які не мають сучасного науково-технологічного потенціалу, оскільки їхня діяльність базується на застарілих технологіях.

Досліджуване сільськогосподарське підприємство Приватне підприємство «Приватна агроторгова фірма «XXXXXX» було засноване 2 грудня 1****7 року. Організаційно-виробнича структура досліджуваного підприємства передбачає пряме підпорядкування виробничих підрозділів безпосередньо менеджменту господарства. Серед допоміжних підрозділів виділимо ремонтну майстерню і піщаний кар'єр. Структура господарства складається із декількох підрозділів виробництва, які займаються як рослинництвом, так і тваринництвом – рільнича бригада та тваринницька ферма. Територія Приватна агрофірми «XXXXXX» здебільшого розташована на невеликій частині Опілля. Це анатомічна частина сільськогосподарського району Грядового Побужжя, що частково займає лісостепову зону Львівської області. У зазначеному регіоні помірно теплий клімат і досить вологі умови.

Близьке розташування досліджуваного сільськогосподарського підприємства до обласного центру уможливорює активне застосування нових знань, забезпечуючи конкурентоспроможність сільськогосподарської продукції, яка супроводжується пріоритетними якісними характеристиками.

Тому у сучасній аграрній економіці актуальним завданням є не лише налагодження інноваційного виробничого потенціалу сільськогосподарських товаровиробників, а й врахування векторів розвитку аграрного підприємства. В даному аспекті важливими є організація інноваційного потенціалу через кадровий, фінансовий, економічний та виробничий потенціали. Вирішення цієї проблеми передбачає реалізацію інноваційної стратегії кожного окремого сільськогосподарського підприємства за такою схемою: інноваційний потенціал – інноваційна активність – конкурентоспроможність – економічне зростання.

Отож, уся виробнича інфраструктура, а також адміністративні будівлі «ПАФ «XXXXXX» розміщені поблизу Львова у селі Чишки Львівського району. Господарство має досить великий виробничий майданчик, зерновий склад № 1 загальною площею 1000 квадратних метрів та овочесховище загальною площею 1200 квадратних метрів і вагу на *0 тонн. Центральна ремонтна майстерня оснащена сучасним обладнанням для ремонту та обслуговування сільськогосподарської та промислової техніки, загальна площа основної будівлі ремонтної майстерні становить близько 1200 квадратних метрів. Також біля адміністративної будівлі є склад запчастин загальною площею *00 квадратних метрів. Всі будівлі та споруди знаходяться в хорошому стані та придатні для комерційного використання.

Інноваційний потенціал будь-якого сільськогосподарського підприємства залежить від спеціалізації, особливостей та масштабів його операційної діяльності, а ступінь використання інноваційного потенціалу визначає інноваційні можливості підприємства і сприйнятливість його до нововведень. У зв'язку з цим зазначимо, що наявність виробничої інфраструктури для зберігання сільськогосподарської продукції на досліджуваному приватному сільськогосподарському підприємстві підвищує його конкурентоспроможність, оскільки відповідне зберігання продукції дозволяє їй реалізовувати в періоди, коли на ринку діють більш вигідні ціни. Тобто, наявність зерносховища та овочесховища є конкурентною перевагою для сільськогосподарського підприємства.

Всього в дослідному господарстві працює 40 штатних працівників (табл. 2.1), з них: 1 директор приватного підприємства та *** виробничих працівників, з них 8 різноробочих, * водіїв та * слюсарів. Щороку в господарстві на сезонних роботах працює близько 20 працівників. Отже, загальний річний фонд оплати праці на 2022 рік становить 4**0 200 гривень. З метою підвищення конкурентоспроможності агропідприємство нещодавно придбало холодильне обладнання для зберігання овочів.

Таблиця 2.1

Динаміка основних економічних показників виробничо-господарської діяльності ПАФ «XXXXXX»

| Показник | 2020 р | 2021 р | 2022 р | 2022 р до 2020 р. +/- |
|---|--------|---------|----------|-----------------------|
| Площа ріллі, га | XXX | XXX | XXX | - |
| Середньорічна чисельність працівників, чол | 52 | 40 | 40 | -12 |
| Виручка від реалізації, тис. грн. | 80118 | 1**18** | 2*4**0 | 15*72 |
| Чистий дохід від реалізації, тис. грн. | **7** | 15**575 | 1**540** | 128*4* |
| Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.. | *0502 | 12717* | 1557*5 | **52** |
| Валовий прибуток (збиток), тис.грн. | *2*1 | *2***** | ****75 | **414 |
| Інші доходи, тис. грн. | 7422 | ***7*1 | 48***0 | 412*8 |
| Чистий прибуток (збиток), тис.грн. | 425 | 455 | 557 | 1*2 |
| Середньорічна вартість активів, тис.грн. | 8540* | **5851 | 117*75 | *1***** |
| Урожайність зернових, ц/га | *4 | 51 | 5* | 1** |

У загальному прояві виробничий потенціал ПП «ПАФ «XXXXXX» достатній для виконання комерційних завдань, які ставить перед собою господарство та його керівництво. Розмір машинно-тракторного парку та його оснащеність сільськогосподарською технікою повністю гарантують відповідні умови для вирощування овочів відкритого ґрунту та картоплі на XXX га посівних площ та належне виконання усіх видів польових робіт. Запровадження

інноваційних технологій та оновлення машинного та тракторного парку суттєво приносять зростанню обсягів реалізації сільськогосподарської продукції. Зокрема, за досліджуваний період виручка від реалізації сільськогосподарської продукції зростає майже втричі, а фінансові показники, зокрема прибуток за звітний рік, набули позитивної динаміки, від збитків до прибутку.

Під час дослідження ми з'ясували низку внутрішніх чинників, які перешкоджають генеруванню та впровадженню інновацій на підприємстві, зокрема: відсутність сучасної операційної бази для розробок та високий знос технологічного обладнання; відсутність фахівців у сфері реалізації нововведень, здатних управляти інноваційним розвитком; відсутність ефективного організаційно-управлінського механізму розвитку інноваційного розвитку та методики управління інноваційним потенціалом; не розробленість системи мотивації персоналу та системи розвитку людського капіталу; невідповідність бізнес-моделі сільськогосподарського підприємства та розробленій інноваційній стратегії; відсутність моделі кооперації з науково-дослідними центрами та іншими сільськогосподарськими підприємствами, що здійснюють інновації.

Зауважимо, що перелічені проблеми притаманні досліджуваному підприємству. Тому, з огляду на вигідне місце розташування, а також сучасність і прогресивність мислення керівництва, доречно переглянути стратегію розвитку у напрямку переорієнтації на виробництво якісної та конкурентоспроможної сільськогосподарської продукції, яка відповідає сучасним вимогам ринку.

Необхідною умовою виробництва певного виду або групи товарної сільськогосподарської продукції є спеціалізація. Кожен агровиробник має свою специфічну спеціалізацію з огляду на якість ґрунту, близькість до ринків збуту, погодні умови та масштаби виробничого потенціалу. Власне, спеціалізацію ще називають напрямом виробництва. Структура грошового доходу без ПДВ у вигляді доходу від реалізації товарної сільськогосподарської продукції є стандартною ознакою виробничого напрямку. Отже, ступінь спеціалізації

сільськогосподарських товаровиробників і їх загальна ефективність визначаються видами товарів, які вони виробляють і продають, які в кінцевому підсумку складають найбільшу частку доходу. Таким чином, кількість товарної продукції є частиною загальної вартості сільськогосподарської продукції, виробленої досліджуваним сільськогосподарським підприємством. Шлях встановлення спеціалізації в сільськогосподарських підприємствах полягає насамперед у визначенні структури ринкової продукції. Іншими словами, товарна структура продукту є відображенням спеціалізованого поділу праці, який відображає характер виробничих відносин сільськогосподарських підприємств. Динаміка загальної величини, а також структури товарної продукції ПАФ «XXXXXX» показана у 2.2.

Таблиця 2.2

Структура товарної продукції ПАФ «XXXXXX»

| Види продукції | 2020 р. | | 2021 р. | | 2022 р. | | В середньому за * роки | |
|-------------------------------|----------------|--------------|-----------------|--------------|---------------|---------------|------------------------|-------------|
| | тис. грн. | % | тис. грн. | % | тис. грн. | % | тис. грн. | % |
| Зерно | 12**8,7 | 1**,5 | 25*8,* | 1*,1 | *145 | 1*,0 | 2**7,4 | 17,2 |
| Картопля | 18*0,** | 27,** | 5*00,** | *5,1 | *85** | *5,2 | 477*,* | *2,7 |
| Овочі | 1**1,0 | 24,** | 1*81,4 | 8,7 | 1***2 | 8,5 | 1578,1 | 14,1 |
| Інша продукція рослинництва | 1**5,5 | 2,** | 441*,8 | 27,7 | 540** | 27,8 | **40,4 | 1**,4 |
| <i>Разом по рослинництву</i> | <i>501*,1</i> | <i>75,1</i> | <i>1****7,2</i> | <i>87,5</i> | <i>17104</i> | <i>87,7</i> | <i>1202**,1</i> | <i>8*,4</i> |
| Жива вага свиней | 107,0 | 1,* | *2,* | 0,4 | 7* | 0,2 | 81,8 | 0,8 |
| <i>Разом по тваринництву</i> | <i>107,0</i> | <i>1,*</i> | <i>*2,*</i> | <i>0,4</i> | <i>7*</i> | <i>0,2</i> | <i>81,8</i> | <i>0,8</i> |
| <i>Послуги</i> | <i>1552,**</i> | <i>2*,*</i> | <i>1**27,5</i> | <i>12,1</i> | <i>2**0</i> | <i>12,*</i> | <i>1**4*,8</i> | <i>15,8</i> |
| <i>Всього по господарству</i> | <i>**7*</i> | <i>100,0</i> | <i>15**57</i> | <i>100,0</i> | <i>1**540</i> | <i>100,00</i> | <i>14057,7</i> | <i>X</i> |

Розрахунки показують, що спеціалізацію ПАФ «XXXXXX» є рослинництво. Враховуючи те, що господарство розташоване на околиці м. Львова, тобто враховуючи близькість до ринку збуту сільськогосподарської продукції з обмеженим терміном зберігання, досліджуване господарство обрало

своєю спеціалізацією овочівництво відкритого типу, особливо вирощування картоплі, а також польових овочів та деяких зернових, що відповідають вимогам сівозміни. Типова питома вага товарної продукції рослинництва у 2022 році в структурі товарної продукції становить близько 87,7%.

Масштаби виробництва та витрат сільськогосподарського підприємства залежать від інноваційного потенціалу – здатності досягати поставлених інноваційних цілей при наявних матеріально-технічних, кадрових, інтелектуальних та фінансових ресурсах, що обслуговуються відповідною інфраструктурою. Водночас структура операційних витрат досліджуваного сільськогосподарського підприємства свідчить про рівень ефективності досліджуваного сільськогосподарського підприємства. Сама структура собівартості є визначальним стандартом для формування собівартості сільськогосподарської та промислової продукції, робіт або послуг в умовах сільськогосподарської діяльності. Категорії витрат мають вирішальне значення не тільки в ціноутворенні, але й у формуванні фінансових результатів. При цьому загальноприйняті методи обліку витрат і доходів від операційної діяльності забезпечують формування фінансових результатів як у цілому за звітний період, так і окремо (за видами реалізованої продукції або за окремими партіями реалізації). Джерелом інформації про витрати операційної діяльності сільськогосподарських підприємств, згрупованих за елементами, є фінансовий звіт, а саме форма 2 «Звіт про фінансові результати». На основі річних форм даного звіту сформована динаміка структури операційних витрат ПАФ «Винниківка» і показана в табл. 2.3.

Структура операційних витрат ПАФ «XXXXXX» демонструє переважання частки матеріальних витрат. При цьому за цієї статтею витрат спостерігаємо негативну динаміку. Таким чином, у 2022 році порівняно з 2020 роком частка матеріальних витрат знизилась майже на 12,5 в.п. Збільшення операційних витрат за окремими статтями було зумовлене як інфляцією, так і збільшенням цінового розриву між аграрним сектором та промисловою продукцією, що купується сільськогосподарськими підприємствами як виробничі ресурси.

Тобто ціна, за якою агробізнес продає свою продукцію, значно нижча за ціну, за якою він купує насіння, паливо та електроенергію, які використовуються у виробництві.

Таблиця 2.3

Аналіз структури операційних витрат ПАФ «XXXXXX»

| Елементи операційних витрат | Роки | | | | | |
|--|-----------|-------|-----------|-------|-----------|-------|
| | 2020 | | 2021 | | 2022 | |
| | тис. грн. | % | тис. грн. | % | тис. грн. | % |
| Операційні витрати підприємства, в т.ч.: | 5448 | 100,0 | **750 | 100,0 | 544** | 100,0 |
| - матеріальні витрати | 41**8 | 77,1 | 84*0 | 8*,5 | *51** | *4,* |
| - витрати на оплату праці | 510 | ***,4 | *4* | *,* | 8** | 15,8 |
| - відрахування на соціальні заходи | 20** | *,8 | 2*** | 2,5 | *21 | 5,** |
| - амортизація | *** | *,1 | 277 | 2,8 | 205 | **,* |
| - інші операційні витрати | 1**8 | *,* | 1*1 | 1,* | 241 | 4,* |

Загальна тенденція зростання є результатом збільшення операційних витрат на діяльність. Є виняток, тобто негативну динаміку за статтею «амортизація» можна пояснити тим, що відбувається менше оновлення основних засобів порівняно з вибуттям основних засобів, термін корисного використання яких минув. Таким чином відбувається слабке оновлення основних засобів досліджуваного господарства, що зумовлює зменшення амортизаційних відрахувань. Підвищення середньомісячної заробітної плати виробничого персоналу за рахунок щорічного підвищення розміру мінімальної заробітної плати є передумовою збільшення суми за статтею «витратами на оплату праці».

Інноваційний потенціал сільськогосподарського підприємства збільшується в міру вдосконалення шляхів та розширення можливостей залучення зовнішніх джерел. Таким чином він підвищується через зростання величини позикових коштів, зменшення середньої вартості залучених коштів та поліпшення їх якісної структури. Передумовою оцінки загального рівня економічної ефективності сільськогосподарського виробництва є розробка

системи взаємопов'язаних показників, яка найбільш об'єктивно відображає досягнутий рівень ефективності. Для цього метод розрахунку передбачає використання натуральних і вартісних показників. Тому для отримання порівняльних величин витрат і результатів діяльності АПК дані, що використовуються для розрахунків, повинні бути виражені в загальноприйнятих величинах.

Одним з найістотніших елементів системи інноваційного процесу сільськогосподарського підприємства є інноваційний потенціал. Рівень цього показника відображає здатність сільськогосподарського підприємства до самовдосконалення або оновлення, а також визначає його технічне лідерство. Величина інноваційного потенціалу є параметром, який дозволяє визначити можливості та стратегію інноваційного розвитку. Від стану та оціненого розміру інноваційного потенціалу залежатимуть управлінські рішення щодо формування та реалізації інноваційної стратегії сільськогосподарського підприємства.

Отож, за результатами діяльності протягом досліджуваного періоду (тобто 2020-2022 рр.) відзначаємо зменшення дебіторської заборгованості та збільшення зобов'язань (тобто кредиторської заборгованості) (табл. 2.4). Станом на кінець 2022 року загальна дебіторська заборгованість перевищувала загальну кредиторську у 1** разів. У цьому випадку можна говорити про зниження рівня ліквідності, що є менш прийнятним для сільськогосподарських підприємств.

На зміцнення фінансового становища сільськогосподарського підприємства впливають усі складові та взаємодія складових, що визначають у цілому фінансові відносини сільськогосподарського підприємства. Фінансовий стан сільськогосподарського підприємства – комплексне поняття, яке ідентифікується факторами виробничо-економічного характеру та сукупністю показників, що відображають конфігурацію, наявність і використання фінансового потенціалу сільськогосподарського підприємства.

Таблиця 2.4

Структура дебіторської і кредиторської заборгованості

ПАФ «XXXXXX», 2021 р.

| Види заборгованості | На початок року | | На кінець року | | Зміни (+,-) тис. грн. |
|--|-----------------|--------------|----------------|--------------|-----------------------------|
| | тис.грн. | % | тис.грн. | % | |
| Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги | 1*57 | 100,0 | 1*15 | 100,0 | -42,0 |
| <i>Разом</i> | <i>1*57</i> | <i>100,0</i> | <i>1*15</i> | <i>100,0</i> | <i>-42,0</i> |
| Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги | 11*1 | 88,8 | 1**0 | **5,* | 4**** |
| з одержаних авансів | *1 | 4,8 | 54 | *,1 | -7 |
| з бюджетом | 11 | 0,** | 11 | 0,* | - |
| зі страхування | 22 | 1,7 | 15 | 1,0 | -7 |
| з оплати праці | 4** | *,8 | - | - | - |
| <i>Разом</i> | <i>1275</i> | <i>100,0</i> | <i>170**</i> | <i>100,0</i> | <i>4*4</i> |

По-перше, сукупність результатів різних видів і напрямів господарської діяльності сільськогосподарського підприємства визначає його загальний фінансовий стан. Тобто всі види операційної діяльності дають свій внесок у загальний результат, що дозволяє здійснювати перерозподіл прибутку в майбутньому, в тому числі на підтримку окремих видів виробництва. Виробництво конкурентоспроможної якісної сільськогосподарської продукції позитивно впливає на фінансове благополуччя будь-якого агровиробника. Позитивні фінансові результати для сільгоспвиробників можуть бути результатом як екстенсивних, так і інтенсивних тенденцій. Зменшення виробництва та реалізації продукції, робіт і послуг сільськогосподарського характеру класифікується як екстенсивне. Навпаки, інтенсифікація визначається як впровадження у виробничий процес інновацій, які сприятимуть зниженню собівартості готової продукції, робіт, послуг. Тенденція до зниження собівартості продукції, робіт і послуг обернено пропорційна зростанню прибутковості сільськогосподарських підприємств.

Інноваційні перетворення вимагають від сільськогосподарського підприємства швидкої адаптації до мінливого впливу чинників зовнішнього та внутрішнього середовища, оскільки такі трансформації передбачають обов'язкове видозмінення структурних компонентів сільськогосподарського підприємства. При цьому одним із ключових критеріїв ефективності інноваційного розвитку сільськогосподарського підприємства є адаптивність та гнучкість його структури до зовнішнього та внутрішнього впливу.

Так, вплив сезонних факторів на діяльність сільськогосподарських товаровиробників проявляється у зниженні якості сільськогосподарської продукції, нестандартності виробничих процесів, ускладненні процесу реалізації. Ця закономірність, у свою чергу, призводить до зменшення грошових доходів аграрного бізнесу та їх накопичення. Ці закономірності є передумовою погіршення рівня платоспроможності сільськогосподарських підприємств. У товарно-грошових відносинах також існує зворотний зв'язок, коли брак ліквідності може призвести до затримки забезпечення виробничого процесу матеріальними ресурсами, тим самим негативно впливаючи на технічну відповідність у сенсі своєчасності технічних операцій.

Зауважимо, що елементом інноваційного потенціалу сільськогосподарського підприємства є частина трудового (інтелектуального) потенціалу. Водночас інноваційний потенціал є частиною економічного потенціалу сільськогосподарського підприємства і показує реалізовану чи нереалізовану можливість інноваційного розвитку, інноваційних перетворень та впровадження інновацій для посилення конкурентоспроможності сільськогосподарського підприємства. Результатом інноваційного розвитку сільськогосподарського підприємства може стати або випуск інноваційно нового продукту, або впровадження інноваційно нової технології виробництва. при цьому необхідною умовою інноваційного розвитку та, як наслідок, здійснення витрат на інновації, є стабільне фінансове становище сільськогосподарського підприємства.

Для покращення фінансового становища сільськогосподарських товаровиробників необхідно мати на меті забезпечення системного надходження та ефективного використання фінансових ресурсів, дотримання розрахунково-кредитної дисципліни, обґрунтоване співвідношення залучених і власних коштів, збереження фінансової стабільності для досягнення вищого рівня конкурентоспроможності та ефективної діяльності кожного конкретного сільськогосподарського підприємства. Зазначена ситуація зумовлює практичну важливість і необхідність постійної оцінки фінансового стану суб'єктів аграрного бізнесу. Нерегулярність виробничих зв'язків, зниження якості сільськогосподарської продукції, труднощі з реалізацією невеликих партій сільськогосподарської продукції – все це прояви впливу сезонних факторів на виробничу діяльність сільськогосподарських товаровиробників.

Стійкість фінансового становища аграрного підприємства значною мірою залежить від якісної оцінки його фінансового стану. Загалом метою оцінки та аналізу фінансового стану сільськогосподарських підприємств є пошук резервів підвищення конкурентоспроможності продукції, рентабельності виробництва та зміцнення комерційних позицій суб'єкта господарювання з метою налагодження стабільної операційної діяльності, належного виконання зобов'язань перед бюджетом та іншими кредиторами. Неефективне використання фінансових ресурсів є причиною низької платоспроможності сільськогосподарських підприємств, що в свою чергу призводить до збою виробничо-експлуатаційного процесу, а також прояву виробничих ризиків, виробничо-господарських криз, а в гіршому випадку - банкрутства сільськогосподарських підприємств.

Джерелом інформації для оцінки фінансового стану досліджуваного сільськогосподарського підприємства є форма фінансової звітності, зокрема бухгалтерський баланс. Сам баланс дозволяє оцінити динаміку вартості та структуру майна ПАФ «XXXXXX». Отже, наявність майна та оборотних активів, інформація про які відображається в активі балансу, має істотний вплив на формування виробничого потенціалу досліджуваного

сільськогосподарського підприємства. Власне, на основі цієї інформації можна отримати опосередковане уявлення про рівень забезпеченості досліджуваної діяльності активами, які безпосередньо впливають на покращення фінансового стану та загальну ефективність діяльності. Позитивна динаміка, що відображена в загальному прирості вартості активів та майна на кінець звітного року, свідчить про одночасне покращення кількох параметрів, а саме ліквідності та платоспроможності сільськогосподарських підприємств та інших показників сільськогосподарського підприємства. Оцінка стану активів ПАФ XXXXXX представлено у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Динаміка і структура майнового стану ПАФ «XXXXXX»

| Показники | 2020 р. | | 2021 р. | | 2022 р. | | Відхилення (+,-) | |
|------------------------------------|----------|------|----------|-----------|----------|-----------|------------------|------|
| | тис.грн. | % | тис.грн. | % | тис.грн. | % | тис.грн. | % |
| Усього майна | 785* | 100 | **224 | 100 | ***20 | 100 | 14*4 | - |
| в т.ч. | 4**** | | | | | | | |
| Необоротні активи | 2 | **5 | 4**20 | 5*,* | 5**7* | *4,1 | **84 | 0,* |
| Оборотні активи | 28*4 | **5 | 4*04 | 4*,7 | **4* | *5,* * | 47** | -0,* |
| з них: матеріальні оборотні активи | 1747 | 22,2 | 2**40 | *1,* * | 212** | 22,8 | *82 | 0,* |
| грошові кошти | 8 | 0,1 | 11 | 0,1 | 20 | 0,2 | 12 | 0,1 |
| кошти в розрахунках | 110** | 14,1 | 1*5* | 14,7 | 11**5 | 12,8 | 8* | -1,* |

Отже, розрахунки у таблиці вище свідчать про чітку тенденцію зростання вартості майна – майже на півтора мільйони гривень. Це, безсумнівно, свідчить про ритмічне відновлення виробничого потенціалу досліджуваного господарства протягом 2020-2022 років. Про позитивну динаміку відтворювального процесу свідчить зростання вартості матеріальних активів, зокрема майже на мільйон гривень зросли необоротні активи та майже на півмільйона гривень – оборотні. При цьому частка необоротних активів у структурі майна ПАФ «XXXXXX» зросла на 0,* в.п., а оборотні активи навпаки, зросли на 0,* в.п. Встановлено, що готівка на банківських рахунках і в

касах підслідного підприємства збільшилась на 12000 гривень. У складі оборотних активів у вартості майна сільськогосподарських підприємств відбулися такі зміни: зросла частка коштів на рахунках та матеріальних оборотних активів на 0,1 та 0,* в.п. відповідно.

На відміну від активів балансу, пасиви балансу демонструють множинні джерела формування, інакше кажучи, формування та фінансування оборотних і необоротних активів сільськогосподарського підприємства. Іншими словами, пасиви в балансі вказують на те, за рахунок яких джерел та ресурсів функціонує сільськогосподарське підприємство. Статті зареєстрованого капіталу мають вирішальний вплив на баланс. З цієї статті можна визначити, які фонди складають основу нерухомого і рухомого майна господарства, тобто всіх засобів виробництва. Інші кошти, представлені як кредиторська заборгованість у пасивах балансу, є рушійною силою функціонування досліджуваної економіки.

Інноваційний розвиток сільськогосподарського підприємства передбачає розв'язання питання щодо здатності підприємства забезпечити впровадження інноваційного рішення. Прийняття інноваційного потенціалу вимагає збалансування всіх його компонентів, серед яких центральне місце відводимо фінансовій складовій, оскільки фінансова компонента інноваційного потенціалу є об'єднуючою умовою у забезпеченні безперервної виробничої діяльності. Інновації суттєво впливають на структурну перебудову господарського механізму сільськогосподарського підприємства. Впровадження окремої інновації чи інноваційний розвиток загалом потребують виділення певних фінансових коштів для їх реалізації. На сьогоднішній день сільськогосподарські підприємства стикаються з проблемою недостатнього фінансування інноваційних процесів. Пошук шляхів розв'язання дефіциту фінансових коштів слід почати із вивчення наявних джерел фінансування інноваційного розвитку підприємства.

У табл. 2.6 опишемо характеристику пасиву балансу досліджуваного сільськогосподарського підприємства та виявимо передумови для нормальної операційної діяльності. Внаслідок суттєвого зростання підсумку балансу на суму понад 2 млн. грн., приходимо до висновку про розширення перспектив досліджуваного сільськогосподарського підприємства щодо збільшення фінансування своєї діяльності. Така динаміка зумовлена поступовим зростанням показника пасиву балансу. Суттєве збільшення розміру власного капіталу помітно впливає на збільшення загальної суми пасиву балансу. Одночасно спостерігаємо зростання відсоткової частки цього показника – майже на 2 в.п. Сума позикових коштів зросла на 188 тис. грн., а їх питома вага в структурі пасиву балансу зросла на 0,* в.п., демонструючи загальну негативну динаміку.

Таблиця 2.6

Аналіз динаміки і структури джерел утворення активів

ПАФ «XXXXXX»

| Показники | 2020 р. | | 2021 р. | | 2022 р. | | Відхилення (+,-) | |
|-----------------------------|---------|-----------|--------------|------|----------|------|------------------|------|
| | тис.грн | % | тис.гр н. | % | тис.грн. | % | тис.гр н. | в.п. |
| Усього коштів | 785* | 100 | **224 | 100 | ***20 | 100 | 14*4 | - |
| Власний капітал | 52*5 | **,* | *5*0 | 71,1 | *404 | *8,5 | 11*** | 1,** |
| Позичені кошти | 11*1 | 14,4 | 1*2* | 17,* | 1*1** | 14,7 | 188 | 0,* |
| Кредиторська заборгованість | 14**0 | 1**, 0 | 1041 | 11,* | 15*** | 17,* | 10* | -1,7 |

У 2022 році сума до сплати кредиторської заборгованості була більшою на 10* тис. грн, хоча у структурному вимірі зменшилась на 1,7 в.п., що свідчить про покращення платіжної дисципліни ПАФ «Винниківка». Платоспроможність та ліквідність є наступними показниками оцінки фінансового стану Винниківської ПАФ. Рівень питомого показника характеризує здатність сільськогосподарського підприємства погасити поточну заборгованість. Якщо сільськогосподарське підприємство може вчасно і в повному обсязі погасити всю поточну заборгованість лише за рахунок поточних доходів, то його

фінансовий стан має бути стабільним. Водночас, діяльність слід вважати ліквідною, якщо агробізнес здатний негайно продати оборотні та необоротні активи для отримання коштів для погашення поточних та довгострокових зобов'язань. Підтвердженням платоспроможності сільськогосподарського підприємства є своєчасне погашення кредиторської заборгованості в грошовій або еквівалентній формі.

Фінансування інноваційної розвитку підприємства є ключовою умовою інноваційної активності, бо інноваційна активність сільськогосподарського підприємства залежить від фінансових вкладень. За походженням джерела фінансування інноваційного розвитку поділяють на внутрішні та зовнішні відносно сільськогосподарського підприємства. До внутрішніх відносять власні кошти у вигляді прибутку, амортизаційні відрахування, резервні фонди тощо. Сільськогосподарські підприємства намагаються спочатку використовувати свої власні кошти для впровадження інновацій. Якщо власних ресурсів не вистачає, підприємство може здійснювати додаткову емісію цінних паперів

Натомість ліквідність агробізнесу розраховується шляхом співвідношення суми його високоліквідних активів із сумою короткострокової заборгованості. Оцінюючи ліквідність агробізнесу, аналізуючи поточні загальні ліквідні активи, важливо враховувати майбутню трансформацію ліквідності. Тому аналіз ліквідності вимагає також ретельної оцінки структури кредиторської заборгованості сільськогосподарського підприємства, що досліджується (табл. 2.7). Рекомендується з'ясувати, прострочена вона чи стійка.

Таблиця 2.7

Аналіз показників ліквідності ПАФ «XXXXXX»

| Показник | 2020 р. | 2021 р. | 2022 р. | Відхилення (+,-) |
|--------------------------------------|---------|---------|---------|------------------|
| 1. Коефіцієнт абсолютної ліквідності | 0,02 | 0,01 | 0,02 | 0,00 |
| 2. Коефіцієнт швидкої ліквідності | 0,7 | 0,8 | 1,2 | 0,5 |
| *. Коефіцієнт загальної ліквідності | 2,2 | 1,8 | 4,2 | 2,0 |
| 4. Чистий оборотний капітал | 24* | *2* | 17*0 | 1487 |

З даних табл. 2.7 лише коефіцієнт абсолютної ліквідності нижчий за нормальний рівень. При цьому як загальний коефіцієнт ліквідності, так і

коефіцієнт швидкої ліквідності знаходяться на економічно задовільному рівні. За рівнем фінансової стійкості сільськогосподарського підприємства можна зробити висновки про його очікувану платоспроможність. Його аналіз проллє світло на фінансові можливості ПАФ «XXXXXX» найближчим часом.

Об'єктивна оцінка розміру та структури пасивів та активів досліджуваного аграрного підприємства може надати чіткі ознаки фінансової незалежності та стабільності дослідного агробізнесу. Крім того, за результатами такого аналізу можна визначити обсяг фінансово-господарської діяльності ПАФ «XXXXXX» та її відповідність статутним цілям. Результати розрахунків занесені в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Аналіз показників фінансової стійкості ПАФ «XXXXXX»

| Показники | 2020 р. | 2021 р. | 2022 р. | Відхилення (+,-) |
|--|---------|---------|---------|------------------|
| Коефіцієнт автономії | 0,8 | 0,8 | 0,8 | - |
| Коефіцієнт фінансової залежності | 1,* | 1,* | 1,* | - |
| Коефіцієнт маневреності власного капіталу | 0,4 | 0,0* | 0,* | -0,1 |
| Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами | 0,* | 0,1 | 0,5 | 0,2 |

Інноваційний розвиток сільськогосподарських підприємств не може бути зреалізований без достатнього обсягу фінансування. Тому питання інноваційного розвитку підприємств та її фінансування набуває особливої актуальності. Так, розрахункові показники в таблиці 2.8 показують, що коефіцієнт автономії протягом усього періоду дослідження залишався незмінним, а його значення відповідає нормативним нормам (більше 0,5). Ця закономірність означає, що близько 70% власних коштів досліджуваного сільськогосподарського підприємства використовуються для забезпечення провадження господарської діяльності. Тобто ПАФ «XXXXXX» не надто залежна від зовнішніх джерел фінансування. Загалом операційна діяльність ведеться за рахунок реінвестованого прибутку. Коефіцієнт припливу маневреності власного капіталу дещо нижчий від нормативного (0,4-0,*).

Крім того, ця тенденція зберігалася протягом трьох років дослідження. Розкрита інформація свідчить про те, що кошти агробізнесу використовуються виключно для фінансування поточної діяльності. Іншими словами, кошти переважно інвестуються в ліквідні активи. Коефіцієнт запасу власних оборотних коштів є вищим за нормативне значення, що свідчить про те, що досліджуване сільськогосподарське підприємство спроможне отримати достатній обсяг необоротних активів за рахунок власних коштів. Збільшення оборотності ресурсів є дійсним критерієм ефективності корпоративного управління в досліджуваному сільськогосподарському підприємстві. Очевидним наслідком цих процесів є підвищення рівня всіх основних показників діяльності агробізнесу.

На сьогодні відсутні нормативні акти, які б визначали оптимальні рівні показників фінансового стану сільськогосподарських підприємств. У той же час практика та наші власні спостереження свідчать про те, що агробізнес може прийняти швидшу ротацію ресурсів із кращими результатами. Отже, окрім високої рентабельності, другим важелем покращення фінансового становища досліджуваного аграрного підприємства є підвищення ресурсообігу. Низька оборотність активів може свідчити про недостатнє використання потужностей, низьку продуктивність праці, збільшення вартості залишків запасів і дебіторської заборгованості.

2.2. Організація первинного документування та зведеного обліку витрат на інновації

Як відомо, відмінною рисою бухгалтерського обліку є суцільне відображення фінансово-господарської діяльності підприємств і установ. При цьому обов'язковою умовою для бухгалтерського обліку є документальне підтвердження. Первинне спостереження в бухгалтерському обліку організовується для наступної обробки фактичних даних в інформаційні показники. Первинне спостереження складається з: опису фактів господарської

діяльності; запису даних про них на матеріальні носії; зберігання та передача даних для подальшої обробки в системі обліку.

Можна виділити дещо інші етапи попереднього спостереження: вибір оцінки і критеріїв фактів господарського життя відповідно до цілей і завдань бухгалтерського обліку, чітке тлумачення об'єктів і подій, відображених в обліку, своєчасне об'єднання записів спостережень і вимірювань фактів економічного життя, форма контролю за подальшою обробкою спостереження та передачі фактів господарського життя.

Витрати на інновації чи підготовку та розробку нової продукції є комплексними витратами, тобто складаються з окремих елементів витрат (матеріальних витрат, витрат на оплату праці, амортизаційних відрахувань тощо), тому рекомендується використовувати типові форми первинних документів. При цьому слід зосередити увагу на підготовці зведених документів щодо обліку витрат на інновації, зокрема на виробництво та освоєння нової продукції. Адже вони дають змогу визначити загальну величину витрат по кожному виду нової продукції, що розробляється чи виготовляється в межах впровадження інновацій, елементи витрат на кожному конкретному етапі підготовки та розробки нової продукції тощо.

Попередній розрахунок таких витрат здійснюється на підставі замовлень на інноваційну розробку. У розрізі замовлень ведуть «Відомість витрат на розробку», яку заповнюють на підставі згрупованих витрат (розшифровка витрат матеріалів розробки, матеріаломісткість виробництва розробки, рахунки за відповідними відомостями про розподіл заробітної плати та ін.) та накопичених витрат (відомості розподілу заробітної плати та відомість нарахованої амортизації тощо), а також інших первинних документів, що є підставою витрат на освоєння [4, с. 52-5*]. Отож, витрати формуються за даними основних первинних документів за трьома напрямками: матеріальні ресурси – на підставі лімітно-забірних карток, вимог, актів на списання матеріальних цінностей з під звіту; трудові ресурси – на підставі табеля обліку робочого часу; фінансові ресурси – на підставі довідок бухгалтерії.

Основною одиницею бухгалтерського спостереження є факт господарської діяльності, який слід відрізняти від господарських операцій, оскільки останні є дещо вузким поняттям, оскільки під ним розуміються виключно цілеспрямовані дії, що здійснюються для досягнення чітко визначених результатів. При цьому факти господарської діяльності охоплюють усі об'єкти та явища первинного бухгалтерського спостереження незалежно від того, чи є вони (знос основних і нематеріальних активів, збитки внаслідок стихійного лиха, втрата якості споживання товарів і послуг тощо).

Факти господарської діяльності призводять до зміни кількості та структури засобів господарювання підприємства, джерел їх утворення, доходів і витрат, що певним чином впливає на майновий стан підприємства. Основними атрибутами документів як основи інформаційного забезпечення системи бухгалтерського обліку підприємства є: функції; вимоги; необхідності; ознаки та значення. Бухгалтерські документи відіграють вирішальну роль у формуванні та реалізації процесу документообігу підприємства (рис. 2.1).

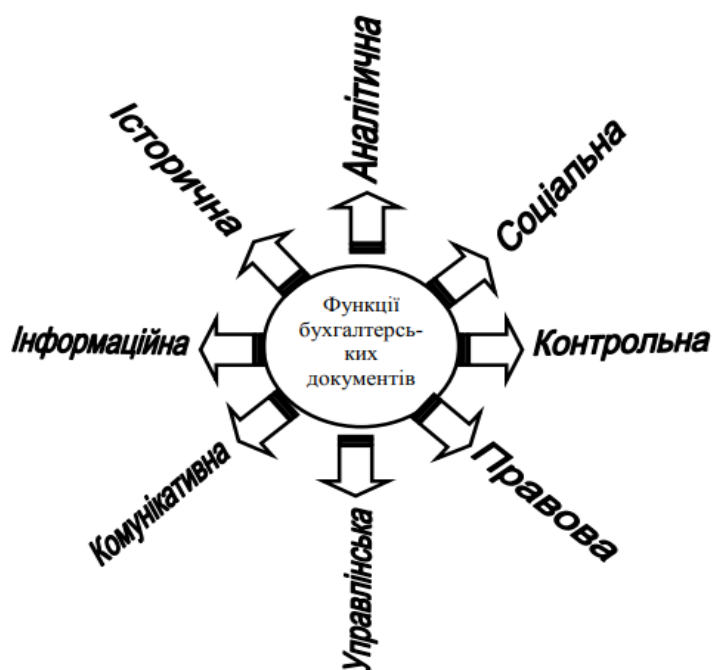


Рис. 2.1. Функції первинних бухгалтерських документів в контексті обліку витрат на інновації

Інформаційна функція полягає в тому, що причиною виникнення будь-якого документа є запис і збереження інформації. Первинні документи є

основою не лише для всіх видів господарського обліку, а й інформаційною основою для виконання інших функцій системи управління: розрахунку планових (нормативних) показників виробництва, реалізації продукції, собівартості, прибутку, обмежують (регулюють) виробництво і споживання матеріалів, палива і енергії, трудових ресурсів тощо. Сучасна інформаційна система – це складний програмно-технічний комплекс, джерелом якого є основні облікові документи, що відображають господарські процеси суб'єктів господарювання.

Контрольна функція забезпечується безперервним моніторингом руху матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, що використовуються при підготовці та освоєнні нової продукції в результаті впровадження інновацій. Таким чином контролюється збереження майна та виявляються зловживання керівниками та іншими посадовими особами підприємства. Суб'єкти, які підписують бухгалтерські документи, несуть персональну відповідальність за вчинені дії, що забезпечує максимальну ефективність корпоративних систем контролю. Важливим джерелом контролю для зовнішніх і внутрішніх користувачів у процесі перевірки діяльності суб'єктів господарювання є також первинні документи.

Попередній контроль здійснюється керівниками підрозділів (керівником, головним бухгалтером, головним інженером, майстром тощо) під час підписання первинного документа, оскільки, підписуючи документ, вони беруть на себе особисту відповідальність працівника, який склав цей документ, за його дії. Поточний контроль здійснюється під час ведення бухгалтерського обліку та аналізу (операційної) фінансово-господарської діяльності. З метою поглиблення аналізу звертаються до первинної документації. Наступні види контролю в основному здійснюються у формі перегляду документів та перевірки бухгалтерським персоналом документів, які є підставою для реєстрації господарських операцій.

Юридична функція – документ є письмовим доказом операції та підтверджує її законність. Він містить дані, необхідні для отримання повної

картини фактичного стану господарської діяльності та забезпечення її здійснення.

Аналітична функція бухгалтерських документів, що використовуються для розрахунку підготовки до виробництва нової продукції та охоплення витрат, відноситься до визначення деяких показників, які є частиною комплексного аналізу господарської діяльності. Це, зокрема, розрахунок економічного ефекту від впровадження нових технологій, аналіз використання коштів, що використовуються для підготовки та освоєння виробництва нової продукції, аналіз виконання відповідних кошторисів витрат на здійснення інноваційної діяльності. і т.д.

Управлінська функція бухгалтерських первинних документів в частині обліку витрат на інновації спрощена для забезпечення найбільш ефективного управління витратами на інноваційну діяльність підприємства (вибір джерел фінансування, забезпечення найбільш обґрунтованого розподілу коштів), визначення економічного ефекту від впровадження заходів тощо). Особливо це стосується зведених документів, оскільки вони є генераторами найціннішої інформації для керівників середньої та вищої ланки.

Історична функція реалізується після передачі первинних документів в архів на зберігання. Далі вони формують низку інформації, яка в основному використовується для накопичення досвіду та проведення ґрунтовного дослідження розвитку конкретного об'єкта чи явища в часі (обсяг інвестицій, вкладених в організацію виробництва нової продукції), останніх інновацій, що впроваджуються в господарську діяльність підприємства тощо.

Соціальна функція первинних документів відображається у формуванні за допомогою документів важливої для суспільства інформації. Це особливо важливо для підготовки та розробки процесу виробництва нового продукту, оскільки переважна більшість інновацій продукту спрямована на більш повне задоволення різноманітних потреб споживачів.

Виходячи з перерахованих вище функцій, необхідно побудувати документообіг, розробити та використовувати документи для розрахунку собівартості підготовки нового виробу та освоєння виробництва.

Ми розглядаємо практику обліку витрат на інновації через призму розподілу, яка розвинулася з підготовки та освоєння виробництва нової продукції на всіх етапах роботи. Тому для кожного етапу підготовки та освоєння виробництва нової продукції (наприклад, проектування та виготовлення продукції, виготовлення дослідних зразків тощо) необхідно застосовувати первинні документи, які відповідають вимогам документообігу на основі діючих типових первинних документів. Тому найменування документів обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції залежить від виду витрат (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Номенклатура первинних документів з обліку витрат на інновації

| Найменування етапу | Документ-основа для початку етапу | Документ для групування витрат | Документ для підтвердження факту завершення етапу |
|--|-----------------------------------|---|---|
| Проектування і конструювання нового виробу, розробка і складання конструкторської документації | Тема (замовлення) на розробку | Картка аналітичного обліку у розрізі статей скороченої номенклатури | Акт прийняття-здавання виконаних робіт |
| Виготовлення дослідного зразка, випробування нового виробу | Замовлення на виготовлення | Картка аналітичного обліку у розрізі статей скороченої номенклатури | Здавальна відомість (накладна) про передавання обладнання (дослідного зразка) |
| Виготовлення установочної партії | Разове замовлення на виготовлення | Картка аналітичного обліку у розрізі повної номенклатури статей | Здавальна накладна |

Документообіг з обліку підготовки нової продукції та освоєння виробничого процесу охоплює всі центри, де виникають такі витрати (рис. 2.2). Як зазначалося раніше, витрати сільськогосподарського підприємства на підготовку та розробку нових продуктів вважаються одним із видів витрат на інновації.



Рис. 2.2. Схема документообігу щодо обліку витрат на інновації

Зокрема, щодо обліку витрат на інноваційну діяльність пропонуємо накопичувати та аналізувати дані про витрати на інновації в Картці обліку витрат на інновації наростаючим підсумком з початку року. Картка повинна містити такі реквізити: код сфери діяльності, код плану науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт та інноваційного розвитку, код об'єкта, напрямок та об'єкти інноваційної діяльності, перелік суб'єктів та суми залучення. Витрати на формування інноваційної діяльності (зараховуються на ці рахунки), загальна сума витрат поточного місяця та загальна сума витрат з початку впровадження.

На підставі цих карток складається Відомість витрат на інвестиційну діяльність за напрямками та щомісячними витратами». У звіті розкриваються всі інноваційні напрями діяльності, яку здійснює аграрний бізнес, суми на рахунках, що складають витрати за кожним напрямком, загальна сума за місяць з початку впровадження – як загалом, так і за окремими напрямками. Документ також надає можливість розрахувати структуру витрат. Порівняти наведені дані про витрати на інновації за поточний місяць і з моменту її проведення з розрахунковими значеннями, визначити відхилення та причини їх виникнення.

Витрати на підготовку та освоєння виробництва нової продукції обліковуються та відображаються в документації у складі витрат на інновації.

Наявна зведена документація з обліку витрат на підготовку та розробку виробництва нової продукції дозволяє визначити як загальні суми витрат, так і суми витрат на конкретну дату, на яку обліковуються понесені витрати. Однак вони не дозволяють визначити, які види витрат виникають на кожному етапі підготовки та освоєння виробництва нової продукції.

Ми своєю чергою пропонуємо консолідовану форму зведеного документа для обліку витрат на інновації «Відомості поетапного обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції». У процесі оформлення документа необхідно визначити необхідні ознаки та необхідні показники, які впливатимуть на форму документа. У нашому прикладі необхідними умовами є найменування документа, назва підприємства, дата, найменування виробу, що розробляється, тощо; необхідними показниками також є: вартість матеріалів, загальна вартість тощо.

Система обліку та контролю витрат на інновації у сільськогосподарських підприємствах України тільки починає формуватися. Тому окрема проблема організації обліку цих витрат у вітчизняній економіці залишається малодослідженою. З огляду на це сьогодні необхідно зосередити увагу на таких основних питаннях: простота та спосіб розподілу витрат на етапі дослідження та розробки, методика обліку таких витрат та відображення (розкриття) інформації про ці витрати у внутрішніх та зовнішніх звітах сільськогосподарського підприємства. При цьому першочерговими дослідженнями мають бути підвищення інформативності первинних документів і реєстрів обліку витрат на інновації.

Слід зазначити, що витрати на інновації здебільшого розглядаються в контексті нематеріальних активів, без урахування конкретних обставин процесу створення, неоднорідного складу продуктів знань та типу майбутніх активів. Тому спочатку необхідно визначити характер роботи, спрямованої на створення нової продукції. Зазвичай цей процес можна розділити на дві фази: фазу

дослідження та фазу розробки. Перший етап – це перше планове дослідження, яке проводить підприємство для отримання та розуміння нових наукових і технологічних знань. Розробка стосується застосування результатів досліджень та інших знань для планування та проектування нових або значно вдосконалених робочих продуктів (продуктів, матеріалів, обладнання, процесів, систем тощо) до початку великомасштабного виробництва чи використання. Дослідження та розробки є взаємопов'язаними фазами, поза якими немає чітких меж, визначених законом. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» передбачає, що результати досліджень не визнаються активами, а відображаються у складі поточних витрат, а результати розробок капіталізуються та складають основу первісної вартості нематеріальних активів.

На практиці, однак, розрізнити ці дві фази досить важко. Немає сумніву, що розробка нових продуктів вимагає постійного виконання певних науково-дослідних робіт. У світовій практиці існує кілька методів обліку витрат на інновації: перший – усі витрати розподіляються відразу на стадії науково-дослідних робіт; другий – витрати на дослідження списуються на фінансові результати; третій – усі витрати на створення капіталізуються і згодом розподіляються на об'єкти інновацій. Четверте – усі витрати на створення нових продуктів капіталізуються. У табл. 2.10 представимо номенклатуру статей витрат на створення інновації – нового виду продукту.

Потрібні різні методики обліку витрат на введення інновацій, оскільки ці заходи пов'язані з різноманітними технічними та творчими процесами, що відбуваються під час створення об'єктів інтелектуальної власності, облік яких неможливо вести за єдиною схемою. При виборі методу калькуляції слід враховувати специфіку галузі, тип об'єкта, час на його створення та тривалість процесу створення інтелектуального об'єкта. Після запровадження у вітчизняній практиці можливості використання різних методів обліку витрат необхідно доповнити такі нормативні документи, як вітчизняні П(С)БО, які регулюють питання обліку витрат.

Номенклатура статей витрат на інновації – дослідження і розробку нового виду продукції

| Види витрат | Складові витрат |
|---|---|
| Витрати на проектування і конструювання нового виду продукції чи виробу | оплата праці персоналу, зайнятого зазначеними роботами єдиний соціальний внесок придбання та оформлення технічної документації інші витрати |
| Витрати на створення та проектування спеціального устаткування та технологічну розробку процесу його виготовлення | оплата праці персоналу, зайнятого зазначеними видами роботами єдиний соціальний внесок амортизація основних засобів та нематеріальних активів інші витрати |
| Витрати на розробку та встановлення нормативів витрат | оплата праці персоналу, зайнятого зазначеною діяльністю єдиний соціальний внесок інші витрати |
| Витрати на випробування ресурсів і пристосувань для виробництва нової продукції (впровадження інновації) | вартість матеріалів, придбаних напівфабрикатів і комплектуючих вартість електроенергії та палива оплата праці персоналу, зайнятого зазначеною діяльністю єдиний соціальний внесок амортизація необоротних та нематеріальних активів оплата послуг інших підрозділів сільськогосподарського підприємства та сторонніх організацій за дослідження, добір, випробування ресурсів та інструментів для виготовлення нових виробів інші витрати |
| Витрати на перестановку, перепланування та налагодження устаткування | вартість матеріалів, інших ресурсів та покупних комплектуючих виробів вартість палива та електроенергії оплата праці персоналу, зайнятого зазначеними роботами єдиний соціальний внесок амортизація необоротних та нематеріальних активів оплата послуг інших підрозділів сільськогосподарського підприємства та сторонніх організацій інші витрати |
| Витрати на виробництво початкових спеціалізованих інструментів і обладнання, що використовуються для пробного виробництва продукції | вартість матеріалів, інших ресурсів та покупних комплектуючих виробів вартість палива та електроенергії оплата праці персоналу, зайнятого зазначеними роботами єдиний соціальний внесок амортизація необоротних та нематеріальних активів інші витрати вартість спеціальних пристроїв і приладів, придбаних для виготовлення цього зразка вартість палива та електроенергії оплата праці персоналу, зайнятого зазначеними роботами відрахування на соціальні заходи амортизація необоротних та нематеріальних активів інші витрати |
| Витрати на виготовлення пробної партії | вартість матеріалів, інших ресурсів та покупних комплектуючих виробів вартість палива та електроенергії оплата праці персоналу, зайнятого зазначеними роботами єдиний соціальний внесок амортизація необоротних та нематеріальних активів амортизація дослідного зразка, якщо він оприбуткований як спеціальне оснащення втрати від браку інші витрати |

Система первинної документації для обліку охарактеризованих вище витрат на інновації є елементом облікової політики досліджуваного сільськогосподарського підприємства.

Питання створення системи основної первинної документації як елемента облікової політики належить до компетенції власника чи керівника конкретного сільськогосподарського підприємства. Головний бухгалтер, як правило, за дорученням керівництва формує систему (сукупність) основних документів та методологічні положення системи бухгалтерського обліку. Тому сільськогосподарські підприємства, як і будь які інші підприємства, самостійно формують облікову політику та встановлюють перелік основних форм первинних документів, які будуть використовуватись для обліку витрат, зокрема витрат на інновації. Відповідно до встановленої обліковою політикою сільськогосподарського підприємства номенклатури основних форм первинних документів, сільськогосподарські підприємства включають до облікової політики лише ті форми, що відповідають рівню професіоналізму облікового персоналу та специфіці господарської діяльності. Перелік первинних документів зазвичай викладають в основній частині Наказу про облікову політику, а характеристики цих первинних документів та перелік облікових термінів (номенклатур), що використовуються під час складання первинних документів, як носіїв інформації, — у додатку до Наказу про облікову політику.

ПАФ «XXXXXX» встановила офіційний графік документообігу та виклала його окремим додатком до Наказу про облікову політику. Однак він забезпечує лише шлях проходження для уніфікованих первинних документів, що використовуються для всіх типів підприємств. Недоліком існуючої таблиці документообігу є те, що вона не конкретизує та не описує рух конкретних первинних документів у бухгалтерському обліку, виходячи з характеристики виробничого процесу досліджуваного господарства.

Відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати» кожне сільськогосподарське підприємство зобов'язане окремо обліковувати собівартість продукції за такими елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування

на соціальні заходи, амортизація основних засобів тощо. При цьому моментом відповідальності за первинний облік матеріальних витрат на організацію впровадження інновацій в умовах сільськогосподарської діяльності є операція відпуску матеріалів зі складу на виробництво через підзвітну особу або матеріальновідповідальну особу. Зауважимо, що оскільки впровадження інновацій здійснюється сільськогосподарськими підприємствами, то первинний облік на інновації здебільшого ґрунтується на вихідних первинних документах, які у сільськогосподарських підприємствах є основними носіями інформації про основні виробничі витрати.

Основні первинні облікові документи, пов'язані з обліком витрат на інновації, поділяються на п'ять класифікаційних груп: облік витрат на оплату праці та її оплату; облік витрат матеріальних ресурсів; облік амортизації необоротних активів; облік витрат сторонніх підприємств і організацій тощо.

Отже, підставою для списання вартості сировини і матеріалів для створення інновації є Товарно-транспортна накладна, Накладна, Лімітно-забірна картка (ф. № 117 АПК) тощо. Для бухгалтерського документування факту списання дрібного інвентаря чи малоцінних та швидкозношувальних предметів відповідальні особи складають Акт списання виробничого і господарського інвентаря, малоцінних та швидкозношувальних предметів (ф. № 126). Допоміжні матеріали та запасні частини для перестановки, перепланування та налагодження устаткування, а також інші несистематичні витрати матеріальних ресурсів, що видаються зі складу за оформленою письмовою вимогою на відпуск матеріалів або накладною.

Усю інформацію з первинних документів у грошовому та натуральному вимірниках щодо обліку цінностей систематизують та узагальнюють у Звіті про рух матеріальних цінностей (ф. № 121). Своєю чергою Звіт про рух матеріальних цінностей є підставою для здійснення бухгалтером записів у Журналі обліку робіт і затрат. Згадані форми первинних документів з обліку ресурсів (пального, мастил, малоцінних предметів, запасних частин тощо) як витрат на інновації є підтвердженням витрачання таких ресурсів в цілях

генерування та впровадження інновацій у сільськогосподарському підприємстві.

Нарахування заробітної плати персоналу, який безпосередньо виконує технологічні операції у процесі освоєння та впровадження інновацій, здійснюють у: Табелі обліку робочого часу (ф. № ПСГ-1), Наряді на відрядну роботу (ф. № ПСГ-5), Обліковому листі праці та виконаних робіт (ф. № ПСГ-2). Для нарахування та виплати заробітку, первинну інформація групують по кожному працівнику окремо.

Є спеціальний первинний документ – Відомість нарахування амортизації, у якому фіксують величину витрат, яка виникає під час використання основних засобів. Відомо, що в процесі експлуатації основні засоби зношуються, переносячи частину своєї вартості на новостворений продукт у вигляді амортизації. Тому витрати на інновації у частині використання спеціального устаткування та інших основних засобів, визначають за допомогою нарахування амортизації. Для цього в Наказі про облікову політику досліджуване сільськогосподарське підприємство передбачає метод нарахування амортизації, який буде застосовуватись для нарахування амортизації на основні засоби, які приймають участь у створенні інновацій.

У платіжних накладних і накладних на виконання робіт фіксується вартість таких послуг і робіт, які надаються сторонніми організаціями для забезпечення нормального функціонування промислового виробництва в сільськогосподарських підприємствах. У таких первинних документах як Акт приймання виконаних робіт та рахунок на оплату показують у грошовому вимірнику вартість спеціальних послуг сторонніх організацій щодо впровадження інновацій у сільськогосподарському підприємстві.

Уся первинна інформація про витрати на інновації із первинних документів щодо обліку витрат ресурсів, зокрема матеріальних цінностей, амортизації та витрат на оплату праці групується у Журналі обліку робіт і затрат (ф. № ЖН-4). Якщо за результатами витрат на інновації оприбутковується готова продукція, то для такого оприбуткування призначено

первинний документ Накладна внутрішньогосподарського призначення (ф. № ВЗСТ-8). Згодом нагромаджена інформація акумулюється у зведеному бухгалтерському документі, зокрема Звіті про переробку продукції (ф. № 126).

Першим результатом впровадження інновації є виготовлення за допомогою вдосконаленого обладнання пробної партії покращеної продукції. Обсяг покращеної за результатами впровадження інновації товарної продукції з позиції бухгалтерського обліку є активом, відповідаючи при цьому вимогам П(С)БО 9 «Запаси».

Залежно від подальшого використання нового виду продукції, він класифікується як сировина для подальшого виробництва, в тому числі через договори про надання послуг із постачальниками сировини. В інших випадках інноваційний продукт визнається готовою продукцією, призначеною для реалізації, що відповідає технічним та якісним характеристикам, визначеним у господарському договорі чи іншому правовому акті. У першому випадку реалізована покращена готова продукція оцінюється за фактичною ціною реалізації. У випадку призначення нового виду готової продукції для продажу, використовується витратний метод для визначення фактичної собівартості у подальшому. Таким чином, вартість інноваційної продукції визначається не за ціною реалізації, а за складовими механізми собівартості агробізнесу.

Згруповану інформацію про використання первинних документів з обліку витрат на інновації зобразимо на рис. 2.*.

З метою зменшення кількості форм первинних документів, що використовуються в обліковому процесі, та зменшення трудомісткості засобів обліку при оформленні первинних документів в обліку інноваційних процесів сільськогосподарського підприємства, облікова політика досліджуваного сільськогосподарського підприємства визначається так: використовувати лише ті, що забезпечують вимоги достовірного бухгалтерського відображення облікового процесу.



Рис. 2.*. Первинні документи з обліку витрат на інновації в умовах сільськогосподарського виробництва

Отже, в досліджуваному сільськогосподарському підприємстві попередній облік витрат на інновації здійснюється шляхом правильної та своєчасної підготовки вихідних даних, що надаються відповідно до положень чинного Наказу про облікову політику та своєчасного і відповідального оформлення належних первинних документів.

2.*. Аналітичний та синтетичний облік витрат на інновації

Світова економіка переживає структурну трансформацію від «індустріальної економіки» до «економіки знань», яка характеризується домінуванням інтелектуального капіталу та інновацій. Останній має стати основою динамічного розвитку виробництва, невід'ємною складовою процесу, що забезпечує успішне, довгострокове та стійке функціонування підприємства, однією з фундаментальних складових і важливим інструментом ефективної стратегії підприємства, що здатна забезпечити конкурентну перевагу.

Отже, вивчивши концептуальний теоретичний інструментарій, можна стверджувати, що на сьогодні немає чіткого визначення цієї облікової категорії, яка стосується інновацій. У літературі автори по-різному називають витрати на інновації, зустрічаємо такі назви: «витрати на інновації», «інноваційні витрати», «витрати на інноваційні заходи», «витрати на інноваційний процес», «витрати на інноваційну діяльність». У зв'язку з цим виникають непорозуміння як у науковій, так і в практичній сферах. Для досягнення консенсусу з цього питання логічніше використовувати термін «витрати на інновації», оскільки ми вважаємо, що він повністю розкриває зміст цієї облікової категорії.

Сільськогосподарські підприємства обліковують витрати на інновації на різноманітних окремих балансових рахунках, що свідчить про неадекватність існуючих методів обліку. Аналіз сучасної економічної літератури щодо рахунків бухгалтерського обліку, що відображають витрати на інноваційну діяльність, дозволяє виділити кілька варіантів. Варто також зазначити, що, пропонуючи відповідні методики обліку, автори наводять переважно їх описові характеристики, не наводячи конкретних прикладів аналітичних рахунків і субрахунків. За відсутності рекомендацій, які відображають витрати на інновації в бухгалтерському обліку, ми будемо використовувати конкретні приклади, щоб розкрити підхід до кожного підходу, який ми визначаємо.

Якщо сільськогосподарське підприємство здійснює придбання (створення) необоротних активів як інновацію, понесені витрати включаються до складу

капітальних інвестицій, а первісна вартість необоротних активів збільшується на суму здійснених витрат (рис. 2.4).

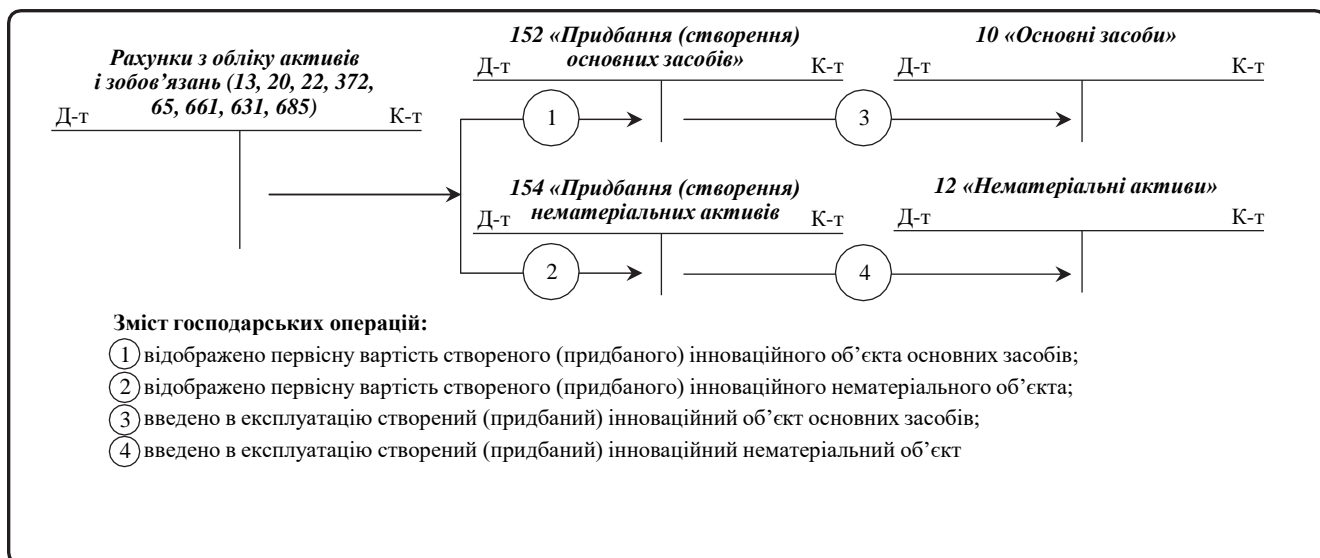


Рис. 2.4. Порядок бухгалтерського обліку витрат на інновації зі створення (придбання) нових видів необоротних активів

Цей метод підходить для майбутніх інноваційних напрямів, які покращують матеріально-технічну основу сільськогосподарського підприємства та збільшують економічні вигоди: збільшення виробничих потужностей, підвищення продуктивності обладнання, підвищення якості продукції, зниження експлуатаційних витрат за результатами інноваційних ініціатив сільськогосподарського підприємства.

Поряд з цим в бухгалтерському обліку списання витрат на інновації, пов'язані зі створенням нової продукції (товарів, робіт, послуг), не передбачає прямої капіталізації, вони відображаються за повною собівартістю у складі поточних витрат сільськогосподарського підприємства (рис. 2.5).

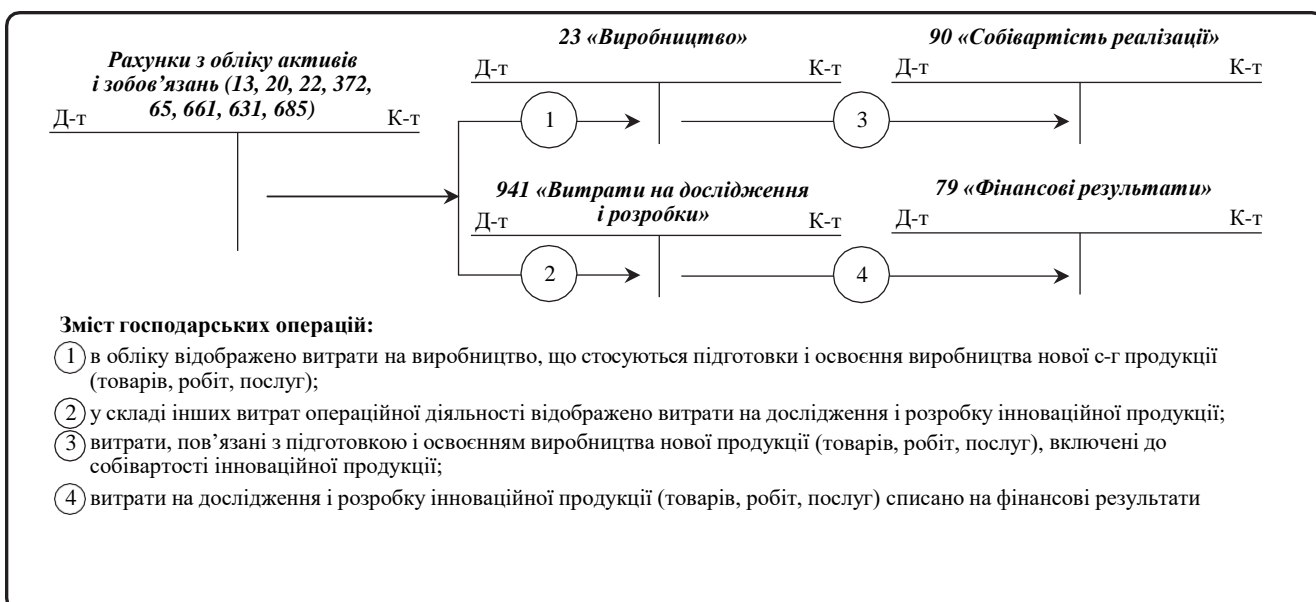


Рис. 2.5. Порядок бухгалтерського обліку витрат на інновації щодо виготовлення (створення) нових видів продукції (товарів, робіт, послуг)

Отож, із схеми видно, що шляхом відображення на рахунках витрат (23 «Виробництво», 2341 «Витрати на дослідження та розробки») витрати на інновації відносяться до собівартості інноваційної продукції, а згодом впливають на фінансовий результат за звітний період.

Інший спосіб полягає у накопиченні інформації про витрати на підготовку виробництва нової продукції та освоєння виробництва нової продукції через відображення витрат на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» (рис. 2.6).



Рис. 2.6. Порядок обліку витрат на інновації за допомогою бухгалтерського рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів»

Ще один спосіб обліку витрат на інновації дозволяє компенсувати витрати

на виробництво інновацій шляхом застосування розрахункових ставок. Суть цього підходу полягає в тому, щоб заздалегідь створити бюджет, який включає перелік усіх витрат, пов'язаних із підготовкою та розробкою нового продукту. Кошторисна ставка розраховується шляхом ділення загальної вартості продукції, на її кількість, що планується до виробництва (не старше двох років). Оскільки під час розробки продукту чи нового виду сільськогосподарської продукції можуть виникнути додаткові витрати, які не включені в кошторис, цей документ слід періодично переглядати, але принаймні раз на квартал. Це дозволить комплексно покрити витрати на підготовку виробництва та розробку після завершення проектування та переходу до серійного виробництва.

Узальнюючи вище викладений матеріал ми вважаємо, що з метою накопичення інформації про підготовку нової продукції та охоплення собівартості виробництва доречно рекомендувати запровадити окремий балансовий рахунок «Витрати на підготовку та розробку нової продукції». При освоєнні нового виробництва за дебетом згаданого бухгалтерського рахунка повинні відображатися: витрачені матеріали, нарахована заробітна плата, амортизація, послуги сторонніх організацій та інші витрати.

Якщо ж витрати на інновації стосуються першочергового розвитку матеріально-технічної бази та створення (придбання) спеціального обладнання, то рекомендуємо досліджуваному сільськогосподарському підприємству ввести до робочого плану рахунків окремий бухгалтерський рахунок «Інвестиції в інноваційні проекти» та відкрити такі субрахунки:

1. «Інвестиції в розробку та впровадження продуктових інновацій»;
2. «Інвестиції в розробку та впровадження процесних інновацій»;
- *. «Інвестиції в маркетингові інновації»;
4. «Інвестиції в організаційні інновації».

Одна з переваг запропонованого нами підходу полягає в тому, що можна отримати загальну інформацію для управління витратами. Недоліком є те, що витрати на інновації неможливо відокремити від інших складових корпоративних витрат, які відображаються в системі бухгалтерського обліку за

діючими методами.

З цього приводу для сільськогосподарських підприємств прийнятним міг би бути спосіб ведення бухгалтерського обліку витрат на інновації шляхом виокремлення рахунку-екрана «Обсяг витрат на інновації (підсумок)» (рис. 2.7), що дасть змогу накопичувати витрати на інновації на окремому рахунку.

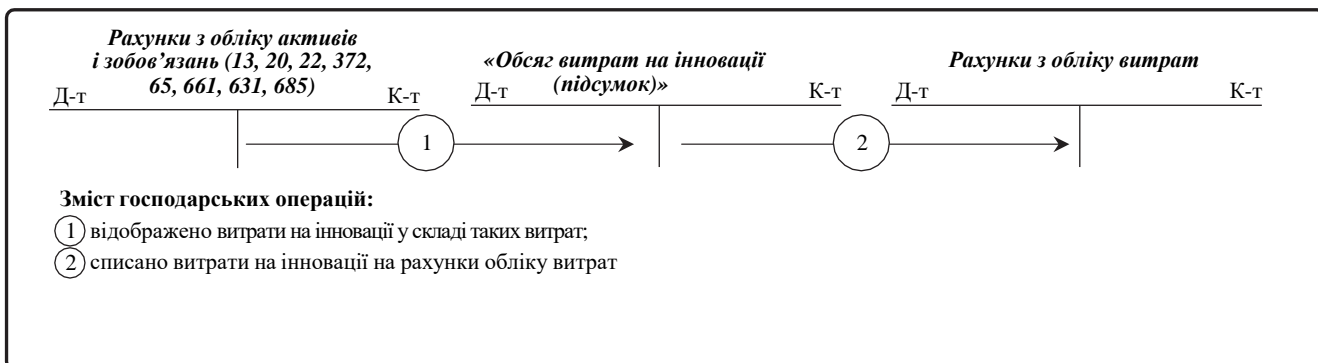


Рис. 2.7. Порядок бухгалтерського обліку витрат на інновації з використанням рахунку «Обсяг витрат на інновації (підсумок)»

Із представленого матеріалу видно, що єдиною відмінністю цього методу від попереднього методу є застосування екранного бухгалтерського рахунка, що використовується для забезпечення зв'язку між обліком витрат за проектом і видами витрат. Їх склад і послідовність застосування визначаються організаційно-технічними характеристиками сільськогосподарського підприємства, виходячи з його діяльності, структури та методів управління. На екранних бухгалтерських рахунках усі витрати збираються на дебеті у кореспонденції з кредитом інших бухгалтерських рахунків, що відображають джерело, з якого вони були понесені. Основним недоліком використання розглянутого підходу є те, що інформація про вартість інновацій для агробізнесу отримується при закритті екрана відповідного рахунку в кінці звітного періоду, що знижує вартість інновацій для бізнесу. Відтак, своєчасність прийняття рішень знижує ефективність системи управління сільськогосподарським підприємством.

Вважаємо, що доволі цікавим і прийнятним методом є відображення в бухгалтерському обліку включення об'єктів інтелектуальної власності за

справедливою вартістю до зареєстрованого капіталу сільськогосподарського підприємства (рис. 2.8).

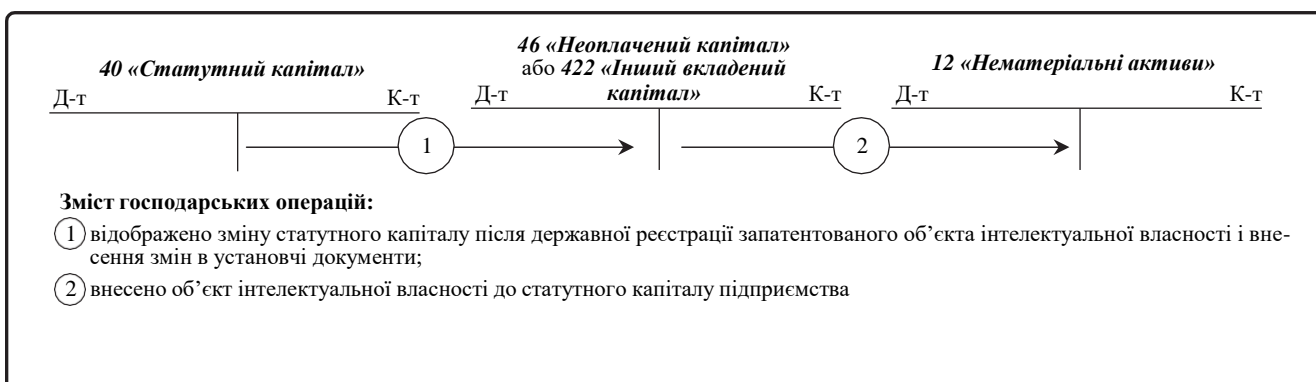


Рис. 2.8. Порядок бухгалтерського обліку витрат на інновації із внесенням вартості об'єктів інтелектуальної власності до зареєстрованого капіталу

Для сільськогосподарських підприємств, де створення інноваційної продукції є не одноразовим, а систематичним процесом, рекомендуємо створювати резервний фонд гарантування витрат на інновації, який може бути відображено в бухгалтерському обліку через субрахунок 474 «Забезпечення інших витрат і платежів» (рис. 2.9).

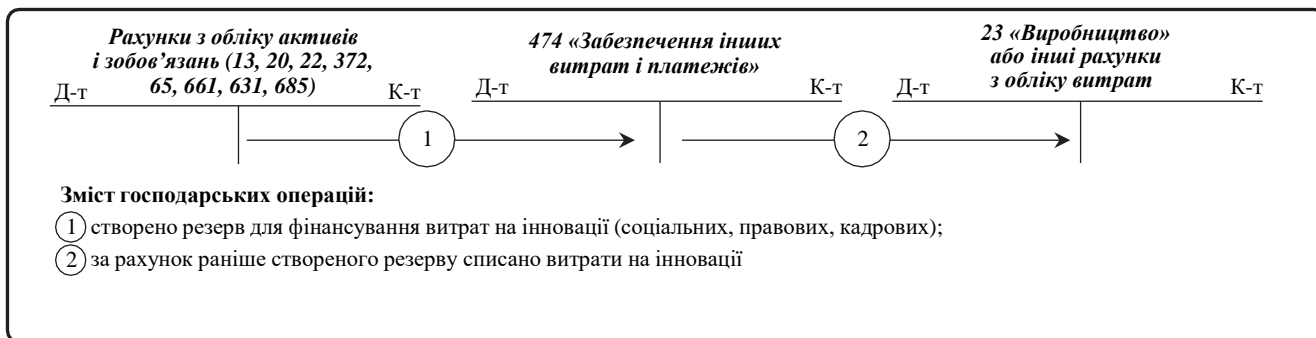


Рис. 2.9. Порядок бухгалтерського обліку зі створення резерву для забезпечення витрат на інновації

Якщо сільськогосподарські підприємства є учасниками технопарків, то можуть одержувати цільове фінансування для витрат на інновації. У цьому випадку доречно бухгалтерський облік цільових коштів здійснювати на

окремих субрахунках до бухгалтерського рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»:

481 «Цільові надходження від технопарку»;

482 «Цільове фінансування члена технопарку (прибуток)»;

Сільськогосподарські підприємства, які виробляють багато видів сільськогосподарської продукції, зокрема із високою доданою вартістю, а також надають послуги, мають короткі цикли розробки і відносно невеликі витрати. При виробництві продукції за одиничними замовленнями витрати можна планувати відповідно до замовлення і включати в загальну собівартість інноваційної продукції. При цьому доречно переглянути терміни, наведені в пункті 15.5 «Витрати на технічне та організаційне вдосконалення виробництва» П(С)БО 16 «Витрати» (рис. 2.10).

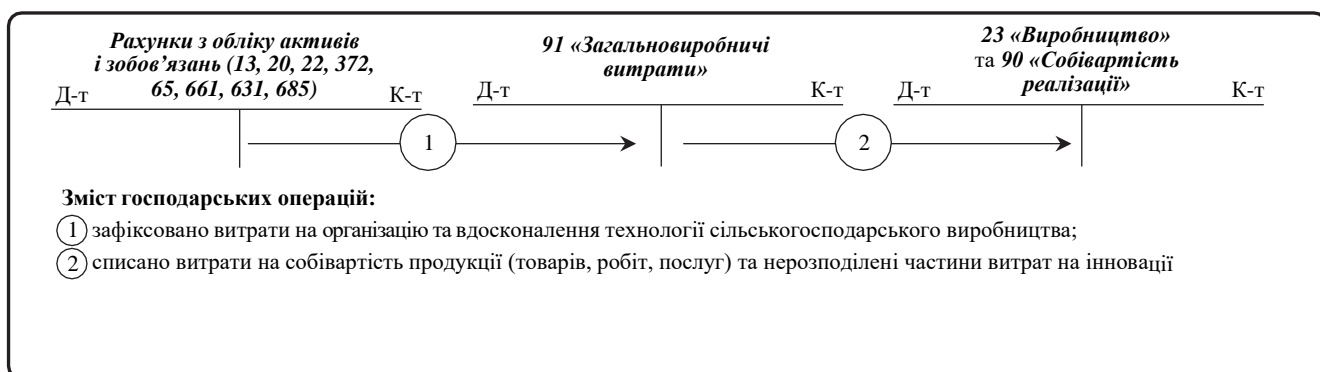


Рис. 2.10. Порядок бухгалтерського обліку витрат на інновації із застосуванням рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»

Дрібні сільськогосподарські підприємства, зокрема фермерські господарства, які ведуть облік витрат за елементами, для відображення витрат на інновації зобов'язані відкрити окремий синтетичний транзитний рахунок 86 «Витрати на інновації», порядок обліку за допомогою якого представлено на рис. 2.11.

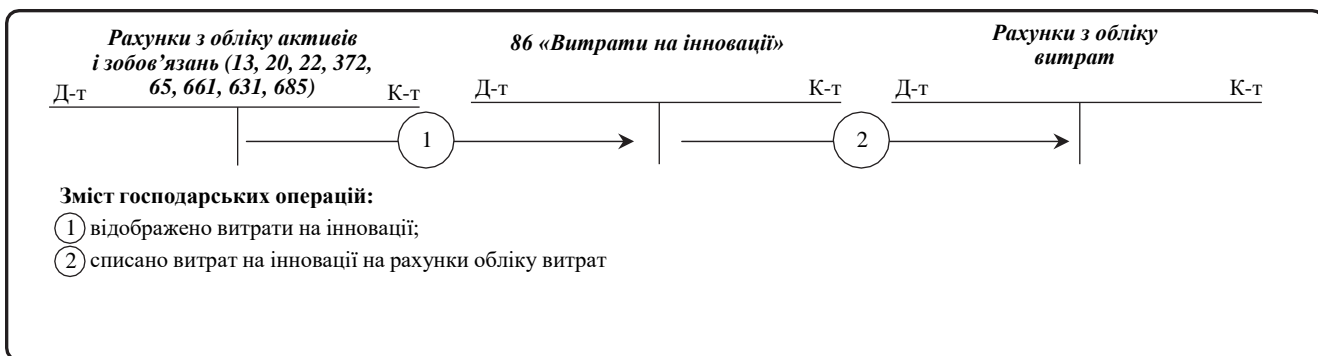


Рис. 2.11. Порядок бухгалтерського обліку витрат на інновації з використанням рахунку 8* «Витрати на інновації»

Але використання встановленої методики означає необхідність внесення змін до розділу * Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) «Елементи операційних витрат» згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Тобто, без законодавчої ініціативи щодо зміни структури фінансового звіту, реалізація побідної методики можлива лише для дрібних товаровиробників, які складають скорочену форму фінансової звітності.

Зустрічаємо пропозиції інших методів розрахунку вартості інновацій, які передбачають зменшення суми нарахованої амортизації (рис. 2.12). Однак цей підхід важко віднести до інноваційного напрямку, хоча вважається, що він також має розумну деталізацію, оскільки стосується витрат на продовження терміну служби об'єкта або відновлення втрачених властивостей об'єкта. Тому на суму такого ремонту рекомендується зменшити накопичену в минулих періодах суму амортизації об'єкта.



Рис. 2.12. Порядок бухгалтерського обліку витрат на інновації з використанням рахунку 1* «Знос (амортизація) необоротних активів»

У результаті дослідження наведених методів відображення в обліку витрат на інновації визначено ключовий напрям – бухгалтерське відображення таких витрат як окремих об'єктів обліку. Оцінка сутності та змісту розглянутих методів показує, що переважна більшість із них відображається в системі бухгалтерського обліку як окремі об'єкти обліку у складі витрат і капітальних інвестицій.

Наукові дослідження щодо доцільності окремого обліку витрат на інновації ґрунтуються на подвійному відображенні одного й того самого обліку витрат. Щоб уникнути цього та задовольнити інформаційні потреби системи управління сільськогосподарського підприємства даними щодо витрат на інновації, ми пропонуємо власний метод обліку (рис. 2.13), який спочатку створює додаткову аналітичну частину через рахунки витрат до синтетичного бухгалтерського рахунка щодо обліку частини капітальних інвестицій (табл. 2.11).

Інноваційна вартість є не новим об'єктом бухгалтерського відображення. Водночас вона є об'єктом управління, одним із ключових показників у процесі прийняття управлінських рішень щодо підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності сільськогосподарського підприємства. Інформаційна система бухгалтерського обліку може надавати дані про витрати по кожній частині, в тому числі відображаючи структуру витрат, задіяних у процесі створення нової продукції та оновлення технології виробництва. Моделювання інформаційних систем бухгалтерського обліку, що використовуються сільськогосподарськими підприємствами, дозволяє проводити такі модифікації без значних затрат часу та праці. Водночас сучасне програмне забезпечення створює можливість генерувати необхідну інформацію та отримувати додаткові аналітичні показники для порівняння понесених витрат щодо запланованих та визначення резервів скорочення витрат.

Існуюча практика обліку та контролю не забезпечує адекватного формування необхідної інформації про процеси, які відбуваються в рамках інноваційної діяльності. Частково це пояснюється тим, що інноваційна

діяльність ще не стала очевидним об'єктом економічного обліку, а витрати, понесені в інноваційному процесі, ще не знайшли належного відображення в системі бухгалтерського обліку.

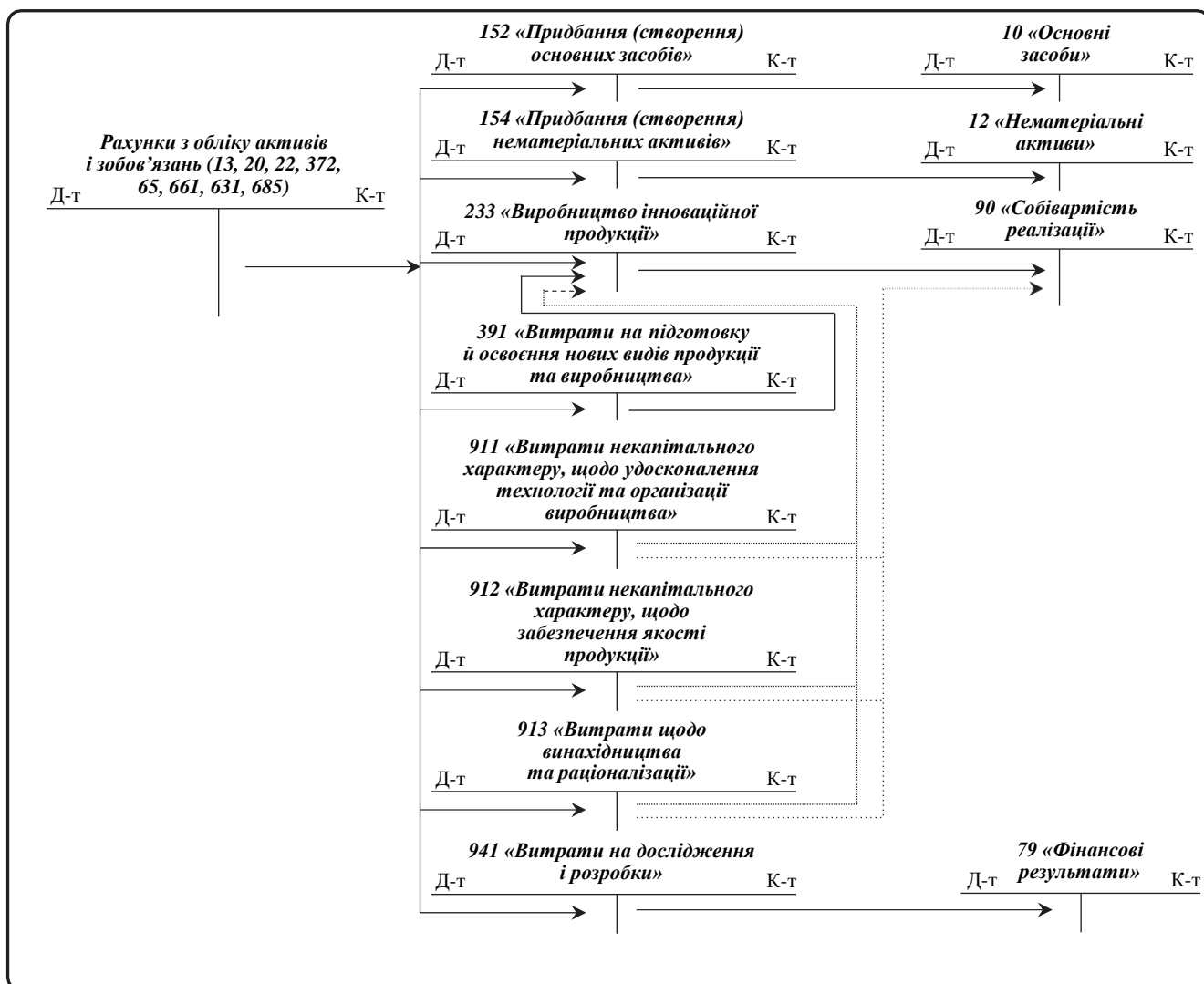


Рис. 2.1*. Узагальнений порядок бухгалтерського обліку витрат на інновації

Формування та послідовність відображення в обліку витрат на інновації, відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, потребують удосконалення вітчизняної законодавчої бази, зокрема щодо розкриття таких аспектів: послідовності формування витрат на розробку інноваційного продукту за умовами розрахунку вартості; послідовності віднесення витрат на розробку інноваційної продукції (виробництва) або проведення наукових досліджень і розробок у складі собівартості продукту або у складі періодної собівартості нематеріальних активів.

Таблиця 2.11

Фрагмент запропонованого робочого Плану рахунків щодо обліку витрат на інновації

| Синтетичний рахунок | | Субрахунок першого порядку | | Субрахунок другого порядку | | Субрахунок третього порядку | |
|---|-------------------------------------|----------------------------|---|----------------------------|---|-----------------------------|---|
| код | назва | код | назва | код | назва | код | назва |
| КЛАС 1. НЕОБОРОТНІ АКТИВИ | | | | | | | |
| 15 | Капітальні інвестиції | 152 | Придбання (створення) основних засобів | 152X | За видами нових та/або суттєво вдосконалених необоротних активів | | |
| | | 154 | Придбання (створення) нематеріальних активів | 154X | За видами нових та/або суттєво покращених нематеріальних активів | | |
| КЛАС 2. ЗАПАСИ | | | | | | | |
| 2* | Виробництво | 2** | Виробництво інноваційної с-г продукції | 2**X | За видами інноваційної с-г продукції | | |
| КЛАС *. КОШТИ, РОЗРАХУНКИ ТА ІНШІ АКТИВИ | | | | | | | |
| *** | Витрати майбутніх періодів | ***1 | Витрати на підготовку й освоєння нових видів с-г продукції та виробництва | ***11 | Витрати на підготовку й освоєння виробництва нової сільськогосподарської продукції | ***11X | За видами нової сільськогосподарської продукції |
| | | | | ***12 | Витрати на освоєння нового виробництва, підрозділів та устаткування (пускові витрати) | ***12X | За видами нового виробництва, підрозділів та устаткування |
| | | | | ***1* | Витрати на підготовчі роботи у переробній галузі | ***1*X | За видами робіт |
| КЛАС **, ВИТРАТИ ДІЯЛЬНОСТІ | | | | | | | |
| **1 | Загально-виробничі витрати | **11 | Витрати некапітального характеру щодо удосконалення технології та організації виробництва | **11X | За видами структурних виробничих підрозділів | | |
| | | **12 | Витрати некапітального характеру щодо забезпечення якості продукції | **12X | За видами структурних виробничих підрозділів | | |
| | | **1* | Витрати щодо винахідництва та раціоналізації | **1*X | За видами структурних виробничих підрозділів | | |
| **4 | Інші витрати операційної діяльності | **41 | Витрати на дослідження і розробки | **411 | Витрати на дослідження | **4111 | Витрати на фундаментальні наукові дослідження |
| | | | | **4112 | Витрати на прикладні наукові дослідження | | |
| | | | | **4121 | Витрати на розроблення проектної та технологічної документації | | |
| | | | | **4122 | Витрати на виготовлення та розроблення лабораторного устаткування | | |
| | | | | **412* | Витрати на випробування та виготовлення дослідного зразку | | |
| **4124 | Інші витрати | | | | | | |

2.4. Облік доходів і витрат від інноваційної діяльності

Відповідно до Закону України «Про інноваційну діяльність», інноваційна діяльність — це діяльність, спрямована на використання та комерціалізацію результатів наукових досліджень і розробок та виведення на ринок нових конкурентоспроможних товарів і послуг. Зараз в Україні дуже гостро стоїть питання про необхідність формування інноваційного аграрного підприємництва. Це об'єктивно зумовлено такими обставинами:

1) досягти факторів розвитку інтенсивного виробництва, що сприятиме використанню результатів науково-технічного прогресу у корпоративній діяльності;

2) вирішальна роль науки в підвищенні ефективності розробки та впровадження нової техніки і технологій;

*) потреба у підтримці вітчизняних аграрних виробників;

4) особливостями науково-технологічних процесів аграрного виробництва;

5) збільшуються витрати при створенні нових продуктів і погіршуються економічні показники сільськогосподарського підприємства;

*) необоротні активи та технології швидко технологічно та економічно застарівають;

7) об'єктивна необхідність прискорення розробки нової техніки та нових технологій.

Інноваційно-підприємницька діяльність в Україні перебуває на стадії становлення, і її перехід у фазу зростання значною мірою залежатиме від зусиль усіх зацікавлених у її успіху сторін: підприємців, науковців та держави.

Для ефективного використання інноваційних механізмів сільськогосподарським підприємствам необхідно забезпечити розкриття необхідної інформації для прийняття управлінських рішень. Це потребує створення інноваційної методики обліку діяльності, яка б відповідала потребам користувачів інформації, базуючись на наявних вітчизняних розробках та

зарубіжному досвіді в поєднанні з особливостями розвитку вітчизняної аграрної економіки.

Одним із головних недоліків сучасного бухгалтерського обліку є відсутність єдиної системи реєстрів бухгалтерського обліку та рахунків бухгалтерського обліку для відображення витрат, доходів і результатів інноваційної діяльності. У свою чергу, наявні реєстри бухгалтерського обліку, бухгалтерські рахунки та статистичні звіти не можуть надати достовірних даних для економічного аналізу впливу інноваційних продуктів на ефективність діяльності сільськогосподарського підприємства. У зв'язку з цим рекомендується створити наукову систему обліку та аналізу витрат, доходів і результатів інноваційної діяльності підприємств.

Теоретичні та практичні засади щодо бухгалтерського обліку інноваційних доходів і витрат базуються на системних рекомендаціях із П(С)БО 7 «Основні засоби», 8 «Нематеріальні активи», 15 «Доходи», 1* «Витрати», Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг), Типового положення по плануванню, обліку й калькулюванню собівартості науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт

У рамках проекту калькуляції, який відображає інноваційну роботу, слід зосередитись на обліку наступних витратах: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріали, паливо та енергія, витрати на відрядження, спеціальне обладнання для роботи, витрат сторонніх організацій, які виконують роботи, інші прями витрати, витрати на управління.

Розглянемо сучасний стан обліку інноваційної діяльності. Усі витрати, пов'язані з інноваційною діяльністю, можна відображати на рахунок *** «Витрати майбутніх періодів», а після завершення проекту накопичену суму витрат можна списати на рахунок 15 «Капітальні інвестиції» (при отриманні позитивного результату) або на субрахунок **41 «Витрати на дослідження і розробки» (за від'ємного результату). Іншим варіантом є списання всіх витрат на дослідження та частини витрат на розробку, які не відповідають суворим

умовам визнання, як поточні витрати, а решта витрат на розробку капіталізуються.

В інноваційній діяльності враховуються не тільки витрати (виробництво, капітал, потоки, що використовуються для підготовки та розробки нових продуктів). Облік необхідний для забезпечення матеріальними, трудовими і фінансовими ресурсами інноваційної діяльності, кількісних і якісних параметрів нової продукції, доходів і фінансових результатів. Проте на сьогодні інформація про витрати, доходи, продукцію та фінансові результати інноваційної діяльності не відображена в бухгалтерському обліку в структурованому вигляді.

Ще не розроблено структуру та зміст аналітичного обліку, не уточнено об'єкти досліджень і розробок, не виділено окремі аналітичні рахунки для обліку витрат і доходів, пов'язаних з інноваційною діяльністю, та джерел їх фінансування. Єдиної форми звітності, яка б систематично інформувала менеджмент щодо витрат на інновації, не існує. Усе це не дозволяє аналізувати та контролювати хід інноваційного процесу сільськогосподарського підприємства, його пріоритетні напрями та розробляти ефективні заходи щодо розвитку інноваційної діяльності.

Звіт про фінансові результати (Форма № 2) відображає фінансові результати діяльності підприємства та їх формування і використання. Ця таблиця є уніфікованою і містить інформацію про доходи та витрати різних сфер бізнесу. Дані про формування та використання прибутку розглядаються разом з інформацією про стан майна.

Для аналітичного і синтетичного обліку доходів та фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах призначений журнал-ордер № 6 с.г. При цьому журнали-ордери 5 та 5А «Облік витрат», призначені для обліку витрат операційної та виробничої діяльності. Даний журнал-ордер бухгалтер може вести у двох варіантах: облік операційних та виробничих витрат із застосуванням рахунків класу ** «Витрати діяльності» (журнал-ордер 5) і облік виробничих витрат на засадах застосування

бухгалтерських рахунків класів 8 «Витрати за елементами» і ** «Витрати діяльності» — журнал-ордер 5А. У зазначених журналах-ордерах відображають обороти за кредитом таких бухгалтерських рахунків:

- 20 «Виробничі запаси»;
- 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- 23 «Виробництво»;
- 24 «Брак у виробництві»;
- 25 «Напівфабрикати»;
- 26 «Готова продукція»;
- 28 «Товари»;
- 39 «Витрати майбутніх періодів»;
- 65 «Розрахунки за страхуванням»;
- 66 «Розрахунки з оплати праці».

Дані із журналів-ордерів 5 і 5А використовують для складання Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

Керуючись Методичними рекомендаціями щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств № ***0, аналітичний облік витрат на інновації сільськогосподарські підприємства повинні вести у як загалом (за сукупними витратами на інновації), так і в розрізі окремих інноваційних проектів, використовуючи при цьому пристосовану форму Звіту про витрати і вихід продукції основного виробництва ф. № 5.5 с.-г.

Синтетичний облік витрат на інновації пропонуємо досліджуваному сільськогосподарському підприємству за поточними витратами на інновації вести на окремому субрахунку 236 «Витрати на інновації» у Журналі-ордері ф. № 5В с.-г. Журнал-ордер № 5В с.-г. є реєстром синтетичного обліку, що призначений для відображення кредитових оборотів щодо нагромадження витрат для виробництва інноваційної чи вдосконаленої продукції у самостійних підрозділах основного виробництва. Також означений реєстр синтетичного обліку призначений для відображення вартості послуг і робіт допоміжних

виробництв сільськогосподарського підприємства та відображення певних видів витрат цих виробництв у контексті виробництва інноваційної продукції.

Основою для складання регістрів аналітичного обліку, зокрема Звіту про витрати і вихід продукції основного виробництва ф. № 5.5 с.-г., є низка первинних документів та накопичувальних відомостей, а також різного роду бухгалтерські довідки та інші регістри аналітичного обліку: Зведена відомість № 5.1 с.-г. нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат, Відомість № 4.7 с.-г. нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів. Бухгалтерські записи у звіті здійснюються як щомісячно, так і наростаючим підсумком, починаючи з календарного року, згруповано за об'єктом аналітичного обліку (тобто видами сільськогосподарської продукції, яка виготовляється із використанням передових технологій) та за статтями поточних витрат.

Кредитові обороти за аналітичними рахунками виробництва інноваційної продукції наприкінці місяця зі Звіту № 5.5 с.-г. переписують у Зведену відомість № 5.10 с.-г. та Журнал-ордер № 5В с.-г. Наступним етапом є перенесення узагальненої інформації із Зведеної відомості № 5.10 с.-г. у Журнал-ордер № 5В с.-г. із деталізацією даних у розрізі субрахунків та синтетичних бухгалтерських рахунків.

На рис. 2.14 зображено комплексну схему бухгалтерського обліку витрат на інновації в умовах сільськогосподарського підприємства.

Зображена схема демонструє усю систему обліку витрат на інновації згідно із чинними Методичними рекомендаціями щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств № ***0.

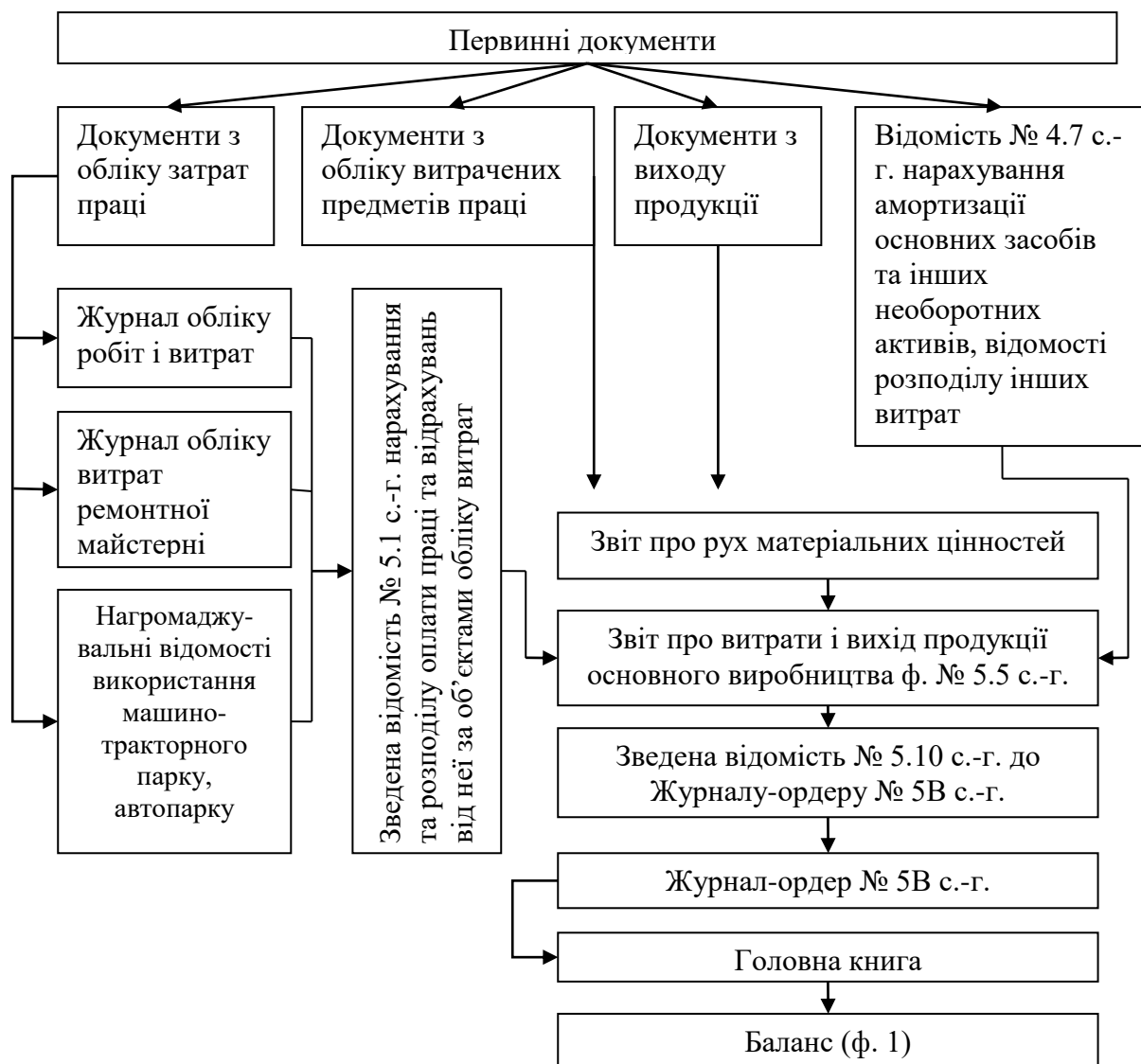


Рис. 2.14. Узагальнена схема обліку витрат на інновації та виходу удосконаленої продукції в умовах сільськогосподарського підприємства за журнально-ордерною формою обліку

Формування інноваційного потенціалу кожного сільськогосподарського підприємства загалом пов'язане з ефективним відтворенням основного капіталу. В умовах аграрної економіки інноваційна діяльність реалізується через механізм інвестиційного ринку, а за допомогою механізму інвестиційного ринку здійснюється інвестиційний цикл, а інвестиційні ресурси перетворюються на капіталовкладення. Інвестиційна діяльність — це процес зміни вартості основного капіталу, що відіграє певну роль в економічній системі для збільшення виробничих ресурсів.

У сучасних умовах аграрна економіка вже має певні особливості, які вказують на те, що хоча економічний механізм і не є задовільним, він все ж рухається в напрямку до соціально відповідальної діяльності. Продукція, яка базується на відсталих технологіях і не має потенціалу сучасних технологій, стає неконкурентоспроможною і не має майбутнього на ринку. Інноваційна сільськогосподарська продукція здатна забезпечити сільськогосподарському підприємству гідний рівень прибутку, формування якого у системі бухгалтерських рахунків та реєстрів зображено на рис. 2.15.

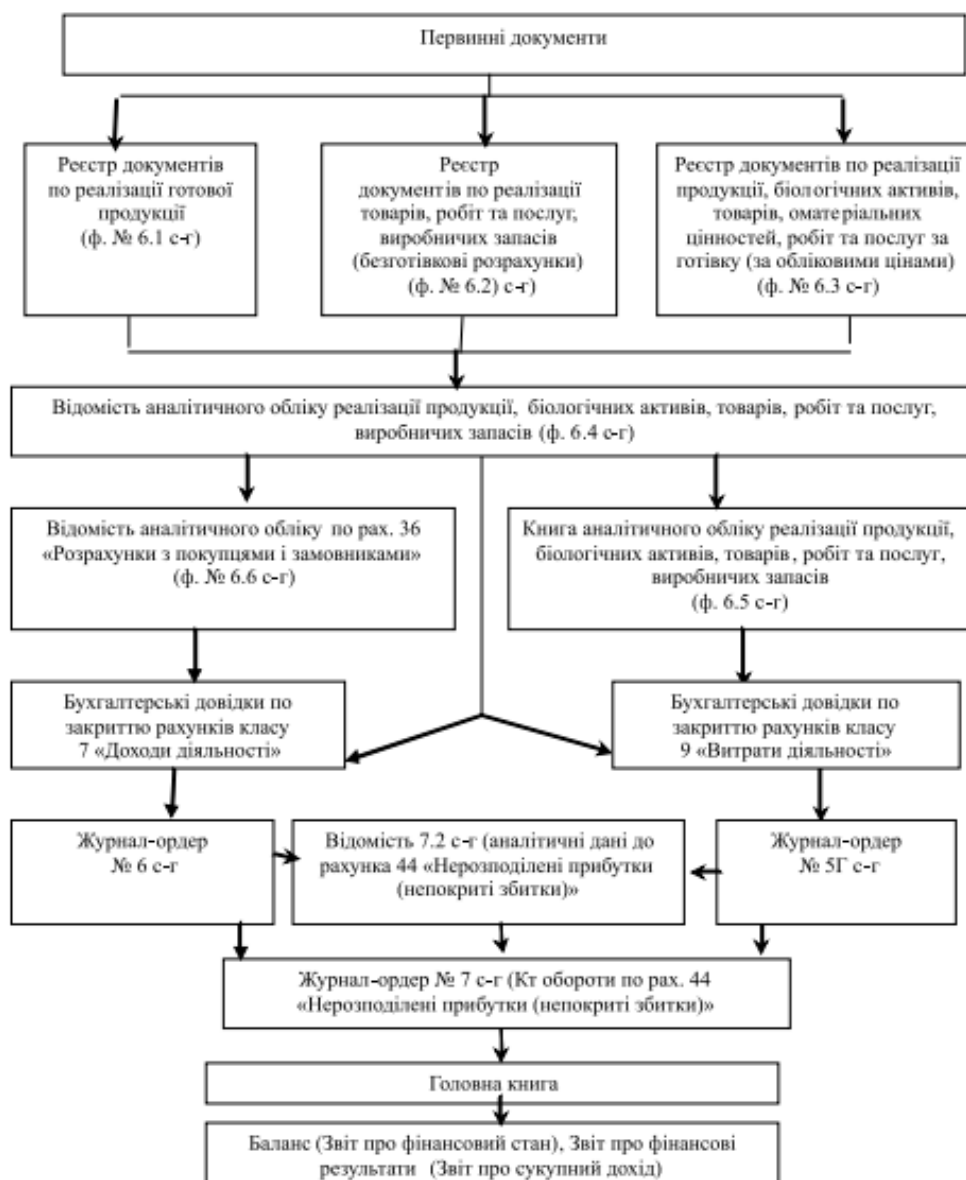


Рис. 2.15. Схема бухгалтерського обліку формування доходів та витрат від інноваційної діяльності для формування фінансового результату підприємства

Зауважимо, що можливі різні схеми організації обліку витрат на інновації. Впровадження нових технологій, удосконалення виробничого обладнання, розробка або придбання винаходів, авторських прав, роялті та інших видів прав інтелектуальної власності, зазвичай за рахунок капіталовкладень, підпадають під сферу інвестицій. Дослідницька робота спеціальних інноваційних підприємств (науково-дослідних установ, інноваційних центрів, бізнес-інкубаторів, наукових парків, науково-технічних міст) розглядається як їх основна діяльність. Адже для звичайних підприємств реалізація інноваційних проектів чи програм не є самоціллю. Вона спрямована на підняття на вищий рівень та підвищення ефективності основної господарської діяльності підприємства.

Розвиток бізнесу в інноваційній сфері може впливати на всі сфери економічного життя сільськогосподарського підприємства, бо має розгалужену структуру. Усе це вплине на систему обліку витрат, на реалізацію інноваційних проектів та порядок фінансового забезпечення інноваційної продукції. Цей облік повинен бути широким і включати різні варіанти реалізації облікового процесу. Багатовекторність облікових процедур в основному залежить від складу інноваційних програм і проектів. Від виду інноваційного продукту залежить також спосіб і організація обліку. Вони можуть мати матеріальний зміст (машини, обладнання, експериментальні зразки продукції), бути виражені в нематеріальних формах (нові технології, нові проекти та дизайн-плани продукції, програмні матеріали), а також бути представлені у формі інтелектуальної власності (права), авторського права та інших прав.

РОЗДІЛ *

**МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ТА ПРАКТИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО
ПОЛПШЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ВИТРАТ НА ІННОВАЦІЇ**

***.1. Бухгалтерська модель обліку витрат на інновації**

Чинна нормативна база бухгалтерського обліку не містить поняття «інноваційна діяльність». Відповідно до ст. 125 Господарського кодексу України визначено, що інноваційна діяльність у сфері господарювання - це діяльність, яка здійснюється учасниками господарських відносин на основі здійснення інвестицій з метою реалізації перспективних науково-технічних планів окупності та впровадження новітніх технологій у виробництві та інших сферах суспільного життя. Іншими словами, інноваційна діяльність є невід'ємною частиною інвестиційної діяльності.

Але дивлячись на бухгалтерські рахунки витрат, пов'язані з інвестиційною діяльністю (96 «Втрати участі в капіталі» та 97 «Інші витрати»), можна побачити, що вони не включають витрати на інноваційну діяльність. Натомість є бухгалтерський рахунок 941 «Витрати на дослідження та розробки», який є рахунком витрат операційної діяльності. Ці відмінності призводять до відсутності єдиної системи рахунків бухгалтерського обліку та облікових регістрів для обліку інноваційної діяльності. Як наслідок, аналіз цієї діяльності підприємств ускладнюється, а інноваційні проекти сільськогосподарських підприємств погано керуються.

Найбільші результати інноваційної діяльності досягаються завдяки правильно організованим процесам управління. Одним із ефективних методів управління є створення центру відповідальності. При організації інноваційної діяльності можна прийняти такі основні центри відповідальності: для окремих проектів, поетапне створення інноваційної продукції. Основними структурними підрозділами по створенню інноваційної продукції є конструкторське бюро,

допоміжне виробництво та основне виробництво. Керівники цих структурних підрозділів створюють групи виконавців для кожного інноваційного проекту і звітують про результати своєї діяльності керівництву. План управління інноваційним проектом показано на рис. 3.1.

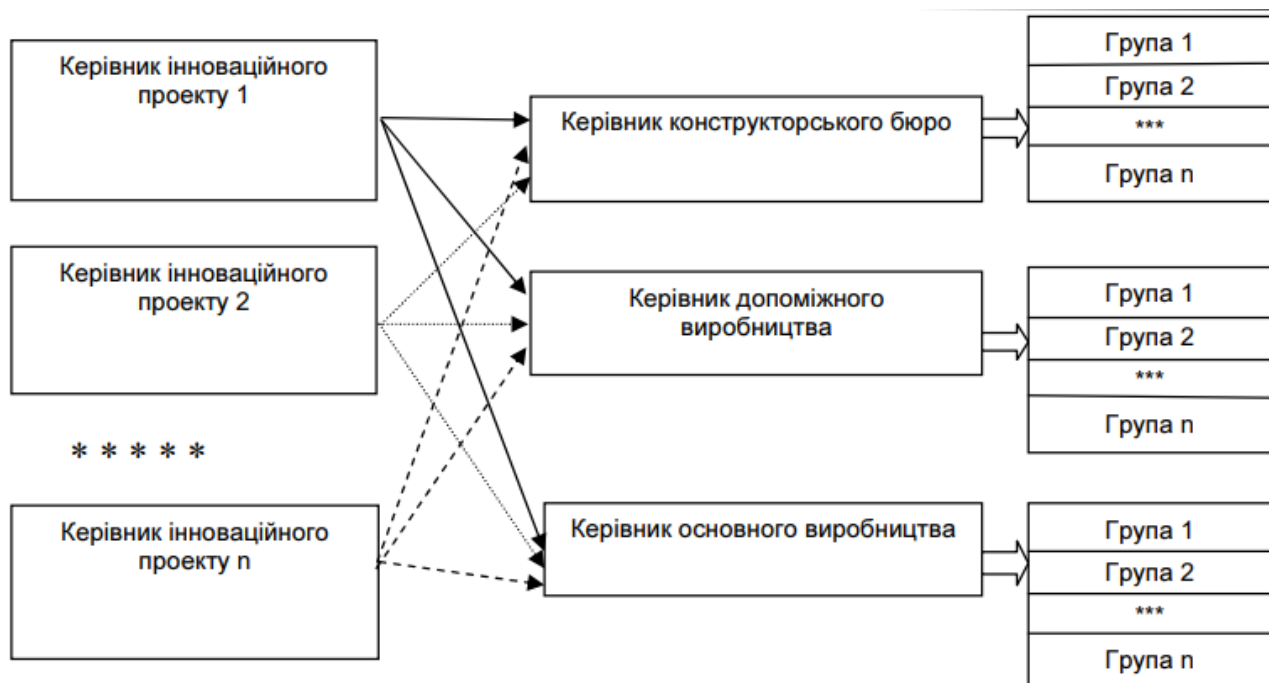


Рис. 3.1. Схема управління інноваційними проектами у сільськогосподарських підприємствах

Незважаючи на те, що центрів відповідальності дуже багато, для них головне – створити чітку інформаційну базу, тобто систему обліку, яка дозволить контролювати та управляти, а також оцінити ефективність впровадження корпоративної інноваційної програми. Облік інноваційної діяльності сільськогосподарських підприємств пов'язаний зі стадією створення інноваційної продукції. З метою вдосконалення обліку інноваційних витрат надаємо процедури створення та впровадження інноваційної продукції у сільськогосподарських підприємствах, як показано на рис. 3.2.

На першому етапі центром відповідальності є корпоративне конструкторське бюро. Витрати, пов'язані з цим етапом робіт, обліковуються на субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків.

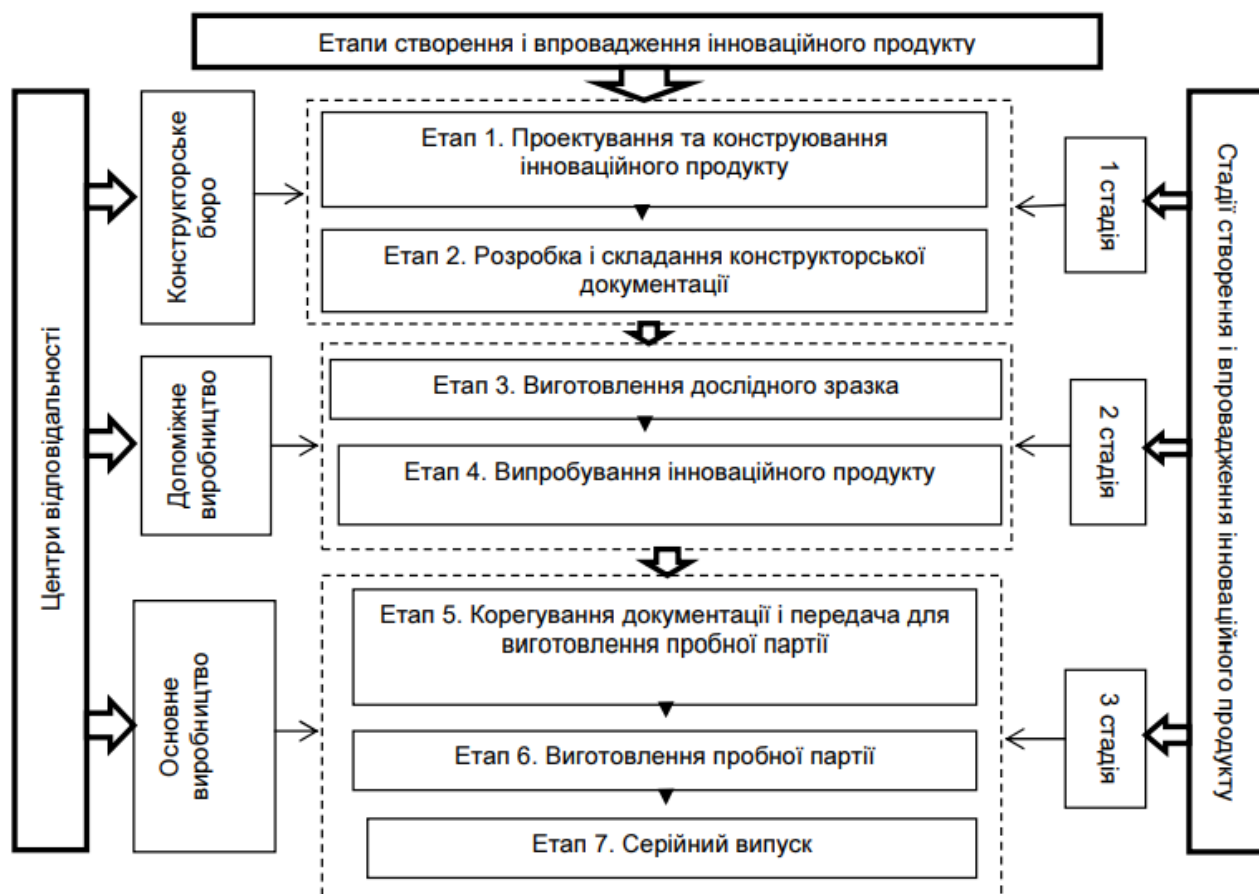


Рис. 3.2. Стадії створення та впровадження інноваційного продукту в сільськогосподарських підприємствах

Створення інноваційної продукції сільськогосподарських підприємств продовжується на другому етапі, який здійснюється вже у допоміжних виробництвах. Облік таких витрат ведеться на відповідному субрахунку до рахунку 23 «Виробництво» згідно з Інструкцією до Плану рахунків. Після завершення випробувань інноваційної продукції починається пробне серійне виробництво та серійне виробництво. Витрати, здійснені на третьому етапі, відображаються на основному виробничому субрахунку рахунка 23 «Виробництво». Видно, що існування практики обліку витрат ускладнює визначення вартості кожного етапу роботи та формування загальної інноваційної вартості. Тому одні підприємства обліковують ці витрати на рахунку 23 «Виробництво», інші — на рахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки».

На сьогодні залишається відкритою обліково-аналітична проблема надання вартісної інформації про інноваційні проекти без методичних рекомендацій щодо відображення рахунків бухгалтерського обліку та реєстрів обліку витрат інноваційних процесів. Така ситуація складається через відсутність єдиного нормативно-правового акту, який би регулював облік витрат на інновації. Для відображення операційного стану інноваційної діяльності бухгалтери використовують норми різноманітних П(С)БО. З огляду на це актуальним є формування окремого П(С)БО щодо здійснення інноваційної діяльності, який би включав ідентифікацію, відображення, порядок розрахунку собівартості інноваційної продукції, типові форми звітів про інноваційну діяльність тощо.

Типове положення про планування, облік і калькулювання собівартості науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, оновлене 3 березня 2011 року, не дозволяє регламентувати всі принципові аспекти калькулювання інноваційних проектів. Облік витрат на інновації тісно пов'язаний з характером інноваційної діяльності сільськогосподарських підприємств. Класифікуючи інновації, можна уточнити напрямок інноваційного процесу, всебічно оцінити ефективність інноваційного процесу, вибрати форму і метод управління витратами відповідно до особливостей кожного інноваційного процесу. Тому потрібна ретельна, структурована та чітка класифікація витрат на інновації, оскільки ці типи інновацій мають бути правильно відображені в бухгалтерському обліку.

Пропонуємо власну класифікацію витрат на інновації. Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо формування собівартості інноваційної продукції та підтвердження її економічних результатів вважаємо необхідною класифікувати витрати на інновації за такими класифікаційними ознаками, що показано на рис. 3.3.

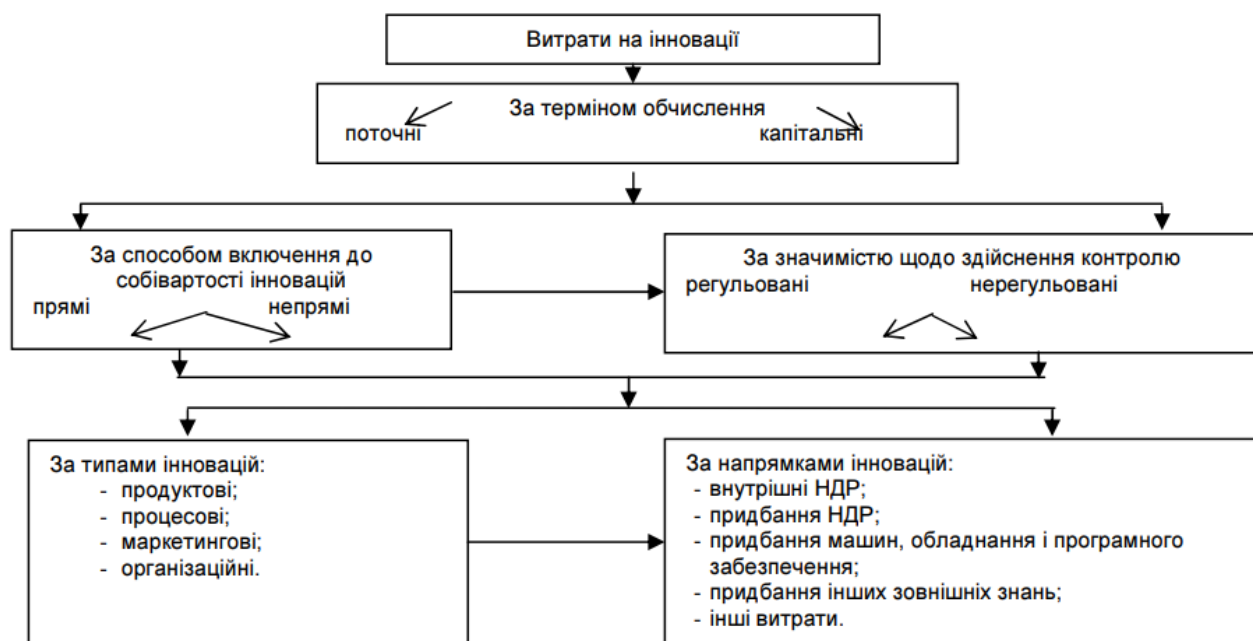


Рис. 3.3. Класифікація витрат на інновації

Із рисунку бачимо, що класифікаційні ознаки витрат на інновації пов'язані між собою. Основними класифікаційними ознаками для цілей бухгалтерського обліку є терміни розрахунків, види та напрямки інновацій.

Для контролю процесу розробки інноваційної продукції та впровадження її в серійне виробництво сільськогосподарського підприємства ми пропонуємо облікову модель калькулювання інноваційної діяльності (ОМКІД). ОМКІД дозволяє контролювати процес формування собівартості від первинних ресурсів до кінцевої продукції та визначати собівартість інноваційної продукції. Потік витрат, що є об'єктом витрат (інноваційним продуктом) на інновації сільськогосподарського підприємства за ОМКІД наведено на рис. *.4. Розрахунок витрат на інновації стосується заповнення моделі фактичною інформацією про витрати, пов'язані зі створенням інноваційного продукту.

ОМКІД дозволяє отримувати інформацію про зміну вартості за елементами витрат і об'єктами, вираженими у вартісних і натуральних одиницях. При побудові ОМКІД є можливість деталізувати витрати по елементах для визначення структури певних потоків витрат. З метою впорядкування витрат на інновації рекомендуємо створити окремий інтегрований рахунок 8* «Витрати на інновації». Цей рахунок підходить для

тих сільськогосподарських підприємств, які використовують у своїй діяльності рахунки класів 8 і **.

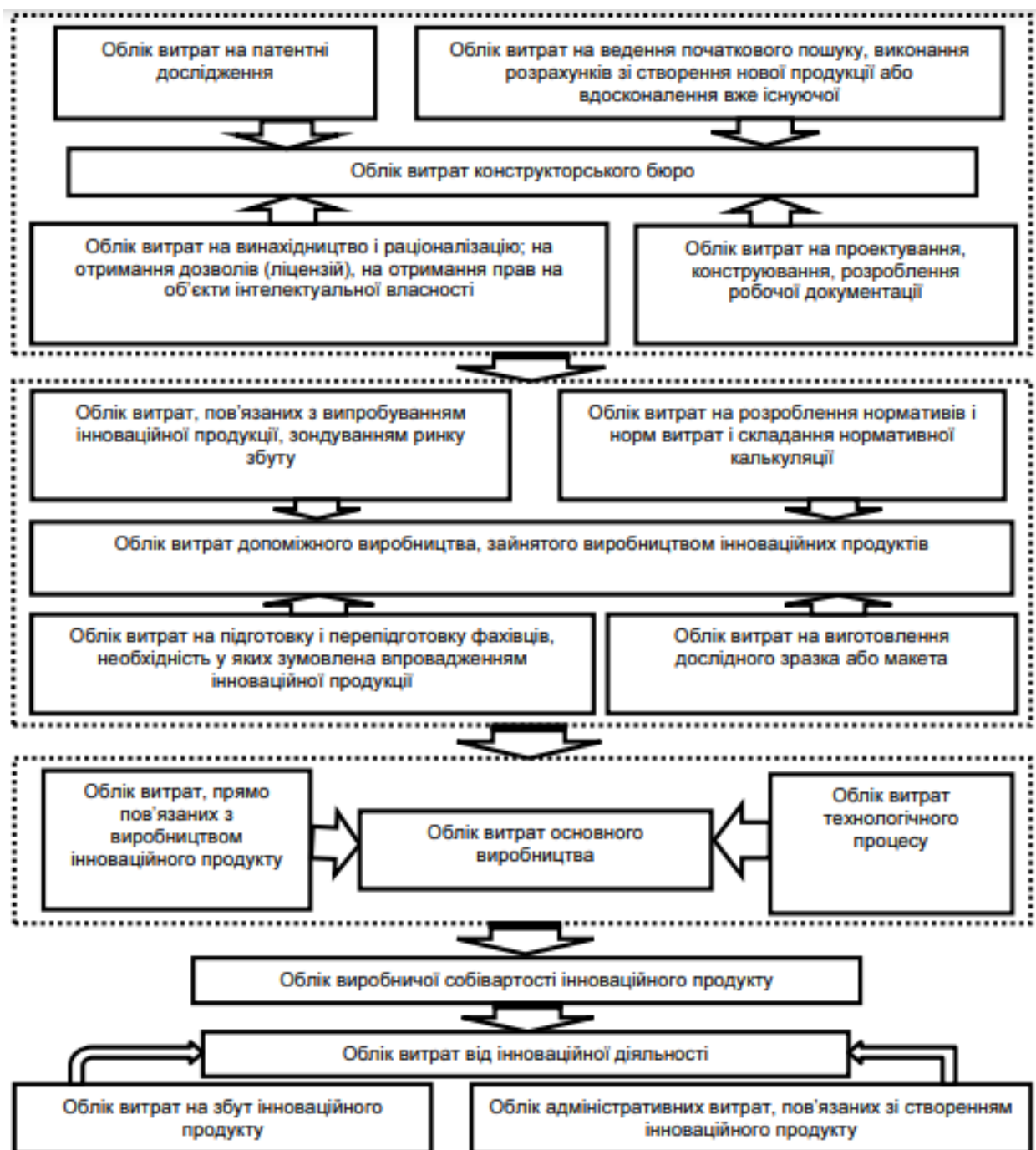


Рис. 3.4. Бухгалтерська модель обліку витрат на інновації у сільськогосподарських підприємствах

Якщо вести мову про невеликі сільськогосподарські підприємства, то їм доречно для обліку витрат на інновації використовувати субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки» або бухгалтерський рахунок 91

«Загальновиробничі витрати», виділивши при цьому окремий субрахунок для витрат на інновації. Якщо ж ключовою класифікаційною ознакою вважати сфери виникнення інновацій, то доречно ввести наступні субрахунки: 861 «Внутрішні інновації»; 862 «Зовнішні інновації»; 863 «Придбання машин, обладнання та програмного забезпечення»; 864 «Придбання інших зовнішніх інновацій» і 865 «Інші витрати». Для цих субрахунків у середині кожного субрахунку необхідний рахунок третього (четвертого) рівня для розрахунку собівартості кожного конкретного об'єкта інновацій та визначення його фактичної собівартості (первісної вартості) або вартості проекту. Тобто в кожному розділі субконто вам потрібно буде провести власний аналіз елементів і статей витрат. У табл. 3.1 наведено бухгалтерські проведення за субрахунком 861 «Внутрішні інновації», які використовуються для розрахунку витрат на створення інноваційного продукту.

Таблиця 3.1

Бухгалтерські кореспонденції за субрахунком 861 «Внутрішні інновації»

| № з/п | Зміст операції | Кореспондуючі рахунки | |
|-------|---|-----------------------|--------|
| | | Дебет | Кредит |
| 1. | Відображено списання матеріалів на виготовлення дослідного зразка | 8611 | 20 |
| 2. | Відображено нарахування заробітної плати робітникам конструкторського бюро | 8612 | 66 |
| 3. | Відображено нарахування ЄСВ на заробітну плату робітників конструкторського бюро | 8613 | 65 |
| 4. | Відображено витрати на амортизацію основних засобів, необхідних для створення дослідного зразка | 8614 | 13 |
| 5. | Відображено витрати на отримання ліцензій | 8615 | 68 |
| 6. | Відображено списання інноваційних витрат внутрішніх НДР | 941 | 861 |

Витрати на інноваційні проекти необхідно планувати та прогнозувати на основі даних бухгалтерського обліку. Для полегшення планування та аналізу витрат на інновації сільськогосподарських підприємств дуже важливо створити бухгалтерську звітність, яка звітує про інноваційні процеси у цілому та окремо за центрами відповідальності. Для підвищення ефективності ведення цих форм на підприємстві потрібно розробити схему документообігу, в якій визначити відповідальну особу, терміни виконання тощо.

3.2. Витрати на інновації у звітності сільськогосподарського підприємства

Важливим інструментом управління є інформаційне забезпечення, яке формується в бухгалтерському обліку та узагальнюється у звітності. Сучасний облік та звітність українських підприємств не відображає повної інформації про інноваційну діяльність та пов'язані з нею витрати. Системи управління не можуть функціонувати без відповідної інформації, і бухгалтери повинні надавати необхідну облікову інформацію для всіх функцій управління. На сьогодні існують певні проблеми формування вартісної інформації про витрати на інновації у вітчизняному обліку та відображення інформації у статистичній, фінансовій та управлінській звітності.

Статистична звітність є основною організаційною формою статистичного спостереження, дає змогу порівнювати та контролювати різні процеси суспільного життя, забезпечує побудову макроекономічних показників, що відображають загальну характеристику та рівень економічного розвитку країни загалом, а також окремі галузі та види економічної діяльності. Розкриття інформації про інноваційну вартість сільськогосподарського підприємства здійснюється у формі наступних статистичних спостережень:

Форма 1-наука (квартальна) та форма 3-наука (річна) — статистичний Звіт про виконання наукових та науково-технічних робіт. Ця форма статистичної звітності містить інформацію про обсяги робіт, які виконуються з початку календарного року, а також дані про витрати на здійснення наукових та науково-технічних робіт. Окремо у цій формі звітності показують кількість працівників підприємства, які станом на кінець звітного періоду займаються створенням інноваційної продукції;

Форма № 1-інновація — Обстеження інноваційної діяльності підприємства. У цій формі статистичної звітності підприємства показують інформацію про наявність інновацій у двох випадках: якщо безпосередньо займаються інноваційними проектами, зокрема розробкою і впровадженням

нового продукту чи послуги. А також тоді, коли вносяться нові покращення у вже існуючі види продукції, товару чи послуг, а також у виробничі процеси й операції;

Форма № 1-технологія —Звіт про створення та використання передових технологій та об'єктів права інтелектуальної власності. У дану форму статистичної звітності підприємства вносять інформацію про створені та використані технології для застосування у власному виробництві, тобто для внутрішніх потреб. При цьому не беруть до уваги дані про устаткування за допомогою якого реалізуються ці технології. Інформаційними джерелами для складання цих форм звітності є технічна, патентно-ліцензійна та інша документація.

Статистична звітність дає змогу узагальнювати інформацію та приймати ефективні рішення щодо витрат на інновації на рівні корпоративного суб'єкта та на рівні країни.

Бухгалтерське формування інформації про витрати на інновації в Україні та її розкриття у фінансовій звітності здійснюється відповідно до вимог наступних 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 тощо. Всебічне охоплення фінансової звітності має включати всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки економічних операцій та подій, які можуть вплинути на прийняті на їх основі рішення. Виходячи з цього, для повного розуміння фінансового стану, результатів діяльності та руху грошових коштів підприємства у частині фінансового звіту про витрати на інновації необхідно враховувати її важливість для розкриття інформації.

Метою корпоративної звітності у сфері інноваційного розвитку підприємства є створення можливості чітко ідентифікувати витрати, пов'язані з інноваційними технологічними операціями, процесами та продуктами. Інформація про інноваційні витрати повинна відображатися у звітах для забезпечення належного рівня інформаційних вимог підприємства, включаючи

вартісні показники та натуральні показники, для забезпечення планування та прогнозування, оцінки та контролю діяльності структурних підрозділів та відповідальних осіб, відповідаючи індивідуальним інтересам різних груп користувачів і зацікавлених сторін на основі інформації, що відображається у звіті.

Варто зазначити, що аналіз змісту фінансової звітності дозволив виявити, що в ній мають місце статті, у яких відображають інформацію про витрати на інновації узагальнено в 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. 3.5).

Запропонована модель відображає основний напрямок формування інформації про витрати на інновації в системі бухгалтерського обліку та сприяє інформаційному забезпеченню процесу управління витратами сільськогосподарського підприємства. Вважаємо, що шляхом розширення показників у формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності» можна збільшити обсяг інформації в показниках фінансової звітності в розділі розкриття інформації про витрати на інновації підприємства.

Отже, зміст і обсяг інформації залежать від того, чи зобов'язане підприємство оприлюднювати свою фінансову звітність. Варто також зазначити, що додаткову інформацію підприємство має надавати у формі на свій вибір (письмові звіти, форми, графіки тощо).

Отож, універсальної форми для складання тексту приміток до фінансової звітності не існує. Для їх заповнення можна звернутися до відповідних положень МСФЗ. Зауважимо, що у складі приміток до нормативного МСФЗ 1 «Подання фінансової звітності» акцентовано увагу на його «специфічних» складових. Таким чином, у короткому викладі, відповідно до параграфа 117, має бути розкрито наступне: 1) база оцінки, використана при підготовці

фінансових звітів; 2) інші застосовані облікові політики, що стосуються розуміння фінансових звітів.

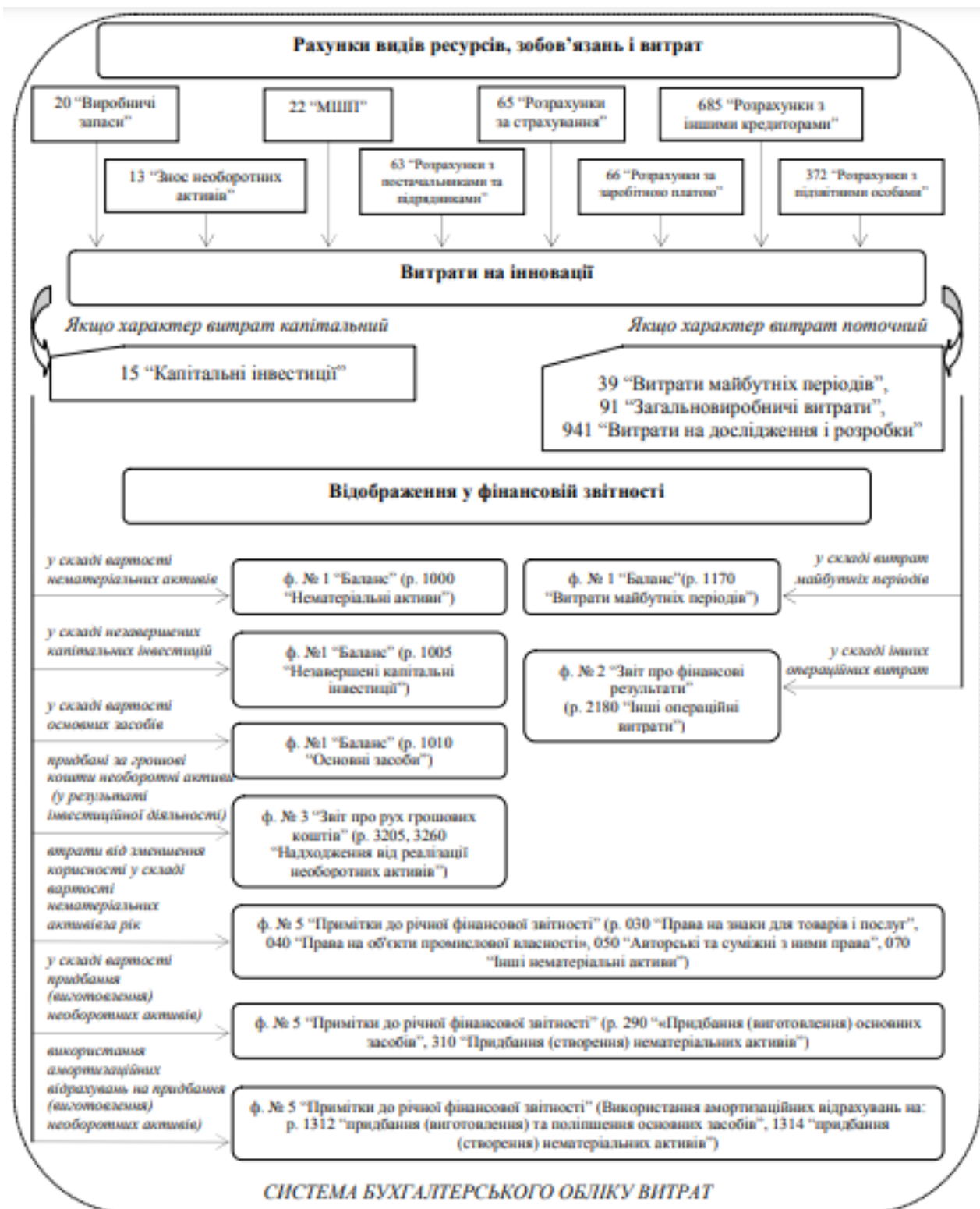


Рис. 3.5. Бухгалтерська модель формування показників фінансової звітності щодо витрат на інновації

Додаткову інформацію можуть надати відомості про суб'єкта господарювання, особливості його виробничих процесів, внутрішні та зовнішні фактори, що визначають ефективність діяльності сільськогосподарського підприємства, перспективи його подальшого розвитку. Ми вважаємо, що саме тут варто процитувати та детально описати заходи, які вживають підприємства щодо витрат на інновації.

Оперативно-стратегічні завдання підприємства вимагають розширення інформаційної бази для забезпечення прийняття управлінських рішень на основі внутрішньої (управлінської) звітності про витрати на інновації з відображенням необхідної інформації на рівні структурних підрозділів.

Таким чином, звіт про витрати на інновації у розрізі центрів відповідальності є звітом про витрати на інновації, понесені протягом певного періоду (або на певну дату). Звіт готується бухгалтером, відповідальним за облік відповідного відділу, і подає його керівникам і керівництву на всіх рівнях підприємства. Однак звітність за центрами відповідальності вже не можна вважати повністю внутрішньою, оскільки згідно з П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» сегменти підприємства визначаються як «підрозділи звітності, про які необхідно подавати інформацію, пов'язану із доходами, витратами тощо».

Центр відповідальності за інноваційні витрати має ті ж характеристики, що й економічний відділ, як самостійна частина діяльності сільськогосподарського підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, проектів, послуг) і відрізняється від інших таким: видом продукції; способом отримання доходу (спосіб розподілу продукції); характером виробничого процесу; ризикованою характеристикою діяльності; категоріями покупців. У зв'язку з цим внутрішньогосподарську (управлінську) звітність не можна вважати окремою та незалежною від фінансової звітності. Таким чином, корпоративну звітність слід розуміти як складну взаємопов'язану інформаційну систему, яка надає дані як про загальну корпоративну діяльність, так і про аспекти центру відповідальності.

Основним чинником створення нової вартості є реструктуризація змісту публічних звітів сільськогосподарських підприємств для відображення інформації про стратегію, нефінансові аспекти діяльності, включаючи витрати на інновації. Водночас вартість інтелектуального капіталу має великий вплив на ринкову вартість підприємства, але бухгалтери не можуть знати його величину з даних фінансової звітності. Цю перспективу можна забезпечити через системи нефінансової звітності (соціальна звітність, звітність про сталий розвиток тощо) як документований набір корпоративних даних, що відображають її середовище, принципи та методи роботи з впливовими групами та результатами, діяльність у соціально-економічній, соціальній та екологічній сферах. Звітність про сталий розвиток може надавати інформацію, якої немає у фінансових звітах, але є надзвичайно важливою для аналізу аграрного бізнесу.

Варто зазначити, що на конференції Global Reporting Initiative, яка відбулася в Амстердамі в травні 2010 року, головною темою було створення інтегрованої звітності (фінансової звітності та звітності про сталий розвиток). У серпні того ж року Global Reporting Initiative в рамках проекту Sustainability Reporting Project оголосила про створення Міжнародного комітету інтегрованої звітності, основними завданнями якого є: 1) встановлення прийнятних меж для звітності про сталий розвиток, яке дозволить інтегрувати інформацію про економічну, екологічну та соціальну діяльність компаній у стислій, послідовній та адекватній формі; 2) створення умов для більш ефективного управління ризиками, стратегічного управління бізнесом, брендом і репутацією.

Вважаємо, що формування комплексної моделі звітності щодо витрат на інновації має базуватися на фінансових, внутрішньоекономічних (управлінських), статистичних та міжнародних формах показників нефінансової звітності (рис. 3.6).

Таким чином, вичерпна звітність про вартість інновацій надає додаткову інформацію для перегляду показників і прийняття управлінських рішень, детально описуючи, як стійкість впливає на діяльність і бізнес. Це може бути

додатковою конкурентною перевагою для підприємств, які прагнуть отримати капітал за розумною ціною.

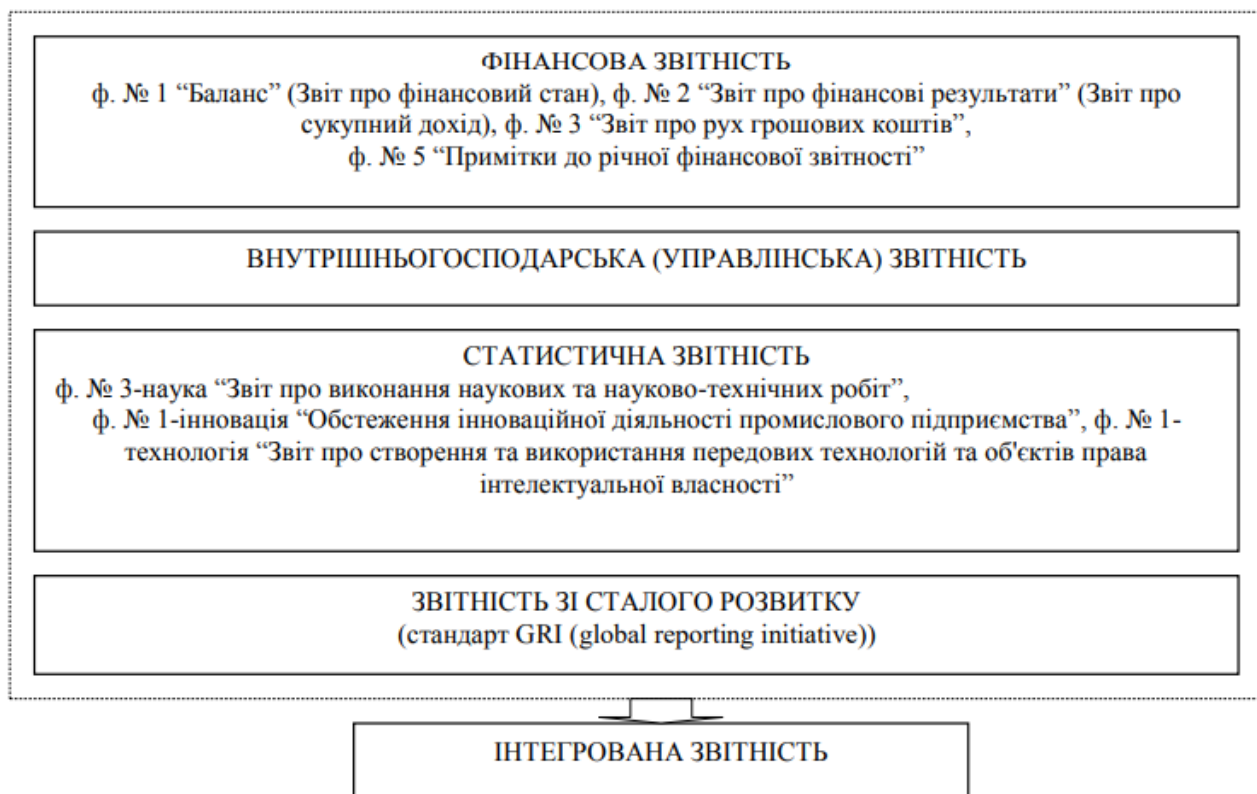


Рис. 3.6. Бухгалтерська модель інтегрованої звітності щодо витрат на інновації

Визначення стратегії розвитку та відображення її в комплексному звіті про витрати на інновації зробить його надійним джерелом інформації для оцінки вартості сільськогосподарського підприємства. Комплексний звіт про напрямки сталого розвитку та витрати на інновації українського бізнесу дасть можливість переглянути існуючі бізнес-моделі та визначити шляхи до довгострокового успіху. Існує також потреба у розробці форматів нефінансової звітності, які б дозволяли проводити ретельний аналіз і контроль інноваційних витрат і витрат. Це допоможе сільськогосподарським підприємствам приймати ефективні рішення в цій сфері та визначити місце самостійних суб’єктів господарювання в інноваційному розвитку країни.

3.3. Організація і методика контролю за використанням природних ресурсів в умовах сільськогосподарської діяльності

Сьогодні ми стоїмо на початку четвертої промислової революції, яка докорінно змінить кожен сферу життя. Цифрова економіка передбачає активне впровадження інновацій та інформаційно-комунікаційних технологій у різні види економічної діяльності та сфери життя. Цифрова економіка є основою четвертої промислової революції, досвіду, який не має аналогів в історії людства з точки зору масштабу, обсягу та складності. Останніми роками фінансовий сектор (включно з бухгалтерським обліком) опинився в цифровому вирі, коли послуги здебільшого базуються на інформації та є легкодоступними за допомогою інструментів цифрових фінансових технологій. Отже, форма бухгалтерського обліку в сучасних умовах зазнає змін. Еволюція форм обліку завжди була пов'язана з прагненням оптимізувати процес обробки та подання облікової інформації (рис. 3.7).

Застосування програм автоматизації обліку дає можливість суттєво підвищити якість обробки облікової інформації. Крім того, використання комп'ютерної техніки змінює зміст та організацію праці облікового персоналу, зокрема зменшується кількість ручних операцій з обробки первинних документів, забезпечує систематизацію облікових показників. Облікова праця стає більш творчою, такою що спрямована на організацію та удосконалення процедур бухгалтерського обліку (рис. 3.8).

Перспективним напрямком оптимізації організації обліку витрат на інновації на основі сучасного інформаційного забезпечення є використання технології «блокчейн». Блокчейн (також відомий як технологія розподіленої бухгалтерської книги) — це розподілена база даних, що складається з окремих блоків, з'єднаних у безперервний ланцюжок, у якому зберігаються всі транзакції, які коли-небудь відбувалися. Його особливістю є те, що блоки, які складають ланцюжок, повинні містити тимчасові мітки та посилання на

попередній блок. Теоретично ланцюжок, утворений блоками, може бути необмеженим, але на практиці він обмежений технічними можливостями.

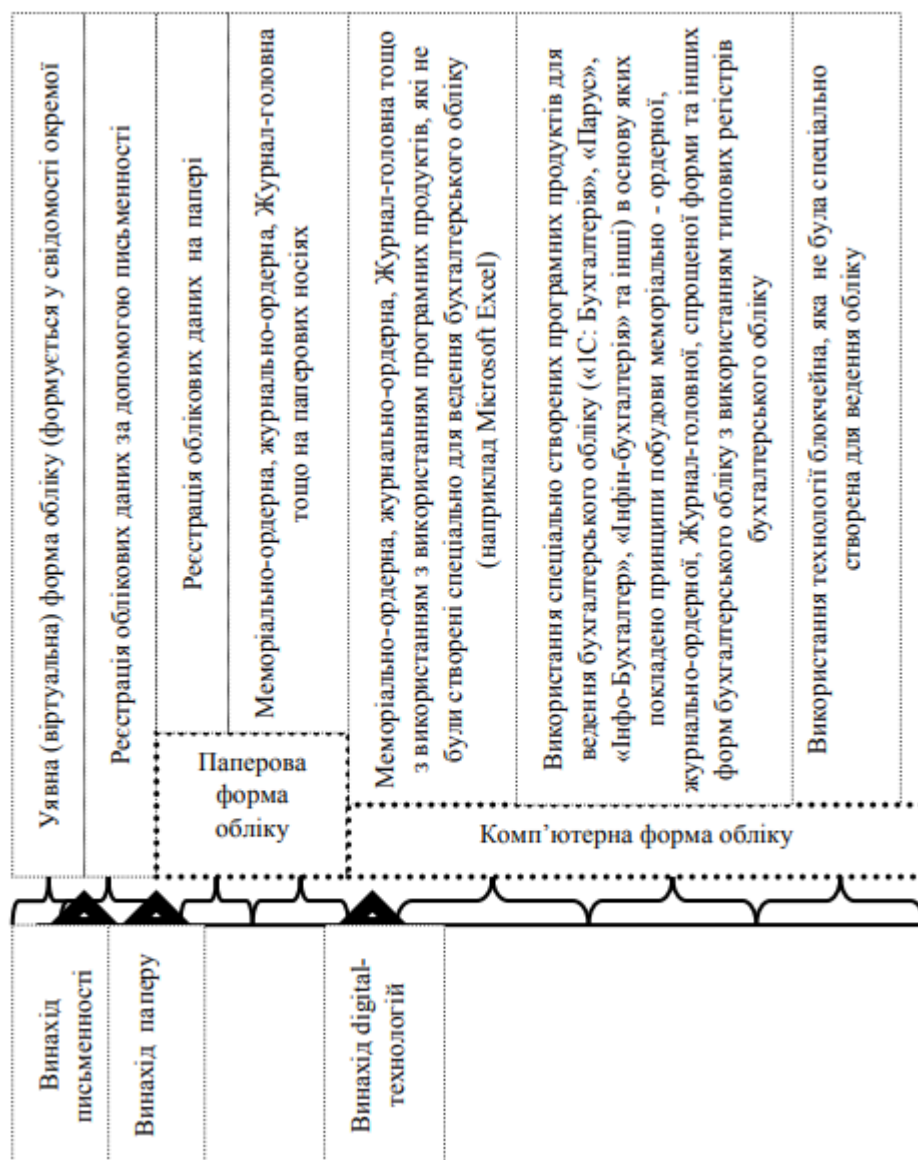


Рис. 3.7. Поетапність виникнення форм бухгалтерського обліку

У поточному обліку записи зберігаються та розміщуються в централізованому місці, зазвичай у базі даних бухгалтерської програми. Ця модель бухгалтерського обліку базується на системі подвійного бухгалтерського обліку. Як правило, бухгалтер вносить усі записи в систему та вносить необхідні зміни відповідно до потреб клієнта. Коли клієнту потрібна

бухгалтерська інформація, бухгалтер отримує і передає необхідні дані. Прямий доступ до централізованої книги мають лише бухгалтери та аудитори.

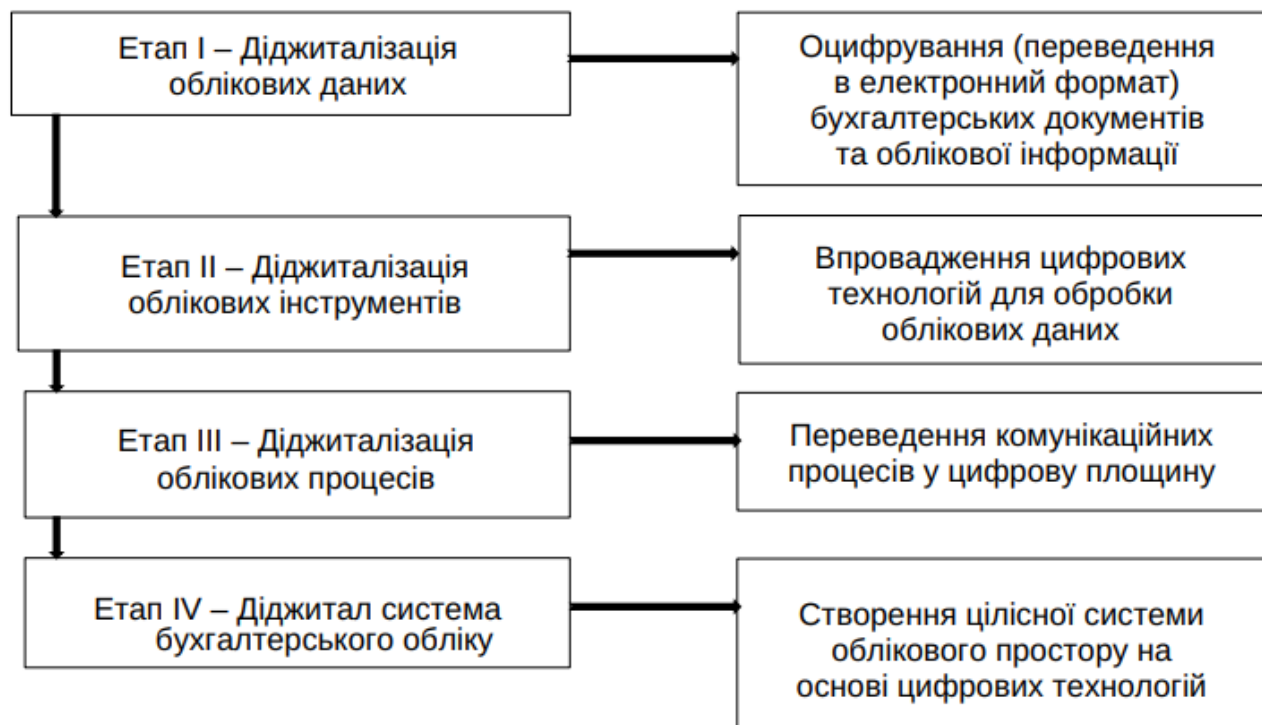


Рис. 3.8. Етапність імплементації діджиталізації бухгалтерського обліку

На відміну від традиційного обліку, технологія розподіленої книги використовує зовсім інший підхід. Записи вводяться та зберігаються в розподіленій книзі, доступній для всіх зацікавлених сторін. Тим часом бухгалтери, аудитори, клієнти та регулятори часто мають ідентичні копії книг. Крім того, оскільки технологія блокчейн використовує приватні та відкриті ключі для автентифікації користувачів, вона забезпечує найвищий рівень безпеки.

Технологія блокчейн забезпечує майже миттєві транзакції. На початку кожного місяця бухгалтери закривають рахунки за попередній місяць. Як правило, цей процес триває досить довго. Особливо це стосується закриття та звітності поточного року. Використання технології блокчейн повністю змінить цю ситуацію. Технологія розподіленої книги виконує обробку в режимі реального часу, тому транзакції можуть оброблятися миттєво. Це тому, що

цифрові записи, включаючи блокчейн, забезпечують розрахунки в мережі в режимі реального часу.

Технологія блокчейн у поєднанні з належною аналітикою допомагає оптимізувати процеси бухгалтерського обліку та аудитів. Перехід до фінансових систем із значними елементами блокчейну відкриває багато можливостей для професії бухгалтера, тоді як навички аудиторів зосереджені на питаннях вищого рівня. У майбутньому використання технології блокчейн має призвести до змін у суміжних сферах: контроль, аудит, аналіз тощо. Тому при використанні технології блокчейн змінюється сама процедура аудиту, оскільки блокчейн забезпечує високу якість даних, прозорість, довговічність і надійність.

Сьогодні використання технології «блокчейн» може стати основою для появи абсолютно нової форми бухгалтерського обліку, яка має усунути недоліки форм, що переважно використовуються сьогодні. Незважаючи на значні переваги використання технології блокчейн в організації бухгалтерського обліку витрат на інновації, її застосування призвело до виникнення певних питань. Це пов'язано з необхідністю забезпечення захисту інформації. Крім того, використання технології блокчейн вимагає змін на законодавчому рівні.

Крім того, організовуючи бухгалтерський облік в контексті цифровізації економіки, необхідно враховувати той факт, що багато технологічних інновацій зливаються (хмарні, мобільні та соціальні технології, великі масиви даних). Сьогодні цифровізація економіки призвела до кардинальних змін в організації розрахункового обліку (ринок банківських послуг сьогодні опинився в центрі цифрового вихору). Крім того, відбулися суттєві зміни в організації бухгалтерського обліку, пов'язані зі складанням і поданням різних форм звітності.

Основним недоліком використання хмарних технологій є відсутність абсолютної конфіденційності, яку може гарантувати лише постачальник послуг. Паралельно з управлінням державними фінансовими департаментами,

органами соціального страхування, іншими контролюючими органами тощо держава має можливість контролювати нарахування та сплату податкових платежів у режимі реального часу. Використання хмарних технологій дозволяє централізувати технічні обчислювальні ресурси, ІТ-спеціалістів та програмне забезпечення у публічній хмарі, що заощадить кошти та підвищить прозорість бухгалтерського обліку, скоротить трудомісткі звітні та контрольні заходи для суб'єктів господарювання.

Процес цифровізації бухгалтерського обліку має стати неодмінною вимогою сучасної макроекономічної реформи. Глобалізація економічного простору та поширення «віддаленості робочого місця» вивели на новий рівень поняття «розподілена технологія» або «хмарна технологія» (англ. Cloud Technology), згідно з якою обробка інформації, у тому числі бухгалтерського обліку, не проводиться на одному комп'ютері чи робочому місці, а «розділяється» будь-якою кількістю комп'ютерів, підключених до Інтернету.

Протягом останніх кількох років активно впроваджується ефективний та оперативний спосіб ведення «хмарного бізнесу» (бізнесу, який працює з використанням технологій хмарних обчислень). Однак світові тенденції показують, що «хмарний облік» є більш сучасним, розвиненим і універсальним варіантом порівняно з традиційними системами, де інформаційні рішення встановлюються не на локальних серверах підприємств, а в більш безпечному домені. Хмарна бухгалтерія кардинально відрізняється від традиційної. З хмарним обліком початкові витрати значно нижчі: не потрібно купувати сервери зберігання та обробки даних, пристрої для зберігання реплікації даних або ліцензії на антивірусне програмне забезпечення. Крім того, продуктивність персональних комп'ютерів, які використовуються для створення та надсилання даних у «хмару», може бути нижчою, ніж у традиційному бухгалтерському обліку, тобто коштує значно дешевше.

У хмарній бухгалтерії компонент безпеки не важливий. Хмарне бухгалтерське програмне забезпечення та дані зберігаються на захищених серверах, які контролюються компанією, яка надає хмарні бізнес-послуги, і

тому захищені від кібератак. Такі компанії спеціалізуються на наданні «хмарних» послуг і вкладають значні кошти в протоколи безпеки та захисту для таких послуг. Якщо говорити про традиційний облік, то тут обов'язково варто відзначити потенційну небезпеку обладнання та ризик втрати бази даних, наприклад, через пожежу, крадіжку, повінь, землетрус та інші катаклізми, які можуть завдати шкоди матеріальній цінності. Тому запровадження «хмарної бухгалтерії» матиме потенціал для зменшення витрат підприємств та підвищення продуктивності праці працівників. Доступ до даних можна отримати в будь-який час з будь-якого електронного пристрою або веб-браузера, а також з мобільного телефону або планшета, і немає обмежень щодо потужності процесора.

ВИСНОВКИ

Впровадження інновацій у діяльність підприємств розглядається як один із шляхів підвищення конкурентоспроможності виробленої продукції та підтримки швидкого розвитку та прибутковості. Застосування інновацій дозволяє суттєво змінити кількісні та якісні характеристики сфер виробництва та споживання, прискорити економічний розвиток, забезпечити інтенсифікацію суспільного виробництва. Враховуючи зростання ролі інновацій, запропоновано нові визначення цієї категорії. Отже, інновація – це процес, який поєднує створення та практичний розвиток нововведень, які задовольняють певні потреби, приносять дохід підприємству, викликають зміни в технології, економіці та інших соціальних середовищах.

Інноваційний розвиток передбачає перетворення наукових досліджень і розробок, а також винаходів і відкриттів у нові продукти або нові процеси та їх впровадження у виробничий процес. Метою інноваційного процесу є підвищення ефективності господарської діяльності підприємства шляхом оновлення технологій, товарів, елементів управління та інших компонентів організаційних систем. Інноваційний розвиток підприємства можна коротко описати як природний процес переходу підприємства від старого стану до нового завдяки впровадженню інноваційних продуктів, процесів і технологій.

Інноваційні витрати – це витрати підприємства для відображення вартості ресурсів, що використовуються для досягнення цілей інноваційного розвитку, та для вираження витрат, що відповідають конкретному періоду доходу. Удосконалення технології виробництва пов'язане з додатковими витратами праці на всіх етапах створення та впровадження інновації та експлуатації нової техніки.

Виробничий потенціал приватного підприємства «ПАФ «XXXXXX» достатній для виконання комерційних завдань, які ставить перед собою господарство та його керівництво. Розмір машинно-тракторного парку та його оснащеність сільськогосподарською технікою повністю гарантують відповідні

умови для вирощування овочів відкритого ґрунту та картоплі на ХХХ га посівних площ та належне виконання усіх видів польових робіт. Запровадження інноваційних технологій та оновлення машинного та тракторного парку суттєво приносять зростання обсягів реалізації сільськогосподарської продукції.

Враховуючи те, що господарство розташоване на околиці м. Львова, тобто враховуючи близькість до ринку збуту сільськогосподарської продукції з обмеженим терміном зберігання, досліджуване господарство обрало своєю спеціалізацією овочівництво відкритого типу, зокрема вирощування картоплі, а також овочів та деяких зернових, що відповідають вимогам сівозміни. Питома вага товарної продукції рослинництва у 2022 році в структурі товарної продукції становить близько 87,5*%.

Оцінка структури операційних витрат ПАФ «XXXXXX» свідчить про переважання частки матеріальних витрат. Водночас за цієї статтею витрат спостерігаємо негативну динаміку. Таким чином, у 2022 році порівняно з 2020 роком частка матеріальних витрат знизилась майже на 12,5 в.п. Збільшення операційних витрат за окремими статтями було зумовлене як інфляцією, так і збільшенням цінового розриву між аграрним сектором та промисловою продукцією, що купується сільськогосподарськими підприємствами як виробничі ресурси.

Станом на кінець 2022 року загальна дебіторська заборгованість перевищувала загальну кредиторську у 1** разів. У цьому випадку можна говорити про зниження рівня ліквідності, що є менш прийнятним для сільськогосподарських підприємств.

Вважаємо доцільним запровадження єдиної методики обліку витрат на інновації, яка дозволить надавати достовірну інформацію, посилювати аналіз та виявляти резерви зниження витрат. Водночас автоматизація обліку витрат на інновації підвищить ефективність облікового процесу загалом без суттєвого підвищення трудомісткості облікових робіт.

Однією з причин неефективності обліку витрат на інновації слід назвати людський фактор, тобто кваліфікацію та професіоналізм бухгалтерського

персоналу, його ставлення до справ, зацікавленість у повному відображенні господарських операцій в реєстрах бухгалтерського обліку, аналізі даних та відповідно робити обґрунтовані висновки та доносити до керівників корисну інформацію для ефективного управління бізнес-процесами, в тому числі пов'язаними з інноваційною діяльністю.

Для уточнення інноваційних витрат розроблено класифікацію витрат, яка показує взаємозв'язки між класифікаційними ознаками. На основі розробленої класифікації до робочого плану рахунків із субрахунками рекомендовано ввести трансфертний бухгалтерський рахунок 8* «Витрати на інновації» для аналізу інновацій за напрямками. За кожним субрахунком рекомендується проводити аналіз видів витрат. З метою контролю витрат на інновації під час розробки інноваційної продукції та її масового виробництва запропоновано облікову модель розрахунку витрат на інновації (ОМРВІ). ОМРВІ дозволяє контролювати процес формування собівартості від первинних ресурсів до кінцевої продукції та визначати собівартість інноваційної продукції.

Необхідною є розробка типових форм первинної документації та форм бухгалтерської звітності про витрати на інновації, що дозволить дослідити формування потоків витрат на інновації у центрах відповідальності.

В процесі дослідження було створено модель бухгалтерського відображення господарських операцій, пов'язаних з виникненням інноваційних витрат та формуванням відповідних показників у фінансовій звітності. Встановлено, що внутрішньогосподарська (управлінська) звітність не може вважатися окремим елементом системи управління підприємством, а лише невід'ємною частиною загальної системи звітності. Вважаємо, що нефінансова звітність повинна займати особливе місце в системі звітності, тоді як нефінансова звітність в Україні ще не набула поширення, оскільки для її розвитку насамперед необхідно сформувавши споживачів такої звітності.

Використання технології блокчейн змінює ведення оперативного обліку в режимі реального часу – не потрібно чекати обробки первинного документа,

існування якого стає зайвим. Перинний документ перестає виконувати свої функції. Його замінює фіксація транзакцій у блокчейні.

Цифровізація бухгалтерського обліку та його інтеграція в інформаційні системи сільськогосподарського підприємства є вимогами сучасної цифрової епохи. Ця інформаційна система покликана підвищити ефективність та конкурентоспроможність підприємства, перетворити бухгалтерський облік на мистецтво, яке «забезпечує успіх підприємства». Водночас діджиталізацію не слід ототожнювати з комп'ютерною системою, фізичними компонентами якої є набір апаратних і програмних засобів, необхідних для збору, обробки та відображення інформації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамовська В.С., Брітан Н. В. Удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності як один з напрямів бізнес-адміністрування. *Агросвіт*. 2015. № 8. С. 58-61.
2. Белова І. М. Побудова управлінського обліку в рослинництві у світлі вимог МСФЗ, П(С)БО 30 «Біологічні активи» та галузевого управління. *Бізнес Інформ*. 2015. № 3. С. 184-191.
3. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія. К.: [КНТЕУ], 2010. 335 с.
4. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України / за заг. ред. А.М. Коваленко. Дніпропетровськ : ВКК «Баланс-Клуб», 2009. 736 с.
5. Василішин С.І., Гнатишин Л.Б., Прокопишин О.С. Економічна безпека як складова обліково-аналітичного забезпечення управління підприємствами: теоретичний аспект. *Таврійський науковий вісник. Серія: Економіка*. 2022. Вип. 14. С. 110-120.
6. Вербицька В. І., Ковалева Т. В., Попова А. М., Хорошилова І. О. Методичний підхід до обліку та калькулювання витрат по інноваційним проектам. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва*. 2019. № 1. С. 34-44.
7. Гик В. В. Формування системи обліку і контролю витрат на інновації. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2017. № 862. С. 68-74.
8. Гнатишин Л. Б. Діагностика доданої вартості продукції фермерських господарств. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»: Економіка*. 2019. №14(42). С. 33-37.
9. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку: навч. посіб. / 2-ге вид., перероб. і допов. Львів: Магнолія 2006, 2016. 438 с.

10. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С., Малецька О.І. Специфіка побудови системи обліку у тваринництві. *Вісник Львівського національного аграрного університету: економіка АПК*. 2019. № 23 (1). С. 81-86.
11. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С., Поверляк Т.І. Валоризація аграрної продукції в системі бухгалтерського обліку фермерських господарств. *Інфраструктура ринку*. 2020. №40. С. 438-446.
12. Гнатишин Л., Мацьків Г., Прокопишин О. Бухгалтерський консалтинг як інструмент управління підприємством. *Вісник Львівського національного університету природокористування: серія Економіка АПК*. 2023. № 30. С. 44–49.
13. Гнатишин Л., Свиноус І., Протоцька Т. Організація бухгалтерського обліку в умовах сучасних інформаційних та комунікаційних технологій. *Вісник Львівського національного університету природокористування: економіка АПК*. 2022. № 29. С. 21–25.
14. Гнатишин Л., Ханас В. Сутність інноваційних процесів у діяльності сільськогосподарських підприємств. *Вісник Львівського національного університету природокористування: серія Економіка АПК*. 2023. № 30. С. 16–20.
15. Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436 – IX. *Відомості Верховної ради України*. 2003. № 19. с.144.
16. Гуріна Н. В. Проблеми організації обліку витрат інноваційної діяльності та шляхи їх вирішення. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2015. Вип. 12(2). С. 48-54.
17. Диба М. І., Гик В. В. Формування облікової інформації для управління витратами на інновації. *Економіка: реалії часу*. 2015. № 4. С. 223-227.
18. Директ-костинг: опановуємо разом. Електронне видання Uteka. 2018. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-biznes-dosvid-46-direktkostingopanovuyemo-razom>.

- 19.Дороженко Л. І. Сучасні методи обліку витрат у контексті зарубіжного досвіду. *Держава та регіони: Економіка та підприємництво*. 2014. Вип. 2. С.72-76.
- 20.Івахненко С. В. Класифікація програмного забезпечення обліку і контролю. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. №7. С. 55
- 21.Інструкція «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій». Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р.. № 291. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
- 22.Корольова О. І. Облік витрат інноваційної діяльності: проблеми та перспективи розвитку. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2015. № 12. С. 62-65.
- 23.Корольова О.І. Облік витрат виробництва: проблеми та перспективи. *Економіка та управління на транспорті*. 2015. Вип. 1. С.79-90.
24. Лобода Н. О., Корень Д. О., Куришко Н. В. Інноваційні витрати: обліково-аналітичний аспект. *Молодий вчений*. 2020. № 4(2). С. 328-330.
- 25.Лучко М.Р., Бенько І.Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навч. посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 370 с.
- 26.Маренич Т. Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: підручник / За ред. В. Я. Амбросова. Харків: ХДТУСГ, 2005. 698 с.
- 27.Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. №1315. URL: www.zakon.nau.ua/doc/code...06
- 28.Методичні рекомендації з планування, обліку, калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, наказ Мінагрополітики України від 18.02.2001 року № 132. *Все про бухгалтерський облік*. 2003. № 69.
- 29.Методичні рекомендації по застосуванню форм документів первинного обліку на сільськогосподарських підприємствах розроблено на основі виконання доручення Президента України від 25.02. 2003 року № 1 – 1/203. 98 с.

30. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. № 390. URL: www.ligazakon.ua.
31. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах від 21.12.07 р. № 929. *Баланс-Агро*. 2008. №4 (160). С. 4–14
32. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <http://zakon.gov.ua>
33. Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Л., Панченко Л. Т. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник. 4-е вид., перероб. і допов.; за ред. М. Ф. Огійчука. К.: Алерта, 2009, с. 631
34. Оляднічук Н.В. Удосконалення облікових реєстрів – вимога сьогодення. *Актуальні питання сучасної економіки: Матеріали I Всеукраїнської заочної науково-практичної конференції 20-22 січня 2010 року. Частина III. Розділ 3. Актуальні питання становлення бухгалтерського обліку в Україні*. URL: <http://udau.edu.ua/library.php?pid=938>
35. Павлова С.І., Магнушевська Т.М. Метод Таргет-костингу як прогресивний метод цільового стратегічного управління витратами. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Ужгород. 2016. Вип. 10, част. 2. С. 56-58. URL: [file:///C:/Users/Admin/Downloads/Nvuumevcg_2016_10\(2\)_14.pdf](file:///C:/Users/Admin/Downloads/Nvuumevcg_2016_10(2)_14.pdf).
36. Пастернак О.П. Вибір методів обліку витрат основної діяльності для потреб управління. *Глобальні та національні проблеми економіки. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського*. Миколаїв. 2015. Вип. 5. С. 1019-1024. URL: <http://global-national.in.ua/archive/5-2015/207.pdf>.
37. План рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Мінфіну України від 30.11. 1999 року № 291. *Баланс*. 2003. № 16. С.23.

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 18.11.2005 р. № 790. *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 6. С. 4-8.
39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» від 18.11. 2005 року №790. *Облік та фінанси АПК*. 2006. № 6. С. 102.
40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246. URL: www.ligazakon.ua.
41. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168>
42. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: www.zakon.rada.gov.ua
43. Прокопишин О. С., Гнатишин Л. Б. Моделювання бухгалтерського відображення екологічної діяльності в системі обліку сільськогосподарських підприємств. *Наукові праці Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу «Києво-Могилянська академія»: Економіка*. 2016. Т. 275, Вип. 263. С. 78-83.
44. Рудніченко Є.М., Ядуха С.Й., Лісовський І.В. Перспективи використання нетрадиційних методів управління витратами на вітчизняних промислових підприємствах. *Економіка та регіон*. Полтава. 2015. Вип. 5. С. 40-46. URL: file:///C:/Users/Admin/Downloads/econrig_2015_5_9.pdf.
45. Скрипник М.І. АВС-калькулювання. *Державна академія статистики, обліку і аудиту Держкомстату України*. URL: <https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/3079/1/38.pdf>.
46. Смоквіна Г. А., Попович К. Ф. Організаційні аспекти щодо формування облікової політики інноваційних витрат на капітальні інвестиції. *Бізнес Інформ*. 2020. № 9. С. 205-211.
47. Стендер С. В. Особливості удосконалення управлінського обліку в галузі рослинництва. *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету*. 2011. Вип. 19. С. 310-314.

- 48.Стоян В.І. Методологічні аспекти обліку витрат виробництва. *Фінанси України*. 2012. №10. 218 с.
- 49.Струк Н. Обліково-аналітична інтерпретація та основні напрями контролю трансакційних витрат у інноваційній діяльності підприємства. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2017. № 9. С. 151-174.
- 50.Сук Л. К., Сук П. Л. Облік витрат на біологічні перетворення поточних біологічних активів рослинництва. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2008. № 10–11. С. 34-42
- 51.Тарасенко Н. В. Економічний аналіз: навч. посіб. Львів: «Новий Світ-2000», 2008. 344 с .
- 52.Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. К.: Алерта. 2011. 976 с.
- 53.Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник [М.Ф. Огійчук. В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін.]. К.: Алерта, 2011. 1042 с.
- 54.Янченко З. Б. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами інноваційної діяльності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2014. Вип. 1. С. 344-354.