

**ПРОБЛЕМИ АУДИТУ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТА
НАПРЯМКИ ЇХ ВИРІШЕННЯ**

*Розглянуті напрямки аудиторської перевірки інноваційної діяльності підприємств.
Досліджені об'єкти аудиту. Запропоновані варіанти відображення об'єктів інноваційної
діяльності на рахунках бухгалтерського обліку*

Постановка проблеми. Virшення сучасних проблем становлення економіки України пов'язано з необхідністю розвитку інноваційних процесів, впровадження у виробництво нових рішень - сучасних технологічних, технічних форм і методів організації господарювання та управління.

Конкурентоспроможність, а відтак і життєздатність підприємства на внутрішньому та світовому ринках в значній мірі залежать не тільки від якісних і цінових характеристик продукції, але й від ефективності системи управління, зокрема, від стану інформаційного забезпечення інноваційної діяльності.

Невирішені раніше частини проблеми. Одним із основних недоліків існуючих стандартів бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів аудиту є відсутність єдиної системи реєстрів і рахунків для відображення витрат, доходів і результатів інноваційної діяльності. Більше того, існуючі облікові моделі не адекватні розмаїттю інноваційних процесів і не дають достатньо достовірних даних для проведення економічного аналізу і регулювання в сфері інновацій. Отже, уявляється необхідним розробити науково обґрунтовану систему аудиту витрат, доходів і результатів інноваційної діяльності промислових підприємств. Актуальність вирішення цієї проблеми визначила вибір теми статті.

Мета дослідження. Мета статті полягає в тому, щоб створити наукові передумови подальшого розвитку системи аудиту інноваційного процесу підприємства, що сприятиме подоланню існуючих у ній недоліків і покращенню практики.

Відповідно до неї визначено наступні основні задачі:

- визначити місце і значення в управлінні функцій аудиту;
- обґрунтувати необхідність органічного їх підпорядкування функцій аудиту стратегічним, тактичним і оперативним цілям управління взагалі та інноваційним процесом, зокрема;
- дослідити можливі джерела покриття інноваційних витрат і обґрунтувати пріоритетний підхід;
- критично оцінити принципи побудови і функціонування обліково-аналітичної системи, що містяться в законодавчих документах і спеціальній літературі з бухгалтерського обліку та аналізу з точки зору їх узгодженості з загальними цілями управління інноваційним процесом і кібернетичними законами, відповідно до яких вони мають визначатися;
- визначити комплекс адекватних об'єкту аудиту інформаційних моделей, в якому відображалися б зазначені процеси;
- розкрити вплив процесів на форми організації інноваційної діяльності, на зміст похідних від них моделей продукту, витрат на його створення і джерел їх покриття, доходів і фінансових результатів, склад інформації, систему реєстрів і підхід до побудови бухгалтерських моделей інноваційної діяльності;
- критично оцінити сучасний стан обліку й аналізу, обґрунтувати концептуальні положення, що сприяють усуненню недоліків і мають складати загальну методичку планування, обліку, контролю і калькулювання

собівартості продукції серійного чи масового виробництва як окремо інноваційний продукт, який розробляється поряд із іншими складовими технічної документації.

Викладення основного матеріалу дослідження. Перехід до інноваційної моделі розвитку є для України пріоритетним стратегічним напрямком і невід'ємною умовою входження на рівні у світову економічну систему. Для цього необхідно, по-перше, здійснювати на державному рівні систему цілеспрямованих заходів, які здатні створити економічні можливості як передумови формування стимулюючих інноваційний процес механізмів, по-друге, виробити власне механізм взаємодії суб'єктів господарювання, що забезпечував би досягнення конкурентних переваг завдяки активній інноваційній практиці та ефективним інноваційним рішенням.

Серед багатьох підходів до тлумачення інновацій та інноваційного процесу переважним, на думку автора, є законодавчий, в якому інновації – це наново створені (побудовані) або удосконалені конкурентоздатні технології, продукція чи послуги, а також організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, котрі суттєво покращують структуру і якість виробництва (або) соціальної сфери.

Умови розвитку інноваційної діяльності при сучасному стані науково-технічного прогресу автор вбачає в економічному зростанні та ефективності виробництва, повній зайнятості людей, стабільності рівня цін, економічній свободі працівників, справедливому розподілі доходів, деякі інших чинників.

Стратегія ж розвитку полягає в накопиченні і систематизації ідей, інформації і знань, вибір пріоритетних, перспективних ідей, аналіз конкурентоспроможності та економічної ефективності нового продукту на стадії прийняття рішення, його створення, опанування ринку нової продукції.

За цих умов цілеспрямованість і ефективність інноваційних процесів, що відбуваються в підприємстві, визначається трьома основними факторами:

- станом зовнішнього середовища – політичного та економічного ситуацією, типом ринку і характером конкурентної боротьби, орієнтацією владних структур та інших інституцій на цілі інноваційного розвитку підприємств;
- станом внутрішнього середовища підприємства – здатністю лідера та його команди творчо сприймати позитивний вплив структур зовнішнього середовища, що сприяє досягненню цілей розвитку, і протистає різного роду необґрунтованим витручанням, які розвиток матеріальних і трудових ресурсів, використанням сучасних технологій, форм організації виробництва і систем управління;
- специфікою самого інноваційного процесу як об'єкта управління.

Загальноприйнятий в теорії аудиту підхід, коли його об'єктами є процеси постачання, виробництва, збуту, є спірним, навіть помилковим. З одного боку, виділено далеко не всі види процесів, які відбуваються в підприємстві, з іншого – випадають із поля зору витрати, доходи, результати діяльності.

Відповідно до суб'єкта господарювання (підприємства промисловості) та його бізнес-середовища, визначено як актуальні для даного випадку і класифіковані за відповідними ознаками витрати інноваційної діяльності [1]. Автор виходила з того, що класифікація має визначити конструкцію інформаційної моделі не загальних операційних витрат на виробництво серійної або масової продукції, а витрат саме інноваційної діяльності, пов'язаної з виробленням ексклюзивного продукту. Тому втрачають актуальність деякі загальновідомі класифікації витрат, зокрема, за способом віднесення на продукцію – прямі, непрямі, залежністю від обсягу виробництва – змінні, постійні, можливістю впливу на величину витрат – регульовані, нерегульовані, очевидністю і формальною визначеністю – явні, неявні, зв'язком із виробничим процесом – виробничі, невиробничі. Тобто класифікації доречні, коли йдеться про серійне і масове виробництво.

Водночас мають реальне значення в побудові бухгалтерських моделей інноваційних витрат класифікації за відношенням: до окремих сфер діяльності їх носіїв – витрати на інноваційний продукт, витрати періоду, до окремих етапів загального процесу – науково-технічні і маркетингові дослідження, проектування, виготовлення та експериментальна перевірка продукту, до учасників створення інноваційного продукту – витрати окремих юридичних осіб, за характером витрат – поточні, капітальні, економічними елементами – амортизація, матеріальні витрати, витрати людських ресурсів, грошові, порівнянням нового виробу з аналогами – нормативні, додаткові.

На нашу думку, об'єктами аудиту є також інноваційний продукт у вигляді оцінених і юридично оформлених нематеріальних активів як власного користування, так і ринкового призначення. Досліджено можливі варіанти використання чинних і формування нових джерел покриття витрат інноваційної діяльності. Запропоновано як пріоритетний підхід, що передбачає віднесення:

- витрат, які пов'язані із освоєнням нової продукції, на собівартість виробу чи реалізації;
- витрат зі створення продукту у вигляді нематеріальних активів – на їх первісну вартість;
- інші поточні витрати інноваційної діяльності – на зменшення фонду чи резерва інноваційного розвитку, що формуються за рахунок прибутку після сплати податку і собівартості реалізації;
- витрати на завершені етапи розробки, що є предметом продажу – на собівартість реалізації.

Досліджено місце і визначальне значення функцій аудиту у сукупному управлінському процесі, а також принципи обліку, що містяться в законодавчих документах і спеціальній літературі з бухгалтерського обліку, з точки зору їх узгодженості з цілями загальної системи управління. Обґрунтовано необхідність органічного підпорядкування функцій аудиту цілям управління взагалі та інноваційним процесом, зокрема. Аналіз принципів, які визначаються Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", свідчить про те, що деякі формулювання в дійсності принципів не мають значення, оскільки являють собою елементи його методу та інші постулати, вимоги, що ніяк не надають обліку управлінської орієнтації.

Автор дійшла висновку, що принципи бухгалтерського обліку і впливаючі з них організаційні і методичні рішення мають формулюватися відповідно до двох кібернетичних законів: необхідної розмаїтості, концентрації функцій. Поглиблено і уточнено принципи, що визначають місце і поведінку облікової системи в управлінні економічними процесами, в тому числі

інноваційними. Згідно з цими законами організаційні форми та інформаційні моделі бухгалтерського обліку мають бути адекватні природному стану його об'єктів і чередувати зосередження взаємозалежних функцій планування, обліку, контролю, аналізу і регулювання, а відтак, і відповідного персоналу у центрах прийняття рішень із управління інноваційними процесами. Виходячи з нього автор вважає, що принципами, які визначають побудову системи бухгалтерського обліку, є такі:

– в його організації: децентралізація облікового персоналу з метою його введення як до цільових структур матричного типу, що призначені для комплексного управління окремими значущими проектами інноваційного спрямування, так і до організаційних структур управління процесами основних сфер діяльності з метою інтегрування його з персоналом іншої функціональної спеціалізації;

– у побудові бухгалтерських моделей інноваційної діяльності: їх адекватність складу і змісту процесів, характеру продукту, витрат, доходів і результатів інноваційної діяльності.

Моделі повинні задовольняти наступним вимогам: спадкоємності інформації в просторі і часі, тобто створена в оперативному режимі часу інформація, що розкриває її змістовні характеристики, може з користю використовуватися також у режимі поточного управління, доситності, достовірності.

Доведено, що інформація, створена за допомогою певних елементів методу бухгалтерського обліку, які розглядаються попередниками в значенні принципів, може мати різні характеристики спадкоємності, достатності і достовірності.

Розкрито вплив процесів на форми організації інноваційної діяльності, на зміст похідних від них моделей продукту, витрат на його створення, доходів і результатів, склад інформації, систему реєстрів і підхід до побудови бухгалтерських моделей інноваційної діяльності.

Потребують впровадження окремих цільові структури для управління інноваційними проектами зі створення нових виробництв, впровадження нової техніки, технології, реструктуризації та інжинірингу в організації виробництва і системи управління. Такими організаційними структурами можуть бути не тільки матричні формування на базі власних відділів і служб, але й структури, що створені з участю іноземних паперів, із залученням підрядників. Проте в будь-якому випадку в реалізації проектів бере участь бухгалтерський персонал, обсяг діяльності якого залежить від масштабу і складності проекту. Особливо, коли інноваційна діяльність виводиться на окремий внутрішній баланс або для її ведення створюється сумісне підприємство зі залученням вітчизняного чи зарубіжного партнера.

Класифікація інноваційного процесу за сферами діяльності підприємства, в яких безпосередньо ведеться господарська діяльність, і не тільки інноваційна, є, на наш погляд, поштовхом до використання матричної моделі в побудові не тільки проектною, але й стабільно діючої організаційної структури управління.

Обґрунтованим вбачається підхід, коли:

– здійснюється необхідна і достатня децентралізація персоналу з планування та обліку;

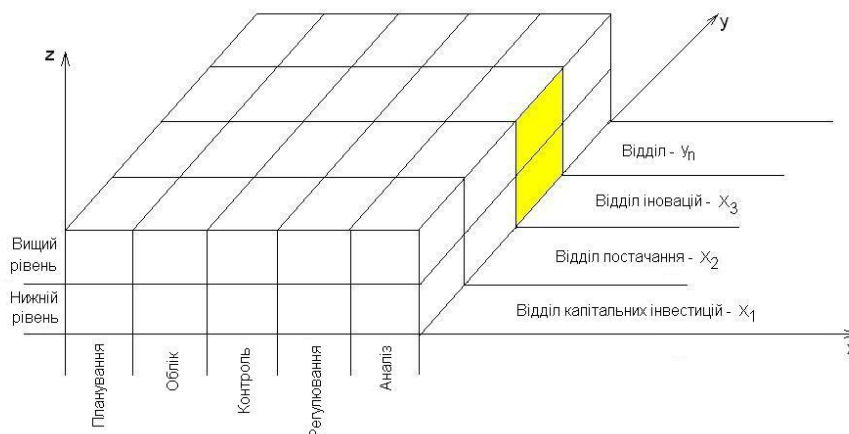
– він уводиться до організаційних структур кожної на цьому нижньому рівні сфери діяльності – відділів капітального інвестування, постачання, виробництва, та ін. і виконує всі функції управління, взаємодіючи з оперативно-виробничим персоналом, який безпосередньо веде господарську діяльність у відповідній сфері;

– таким чином, у кожній сфері підприємства створюються передумови організації повного управлінського циклу за схемою: аналіз наступного періоду – облік фактичних результатів і стану ресурсів – контроль відхилень – регулювання, в тому числі стимулювання – аналіз як завершуючі стадія поточного і початкова стадія наступного циклів управління;

– кординація дій структур нижнього рівня, узагальнення планової, облікової, аналітичної інформації, здійснення процедур цілепокладання,

підтримання зв'язків із зовнішнім оточенням, тобто налагодження і збереження системної цілісності підприємства та його інформаційних потоків – усі ці завдання вирішуються на наступному, верхньому рівні у функціональному блоці системи управління.

Матрична модель системи управління наведена на рис. 1.



Ось X – відділи, які безпосередньо ведуть господарську діяльність
Ось Y – функції управління
Ось Z – рівні управління

Рис. 1. Матрична модель процесів управління

Розмаїття інноваційних процесів визначає необхідність побудови адекватних облікових моделей, в яких відображалися б витрати на створення інноваційного продукту, його оприбутсування, визначення, формування і використання джерел покриття витрат. Ними можуть бути облікові моделі:

- формування активів і пасивів у зв'язку зі організацією нових підприємств і цехів із сучасним рівнем техніки, технології, організації виробництва та управління;
- придбання/власної розробки нематеріальних активів;
- створення принципово нових зразків продукції та їх модифікацій;
- розробки нових або більш досконалих систем організації виробництва та управління;
- некапітальних поточних витрат інноваційного характеру, що виникають в основних сферах діяльності;
- витрат і доходів сумісної інноваційної діяльності підприємства та його вітчизняних/зарубіжних партнерів.

Обгрунтовано підхід, у рамках якого проектування нового виробу продукції, в тому числі розробка технічної документації, передбачає створення загальної методики нормування, планування, обліку, контролю, а відтак і моделі витрат на його виробництво і калькулювання собівартості, котрі слід розглядати в значенні окремого інноваційного продукту з можливостями його продажу.

Досліджено як етапи державного регулювання в сфері інноваційної діяльності, так і сучасний стан обліку. На основі теоретичного аналізу, з одного боку, нормативних положень – Плану рахунків бухгалтерського обліку і П(С)БО 16 "Витрати", що покладені в основу побудови сучасної системи бухгалтерського обліку витрат діяльності взагалі та інноваційної, в тому числі, з другого, - наукових результатів із цих питань у роботах попередників, які багато в чому нормативні положення тиражують, доказово визначено принципів прорахунки та явні непорозуміння, що на практиці призводять до серйозних витрачених можливостей в обліку та аудиту, зокрема, і в управлінні формуванням витрат, взагалі.

У головному проблема полягає в тому, що інформаційні моделі витрат неадекватні дійсному складу самих витрат за їх цільовим призначенням і змістом, що унеможлиблює виділити витрати окремих видів діяльності, а в середині них – окремих напрямків, підвидів.

Якісно нові інформаційні можливості створює впровадження синтетичного рахунку "Витрати інноваційної діяльності", на якому передбачається зосередити сукупні витрати цієї сфери, з наступними субрахунками:

1. Придбання/створення прогресивних видів техніки,
2. Придбання/створення прогресивних технологій,
3. Розробка нових видів продукції та їх модифікацій,
4. Розробка прогресивних систем організації виробництва та управління,
5. Придбання/створення нематеріальних активів.

Він несе на собі навантаження рахунку-екрану, на якому в дебеті відображаються всі без винятку інноваційні витрати, в кредиті вони списуються на відповідні рахунки- "споживачі" (рис. 2).

Висновки та перспективи подальших досліджень. В умовах значного обмеження енергетичних ресурсів і необхідності підвищення конкурентоспроможності продукції потрібні нові підходи до розвитку економіки України, задоволення споживчого попиту як на вітчизняному ринку, так і з виходом на світовий ринок. Такою рушійною силою, здатною забезпечити зниження енергоємності та підвищити конкурентні переваги підприємств і держави на ринку, є інноваційний напрям розвитку. Початковою умовою здійснення інноваційної діяльності виступає власність на інтелектуальний продукт.

Перехід до інноваційної моделі розвитку для нашої країни є невід'ємною умовою входження рівноправним учасником у світову економічну систему. Вважаємо, що необхідними умовами для цього є:

- цілеспрямовані заходи уряду на формування стимулюючих інновацій економічних умов;
- створення механізму взаємодії суб'єктів господарювання, при якому конкурентні переваги досягалися б завдяки активній інноваційній діяльності та ефективним інноваційним рішенням.

Доведено необхідність облікового відображення інноваційних процесів, оскільки це забезпечить надання інформації для управління процесами розробки, впровадження та реалізації інновацій на конкретних підприємствах.

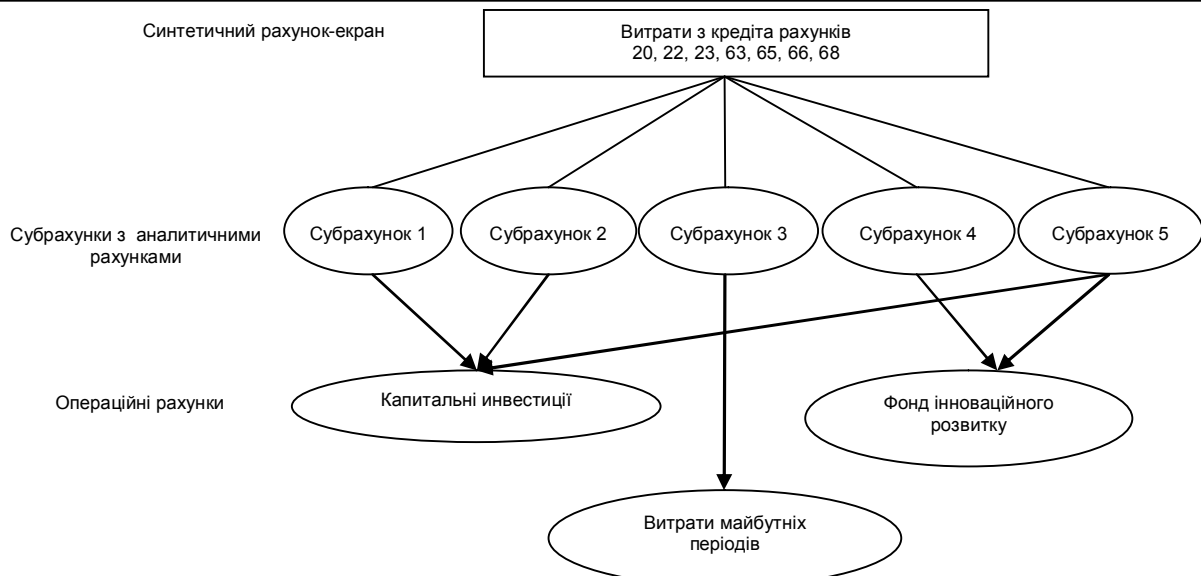


Рис. 2. Бухгалтерська модель рахунку-екрану "Інноваційні витрати"

Визначено наступні завдання бухгалтерського обліку інноваційної діяльності: надання оперативної інформації для управління процесами розробки, впровадження і реалізації інновацій; створення і ведення реєстрів аналітичного і синтетичного обліку для відображення процесів інноваційної діяльності; надання управлінської, бухгалтерської та статистичної звітності для контролю за процесами створення, впровадження і реалізації продуктів інноваційної діяльності.

На основі окреслення основних цільових параметрів бухгалтерського обліку інноваційної діяльності визначено його об'єкти. Загальноприйнятий в теорії бухгалтерського обліку підхід, коли його об'єктами є процеси постачання, виробництва, збуту, є спірним. З одного боку, виділяються далеко не всі процеси підприємства, з іншого – випадають із поля зору витрати, доходи та результати діяльності.

Обґрунтовано, що об'єктом аудиту є також інноваційний продукт у вигляді оцінених і юридично оформлених нематеріальних активів, реальні доходи від використання чи продажу власного або разом із учасниками його створення продукту, прибуток від інноваційної діяльності.

Досліджено можливі варіанти використання чинних і формування нових джерел покриття витрат інноваційної діяльності і запропоновано як пріоритетний підхід, що передбачає віднесення витрат, які пов'язані з освоєнням нової продукції, на собівартість виробу чи реалізації; витрат зі створення продукту у вигляді нематеріальних активів – на їх первісну вартість; інші поточні витрати інноваційної діяльності – на зменшення фонду чи резерву інноваційного розвитку, що формуються за рахунок прибутку після сплати податку і собівартості реалізації; витрати на завершені етапи розробки, що є предметом продажу – на собівартість реалізації.

Практичний досвід діяльності підприємств показав, що з урахуванням зарубіжного досвіду облікове відображення інновацій може бути здійснено за чотирма напрямками: капітальні інновації в створення нового вигляду основних засобів; інтелектуальні та капітальні інновації в створення нематеріальних активів; оборотні інновації в створення нових видів готової продукції, товарів, робіт і послуг; у складі витрат майбутніх періодів.

Варіант списання інноваційних витрат на собівартість продукції підприємства обирає самостійно, виходячи з умов діяльності і специфіки інноваційного продукту.

Інновації на підприємстві запропоновано розглядати як окремі проекти, у рамках управління якими виділені такі специфічні ознаки інновацій: – пов'язані з новинкою і нерегулярністю, і, отже, з невизначеністю; – властиві комплексність і слабка структурованість, ризики; – мають чітко виражену мету, визначені за змістом, обмежені за часом реалізації та спрямовані на зміни; – бюджет інновацій, як і будь-якого проекту, обмежений; – інноваційний процес можна розкласти на фази з проміжними цілями і завданнями.

Як організаційні форми виробництва інновацій

виділені інноваційний продукт і інноваційна продукція. Відповідно, формами реалізації інноваційної ідеї визначені матеріально-речова нові технології доведення товару від виробника до кінцевого споживача, наприклад, маркетингові і інформаційні технології, новий вигляд послуг, який базується на вивченні можливостей основного товару і доповненні їх супутніми.

Виділено п'ять організаційних форм виробництва інноваційних продуктів: продукція, яка раніше не існувала; послуга, яка раніше не існувала; продукція, яку раніше проводили, проте її конструкція була суттєво змінена; послуга, яка раніше існувала і доповнена супутніми послугами; продукція, яка має тільки новий дизайн.

Форма організації інноваційної діяльності впливає на зміст похідних від неї моделей продукту, витрат на його створення, доходів і результатів діяльності, склад інформації, систему реєстрів і підхід до побудови бухгалтерських моделей інноваційної діяльності.

Для управління інноваціями доцільно використовувати управлінський облік, що має найбільш потужну інформаційну базу. Наукові дослідження і розробки повинні зосередитися на пошуку найбільш ефективних механізмів взаємодії всіх ділянок інноваційної діяльності для підвищення інноваційної активності на мікро- і макрорівнях.

Вважаємо, що при розробці нового виробу система управлінської звітності класифікується за трьома напрямками: у сфері постачання, виробництва та управління. Для потреб управління інноваційною діяльністю найбільш доцільним і ефективним є застосування гнучких кошторисів, що дозволяють перераховувати очікувані витрати на фактичний обсяг виробництва. Суть перерахунку полягає в чіткому поділі всіх статей витрат, що враховуються, на змінні і постійні та коригуванню очікуваних змінних витрат на коефіцієнт фактичної зміни обсягу виробництва. Це дозволяє виключити нерегульовану зміну витрат, оскільки обсяг виробництва не контролюється центрами витрат.

Список використаної літератури:

1. МСА 315 "Розуміння суб'єкта господарювання та його бізнес-середовища". – О.А. Редько. Оцінка ризиків та відповідь на оцінені ризики в практиці аудиту. – Київ, 2009-2010 рр.

КАНТАЄВА Ольга Володимирівна – доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри економіки, обліку та аудиту Севастопольського інститута банківської справи Української Академії банківської справи Національного банку України

КАЗЬМИН Євген Васильович – голова комісії земельних ресурсів, генеральний директор ТОВ "Промислова група "Союз", депутат Севастопольської міської Ради народних депутатів