МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

32-6.2
20.11.23

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

Олександра Владиславівна Морозова

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему

«Бухгалтерський облік інноваційних проектів на підприємстві»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК
_____
(підпис)

Рецензент
к.е.н., доц. Микола ГОРОДИСЬКИЙ
_____
(підпис)

Завідувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК
_____
(підпис)

Житомир
2023

ЗМІСТ

ВСТУП…… 4
РОЗДІЛ 1. Особливості інформаційного забезпечення інноваційних проектів…….. 7
1.1. Теоретичні аспекти інформаційного забезпечення інноваційних проектів……. 7
1.2. Характеристика суб'єктів та об'єктів управління інноваційним проектом…….. 15
1.3. Оцінка сучасної обліково-аналітичної системи на інформаційні потреби компаній-інноваторів обліку …….. 22
Висновок до розділу 1…….. 31
РОЗДІЛ 2. Особливості бухгалтерського обліку інноваційних проектів ……... 33
2.1. Особливості бухгалтерського обліку витрат на інноваційні проекти……... 33
2.2. Міжнародна практика стандартизації обліку нематеріальних активів і результатів науково-дослідної діяльності…….. 43
2.3. Принципів обліково-аналітичного забезпечення інноваційних проектів…… 52
Висновок до розділу 2……..... 64
РОЗДІЛ 3. Вдосконалення аналітичного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку інноваційних проектів……. 66
3.1. Концептуальні положення калькулювання витрат на інноваційний проект…… 66
3.2. Метолика оцінювання витрат на інноваційний проект ……. 74
3.3. Вдосконалення методів калькулювання собівартості при реалізації інноваційних проектів ……. 82
Висновок до розділу 3…….. 90
РОЗДІЛ 4. Освіта впродовж життя як фактор професійного розвитку…… 92
4.1. Навчання впродовж життя: визначення та сучасне значення ……... 92
4.2. Кейс метод «Підвищення досконалості аудиту в епоху цифрових технологій»…… 101
Висновки до розділу 4……..... 109
ВИСНОВКИ……..... 111
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ……..... 115

ВСТУП

У сучасних умовах система обліково-аналітичного забезпечення є основним інструментом, що дозволяє контролювати процес реалізації інноваційного проекту. Інноватизація чинників розширеного відтворення забезпечує зростання ринкової капіталізації підприємств та його конкурентоспроможність. Вирішення завдання підвищення ефективності реалізації інноваційних проектів є особливо суттєвим для цивільного та оборонного машинобудування, оскільки продукція цих сфер економіки споживається всіма без винятку економічними суб'єктами, включаючи домогосподарства.

Інноваційні проекти відрізняються високим ступенем невизначеності підсумків завершення робіт, що супроводжується окремими ризиками: технічними та технологічними, фінансовими, кадровими та ін. Подібні характеристики визначають проблемність інформаційного (обліково-аналітичного) процесу управління проектами. Інформація в бухгалтерському балансі та додатках до нього не повністю задовольняє запити, що виникають при вирішенні тактичних та стратегічних завдань управління інноваційними проектами. Одним з інструментів вирішення цієї проблеми є формування управлінського балансу, основною метою формування якого є оцінка такого показника як величина власного капіталу компанії в поточний момент часу. До особливостей управлінського балансу можна віднести можливість відображення активів, зобов'язань та власного капіталу компанії у вигляді комплексного масиву інформації, який є прикладом «управлінської інформації», яка може бути в короткий термін бути використана для прийняття рішень, на відміну від інформації, представленої в бухгалтерському балансі.

Слід зазначити, що досі методологи не визначилися з однозначним вибором найефективнішої моделі, що забезпечує менеджмент компаній релевантною інформацією. Серед існуючих практичних моделей можна виділити: "управлінський облік", "контролінг", "бюджетування", "виробничий або калькуляційний облік", а також групу моделей типу "модель-костинг". Обсяг

реалізації інноваційних проектів економіки розглядаються як основний драйвер розвитку.

Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо бухгалтерського обліку інноваційних проектів на підприємстві.

Для досягнення мети були поставлені такі завдання:

- дослідити теоретичні аспекти інформаційного забезпечення інноваційних проектів;
- здійснити характеристику суб'єктів та об'єктів управління інноваційних проектів;
- оцінити сучасну обліково-аналітичну систему обліку інноваційних проектів;
- визначити особливості бухгалтерського обліку інноваційних проектів;
- вивчити міжнародну практику обліку нематеріальних активів та результатів науково-дослідної діяльності;
- визначити принципи облікового забезпечення інноваційних проектів;
- визначити методику оцінювання витрат на інноваційний проект ;
- визначити перспективи вдосконалення методів калькулювання собівартості інноваційних проектів;
- дослідити концепцію навчання впродовж життя та його вплив на сучасні методи навчання.

Об'єктом дослідження є процес організаційного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку інноваційних проектів на підприємстві.

Предметом дослідження є теоретичні, методологічні й організаційні аспекти бухгалтерського обліку інноваційних проектів на підприємстві.

Інформаційною базою дослідження є Закони України, публікації та статистичні дані міжнародних дослідницьких асоціацій, джерела літературних фондів бібліотеки Інституту світової економіки і міжнародних відносин НАН України та Інституту стратегічних досліджень, теоретичні напрацювання вітчизняної та світової бухгалтерської думки, роботи відомих вчених –

бухгалтерів з питань дослідження теоретичних та практичних аспектів бухгалтерського обліку та аналізу, монографії, дисертації, публікації та наукова література з вищезазначеного напрямку.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети та вирішення завдань дослідження використані наступні загальнонаукові і спеціальні методи: історико-хронологічний аналіз; логічне узагальнення; систематизації; наукової абстракції і системного аналізу; аналіз динамічних рядів та факторний аналіз; логічний та структурний аналіз.

Магістерська робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору.

Магістерська робота складається із вступу, чотирьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел. Основний зміст викладено на 112 сторінках друкованого тексту. Магістерська робота містить 2 таблиці, 31 рисунок. Список використаних джерел нараховує 62 найменування і розміщений на 6 сторінках.

РОЗДІЛ 1
ОСОБЛИВОСТІ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІННОВАЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ

1.1. Теоретичні аспекти інформаційного забезпечення інноваційних проектів

Теоретичні аспекти управління інноваціями завжди були пов'язані з уточненнями термінологічного ряду. Обов'язковим умовою для початку аналізу наукового терміну є достатній ступінь змістовності та конкретики його викладу, що дозволяє достатньою визначеністю вказати на предмет або об’єкт, який характеризується. Коректність термінів та понять, що використовуються у науково-виробничій сфері, є важливою, оскільки забезпечує вибір точної методики оцінки показників на практиці. Відповідно, чим точніше визначено термін, тим менше труднощів буде виникати з розробкою адекватних потребам менеджменту методик обліково- аналітичного забезпечення фінансового управління інноваційними проектами. При цьому значно зменшується складність розробки заходів стимулювання і активізації процесів модернізації як на загальнонаціональному, так і корпоративному рівнях.

Актуальність проблеми ідентифікації інновацій і необхідність її рішення очевидна, оскільки від коректного визначення даного феномену залежить реалізація таких процесів як: організація, планування, регулювання, облік, аналіз, контроль та звітність за результатами інноваційної діяльності.

Ознаки ідентифікації інновацій вимагають уточнень, зокрема в частині визначення терміну «оригінальні ідеї/роботи», «інтелектуальна продукція». Вищезгадані недоліки в трактуванні свідчать про проблемність встановлення властивостей інноваційної діяльності для її ідентифікації.

Саме критерій «новизна» є основним для ідентифікації поняття «інновація»

і інших похідних від нього термінів і словосполучень. Інновацію доцільно розглядати як абсолютно новий продукт творчого розуму, що матеріалізується в формі концепції і може бути потім перенесений на паперовий або електронний носій в якості сукупності техніко- економічної документації для конструювання раніше невідомих видів техніки, технології, комунікації, організації виробництва та праці. Отже, втілення наукової ідеї на технічний зразок, що супроводжується необхідними документами, можна визначити як "інноваційний проект". Відповідно, кожен новий проект потребує відповідного методико-правового супроводу (регламент, кошторис, дозвіл і інше). Мабуть, найскладнішим з погляду розробки і важливим документом можна розглядати кошторис витрат на підготовку і подальше виконання інноваційного проекту. Фінансова ємність (витратність) інноваційного проекту (собівартість) є не менш важливим фактором, чим закладене в проекті досягнення інноваційної ідеї. З іншої сторони, витратність інноваційних і звичайних виробничих проектів визначається на основі різних методик, відповідно, різною буде їх інформаційне (обліково-аналітичне, контрольне) забезпечення. Відповідно, керівництво компаній і менеджмент повинні знати та розуміти ознаки, сутнісні властивості інноваційного проекту для того, щоб застосувати до нього особливі моделі управління. Наявність таких властивостей є відправною точкою у процесі вибору проекту для участі у конкурсному відборі як інноваційного отримання гранту на розробку або включення в програму державної фінансової підтримки компаній-інноваторів.

Основними властивостями інновацій є: науково- технічна новизна, практична застосовність інноваційного продукту і можливість комерційної реалізації.

Формування системи обліково-аналітичного забезпечення фінансового управління інноваційними проектами передбачає чіткий контур об'єкта управління, а розмитість поняття «інновації» цей контур порушує.

Методологічно точнішим у порівнянні з терміном «інновації» є, на наш погляд, термін «нововведення», оскільки він простіше формалізується з

процесних позицій: «модернізація», «реновація», «переозброєння», «реконструкція» і ін. У практичному відношенні формалізувати даний термін можна, можливо в вигляді визначення «науково-виробничої діяльності», тобто покращення факторів розширеного відтворення на основі досягнень науки, техніки та технологій. В окремих дослідженнях, поряд з поняттям «інновація», використовуються словосполучення: «інноваційна діяльність», «інноваційний процес», «інноваційний продукт», які, також, трактуються неоднозначно. Таким чином, термін «інновація» може бути визначено як сукупність зусиль фахівців суб'єктів господарювання, які адаптують куповані інноваційні проекти під виробничі потреби підприємства чи створюють їх силами власних науково-дослідних відділів, можливо із залученням фахівців науково-дослідних інститутів (аутсорсинг). Всі ці дії (функції) супроводжуються потребою в обліково-аналітичній і контрольній інформації.

Ілюстрація циклу проблеми старіння виробничих об'єктів за допомогою розробки і впровадження інноваційних проектів представлено на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Цикли вирішення проблеми старіння об'єктів за допомогою системного управління інноваціями

Сьогодні завдання управління інноваційною діяльністю на всіх рівнях суттєво ускладнилися. По перше, з'явились нові інструменти інформаційного забезпечення управління: хмарні технології; формат (XBRL); блокчейн, Digital-трансформація, Greenfield- проект (інновації) і інше. По-друге, актуалізувалися запити менеджменту на безперервність забезпечення їх релевантної обліково-аналітичної інформацією. Таким чином, широта діапазону інформаційних джерел, що забезпечують управління інноваційним проектом, отримала

формалізацію в формі включення в інноваційну діяльність досліджень і розробок, безпосередньо не пов'язаних з підготовкою управлінської інформації.

Управління інноваційним розвитком бізнесу характеризується в нашому дослідженні з кількох сторін. По перше, це цілеспрямований процес вибору економічно доцільних проектів перетворення факторів розширеного відтворення (засобів та предметів праці, праці та знань), що втілюють прогресивні наукові ідеї в нові технічні і технологічні продукти. По-друге, це науково обґрунтована система обліково-аналітичного забезпечення інформацією запитів менеджерів, відповідальних за виконання інноваційних проектів. По-третє, це державно-приватне партнерство, що ґрунтується на системі принципів, законів і розвиваючих їх зміст на практиці нормативно-правових актів у сфері інноватизації економіки Термін «інноваційний продукт» комплексний та виражає собою різні об'єкти, що з'являються після завершення робіт над інноваційним проектом: нові вироби, такі як частини діючого обладнання, машин та іншої техніки; нові види продукції, робіт, послуг. Інноваційним продуктом можуть бути і раніше невідомі моделі інформаційного забезпечення потреб менеджерів. Іншими словами, інноваційний продукт – це результат успішного інноваційного проекту. Кількість і якість інноваційних продуктів визначається як «інноваційний потенціал», тобто певна «критична маса», здатна вивести компанію на новий рівень розвитку і забезпечити стійкість в конкурентному середовищі.

Як правило, інноваційний потенціал країни, галузі економіки, виду фінансово- господарської діяльності або конкретного економічного суб'єкта реалізується за допомогою конкретних дій уповноважених на це структур управління (Інститутів держави, керівництва і менеджменту підприємств). Успішність цих дій визначається не тільки бажанням суб'єктів управління, але і наявністю об'єктивних умов для реалізації цілей.

Стрімкий розвиток системи інформаційно-технологічного забезпечення управління бізнес-процесами в інноваційній сфері визначає необхідність оновлення термінологічного ряду в діючих стандартах та рекомендаціях щодо

управління інноваціями. Вдосконалення вимагають також принципи управління інноваційними проектами, до яких належать і принципи обліково-аналітичного забезпечення розробки і прийняття менеджерами компаній-інноваторів управлінських рішень.

Результативність інформаційного забезпечення управління будь-яким бізнес-процесом вимагає точності визначення суті і меж інформаційного (предметного) поля, в якому функціонують ті чи інші суб'єкти управління та виявляються результати їх дій по відношенню до керованих об'єктів. У нашому дослідженні ми виходимо з погляду, що інформаційний простір для управління проектами формується в результаті додавання різних оперативних даних бухгалтерського (фінансового, управлінського, податкового) обліку; економічного аналізу та фінансового контролю за станом бізнес-процесів. Деталізована інформація про бізнес-процеси надається підрозділами по відповідній статті витрат або іншого об'єкта обліку, аналізу і контролю, в результаті формується інформаційний простір (предметне поле) для складання звітності. На певному етапі інформація в кожному з затверджених форматів представляє собою сукупність даних, отриманих після закриття синтетичних і аналітичних рахунків бухгалтерії. В обліковій сфері формування інформаційних масивів для керування інноваційними проектами стандартизовано. З одного боку, наведені в звітності показники детерміновані реальністю, тобто інформація по визначенню повинна відображати результати фінансово-господарських процесів (угод, операцій тощо). З іншого боку, стандартизація правил відображення в обліку інформації в таких процесах виходить із інтересів найбільших структур: МСФЗ (IASC, International Accounting Standards Committee) та їх консультантів. Тому дотримання цих рекомендацій зміщує показники від об'єктивних до суб'єктивних. Суб'єктивні інтереси регуляторів та самих господарюючих суб'єктів не можуть сформувати звітну інформацію, дзеркально відбиваючу економічну реальність. Тим не менше, інформація - це стратегічний ресурс і володіти нею значить бути «маневреним» в прийнятті управлінських рішень, а, отже, конкурентоспроможним.

Характеристика поняття інформаційне забезпечення запитів менеджерів інноваційних проектів та подібних до них має не тільки суто наукове, але і практичне значення. Точність трактування поняття дозволяє зрозуміти, яка інформація їм необхідна і з якого джерела може бути отримана. Виходячи з цього, в ході дослідження розроблено блок-схема у візуального образу предметного поля управління специфічним об'єктом – інноваційним проєктом (рис. 1.2).

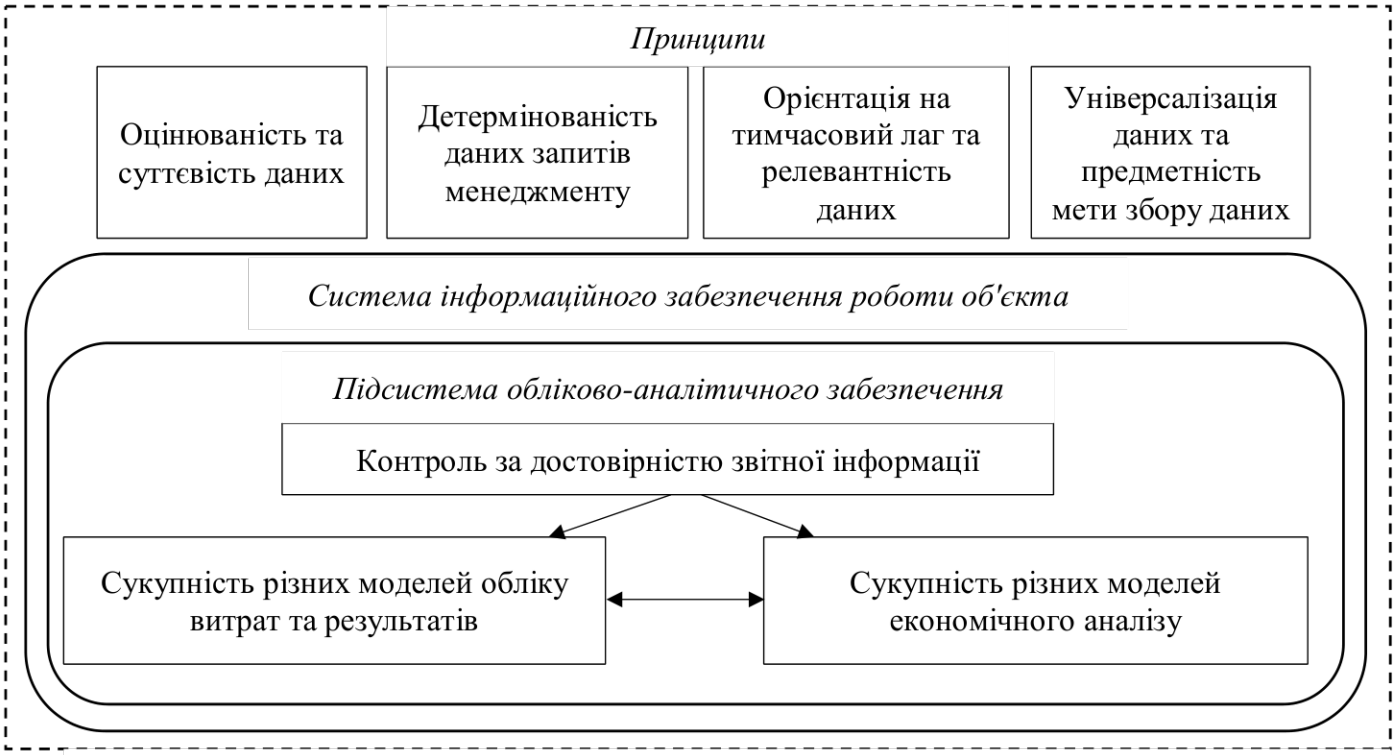


Рис. 1. 2. Структурно-ієрархічна схема обліково-аналітичного забезпечення типового інноваційного проекту

Інформаційне забезпечення розробки проектів виробничих процесів полягає в зборі інформації з різних джерел, відбір з сформованого масиву необхідної інформації для управління конкретним проектом, її селекцію за класифікаційними ознаками. До сьогодні головним джерелом інформації залишається облікова система, що складається з спеціалізованих підсистем бухгалтерського, податкового, управлінського, статистичного обліку. Попри суттєве зростання інформаційної цінності всіх облікових підсистем в зв'язку з цифровізацією потоків даних, важливість фіксації інформації в облікових регістрах не змінюються. Правила, що містяться в стандартах обліку лише частково орієнтовані на зміни потреб користувачів в інформації. Ці правила

реалізують «архаїчні» принципи постпроцесної фіксації результатів господарських операцій, суб'єктивність правил відображення фінансових результатів в звітності. Такого роду недоліки інформаційного забезпечення знижують якість управління інноваційними проектами, перш за все, щодо своєчасності отримання необхідної інформації для ухвалення рішення про вибір проекту, побудови бізнес-плану, формування команди виконавців та багато іншого.

Незважаючи на практичну важливість коректного тлумачення суті словосполучення «інформаційне забезпечення інноваційної діяльності», його загальноприйняте визначення Відсутнє. Аналіз різних трактувань, містяться в сучасних дослідженнях, дозволяє сформувати образ системи інформаційного забезпечення проектів у інноваційної діяльності (рис. 1.3).

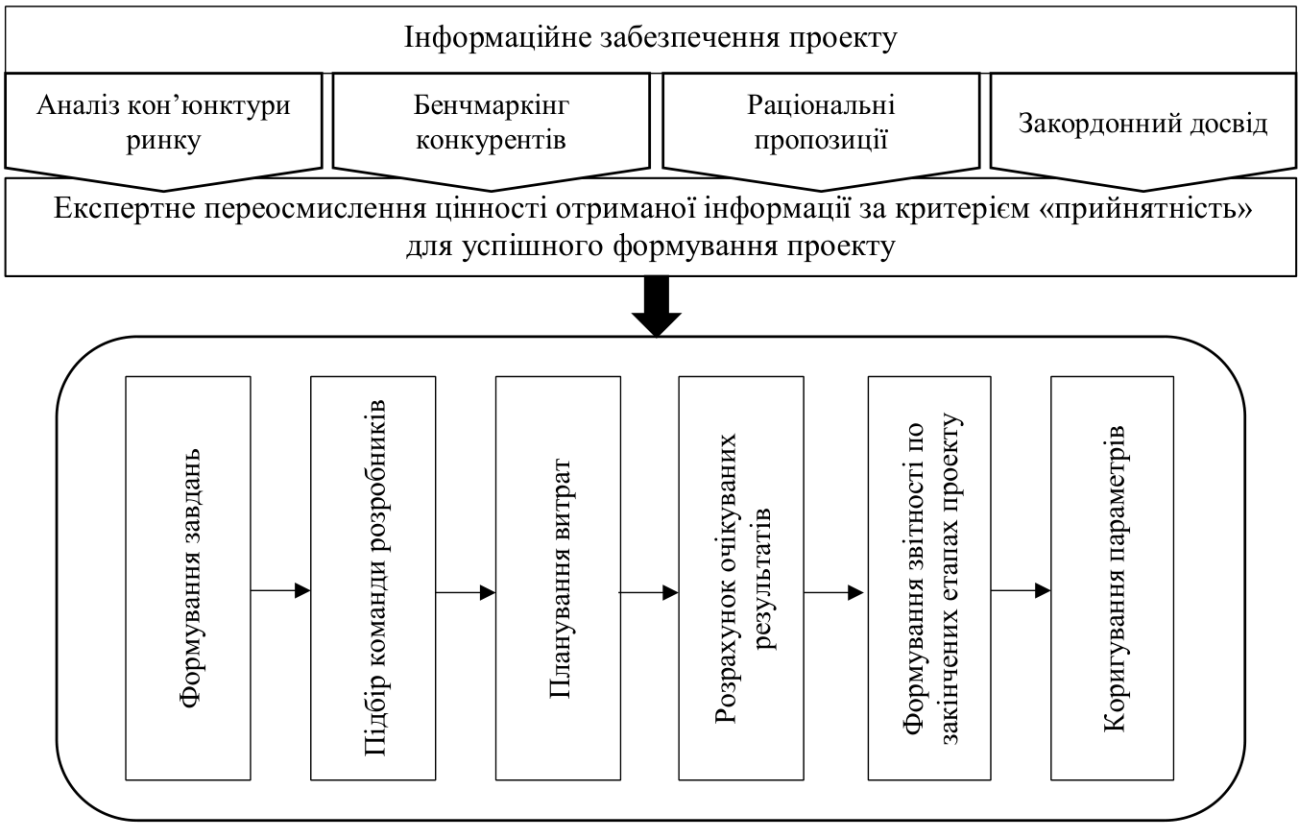


Рис. 1.3. Стадії інформаційного забезпечення інноваційного процедур проекту

У сучасному цифровому просторі до традиційним джерел інформації (обліково-аналітичні і контрольні підсистеми) додалися джерела IT-інформації (сучасні ERP-системи). Однак і сучасні інформаційні платформи також базується

на традиційних джерелах: статистичний, бухгалтерський, управлінський та податковий облік. Функціонування нових інформаційних платформ типу «ERP» практично є основною технологією системи обліку для управлінських цілей. Першочерговим завданням конкурентоспроможного інформаційного забезпечення інноваційних проектів залишається потреба розвитку принципів та методів, перш за все, бухгалтерського обліку, що забезпечує інформацією потреби менеджерів проектів. Також актуальною завданням залишається підконтрольність облікової і звітної інформації, що забезпечує достовірність, своєчасність, повноту інформації, тобто відповідність принципам функціонування конкурентоспроможної обліково-аналітичної системи. Вищесказане дозволяє зробити висновок про те, що коректне з теоретичної точки зору трактування поняття «обліково-аналітична система», стосовно сучасних інформаційних потреб менеджерів, відіграє першорядну роль у ході реалізації інноваційних проектів та фінансово-господарській практиці загалом.

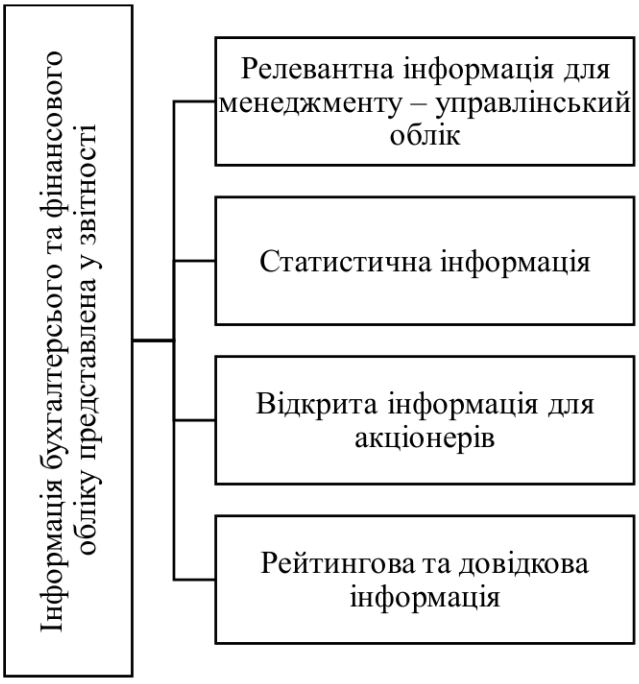


Рис. 1.4. Інформаційні потоки для управління проектами

Як показано на рис. 1.4, інформація бухгалтерського обліку і фінансової звітності є вихідною для формування масиву даних під будь-які цілі. Необхідна інформація накопичується, аналізується, трансформується, однак, незмінним залишається її джерело – бухгалтерський облік. У межах даного інформаційного

поля знаходиться складний об'єкт управління – інноваційний проект (рисунок 1.4).

Ефективність системи інформаційного забезпечення фінансового управління інноваційними проектами, як і ефективність інших економічних систем, залежить від актуальності принципів, якими практично керується менеджмент. Отже, формування масиву інформації для фінансового управління інноваційними проектами, так само як і для інших цілей, вимагає насамперед знань про принципи ведення обліку, аналізу і контролю. У контексті нашого дослідження принципами успішного функціонування системи обліково-контрольного забезпечення інформацією потреб менеджменту в сфері управління інноваційними процесами вважаються такі: оцінюваність даних, відібраних в інформаційний потік для цілей управління проектом; істотність даних; орієнтація на тимчасовий лаг; релевантність даних інформаційного потоку; детермінованість даних запитів менеджменту для управління вартістю бізнес-процесів (витратністю інноваційного проекту); предметність цілі, для досягнення якої потрібен певний масив інформації.

1.2. Характеристика суб'єктів та об'єктів управління інноваційним проектом

Концептуальна характеристика суб'єктів і об'єктів управління направлена на виявлення їх сутнісних властивостей, тобто ознак відмінності в спорідненому ряду. Управління будь-яким об'єктом передбачає, насамперед, якісне інформаційне забезпечення управління. Для цього бухгалтери, аналітики та інші фахівці розробили комплекс правил збору, селекції і формування актуальною (релевантної) обліково-аналітичної інформації. Володіючи знаннями правил управління поведінкою витрат, менеджери як суб'єкти управління здатні приймати об’єктивні рішення щодо оптимізації витрат. Оптимізація витрат – це специфічна сфера практики, що вимагає знання загальної економіки,

фінансового менеджменту, бухгалтерського обліку, аналізу фінансово-господарською діяльності у галузевому розрізі. Комплексність процесу управління поведінкою витрат на проект від самого початку зумовлена як дискусійністю наукових трактувань, так і властивостями, які витрати виявляють на практиці (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Властивості витрат, що ускладнюють їх точну ідентифікацію як об'єктів обліку та аналіз-контролю

Насправді оптимізація витрат досягається варіативним аналізом їх структури і формуванням далі груп витрат (ієрархії) за критерієм – «впливи на розрахункову величину собівартості інноваційного проекту». Для коректною угруповання витрат (побудови ієрархії) менеджери використовують відповідні правила (стандарти) ведення облікових записів. При цьому, крім стандартизованих правил, оптимізаційні рішення доцільно приймати на основі «спеціалізованих» правил управління поведінкою витрат, які реалізовані в вигляді внутрішньокорпоративних стандартів (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Склад та зміст правил управління витратами проекту

Дотримання менеджментом компанії принципово важливих правил (рис. 1.6) забезпечує коректний вибір цілей і постановки завдань інноваційного перетворення підприємства. Результативність управління витратами на інноваційний проект забезпечується також вибором реально досяжних цілей із розрахунком на наявний у компанії ресурсний потенціал (кадри, техніка, технології, матеріально-сировинні запаси тощо). На рис. 1.7 представлені основні цілі управління витратами інноваційної сфері діяльності.

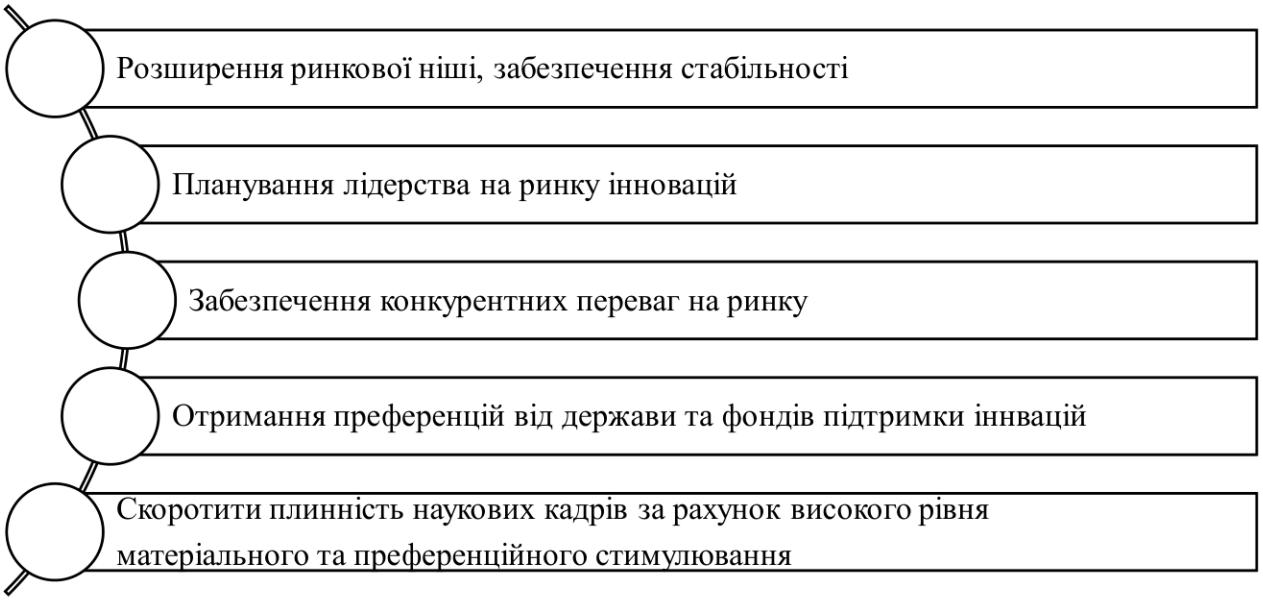


Рис. 1.7. Основні цілі управління витратами в аналіз інноваційного проекту

Як ми можемо бачити, вони досить масштабні і їхнє досягнення під силу великим інноваційним структурам. Підкреслимо той факт, що фінансова модель холдингів ієрархічна і структурується різними способами. Залежно від цього розподіляються повноваження з управління поведінкою витрат та визначається відповідальність за можливі відхилення від встановлених завдань.

Цілі, поставлені менеджерами інноваційних проектів, конкретизуються переліком завдань, досяжних в передбачуваних фінансово-господарських умовах. Методологія управління поведінкою витрат передбачає постановку обґрунтованої та фінансово вигідної всім сторонам-учасникам мети, затвердження ними переліку чітко сформульованих завдань та методик реалізації кожної мети. Все це в сукупності можна визначити як інноваційну політику, підкріплену конкретною методологією реалізації практично. Інноваційна політика, у свою чергу, поділяється на два рівні: державна і внутрішньокорпоративна. Внутрішньокорпоративна інноваційна політика відображає базові положення державної політики та включає додаткові норми, які реалізують інтереси компанії враховуючи громадський інтерес.

Однією з причин низького рівня активності компаній-інноваторів є відсутність економічно обґрунтованої цілеорієнтованої політики інституційного регулювання їх діяльності. В основу корпоративної політики кожна компанія закладає власну стратегію інноваційного розвитку, однак, всі їх поєднує

прагнення досягти пропорційності витрат і фінансових результатів, що за інших рівних умов дозволяє, якщо не розширити, то зберегти нішу на ринку. Для досягнення пропорційності необхідно, перш за все, розуміти «природу» витрат, їх економічну предметність (види та групи).

Виходячи з вищесказаного, термін «об'єкт управління» набуває предметного формулювання в вигляді сукупності витрат і витрат цільового призначення – забезпечити виконання того чи іншого інноваційного проекту.



Рис. 1.8 Зміст завдань управління витратами в системі управління бізнес-процесами

Запропонована в дослідженні система не залежить від галузевих спеціалізації, а її концепт єдиний для всіх компаній, які орієнтовані на створення інноваційних продуктів. Отже, з процесних позицій управління об'єктом, витрати інноваційного проекту – це послідовність аналітико-контрольних операцій, що дозволяють оцінити готовність компанії до роботи над проектом. Як правило, в компаніях-інноваторах є самостійні розробки такого роду або можуть бути використані сторонні методичні розробки.

Обґрунтована величина прогнозованих витрат – це своєрідний орієнтир фінансової ємності проекту, що орієнтує керівництво на подальші дії, головна з яких – прийняття рішення про фінансування проекту. Широко поширена практика реалізації інноваційних проектів за допомогою створення

технологічних спін-офф компаній, причиною чого є достатня висока сприйнятливість даної моделі компанії до інноваційним процесів, в зокрема з причини можливості забезпечення швидкого припливу ресурсів, що забезпечує можливість фінансування зі сторони «материнської» компанії, на базі якої організована спін-офф компанія, або компанія-інвестор.

Особливості управління інноваційним проектом обумовлюють необхідність пошуку оптимальних моделей калькулювання витрат і обчислення собівартості» проекту. Крім того, оптимізація собівартості дозволяє вирішити питання фінансового покриття витрат на інноваційний проект за рахунок вибору прийнятного джерела.

Колективним внутрішньокорпоративним суб'єктом управління поведінкою витрат можна назвати центри фінансової відповідальності. Управління поведінкою витрат вимагає уваги менеджерів, які несуть відповідальність не тільки за достовірність інформації в регістрах обліку витрат, але і розробку оптимізаційних рішень. Сукупність таких зобов'язань відображається у внутрішніх регламентах, як правило, реалізованих у вигляді Інструкції центру фінансової відповідальності.

Необхідність градації ієрархії компанії за структурними одиницями (підрозділами) очевидна, оскільки забезпечує високий показник керованості бізнес- процесами всієї компанії. Методологія управління витратами пропонує дві позиції: з погляду «причетності до використання ресурсів компанії» («місця виникнення витрат») і з точки зору «повноти права управління витратами з умовою фактичної відповідальності» («центри фінансової відповідальності»).

Суть вимог до роботи фінансових центрів, які створені за рівнями ієрархії управління, зводиться ув'язування заходів відповідальності та функціональних обов'язків менеджерів фінансових центрів. Особливі вимоги пред'являються до центру, що формує зведену звітність для керівників вищих рівнів. Показники звітності у разі успішності етапів проекту формують банк даних для розробки нового проекту (цю інформацію буде використано для прототипування нового проекту). Далі необхідно визначитися зі специфікою процесів щодо кожного

етапу розробки інноваційного проекту. Для «аналіз-контролю» достатньо в Положенні про фінансові центри прописати ключові позиції, так званий «ланцюжок цінностей» проекту та допоміжні процеси, що забезпечують його функціонування (рис. 1.9).



Рис. 1.9. Ключові процеси компанії-інноватора

Робота організаційних структур управління компанією (юридичний відділ, бухгалтерія, власна IT-інфраструктура, відділи господарського забезпечення тощо) до основного «ланцюжка цінності» не включаються. Принципово важливо, щоб фінансова структура компанії відображала технологічну бізнес-модель компанії, оскільки саме вона визначає чітко структурований управлінський облік, а також розробку майстер-бюджету компанії (бюджет інвестицій, бюджет податків та ін.) Як зазначалося вище, в обліку структуруються два блоку облікових записів: операційний (поточні витрати) та інвестиційний (капітальні витрати). За аналогічним принципом може бути сформовані інформаційні блоки фінансових центрів.

Безпосередній вплив на фінансову структуру компанії надає вибір фінансових джерел покриття витрат на розробку інноваційного проекту та визначення того, який вид роботи над інноваційним проектом можна кваліфікувати як інвестиційну діяльність (довгострокові інвестиції). Вирішення цього питання безпосередньо визначає зміст обліково-аналітичного та контрольного забезпечення проекту.

Фінансова модель управління бізнес-процесами в компанії (фінансова структура) визначається нами як ієрархічна система взаємозв'язку фінансових центрів з наступними функціональними цілями: упорядкувати документообіг з формування витрат, провести обліково-аналітичну обробку інформації документів про рух витрат, відобразити цю інформацію у відповідних реєстрах обліку, згрупувати декапіталізовані витрати для відображення у звітності фінансових результатів за окремими фінансовими центрами, що зводяться згодом у фінансову звітність усієї компанії в цілому.

Протягом останнього десятиліття дослідники питань фінансового моделювання систем управління бізнес-процесами компаній-інноваторів зосереджувалися на пошуку кращих моделей документообігу. Нині у системі управління інноваціями став позиціонуватися новий суб'єкт – менеджер з інновацій. Можна припустити, що це не тільки істотно розширює зміст поняття «суб'єкт управління витратами», а й свідчить про дискусію про сутність поняття, що триває: «новація», «нововведення», «інновація». Окремі аналітики критично ставляться до введення до штату компаній менеджера з інновацій. Вони вважають, що це «непрацюючий суб'єкт управління».

1.3. Оцінка сучасної обліково-аналітичної системи на інформаційні потреби компаній-інноваторів

Процеси інноваційного оновлення, що прискорюються в умовах цифрової економіки суттєво змінюють потреби менеджерів інноваційних проектів в інформації, що забезпечує оперативне управління поведінкою витрат на кожному етапі проектних робіт. Найбільше актуалізуються запити менеджменту на релевантну обліково-контрольну інформацію, на нові моделі та методи регулювання витрат (калькулювання, оптимізація і прогнозування собівартості проекту).

Результативному управлінню витратами сприяє точність визначення та класифікації витрат. Зазначимо, що в сучасній науковій літературі дослідники по різному класифікують це поняття. Незважаючи на факт того, що несписана за звітний період частина витрат капіталізується в формі того або іншого активу, наприклад, запаси, на практиці це реалізовано інакше. Запаси як об'єкт бухгалтерського обліку, явище з позицій економіко-вартісного сенсу дуже «розмите», оскільки, воно властиво плановій економіці, коли в силу дефіциту ресурсів та «неринкового управління» підприємства накопичували значну кількість ТМЦ. «Розмитий» зміст «запасів» проявляється також у тому, що це раніше оплачена величина ТМЦ, що зменшила фінансові ресурси підприємства у сумі рівноважних витрат. Подальше списання запасів у виробництво продукту не змінює змісту даної частини витрат, оскільки це лише технічні процедури («рознесення») по рахунках обліку), які не змінюють економічного зміст витрат. З твердженням про «розмитість» сенсу поняття «запаси» можна погодитися тільки якщо трактувати його виходячи з прямого змісту – «заготівля з метою отримання вигоди». В П(С)БО 16 «Витрати» поняття «витрати», також, визначено, як вибуття (зменшення) активів підприємства або виникнення (збільшення) його зобов'язань, пов'язаних з придбанням (створенням) активів». З метою визначення фактичною величини собівартості запасів виникнення (збільшення) зобов'язань може бути прирівняне до збільшення її капіталу, пов'язаному з випуском індивідуальних пайових інструментів, або безоплатний передачі майна із боку власників. Порядок розподілу витрат на прямі та непрямі менеджери як відповідальні особи визначатимуть самостійно. Опис операції повинен утримуватися в затвердженому внутрішньокорпоративному документі «Порядок розподілу непрямих витрат між конкретними видами продукції, робіт, послуг» (або обліковій політиці), зміст якого повинен бути обґрунтованим.

На основі показників витратності інноваційного проекту і інших показників інноваційної діяльності компаній формуються оціночні орієнтири стратегії інноваційного розвитку компанії і розробляються програми диверсифікації структури економіки (рис. 1.10).

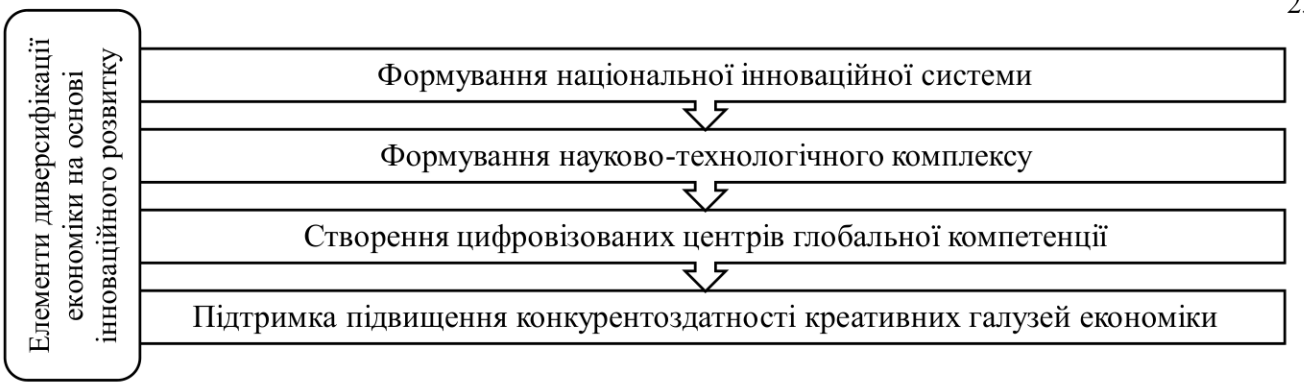


Рис. 1.10. Візуалізація концепту інноваційного розвитку

Витратам властива зворотня характеристика «запасомісткість», тобто. відображення частини активів підприємства (капіталізовані витрати). До особливих властивостей витрат може бути віднесено можливість впливу на такі показники як: величина виручки від продажів, сукупна величина фінансового результату та податку на прибуток. Поява такої специфіки зумовлена особливістю облікових систем (записами на рахунках бухгалтерського обліку). Насамперед вплив на зміни витрат надають способи розподілу витрат, залежні від виду бізнес-процесу і його цілі; галузевій спеціалізації і масштабу компанії; організаційно-правовій і фінансовій моделі управління бізнес-процесами. При цьому головну роль в «перетворенні» витрат відіграють стандартизовані правила бухгалтерського обліку (ведення записів в регістрах обліку).

Здебільшого відкрита інформація корпоративної інноваційної стратегії служить інвесторам індикатором «успішності/неуспішності» компанії при прийнятті рішення інвестувати або ні засоби в її проекти. Неможливості отриманню транспарентної і правдивої інформації про інноваційну діяльність сприяє відсутність, на сьогоднішній день, чинних правил складання статистичної звітності.

Класифікаційні ознаки групування витрат з інноваційної діяльності від інших (рис. 1.11) не збігається з групуванням для облікових цілей. Крім того, слід приймати до уваги раніше використовуваний в нормативних документах фактор – невизначеність економічної вигоди, пов'язаною з використанням права на інтелектуальну власність, оскільки цей критерій є визначальним при побудові облікової політики в частини витрат на НДДКР.

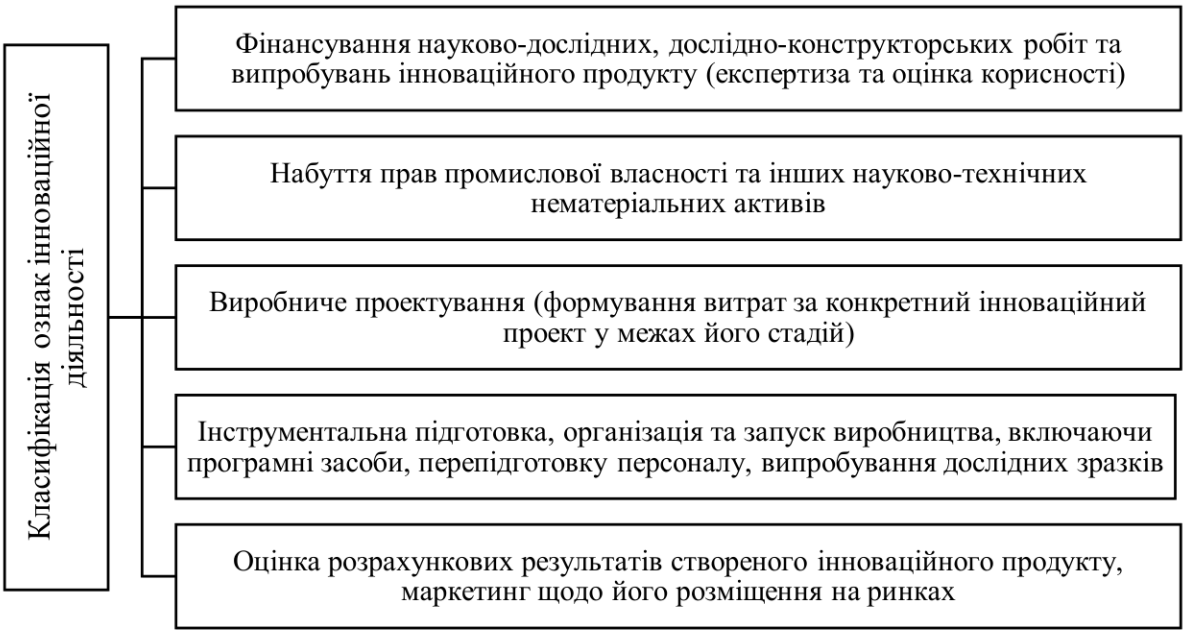


Рис. 1.11. Модель угруповання витрат

Критерій «отримання економічних вигід» для градації витрат на освоєння нововведень по групам: капіталізовані і некапіталізовані є оціночним, оскільки факт продажу цього нововведення ще не настав, а отже існуюча невизначеність може стати причиною фінансового ризику, тобто «неотримання» економічної вигоди. У такому випадку виникає питання про точність обчислення собівартості продажів, виручки від продажів і обчислення всіх балансових показників. Витрати у випадках отримання економічних вигід від покращення того або іншого виду активу використовуються у формуванні його балансової вартості. При цьому такі витрати повинні відповідати умовам визнання певного активу або основних коштів, або нематеріальних активів, запасів. У протилежному випадку такі витрати, згідно зазначеникх рекомендацій, відбиваються як витрати майбутніх періодів і списуються в порядку, встановленому обліковою політикою компанії (виходячи з принципу рівномірності, в пропорції, відповідної обсягу продукції, та іншими методами), у межах періоду, до якого вони можуть бути віднесені.

Надана бухгалтеру можливість професійного судження (суб'єктивна оцінка) щодо класифікації витрат, формування вартості активів чи фінансових результатів проявляється практично двояко. З одного боку, вона дозволяє реалізовувати внутрішньокорпоративні інтереси, проте з іншого позбавляє

інформаційну, що формується підприємством, систему обліково-аналітичного забезпечення менеджерів проекту відомої частки об'єктивності.

Відсутність ідентичності правил формування фінансової і статистичної звітності негативно впливає на складання національних рейтингів інноваційних компаній та переваги інвесторів на вибір інноваційно активної компанії для інвестицій в неї проектів фінансових ресурсів. Тут має місце і проблема теоретичного плану – порушується системне уявлення про інновації як сукупний фактор забезпечення конкурентоспроможності компанії на фінансових та товарних ринки.

Корпоративна інноваційна система як тригер саморозвитку корпоративних бізнес- структур національних економік стала розглядатися зарубіжними вченими в останні два десятиліття. Зазначимо, що у згаданий тимчасовий період українська економіка не мала економічні ресурси, необхідні для проведення досліджень у даному напрямі. Нерозривність зв'язків елементів корпоративної системи означає, що ідея рано чи пізно втілюється в інноваційний продукт та згодом визначає розвиток інших систем. Змінюються, в зв'язку з цим, і моделі управління фінансово-господарською системою загалом, включаючи його інформаційне (обліково-аналітичний) простір та канали обміну інформацією. Властивість системності інновацій дозволяє, з одного боку, зрозуміти всю важливість їхньої ролі у всіх сферах суспільного життя. З інший сторони, виникають інфраструктурні проблеми в частини оновлення функцій інститутів регулювання інноваційної системи і їх нормативно- правового забезпечення. Зміни на інституційному рівні змінюють і сформовану структуру елементів обліково-аналітичної системи на корпоративному рівні, їх зміст та взаємозв'язки. У компаній, таким чином, виникає потреба в адаптації методик обліку, аналізу, контролю до умов, що змінилися.

Існуюча структура і зміст елементів обліково-аналітичної системи на корпоративному рівні зазнає зміни під впливом багатьох факторів: трансформації організаційно-правових форм управління бізнес-процесами; зміни галузевої спеціалізації компанії; масштабування інноваційних проектів, які

потребують удосконалення фінансової моделі управління, включаючи облікову політику у розрізі сфер бухгалтерського обліку (управлінської, фінансової, податкової). Слід акцентувати увагу на холдинговій моделі управління компаніями з державною участю, оскільки у них діє особлива (каскадна) система обміну інформацією про рух витрат на інноваційні проекти. У даному контексті виникає необхідність удосконалення обліково-аналітичних і контрольних операцій руху грошових коштів і зобов'язань сторін.

Наявність релевантної обліково-аналітичної інформації, створює передумови для вдосконалення механізму формування національних та регіональних фондів грошових коштів у системі управління та розпорядження державними фінансовими ресурсами, а також формує умови для розробки нових форм і методів складання фінансової звітності і правового регулювання фінансової діяльності в різних сферах державного управління.

Традиційним системам інформаційного забезпечення завдань обліково-аналітичного забезпечення інноваційних проектів на даний момент властиві такі недоліки як: розрізненість зберігання даних, дублювання і неузгодженість, пов'язані з паралельним використанням даних різними інформаційними системами, не пов'язаними між собою.

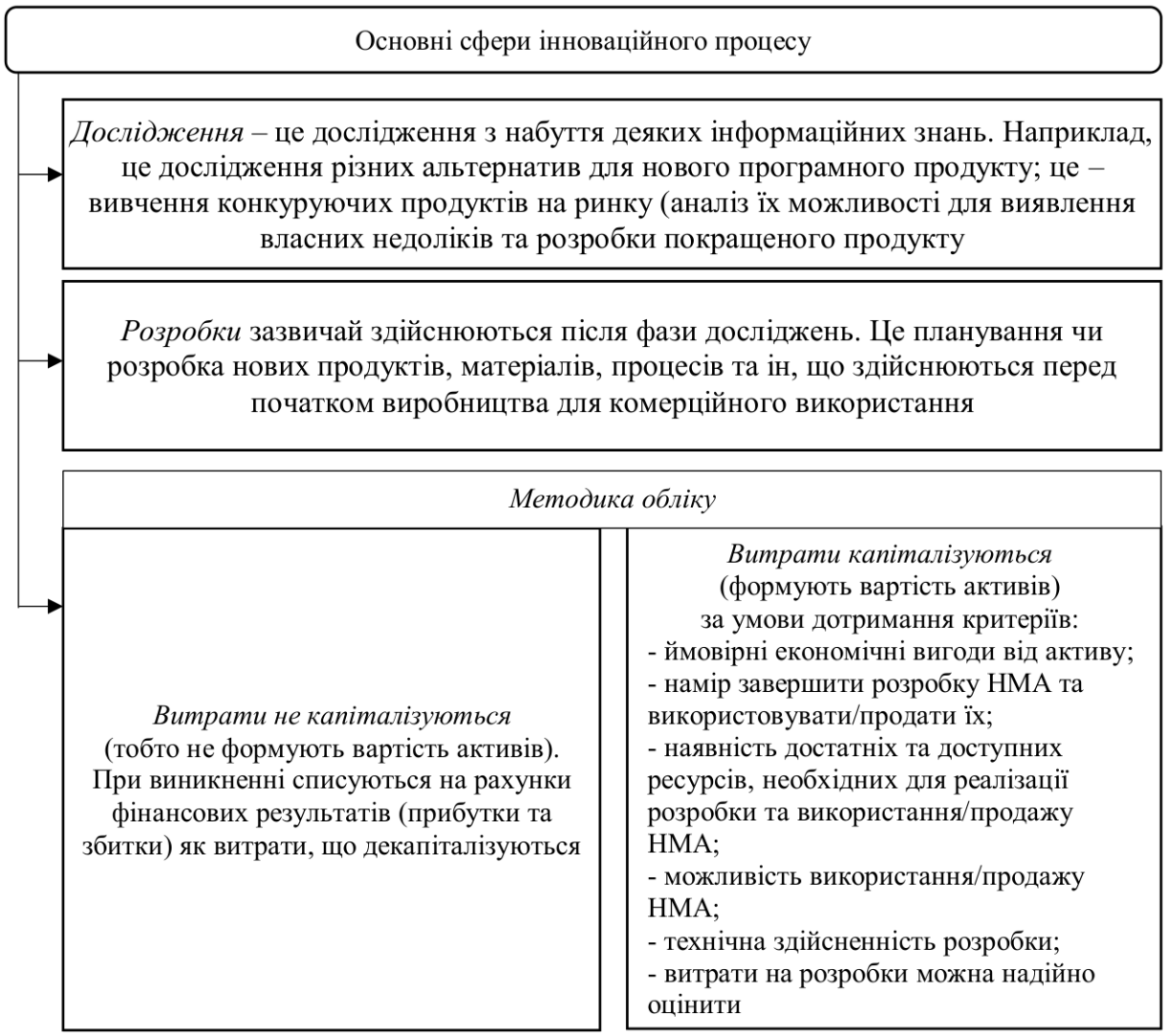


Рис. 1.12. Проблемні сфери інноваційної діяльності в частині обліку витрат та вибору методу їх відображення

Витрати не капіталізуються (тобто не формують вартість активів). У міру виникнення списуються на рахунки фінансових результатів (прибутки та збитки) як витрати, що декапіталізуються, тобто. витрати

Вибір обліково-аналітичної моделі супроводу інноваційного проекту від концепції до його затвердження і початку робіт визначається безліччю факторів. Так через масштабності компанії та її проектів створюються спеціалізовані підрозділи, зайняті як концептуальним обґрунтуванням нових інженерних ідей, так і їх «матеріалізацією» (створення зразка, експертиза, випробування, запуск у виробництво). У цьому випадку значимий фактор трансферу і кінцевого споживання інноваційного продукту. Від того вийде чи продукт на ринок або буде «спожитий» всередині компанії залежать облікові процедури (ведення

різних регістрів обліку), починаючи з калькулювання витрат і закінчуючи визначенням ціни продажів. Чинник колективної роботи над проектом вимагає особливою процедури відображення в обліку оплати аутсорсерів . Для робіт над проектом можуть знадобитися лізингові схеми постачання обладнання, приладів тощо, що також супроводжується модифікацією рахунків і записів. На облікові записи впливає сама специфіка інноваційного продукту, може бути цілковито новим виглядом майбутнього основного засобу, або тільки його деталлю, це може бути новий вид продукції компанії, що істотно розширює її асортиментний ряд чи новий вигляд робіт/послуг. Усі вказані специфікації вимагають відповідної обліково-аналітичної моделі інформаційного супроводу проекту.

У практичній діяльності підприємств мають місце випадки «задвоєння» і розсинхронізація метаданих (master data), що є наслідком використання аналогічних довідкових даних у роботі різних обліково-аналітичних інформаційних систем. До сьогодні на підприємствах використовуються застарілі формати представлення даних в різних облікових системах, що суттєво ускладнює їх узагальнення, обробку для перекладу в цифровизований формат, що відповідає сучасним вимогам. Застарілі форми обробки, зберігання та представлення інформації створюють обмеженість функціональності електронних таблиць. Суміжною проблемою є «складність» обліку (великою кількістю вхідних компонентів) проектованих продуктів. Наприклад, одним із завдань відділу інжинірингу (входить в систему управлінського обліку підприємства) є відстеження поточної собівартості продукту «в ручному режимі» з використанням програми MS Excel. Структура собівартості продукту являє собою один або кілька файлів, які періодично оновлюються, знову ж таки вручну фахівцями підрозділу, на основі інформації, отриманої з систем ERP. Далі на основі інформації з згаданих файлів формуються презентації, які видаються керівництву на нарадах. Як правило, за кожним з фахівців підрозділу закріплено окремий напрямок (складова продукту або одна його систем). До недоліків подібної схеми роботи можна віднести: можливість помилок, пов'язаних з «людським фактором», високу трудомісткість. Одним з варіантів

альтернативного представлення інформації є формування дашбордів (автоматизованих інформаційних панелей), по кожному з напрямів (складників продукту або його систем). До плюсів подібного підходу слід віднести можливість самостійного використання керівниками дашбордів, поза нарадами, а також більше інформативний і уніфікований інтерфейс, узгоджений усіма взаємодіючими сторонами. Практика використання дашбордів на підприємствах, що брали участь у дослідженні, показала наявність окремих проблем, зокрема відсутність у співробітників підрозділів, відповідальних за формування дашбордів необхідної кваліфікації в області роботи з ERP системами, а також в частині окремих питань, пов'язаних з управлінським обліком, таким чином інформація, що надається першими варіантами дашбордів, як правило дублювалася таблицями, виконаними за старою схемою «вручну». Таким чином, внаслідок впровадження дашбордів у практичну діяльність виникає проблема взаємодії фахівців у галузі програмування та візуалізації зі фахівцями в області управлінського обліку, і ефект від впровадження дашбордів не може бути оцінений без урахування даної проблеми.

Удосконалення форматів електронних таблиць має здійснюватися з позицій централізованого адміністрування та підтримки аналітичних моделей на рівні директорату складно структурованих компаній, холдингів. Централізація управління інформаційними потоками може підвищити якість даних для звітності усуненням помилок у перехресних посиланнях і макросах, посиленням контролю цілісності даних та їх змін, а також версій розрахунків. Як наслідок, будуть розширені аналітичні можливості інформаційних систем багатовимірного аналізу та контролю руху витрат в інноваційній системі компанії.

Зростання вимог менеджерів інноваційних проектів до інформаційної оснащеності постановки та вирішення управлінських завдань зумовлено появою таких нових об'єктів управління як: «інноваційний продукт»; "фінансові інтереси стейкхолдерів"; "кількісна інформація"; звітність – GRI, що включає економічні, екологічні та соціальні показники з характерними ознаками їхньої

ідентифікації», а також різноманіття інформаційних систем управління, що застосовуються на різних рівнях управління компанією компаній чи груп (холдингів).

Висновки до розділу 1

У першому розділі розглянуто визначення поняття «інновації»; встановлено відсутність актуальних класифікаційних ознак щодо об'єкта інноваційної діяльності; прогалини нормативно-правового регулювання системи управління інноваціями; невирішеності питань інформаційно-забезпечувального якості (відставання норм формування обліково-контрольної інформації від потреб менеджерів інноваційних проектів). Обгрунтовано, що перелічені обставини не укладаються в концепцію формування універсальної методології, що об'єднує методологію управління бізнес-процесами, з умовою паралельного інформаційного забезпечення в даний час. Крім того, наведено приклади використання запропонованої автором методики дослідження, яка передбачає отримання наукових результатів на основі використання у дослідженні альтернативних понять, модифікованих у контексті розгляду інноваційної діяльності.

Сформульовано завдання специфіки обліку витрат на інноваційну діяльність як: виявлення специфіки обліку сукупності витрат, згрупованих на основі критерію «предметність» та «цільовий розподіл» за етапами інноваційного проекту. Крім того, наведено інформаційну модель програмно-цільової організаційної підготовки інноваційного проекту на стадії прийняття до реалізації. Щодо питання окремого розгляду місць виникнення витрат і центрів фінансової відповідальності зроблено висновок про те, що в контексті градації компанії за структурними одиницями найбільш коректним є використання для цих цілей поняття «фінансовий центр» . Зроблено висновок про безпосередній

вплив питання вибору фінансових джерел покриття витрат, пов'язаних із розробкою, на фінансову структуру, зокрема, вирішення цього питання є визначальним щодо змісту обліково-аналітичного та контрольного забезпечення проекту.

Виявлено напрями розвитку системи обліково-аналітичного забезпечення інформацією запитів менеджерів інноваційних проектів, що зводяться: до підвищення рівня професійної підготовки менеджменту, оптимізації схеми документообігу, розробки та розповсюдження в структурі компанії нових методик, інструкцій та інших матеріалів обліку, аналізу та контролю руху витрат.

РОЗДІЛ 2
ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ІННОВАЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ

2.1. Особливості бухгалтерського обліку витрат на інноваційні проекти

Відкриття бухгалтерських рахунків і ведення записів – складний процес, зокрема в частині багатозначності. Його можна розглядати з різних сторін: як капіталізацію витрат (їх перетворення в активи балансу) і декапіталізацію витрат (їх перетворення в витрати, коригування фінансового результату); як накопичення запасів для ведення бізнесу на відповідних «ресурсних рахунках» з наступним списанням на «виробничі» рахунки (23 «Виробництво») з розподілом або без цієї операції; як процеси формування необоротних та оборотних активів; як процес оцінювання витрат для фіксації грошової форми вартості ресурсів на відповідних рахунках обліку; як технологію забезпечення інформацією менеджерів компаній для управління бізнес-процесами; як інформаційне джерело фінансового аналіз-контролю за поведінкою витрат від центрів їх виникнення до моменту трансформації в витрати (рахунки 9 класу). Однак з яких б позицій не розглядався процес формування обліково-аналітичної інформації для цілей управління інноваційним проектом, зміст моделей управління поведінкою витрат буде визначатися галузевий, організаційно-правовий і відповідний специфіці діяльності компанії. Інноваційна діяльність ще більше актуалізує необхідність індивідуалізації методик обліку, аналізу і контролю витрат на підготовку проекту до розгляду в якості інвестиційного об'єкта (затвердження робіт і відкриття фінансування).

Сьогодні словосполучення «управління поведінкою витрат» стало загальноприйнятим . У разі відсутності системи управління поведінкою витрат при реалізації великомасштабного проекту виникають значні ризики. Побудова

управлінського обліку починається з розподілу витрат, тобто є з «прив'язування» витрат до конкретних об'єктів (цілей), розрахунку коефіцієнта поведінки витрат. Без цього практично неможливо отримати значиму для управління проектами інформацію та дослідити плюси та мінуси моделей розподілу витрат (класифікація та інше). За свідченням окремих методологів бухгалтерського обліку, «особлива актуальність розвитку облікових операцій щодо витрат та результатів інноваційної діяльності багато в чому зумовлена практично повною відсутністю нових методів щодо об'єктів обліку і звітності. Іншими словами, сучасний облік не формує системну облікої інформації про інноваційну діяльності у вигляді самостійного масиву даних. Як і в попередні періоди, так і в даний час для обліку руху витрат взагалі, та в інноваційній діяльності зокрема, має місце тенденція до укрупнення об'єктів у знеособлених комплексних статтях виробничої собівартості.

Управління поведінкою витрат включає, на наш погляд, основні процеси:

- ідентифікація необхідних для економічної діяльності компанії витрат у загальній сукупності ресурсів;
- класифікація обраних витрат на основі стандартизованих ознак (критерії відмінності видів та груп);
- угруповання витрат по статтях і елементах в грошовій оцінці у відповідних документах;
- відображення витрат в облікових регістрах (ведення синтетичних рахунків);
- відкриття аналітичних рахунків або спеціальних карт, інформація яких дозволяє визначати витрати, які беруть участь в обчисленні собівартості інноваційного продукту, маржинального доходу та інших необхідних показників;
- проведення операцій з декапіталізації витрат (перехід в статус «витрати») і капіталізації витрат (перехід у статус «активи» балансу).

Відповідно, існує необхідність рішення двох взаємопов'язаних проблем: вдосконалення методів класифікації витрат та вдосконалення положень

облікової політики (відкриття та ведення облікових регістрів) визначає ступінь якості управління витратами/ресурсами для інноваційного проекту. В даному випадку, найкращим варіантом є одночасне вирішення зазначених проблем, на цій підставі в дослідженні формування обліково-аналітичної системи забезпечення інформацією потреб менеджерів інноваційних проектів представлено в вигляді двох пов'язаних процесів: проблемних питань класифікації витрат і питань розвитку фінансового обліку витрат і витрат компаній-інноваторів.

Прогалини в обліково-аналітичному забезпеченні інноваційного проекту, охарактеризовані вище, суттєво «знецінюють» прийняті менеджментом по відношенню інформації, необхідною для управління бізнес-процесами компанії. «Знецінення» проявляється в формі явних помилок щодо визначення величини витрат у розрізі видів використовуваних ресурсів, джерел їх фінансового покриття, підбору персоналу та організації роботи над проектом. В якості першопричини помилок можна, розглядати відсутність однозначності формулювань в методичних матеріалах (офіційних та внутрішньокорпоративних) щодо ідентифікації витрат на інноваційний проект в загальному масиві використовуваних ресурсів. На практиці витрати ідентифікуються на підставі галузевих класифікацій витрат, які уточнюються менеджерами, у відповідності з конкретним видом діяльності, в нашому випадку – інноваційної. Види внутрішньокорпоративної класифікації витрат є важливим інструментом управління поведінкою витрат від центрів їх виникнення до центрів формування звітності про результати діяльності.

До цього часу розробка методик класифікації витрат з урахуванням галузевої специфіки компанії і особливих характеристик продуктів, що випускаються (товарів, робіт, послуг) залишається прерогативою міністерств і відомств, в підпорядкуванні яких функціонує компанія. При цьому жорсткі нормативи витрат вже не розглядаються як основа розрахунку собівартості створюваних товарів. Головне рішення у виборі методів угруповання витрат залишається за менеджерами компанії за умови дотримання ними галузевих

рекомендацій, кількість яких постійно скорочується.

Існує практика розмежування витрат на дві сукупності, обираючи для цього критерій «вид витрат», згідно з яким розрізняють: а) «початкові витрати (т.зв. «інвестиційні витрати»): оплата НДДКР, проектно-дослідних робіт, придбання ліцензій тощо і б) витрати, пов'язані з підготовкою та проведенням будівельно-монтажних та інших видів робіт, придбанням та проведенням випробувань нового обладнання, адміністративними витратами, витратами на підвищення кваліфікації співробітників та ін. На наш погляд, друга група витрат лише побічно ставиться до інноваційної діяльності і лише у тому випадку, якщо керівництво приймає і реалізує стратегію модернізації, існуючих і експлуатованих необоротних активів.

Практично не різняться варіанти класифікації витрат на інновації, розглянуті в контексті правил обліку для внутрішніх управлінських і зовнішніх фінансових цілей, що описуються багатьма фахівцями. Порівняння кількох варіантів класифікацій витрат на інновації, що в цілому відповідають запитам менеджерів інноваційних проектів, показує, що згадані варіанти класифікації, не адаптовані до специфіки машинобудівних компаній, що спеціалізуються на розробці інноваційних проектів, не можуть бути використані в практичній діяльності. Проаналізовані в ході дослідження варіанти класифікації витрат мають різне призначення, ступінь деталізації і склад. Класифікація витрат для обліку, аналізу і контролю значно відрізнятися в залежності від галузі промисловості і профілю діяльності компанії, оскільки вимоги до калькуляції собівартості з виконання НДДКР у науково-дослідній установі, що спеціалізується на виконанні робіт у області експериментальної аеродинаміки, а також на заводах по серійному виробництву авіаційної техніки будуть різними і по складу робіт, і по базі розподілу накладних видатків.

Окремі статті витрат для двох груп економічних суб'єктів будуть загальними, наприклад, фонд оплати праці та електроенергія, а деякі індивідуальними. У зв'язку з тим, що база розподілу накладних регламентується обліковою політикою економічних суб'єктів.

На основі вивчених варіантів класифікацій витрат, представлених у літературі, та класифікацій, використовуваних на практиці, запропонований авторський варіант класифікації витрат на інноваційний проект. Використання для управління інноваціями авторської класифікації витрат на проект як варіант розвитку системи обліково-аналітичного забезпечення дозволить менеджерам проекту оцінити поточний статус створюваного інноваційного продукту за допомогою якомога більшої кількості фінансових показників (наприклад, маржинальної рентабельності, операційної рентабельності та рентабельності EBITDA), а тим самим не допустити помилок при прийнятті управлінського рішення. Факт того, що у компаніях-інноваторах отримання прибутку не завжди є головною метою, зумовлений, у тому числі, юридичною формою деяких з них. У складі холдингів можуть бути виділені окремі юридичні особи, що спеціалізуються виключно на відстеження і впровадженні інновацій в процесі проектування нової продукції. Відповідно, для подібних компаній (юридичних осіб) характерна ситуація, коли у калькуляціях не деталізується інформація для розрахунку таких показників як: маржинальна та операційна рентабельність. У випадку наявності вимог щодо оцінки ефекту від впровадження інновацій, джерелом для розрахунків можуть служити деталізовані бюджети. Важливим показником для оцінки фінансової ємності інноваційних проектів досліджуваних компаній-інноваторів, є також чистий дисконтований дохід (NPV).

Класифікація витрат – комплексний процес, оскільки прямі витрати одночасно можуть бути змінними, а непрямі витрати - постійними. У зв'язку з тривалістю роботи над проектом структура витрат може змінюватись. Тим не менше, складання економічно обґрунтованої класифікації витрат необхідна, проте для цього потрібні критерії, що вказують на сутнісні ознаки кожного виду витрат та їх цільові сукупності (статті та групи статей).

У випадку наукової постановки завдання по обчисленню податку на прибуток, поточна величина витрат на НДР може бути представлена в формі наступного умовного поділу: 1) матеріальні витрати; 2) витрати на оплату праці; 3) суми нарахувань та амортизація; 4) інші витрати.

Аналіз нормативною документації в області класифікації витрат на інноваційні проекти і рекомендацій фахівців з даного питання показують можливість удосконалення типової класифікації витрат, представленою на рис. 2.1.

Варіативна класифікація витрат на проект ґрунтується на кількох класифікаційних ознаках, основний з них – специфічність робіт на кожному з етапів підготовки проекту. Згідно цієї класифікації, складається декілька таблиць, що відображають варіанти складу та структури статей витрат, які можуть змінюватись залежно від випередження чи відставання графіка робіт над проектом. Іншими словами, на початковому етапі роботи над інноваційним проектом в кошторисів (бюджетах) переважають статті, що відображають витрати на пошук інвесторів, замовників, аутсорсерів (при необхідності), на ведення наукових досліджень, проведення експериментів. По закінченню цього етапу може виявитися, що науково-вишукувальні роботи необхідно продовжити, графік робіт скоригувати, а, отже, уточнити бюджет витрат на проект. У даному випадку буде потрібно інший варіант класифікації, підготовлений як запасний.

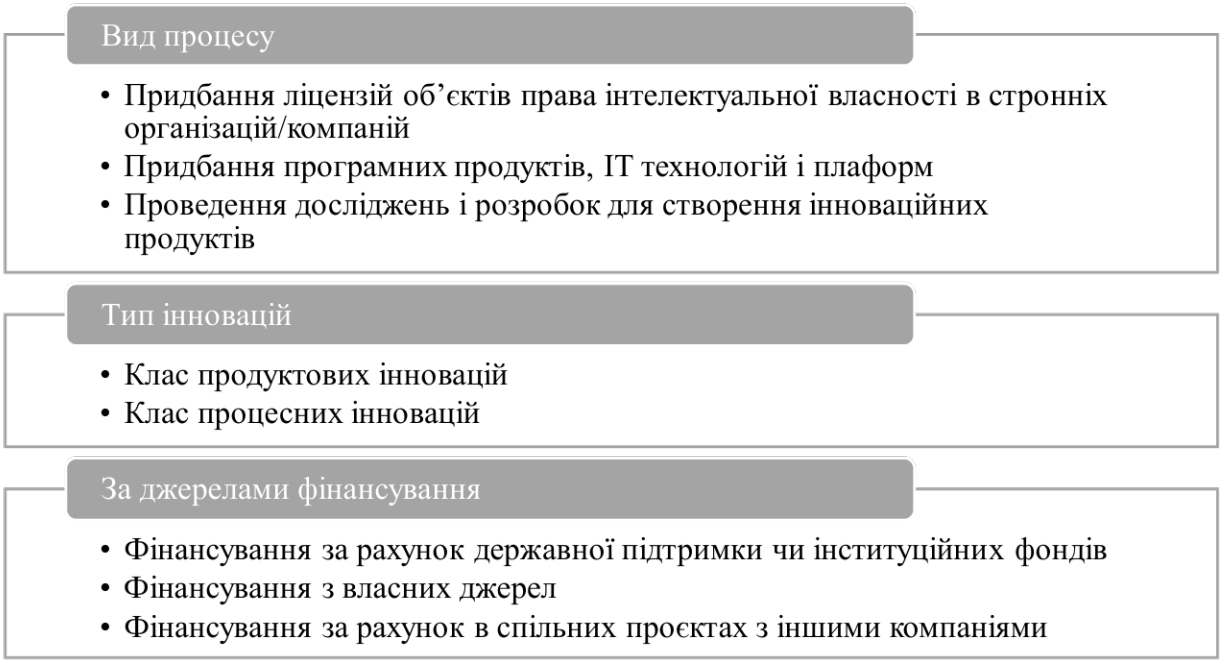


Рис. 2.1. Класифікація витрат інноваційних проектів

У ході дослідження визначено окремі особливості використання на

практиці кількох видів класифікації витрат для складання бюджету доходів і витрат, балансових звітів в тісному зв'язку з бюджетами витрат на інноваційні проекти, розділені в часі.

Особливістю класифікації витрат при бюджетуванні є суміщення даних бізнес-плану з фактичними даними з калькуляцій виробничих майданчиків. Бюджетування на різних етапах реалізації проекту, лише частково піддається автоматизації. З цієї причини виникає потреба у залученні співробітників різних штабних підрозділів, зокрема дирекції з технічного, або техніко-економічного розвитку для робіт з уточнення та перетворення інформації, отриманої з модулів ERP системи, фактично полягають віднесення доходів і витрат до відповідних статей бюджету доходів і витрат, при формуванні «управлінських звітів» (звітів для менеджменту компанії).

Особливістю формування бюджетів інноваційних проектів є «зв'язок з результатами». Результати реалізації одного інноваційного проекту, стають вихідними даними для реалізації наступного. Позитивним моментом в подібній ситуації є можливість повторення циклу проектування під час реалізації різних фаз інноваційного проекту. Іншими словами, керівник проекту отримує можливість оперативного контролю робіт по інноваційному проекту на поточний момент, використовуючи інформацію закінчених етапів. При цьому приймається в розрахунок, що сучасні інноваційні проекти формуються з урахуванням можливості своєчасної оцінки впливу негативних факторів вже на початкових стадіях реалізації проекту.

Ефективність управління витратами інноваційного проекту залежить не тільки від повноти обліку специфіки галузі та особливостей фінансової моделі інноватора, а також вибору інформаційних систем та програмних продуктів для формування бази даних, необхідною менеджеру для управління проектом (наприклад, у машинобудуванні основою для календарних графіків служать конструкторська і технологічна документація). Великі компанії-інноватори достатньо успішно освоюють такі інструменти управління витратами як ERP-системи в розрізі взаємодії базових ресурсів: працівники, замовники-клієнти,

товарно-матеріальні цінності, грошові потоки і інші.

Як правило, інформація, отримана з ERP-системи, надається менеджменту у табличній формі, в рамках якої вказується перелік продуктів у вигляді сукупності витрат, «прив'язаних» до певного тимчасовому періоду. Особливо важливо, що система функціонує згідно з принципом єдиної бази даних: управління, точність, оперативність, контроль. В дослідженні ERP розуміється, як інформаційна система прогнозування ресурсів на інноваційну діяльність, оскільки вона дозволяє накопичувати, зберігати та обробляти великий масив інформації, критично важливої для роботи менеджера інноваційного проекту.

Практика використання різних видів класифікації витрат на підприємствах дає змогу виділити дві основні сфери використання класифікації витрат: 1) бюджетування, в т.ч. при формуванні звітів виду бюджет доходів і витрат; 2) складання інших звітів для менеджменту, крім інформації з традиційної обліково-аналітичної системи. У другому пункті мова йде про звіти для менеджменту у вільній формі, в т.ч., що мають на увазі поєднання економічної та інженерно-економічної інформації, що необхідно для прийняття оперативних рішень.

Одним з центральних питань оцінки успішності реалізації інноваційного проекту при бюджетуванні проектних витрат є їх оцінка бухгалтерською службою, на рівні яких може формуватися інформація щодо конструкторських змін.

Крім названих вище класифікацій витрат їх загальну сукупність на проект (валові витрати) пропонується ділити на дві групи: поточні та очікувані в перспективі. Такий поділ дозволяє підвищити результативність моніторингу за динамікою собівартості і кінцевою вартістю робіт завершуваного проекту (передбачувана «ціна» проекту). Як правило, проект, триває більше дванадцяти місяців, вимагає повторної перевірки його витратності (фінансової ємності) через зростання тарифів на енергію, паливо та ін, змінюється також і рівень оплати праці менеджерів, у зв'язку з чим потрібно додаткове уточнення передбачуваної «ціни» проекту.

За будь-якої інвестиційної діяльності, а інноваційної особливо, у зв'язку з невизначеністю результатів і дією фактор А часу, з фінансового обороту виключаються значні фінансові ресурси, що повинно заздалегідь бути враховано в інформації, призначеної з метою управління поведінкою витрат за проект. Єдиною можливістю випередити конкурентів є залучення додаткових коштів або оптимізація наявних з використанням просунутих інформаційних платформ. Отже, може бути зроблено висновок, що витрати, пов'язані з використанням ERP-систем, в даному випадку, як би відходять на другий план у порівнянні з очікуванням економічної вигоди при коректному бюджетуванні витрат на будь-який проект, який розроблює компанія-інноватор.

Завершення етапу оптимізації витрат у ERP-системі передбачає ретельний аналіз. Контроль отриманих результатів та оцінку відповідності витрат з проектованого переліку в порівнянні з величинами фактичних витрат. Значна частина витрат за освоєння нових видів продукції важко піддається аналіз-контролю, тому підвищити результативність таких процедур можна, акцентуючи увагу на кожній статті на різних етапах реалізації проекту (рис. 2.2). При цьому попередньо можна умовно поділити витрати на контрольовані і такі, які важко піддаються контролю.

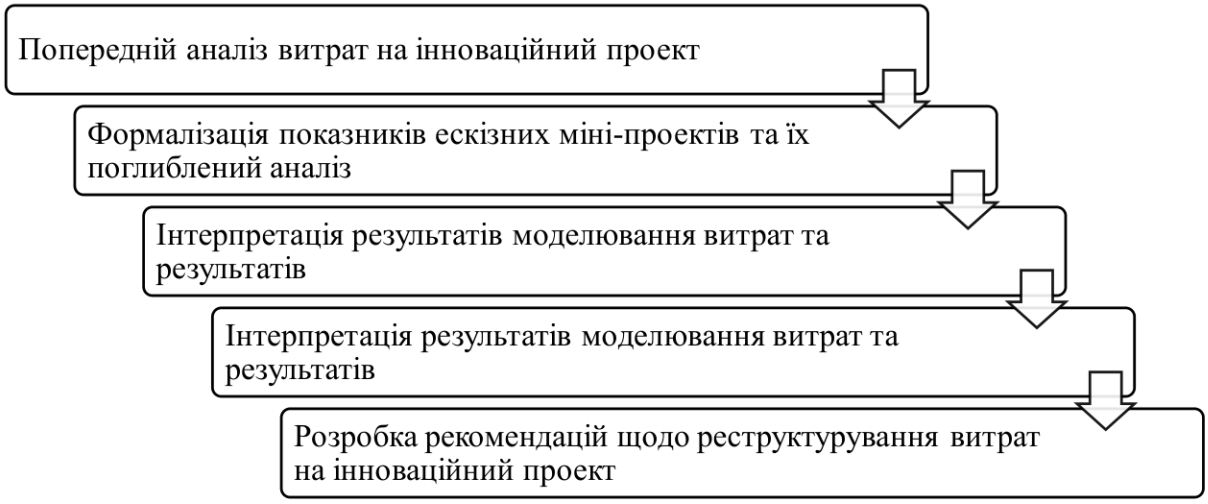


Рис. 2.2. Етапи моделі аналіз-контролю поетапної реалізації інноваційного проекту

Відзначимо, що існує варіант поділу витрат на: релевантні та нерелевантні; маржинальні (граничні); диференціальні (приростні); альтернативні. Такий поділ витрат має сенс, якщо виконання більшості робіт в інноваційному проекті

передається на аутсорсинг. Подібні договори можуть займати різну частку в загальному обсязі робіт, в зв'язку з чим можна, зробити висновок про актуальність питання застосування цієї класифікації. При неможливості прямого віднесення змінних витрат за собівартість окремих інноваційних продуктів або проекту загалом, можна, використовувати варіанти, запропоновані на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Методи розподілу витрат, які використовуються при ускладненні виробничого обліку і обчисленні собівартості інноваційного продукту

В управлінні поведінкою витрат використовується ще один критерій класифікації витрат – залежність від мети розрахунку собівартості. Відповідно до такого критерію витрати класифікуються за економічними елементами (для складання фінансової звітності) і за калькуляційними статтями (для розрахунку величини калькуляційної одиниці та моніторингу динаміки собівартості на початковому та наступних етапах/стадіях робіт над проектом). Необхідність використання даного критерію обумовлена інвестиційною метою – визначити передбачувану ціну проекту в випадку його комерціалізації і забезпечення можливості проведення таких операцій як розміщення акцій на біржі.

2.2. Міжнародна практика стандартизації обліку нематеріальних активів і результатів науково-дослідної діяльності

Для інноваційних компаній, які формують звітність відповідно до МСФЗ облік витрат на інновації, має ряд характерних особливостей, зокрема, в переліку робіт, виконуваних у рамках реалізації інноваційних проектів, істотну частку займають науково-дослідні роботи, дослідно-конструкторські та технологічні роботи (далі – НДДКР та ТР), більше того, спостерігається тенденція до зростання фінансової ємності цих типів робіт (табл 2.1 та 2.2).

Таблиця 2.1. Джерела фінансування інноваційної діяльності промислових підприємств за період 2015-2019 рр., в Україні [24]

	Витрати на інновації, млн.грн	У тому числі за рахунок							
		власних коштів підприємств		коштів державного бюджету		коштів інвесторів-нерезидентів		коштів інших джерел	
		млн.грн	у % до загального обсягу витрат на інновації	млн.грн	у % до загального обсягу витрат на інновації	млн.грн	у % до загального обсягу витрат на інновації	млн.грн	у % до загального обсягу витрат на інновації
2015	13813,7	13427,0	97,2	55,1	0,4	58,6	0,4	273,0	2,0
2016	23229,5	22036,0	94,9	179,0	0,8	23,4	0,1	991,1	4,3
2017	9117,5	7704,1	84,5	227,3	2,5	107,8	1,2	1078,3	11,8
2018	12180,1	10742,0	88,2	639,1	5,2	107,0	0,9	692,0	5,7
2019	14220,9	12474,9	87,7	556,5	3,9	42,5	0,3	1147,0	8,1

Таблиця 2.2. Динаміка загального обсягу витрат за напрямами інноваційної діяльності промислових підприємств України 2014-2018 рр. [24]

	Частка кількості інноваційно активних підприємств у загальній кількості промислових підприємств	Витрати на інновації	У тому числі за напрямами					
			дослідження і розробки	у тому числі		придбання інших зовнішніх знань	придбання машин обладнання та програмного забезпечення	інші витрати
				внутрішні НДР	зовнішні НДР			
	%	млн.грн						
2015	17,3	13813,7	2039,5	1834,1	205,4	84,9	11141,3	548,0
2016	18,9	23229,5	2457,8	2063,8	394,0	64,2	19829,0	878,4
2017	16,2	9117,5	2169,8	1941,3	228,5	21,8	5898,8	1027,1
2018	16,4	12180,1	3208,8	2706,2	502,6	46,1	8291,3	633,9

Вимоги до релевантності методології управління поведінкою витрат зростає в залежності від співвідношення витрат на НДДКР і звичайних

виробничих витрат (рис. 2.4) [165].

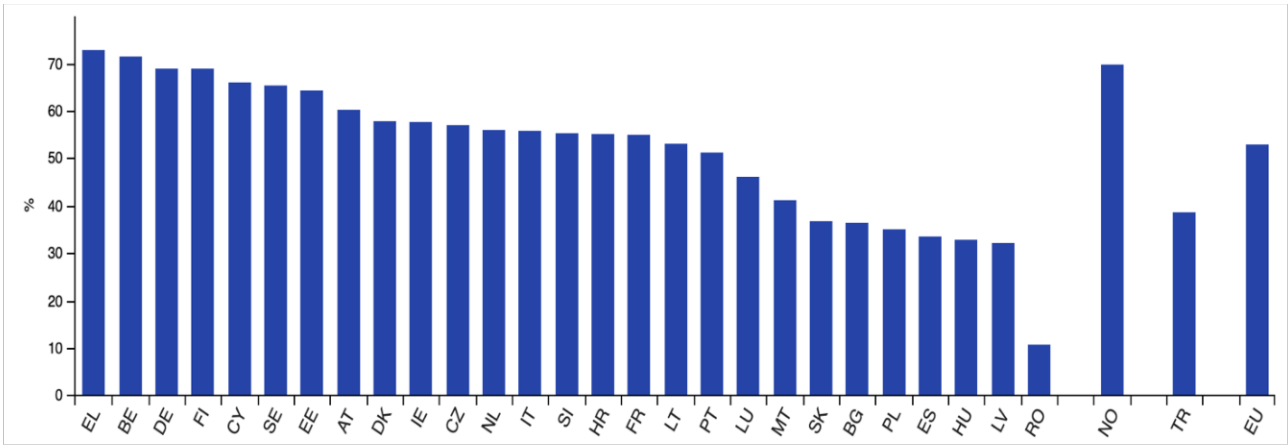


Рис. 2.4. Частка інноваційних підприємств в країнах ЄС, 2-18-2020 [2]

Найбільш значущими галузями, для яких характерні найбільші витрати, пов'язані з дослідженнями і розробкою є сектор ОПК і машинобудування [2]. При зміні технології виробничої діяльності з загальної на інноваційну (розробка і використання НДДКР і ТР), а також створення, використання в компанії або продаж нематеріальних активів (НМА) змінюються об'єкти обліку, а, отже, виникає необхідність переформатування сформованих методів обліку витрат, внесення відповідних коригувань в облікову політику для фінансових, управлінських і податкових цілей. Дослідження показало, що такого роду коригування ставлять перед бухгалтерами важко розв'язні завдання облікового характеру.

У «Oslo Manual» [8] по збору інформації про інновації зазначено, що отримання найбільш повних і достовірних витрат на інновації, передбачає використання даних бухгалтерського обліку, без виділення отриманої інформації в бухгалтерському обліку та звітності. Вирішення спірних питань з урахуванням НМА слід шукати в МСБО (IAS) 38 [42]. Однак все ж існує проблема концептуального характеру і її суть у відсутності чіткого розуміння, що таке «інновації» або, точніше, «інноваційний продукт» як об'єкт бухгалтерського обліку. Не всі об'єкти інноваційного характеру увійшли до складу об'єктів, що враховуються МСФЗ, наприклад, у них відсутній такий об'єкт як технологічні роботи, експертна оцінка новизни інноваційного продукту тощо, не досить чітко прописані правила обліку гудвіла (goodwill – виникає різниця між ринкової

вартістю компанії і вартістю її фактичного придбання). По суті, даний приріст вартості можна вважати специфічним видом НМА. Комітет з МСФЗ (International Accountant Standard Board), займається розробкою стандартів в рамках їх модернізації і конвергенції з американськими стандартами спільно з Радою по фінансових стандартах США перманентно готував нові редакції відповідних стандартів по «консолідації бізнесів», тобто фактично йдеться про нові принципи та правила обліку приросту вартості бізнесу або ділової репутації.

Система стандартів встановлює обов'язкову методику оцінки досвіду і ділової репутації суб'єктів підприємницької діяльності, в тому числі наявність у них фінансових ресурсів, обладнання і інших матеріальних ресурсів, досвіду роботи і репутації, фахівців і інших працівників певного рівня кваліфікації. Логічно припустити, що вартість ділової репутації як нематеріального активу має відображатися і в бухгалтерському обліку, однак, діючі стандарти на це не вказують.

Ділова репутація може бути визначена як різниця між ціною купівлі (купівельною ціною), яка має бути сплачена продавцю в ході придбання підприємства, що є майновим комплексом, та сумарною величиною активів і зобов'язань, в відповідно з бухгалтерським балансом на дату придбання. У свою чергу, згідно МСФЗ, гудвіл не є нематеріальним активом, в зв'язку з тим, що подібний актив не може бути переданий, проданий або подарований. Отже, поняття гудвіл не допускає розгляду його як самостійного об'єкта угоди, оскільки гудвіл невіддільний від сукупної діяльності компанії. В МСФЗ цей актив регулюється стандартом IFRS 3 «Об'єднання підприємств» [41].

Знання, професійні навички і подібні їм інтелектуальні цінності (або інноваційні фактори) розглядаються експертами як драйвери зростання ринкової вартості підприємств. Отже, інноваційні фактори можуть бути розглянуті не тільки як елементи витратності інноваційного проекту, але і як об'єкти бухгалтерського обліку. Можна, припустити, що в той момент, коли поняття «інноваційний продукт» буде законодавчо визначено, буде потрібна розробка і відповідного стандарту, наприклад, під назвою «Облік витрат на розробку

інноваційного продукту».

Прийнята українською бухгалтерською спільнотою гармонізація українських і міжнародних принципів та методів обліку та звітності зумовила необхідність порівняння вітчизняних та міжнародних стандартів обліку таких об'єктів інноваційного характеру, як науково-дослідні і дослідно-конструкторські і технологічні роботи (НДДКР і ТР), нематеріальні активи. Такі об'єкти обліку і звітності є найважливішими елементами обліково-аналітичної системи, забезпечує інформацією рішення завдань фінансового управління інноваційними проектами компанії. Згідно міжнародних правил, умова ідентифікації неречового активу пов'язано з розмежуванням між ним і гудвілом, який до НМА не відноситься (п. 12 МСБО (IAS) 38 [42]).

Підкреслимо, що НП(С)БО 16 «Витрати» [46] прописує правила обліку витрат. Іншими словами, документ регламентує витрати, визнані витратами при формуванні інформації для складання фінансової звітності, зокрема, внутрішньогосподарської або виробничий облік витрат, нормування, калькулювання і інші процедури, які «виходять» з сфери бухгалтерського обліку таких об'єктів як НДДКР і ТР, НМА.

Розглянемо далі проблемні питання обліку витрат і витрат в відповідно з принципами та правилами П(С)БО порівняно з міжнародними принципами та правилами МСБО IAS 38 «Нематеріальні активи». НМА, що є результатом розробки або здійснення окремих науково-дослідних стадій у рамках внутрішнього проекту, може бути визнаний в обліку лише у тому випадку, якщо підприємство може продемонструвати усі вказані на рис. 2.5 критерії визнанння (п. 57 МСБО (IAS) 38 [42]). категорії активів.

1. Результати оцінки технічної здійсненності завершення створення нематеріального активу з умовою можливості його подальшого використання чи продажу

2. Намір завершити створення НМА з метою використання або продажу

3. Здатність використовувати чи продати нематеріальний актив

4. Опис процесу формування майбутніх економічних вигод за допомогою НМА. Можливість демонстрації наявність ринку для певного НМА або наявності ринку для випадку, коли актив розглядається в контексті використання для «внутрішніх» цілей компанії.

5. Наявність достатнього обсягу технічного, фінансового та іншого потенціалу, що дозволяє завершити розробку, використання чи продаж нематеріального активу

6. Здатність здійснення «точної» оцінки витрат, що належать до нематеріального активу у процесі його створення

Рис. 2.5. Склад та зміст критеріїв визнання в обліку вартості НМА за міжнародним правилами

Згідно ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [28], не застосовуються до незакінчених і не оформлених у встановленому законодавством порядку об'єктів. На цій підставі при поданні звітності про інновації та витрат на НДДКР і ТР, фактично слід виділити витрати попередньо етапу, тобто передпроектні витрати, які понесла компанія. На практиці подібна інформація, як правило, не зберігається, хоча процедури обліку в цьому разі, принципово не відрізняються від стандартних. Причина такої ситуації в тому, що ведення аналітики по руху витрат на етапі підготовки проекту вимагає розробки спеціальних методик як в контексті розгляду класифікаційних груп таких витрат, так і при розгляді елементів та видів передпроектних робіт.

Витрати, пов'язані з певною статтею НМА, які спочатку були визнані в вигляді витрат, надалі не можуть бути визнані в складі собівартості нематеріального активу (п. 71 МСБО (IAS) 38 [42]). Відсотки, в даному випадку можуть бути визнані як елемент собівартості самостійно створеного нематеріального активу, критерії такого зізнання вказані в МСБО (IAS) 23 [40].

При розробці положень обліковий політики бухгалтер може виходити з моделі обліку за фактичними витратами, передбаченими міжнародними правилами (п. 74), або прийняти за основу модель обліку за переоціненою

вартістю (п. 75) (рис. 2.6). У другому випадку інші активи одного з ним класу також повинні враховуватися з використанням тієї ж моделі.



Рис. 2.6. Варіанти відображення в обліку вартості НМА

Таким чином, метод обліку, обраний як основний, «формує картину» собівартості НМА створених самостійно (МСБО (IAS) 38 [42]). Окремі аспекти цього процесу наведено на рис. 2.7.

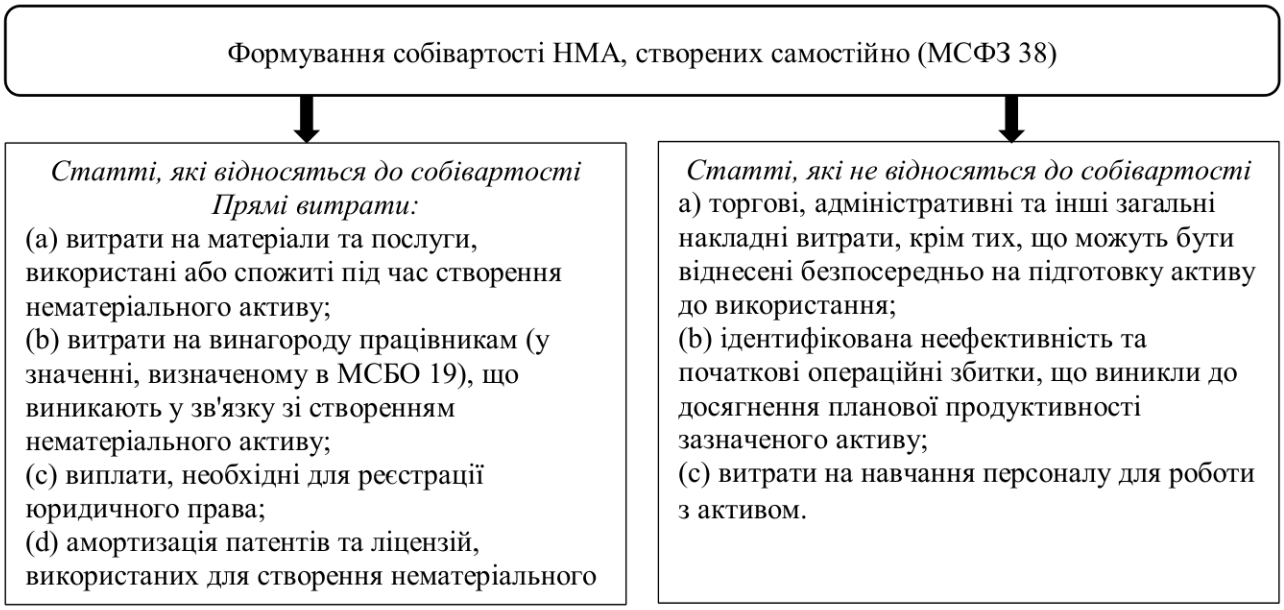


Рис. 2.7. Склад та зміст витрат, точність ідентифікації яких впливає на величину собівартості НМА

Міжнародні стандарти обліку розрізняють правила обліку по таких

об'єктах як: «дослідження» і «розробки». Приклади діяльності компанії-інноватора в режимі «розробки» (П. 59 МСФЗ (IAS) 38) представлені на рис 2.8.

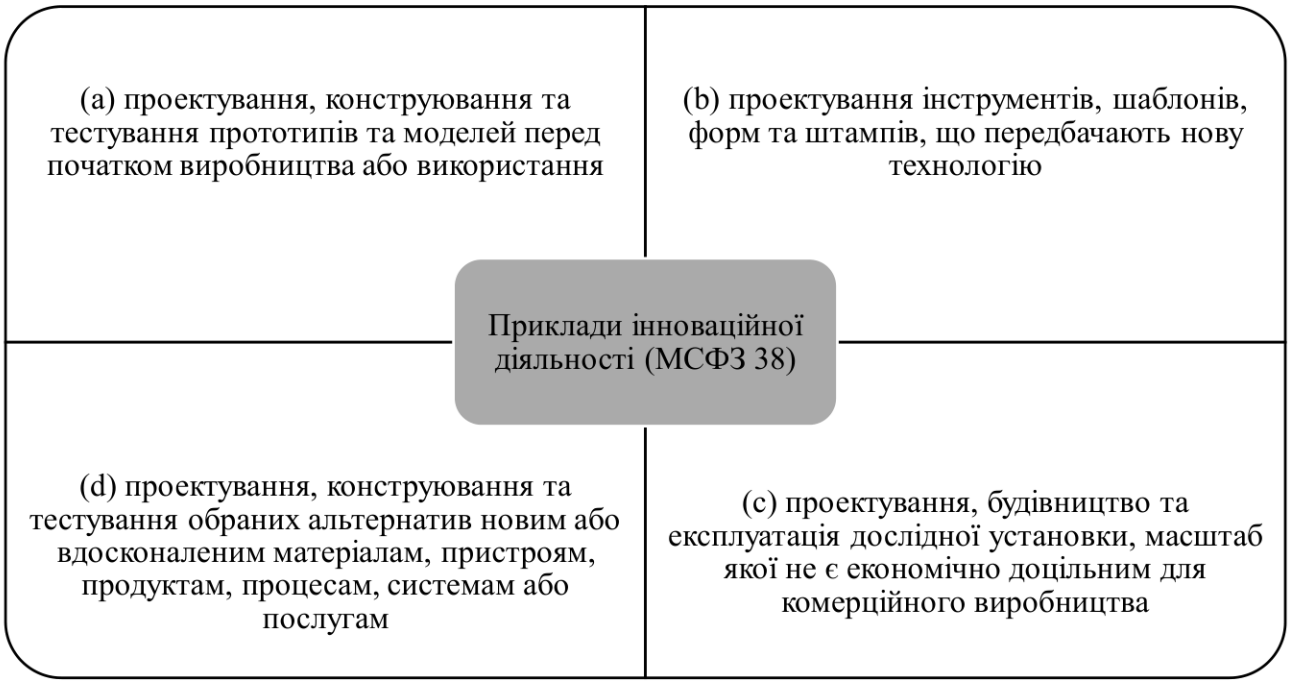


Рис. 2.8. Перелік ознак ідентифікації поняття «розробка» в обліку

Зазначимо, що до основних особливостей визнання НМА у міжнародній практиці можна, віднести наступні базові критерії: ідентифікованість, наявність майбутніх економічних вигід, контроль за ресурсом, собівартість активу можна надійно оцінити. Крім того, оскільки наше дослідження показало, що в сучасних умовах значний об’єм НДДКР проводиться в бюджетних установах, а відповідно за бюджетні засоби, для цих установ стає актуальним питання стандартизації бізнес-процесу обліку НМА, по-перше, з урахуванням перспективи розширення програми НДДКР і, відповідно, коригування обсягу НМА, які повинні бути відображені в обліку, по-друге рамках звітності перед замовником, яким в випадку «державних НДДКР», часто, є військові чи аналогічні їм структури, які у разі приймання робіт керуються відповідними внутрішніми регламентами. У стандартній звітній інформації не простежується взаємозв'язок залишків активів і зобов'язань з реальним рухом грошових потоків на проекти.

Крім коштів контрагентів (інвесторів та інших юридичних) до фінансування капітальних витрат в модернізацію об'єктів необоротних активів інноваційного характеру залучаються ресурси державного бюджету. Отримання

таких ресурсів відображається в обліку записами: Дт рахунку 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів» Кт рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів». При експлуатації технічного нововведення рахунок 69 закривається записом: Дп рахунка 69 Кт рахунка 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів». Метою залучення бюджетного фінансування може бути покриття поточних витрат на інноваційний проект, до наприклад, для цілей придбання спеціалізованого обладнання або інструментів, що супроводжується записом: Дт рахунку 482 Кт рахунку 69 (прийняття до обліку), за їх використання доходи майбутніх періодів списуються на інші витрати: Дт рахунку 69 Кт рахунку 745.

Отже, при організації обліку витрат, зокрема витрат за інноваційними проектами може бути використаний рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів». Зокрема, на рахунку 39 не заборонено відображення витрати в вигляді вартості матеріалів, що відносяться до підготовчих робіт по проекту. Застосовувати рахунок 39 можна для обліку витрат по модернізації НМА, який триває більше 12 міс. Таким чином, використання рахунків 38 та 69 з урахуванням принципу обачності облікової політики та професійного судження бухгалтера надає на практиці ширший діапазон контролю та аналізу за ходом виконання інноваційного проекту. При цьому, єдиним інформаційним джерелом достовірних і достатньо повних даних про витрати на розробку інноваційних продуктів є бухгалтерські регістри, які заповнюються на основі документів про рух цінностей, аналітичних таблиць з розрахунками, обумовленими такою поведінкою і підтверджуючих отримання економічної вигоди. Отже, такий критерій визнання витрат як «гарантія надходження економічних вигід у майбутньому має бути дотриманий поряд з іншими критеріями зізнання об'єктів обліку. Майбутні економічні вигоди визначено як здатність активу ґенерувати в доступний для огляду перспективі грошові засоби, поза залежністю від того, що така розрахункова величина може й не знайти підтвердження.

До передпроектних робіт нами віднесено: пошук і оцінку результатів актуальних досліджень, які застосовуються до проекту; вивчення затребуваних ринком матеріалів, техніки, технологій, методів організації праці для

використання у проекті; розробка стратегії виконання проекту, його бізнес-плану, можливих коректив облікової політики в зв'язку зі змінами господарської ситуації на дату започаткування проектних робіт. Старт проекту – вкрай відповідальна стадія, оскільки, від коректного управління поведінкою витрат, залежить можливість визнання передпроектних витрат. Іншими словами, вартість витрат на НДДКР та ТР капіталізується (рис. 2.9), формуючи вартість активу або декапіталізується, впливаючи на фінансовий результат усієї компанії.

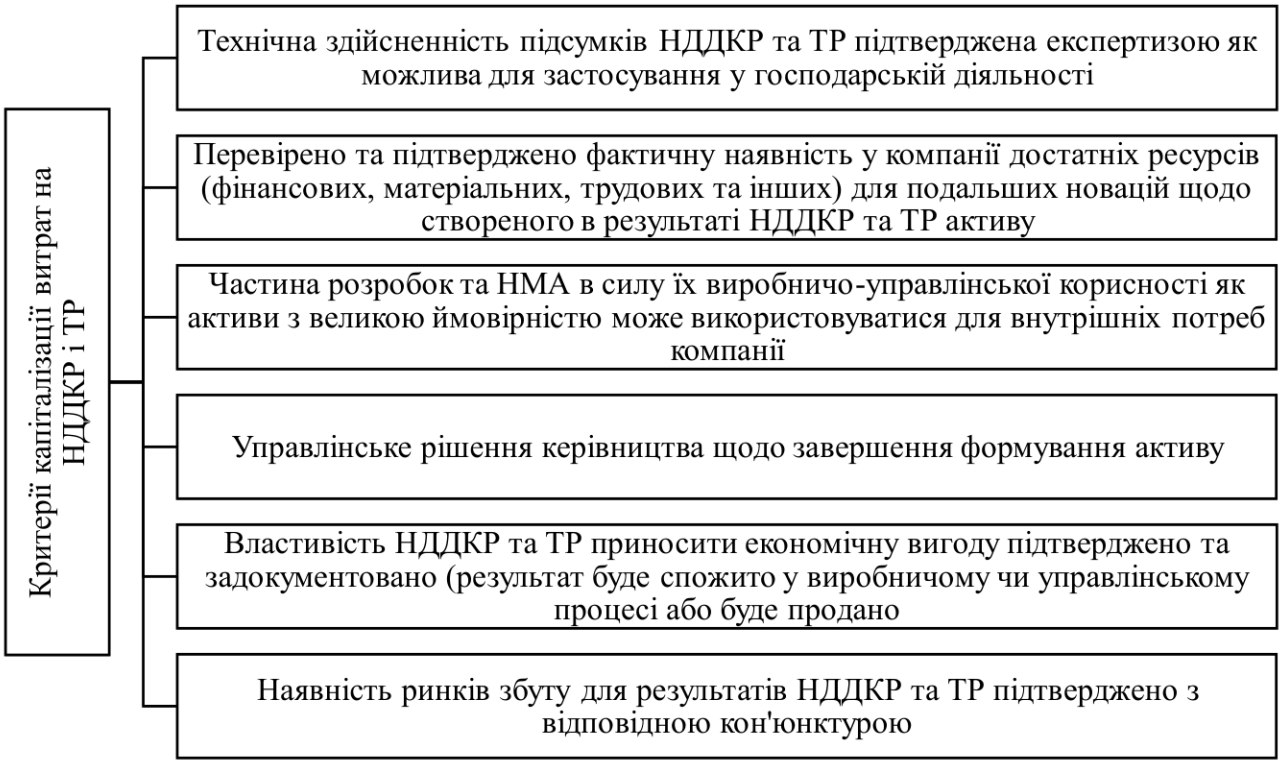


Рис. 2.9. Запропоновані критерії капіталізації витрат на НДДКР і ТР

Виходячи з вищесказаного, ми приходимо до висновку, про доцільність розмежування та обліку на рівні аналітики витрат по трьох видах робіт: НДР – наукові дослідження (фундаментальні і прикладні); ДКР – дослідно-конструкторські, в т.ч. експертиза; ТР - технологічні роботи, в т.ч. стендові випробування і виробництво зразка. Інформація про рух витрат на ці види робіт акумулюється в регістрах внутрішньокорпоративного аналітичного обліку згідно принципам і правилам галузевих або «внутрішніх» положень про регістри витрат на інноваційні проекти.

Наявність прав на розпорядження результатом інтелектуальної діяльності як активом вирішує конкретні завдання, зокрема отримання суб'єктом

правоволодіння фінансових та інших переваг. Однак при розробці нововведення розробники несуть на собі значні ризики, у тому числі, через відсутність прийнятних програм страхування. В останньому випадку йдеться про відсутність системи авторського контролю за використанням результатів інтелектуальної діяльності.

Слід вважати, що поліпшення облікових правил щодо витрат і витрат на інноваційні проекти можливе шляхом об'єднання у вітчизняному законодавстві двох нині застосовуваних стандартів обліку НМА і НДДКР і ТР в один стандарт, котрий може бути названий «Інноваційні продукти». Не менше важливою особливістю, є необхідність обліку практичного досвіду застосування: методу «поглинання» (absorption costing); способу обліку змінних витрат (variable costing); методу обліку прямих витрат (Direct costing); обліку маржинальних витрат (Marginal costing); обліку витрат по функцій (activity based costing) та ін. У розробках вітчизняних дослідників дані методи також згадуються, однак, виключно як методи управлінського обліку [89], натомість, ці методи однаковою мірою можуть бути віднесені як до методів аналізу, так і до методів обліку.

2.3. Принципів обліково-аналітичного забезпечення інноваційних проектів

У попередніх параграфах було охарактеризовано окремі сукупності принципів теорії і практики управління таким об'єктом обліку як інформація про витрати. Ускладнення інформаційних каналів зв'язку, технологій, їх цифровізація є першопричиною подальшого вдосконалення принципів обліково-аналітичного забезпечення фінансового управління інноваційними проектами.

Проведене дослідження змісту розробок в області розвитку принципів обліково- аналітичного забезпечення інформацією потреб менеджменту в інноваційній сфері показало не лише недостатність існуючих рекомендацій, а й

наявність у них «слабких» сторін». Бухгалтерський облік фіксує не інноваційну діяльність, а результати господарської діяльності (угоди, операції тощо).

Відставання України від промислово розвинених держав за темпами розробки і дифузії інновацій багато чим зумовлено як незацікавленістю керівників компаній-інноваторів в залученні кадрів до рішення важливих для них проблем, так і наявністю суттєвих недоробок зі сторони державних інститутів розвитку у питаннях регулювання інноваційної діяльності. У реальній економіці все взаємопов'язано, а отже, одна подія зумовлена попередньою і безпосередньо викликає трансформації наступних. У цьому і полягає суть принципу взаємообумовленості факторів, подій, процесів, дій, рішень. Відсутність «глибоких» наукових розробок теорії інформаційного забезпечення управлінських процесів загалом та інноваційних процесів зокрема розглядається в дослідженні як одна з причин проблемності обліково-аналітичних питань.

Принцип взаємозумовленості апріорі є постулативним, крім того, цей принцип означає, що стан будь-якого корпоративного об'єкта зумовлено, з однієї сторони, дією об'єктивних факторів навколишнього економічною середовища, а, з іншої сторони, змістом адміністративних принципів і правил, які приймають і якими керуються Інститути регулювання (урядові структури: Мінфін, інші міністерства і галузеві відомства). В оточенні негативних факторів впливу, менеджменту будь-якої компанії складно забезпечувати необхідні їм принципи і правила управління фінансово-господарською діяльністю. Частково по цій причині зміст їх регламентів, інструкцій, розпорядчих правил в інформаційній сфері управління бізнес-процесами – облікова, аналітична, контрольна політика повинні відповідати інституційним вимогам та найбільше вимогам податкових інститутів.

Застосування принципу зумовленості подій і фактів в будь-який з сфер економіки та управління передбачає постановку питання про їх передумови та наслідки. На основі цього принципу, повинен вестись пошук методичних покращень системи обліково-аналітичного забезпечення фінансового управління інноваційними проектами У основі пошуку повинні лежати

систематизовані знання про термінологічний і понятійний апарат інноваційної сфери. Поінформованість в цьому питанні визначає правильність вибору вектора пошуку, а знання основ управління, теорії інформації, доповнене знанням принципів і правил обліку, аналізу, контролю, обумовлюють відповідну ймовірність позитивного результату при рішенні проблеми розвитку обліково-аналітичної системи фінансового забезпечення управління інноваційними проектами, зокрема при виборі методів обліку витрат.

Характерно, що нові моделі продукування інформації для управлінських цілей стали розроблятися з урахуванням принципу графового структурування даних. Сам спосіб побудови графів і матриць в бухгалтерському обліку раніше вже був досліджений. Проте надалі не проводиться дослідження принципів та методів адаптації ситуаційно-матричною бухгалтерії до потребам цифрових комунікацій управління інноваційними перетвореннями. Дослідження зосереджені на техніках застосування графів, матриць в IT-платформи. Такі техніки не забезпечують принципово важливі удосконалення елементів обліково-аналітичної системи управління інноваційними проектами та взаємозв'язку між ними.

Найбільш поширеним способом опису взаємозв'язку суб'єкта і об'єкта управління, а також їх функцій, у відповідності з теорією категорій, є метод побудови діаграм, побудованих у вигляді набору цілеорієнтованих графів, з вершинами, що позначають об'єкти, і стрілками, позначають зв'язки, реалізовані на практиці в формі інформаційних потоків, команд вказівки або напрямки дії. Аналогічно можливості вираження через принцип «ковзання» суті моделі внутрішньої взаємодії інформаційних носіїв обліково-аналітичної системи, принцип «просторової обумовленості» прямо або опосередковано реалізує залежність даних інформаційних носіїв від факторів зовнішньої економічною середовища. «Сила» залежності, як правило, не може бути подолана шляхом волевиявлення корпоративного менеджменту, представники якого діють з врахуванням її існування. У зв'язку з обов'язковим виконанням адміністративних розпоряджень інституційних структур держави суттєво обмежуються

можливості менеджерів компаній у частині розвитку принципів інформаційного забезпечення своїх дій. Як наслідок, їх запит на фундаментальні дослідження концепцій якісної трансформації структури обліково- аналітичної системи обмежений. У зв'язку з відсутністю запиту, незначний відгук академічних і галузевих науково-дослідних інститутів і університетів.

Принципово важлива властивість інформації поширюватися у системі управління бізнес-процесами у формі бухгалтерської, аналітичної та контрольної та іншої звітності, залишаючись при цьому цільною конструкцією, дозволяє численним користувачам отримати подання про фінансовий стан суб'єкта господарювання. Масштабування звітності (консолідована, комплексна, статистична, нефінансова звітність) сформувало постійний інформаційний обліково-аналітичний простір, що розширюється аж до наднаціонального рівня. Однією з передумов для введення в практику нефінансової звітності є рекомендація регулятивних інститутів сформувати в компаніях систему менеджменту якості, частиною якої і стала нефінансова звітність у розрізі принципів і видів соціальної відповідальності. Звіт про управління – це документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики й невизначеності його діяльності [28]. Закон рекомендує відображати в публічних нефінансових звітах ключові теми соціальної відповідальності та сталого розвитку: управління трудовими ресурсами; захист екології; інноватизація факторів діловий практики; дотримання прав людину; протидія корупції; внесок в розвиток територій і місцевих спільнот. Розкриття цієї інформації, включаючи звітність у сфері сталого розвитку, визнані на міжнародному рівні (керівництво GRI «Глобальна ініціатива щодо звітності»). Важливо, що Керівництво містить принципи, що визначають зміст звітності та забезпечення якості наданої інформації. Нова версія GRI Standards обов'язково застосовується з липня 2018 р. (попередня – GRI G4). За всіх новацій інформаційних комунікацій та розширення видів звітності для зовнішніх користувачів як і раніше, фінансова ознака залишається базовою. В умовах приділення фахівцями все більшої уваги

нефінансовим показникам, таким як: кількість соціальних, екологічних та інших заходів, частка чи відсоток таких у порівнянні з конкурентами тощо, витрати на їх здійснення вимірюються грошима, тобто фінансова ознака надає прямий вплив на прийняття власниками і менеджментом рішень про проведення соціальних, екологічних та інших заходів. Отже, вимір витратності – це принцип, незмінність і важливість якого безперечна.

В умовах зменшення міжнародних зовнішньоекономічних зв'язків, інформація стає дозованою навіть з урахуванням розвитку інтернету, а отже локалізуються і наукові дослідження значимих економічних процесів і методів управління ними. На корпоративному рівні крім даних регламентів менеджери компаній користуються внутрішніми регламентами, однак, , їх зміст не може кардинально відрізнятися від інституційних норм. Хоча бухгалтеру і не заборонено висловлювати об'єктивну професійну думку щодо облікової політики (принцип професійного судження), спеціалісти-практики, як правило, не виходять за рамки юридичних розпоряджень.

Структурована і модифікована інформація накопичується на відповідних інформаційних носіях, однак, вихідним носієм залишається традиційний бухгалтерський облік, функціонуючий, згідно головного принципу – подвійного запису».

Менеджери компаній до ускладнень часто не готові, і на практиці продовжують користуватися програмами аналогічними застарілим та розрахунками в додатку MS Excel. В зв’язку з цим важливим є принцип тотожності обліково-аналітичної інформації потребам менеджменту компаній. Застосування цього принципу на практиці припускає його «зв’язок» з принципом самоподібності.

Можна стверджувати, що оптимізація витрат – це першочергове завдання, що стоїть перед суб'єктами всіх рівнів управління – від центрів витрат до ради директорів, яка затверджує стратегію розвитку. Вирішення цього завдання починається з калькуляційних розрахунків вартості об'єкта управління (сукупність витрат на підготовку і виконання інноваційного проекту). Для

науково обґрунтованого управління поведінкою витрат як основного фактору динаміки прибутковості компанії в обліковий методології вироблено дев'ять правил. Від повноти використання менеджерами інноваційного проекту даних правил залежить достовірність калькуляційних розрахунків.

Отже, принцип органічного зв'язку науки (у нашому дослідження бухгалтерського обліку, економічного аналізу та менеджменту) та виробництва (інноватизація факторів: засоби, предмети праці, організація праці, знання і професійні навички) практично не реалізується в економічній системі, а якщо і реалізується, то гранично локально, наприклад, в сфері IT-технологій.

У теорії та практиці обліку різних об'єктів з метою управління бізнес-процесами важливе місце відведено не тільки ідентифікації витрат за властивим їм характеристикам і вибору класифікацій витрат, але і правилам відображення операцій по трансформації витрат в витрати в системі традиційних бухгалтерських регістрів (моделі синтетичного фінансового обліку). На наш погляд, саме такі методики застосовуються в управлінському обліку, при цьому жодних особливих регістрів не відкривається, просто в додатку до традиційних бухгалтерських рахунків синтетичного обліку ведуться аналітичні таблиці, що конкретизують запис.

Існуючі проблеми обліку витрат при здійсненні інноваційної діяльності виникають із різних причин. Однією з них, є недосконалість нормативно-правового регулювання цього процесу. Витрати компанії мають суттєві галузеві особливості, які доповнюються неординарністю її проектів, в зв'язку з чим, окремі облікові операції не можуть бути уніфіковані і представлені в єдиному нормативному акті. Зокрема це стосується умов визнання витрат. Ці умови визнання викликають питання, особливо щодо обґрунтованості тверджень: «впевненість», «відсутність невизначеності», «збільшення економічних вигід». Другу умову важко виконати по відношенню робіт над інноваційним проектом, терміни реалізації якого можуть бути розтягнуті на роки, а витрати, згідно з Податковим Кодексом, мають списуватися помісячно (повне запозичення принципу МСФЗ – зв'язок за періодами). Третя умова, також запозичена з МСФЗ,

нездійсненна по роботах над проектом. Отже, при виконанні робіт з інноваційного проекту, що триває протягом кількох звітних періодів (рік і більше), необхідні показники будуть виключно розрахунковими.

Прив'язка витрат до факту отримання доходу також є «проблемною» операцією щодо обліку витрат на інноваційні проекти. Поділ витрат на поточні та витрати при здійсненні капітальних вкладень (кардинальна модернізація, витрати на якої можна, можливо віднести до інноваційного проекту) допускає в якості класифікаційної ознаки – джерело відшкодування витрат. Іншими словами, капітальні витрати, включені до кошторису або інші кошторисні документи, не можуть враховуватися в складі поточних витрат або списуватися на собівартість продукції.

Важливим є групування витрат за елементами, однак, елементи витрат – це не калькуляційні статті. Для фінансового контролю і економічного аналізу групування за елементами не репрезентативне. Складність управління поведінкою витрат існує через неможливість формалізації представлення інноваційного продукт як об'єкта обліку, на основі результатів проведених на сьогоднішній день досліджень. Необхідні принципові уточнення ознак інноваційних продуктів, що дозволяють відокремити їх як об'єкт бухгалтерського обліку. На перший погляд, ці рекомендації щодо покращення обліку витрат в інноваційній діяльності можна розглядати як спробу розвитку одного з принципів бухгалтерського обліку – всеосяжності. Розвиток будь-якого облікового принципу – це апріорі покращення практики ведення записів у регістрах. Однак у цьому випадку, недостатньо тільки назвати принцип, необхідно не тільки розкрити його практичне призначення, але безпосередньо застосовувати по відношенню до конкретної господарської ситуації. Розглянуті рекомендації не підкріплені конкретною методикою визначення «властивостей вимірності та відокремленості інноваційного продукту як об'єкта бухгалтерського обліку. Сумнівний другий принцип – відображення інновацій на рахунках бухгалтерського обліку як кількісно певних і відокремлених об'єктів. Терміни «вимірюваність та відособленість інноваційного продукту»

неможливо формалізувати, оскільки в регістрах обліку відображаються витрати та результати інноваційної діяльності, але не інновації як такі. Використовуваний на сьогоднішній день план рахунків сформований в відповідно з логікою, що передбачає виключно накопичення витрат, пов'язаних з інноваційною діяльністю, на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Облік витрат на одному рахунку не дає можливість поділу понесених витрат як по структурах, зайнятих виконанням конкретних проектів, а й за видами робіт у сфері інноваційної діяльності. Навіть ведення особливих витратних карток слабо допомагає оцінки ефективності отриманого результату на окремих стадіях інноваційного проекту. Складнощі виникають при розподіл акумульованих на рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» витрат за відповідними рахунками, інформація на яких необхідна для розрахунку собівартості проекту в цілому.

Досить часто менеджери компанії-виконавця НДДКР та ТР помилково вважають, що в випадку якщо, вони мають право використовувати отримані результати таких робіт, то в бухгалтерському балансі повинні враховуватися відповідні необоротні активи, які можуть амортизуватись. Ця позиція неправильна з таких причин: по-перше, всі фактичні витрати, пов'язані з отриманням цього результату робіт, вже було визнано компанією-виконавцем НДДКР та ТР витратами за звичайними видами діяльності, прийняті та передані компанії-замовнику, однак, дворазове визнання одних і тих самих витрат витратами за звичайними видами діяльності – питання, що підлягає дискусії; на сьогоднішній день, як правило, у бухгалтерському обліку компанії-виконавця НДДКР та ТР не «проводиться» жодних записів. Інформація про витрати, акумульована на рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», лише узагальнює їх рух; по-друге, право використання результатів робіт ще не спричиняє виникнення права власності на дані результати. Прийняття до обліку в якості основних засобів і нематеріальних активів, а також про інших об'єктів

(капіталізація) відбувається по факту оформлення права власності (рис. 2.10).



Рис. 2.10. Процеси капіталізації і декапіталізації витрат

Витрати, пов'язані з виконанням таких робіт, відображаються в складі необоротних активів записом: Дт 154 Кт 66 (65, 64, 20 тощо). З підписанням акту прийому-передачі і реєстрації прав на результати робіт формується їх первісна вартість: Дт 12 Кт 154. Дотримання всіх умов формування вартості НМА – обов'язковий критерій капіталізації витрат. Витрати на освоєння нововведень в випадках отримання економічних вигід від покращення того чи іншого виду активу можуть брати участь у формуванні його балансової вартості. При цьому такі витрати повинні відповідати умовам визнання певного активу чи основних засобів, чи нематеріальних активів, запасів. Інакше такі витрати доцільно відображати як витрати майбутніх періодів та списувати в порядку, встановленому обліковою політикою компанії (рівномірно, пропорційно обсягу продукції та іншими методами), протягом періоду, до якому вони відносяться. Некапіталізовані витрати враховуються на рахунках бухгалтерського обліку 9 Класу. Облікова трансформація витрат відбувається в силу специфіки облікових записів, тобто «транспорт» грошової вартості ресурсів з відповідних рахунків обліку 23 «Виробництво» до рахунків 97 «Інші витрати» наводить до відмінності «витрат» як облікових термінів.

Одним з шляхів удосконалення процесу обліку витрат на інноваційну діяльність в контексті дослідження вбачається розширення інформації, групування на рахунках бухгалтерського обліку, для калькулювання в управлінському обліку, за допомогою використання субрахунків другого, третього тощо порядку. Калькулювання загальної собівартості по статтям, в

даним випадку, має на увазі використання наступних рахунків другого порядку: 23.1 «Виробництво за статтями собівартості»; 91.1 «Загальновиробничі витрати за статтями»; 24 «Брак у виробництві для загальної калькуляції».

Дослідження виявляє проблемні питання в обліку отримання фінансових ресурсів із сторонніх джерел на проведення робіт з інноваційного проекту. Процедура обліку, в даному випадку, починається з відкриття рахунку 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів», узагальнюючого інформацію про рух коштів (надходження від інших компаній і осіб, коштів з державного бюджету та ін.) на заходи цільового призначення. Факт отримання даних коштів відображаються записом: Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» – Кт 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів». При списанні сум цільового фінансування робиться запис: Дт 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів» – Кт 69 «Доходи майбутніх періодів». Отже, одночасно з відображенням вартості НМА на рахунку 12 «Нематеріальні активи» (капіталізація) необхідно віднести раніше отримані фінансові ресурси на створення НМА до доходів майбутніх періодів записом: Дт 482 Кт 69. Далі ці суми враховуються як у складі інших доходів пропорційно до витрат (сумі нарахованої на НМА амортизації).

Джерелами інформації для контроль-аналізу руху витрат є переважно документи первинного бухгалтерського (внутрішньовиробничого) обліку. На основі інформації з даних документів проводяться багато розрахункових процедур для управлінських цілей, так, наприклад, ще до бухгалтерського перерозподілу витрат між проектами фіксуються і використовуються в розрахунках собівартості суми постійних витрат по місцях їх фактичного виникнення, за винятком податків (майнового, транспортного, земельного). Зобов'язання за даними податками визначаються окремо за кожному проекту та включаються до складу постійних витрат кожного проекту.

У компаніях, де крім основної фінансово-господарської діяльності ведуться НДДКР і ТР зі значними обсягами випуску інноваційних продуктів, можуть створюватися на додаток до допоміжних проваджень спеціальні підрозділи, діяльність яких полягає в контролі за реалізацією інноваційних

проектів. Витрати даних підрозділів рекомендовано враховувати відокремлено в аналітичній картці «Витрати на інноваційний проект», що відкривається до рахунку 23 «Виробництво». Сукупність цих витрат, в свою чергу, може бути підрозділена на прямі і непрямі витрати. У дебет рахунку 23 «Виробництво», субрахунок «Витрати на інноваційний проект» записують усі витрати, пов'язані з інноваційною діяльністю підрозділу (матеріальні витрати, витрати по оплаті праці, амортизаційні відрахування). У кредит 23 «Виробництво», субрахунок «Витрати на інноваційний проект» заносяться суми по видам витрат: на рахунку 66 акумулюються витрати на оплату праці; на рахунку 65 – соціальні відрахування; на рахунку 13 амортизація обладнання, задіяного в проектних роботах та ін.

У випадку якщо створений інноваційний продукт споживається всередині компанії- розробника у формі технологічної допомоги з переоснащення основного виробництва, запис проводиться по Кт 23.1 «Виробництво інноваційного продукту» і Дт 23.Х «Виробництво інноваційного продукту всередині компанії». У разі призначення завершеного проекту для потреб замовника згідно комерційному замовлення, то запис робиться на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками». Факт надходження оплати за відповідним замовленням відображає запис: Дт 36 Кт 70 «Доходи від реалізації».

Основою аналіз-контролю руху витрат є: а) закріплення за керівниками різного рівня, обов'язків зі спостереження за динамікою конкретного виду витрат; б) вступ системи постійного контролю за дотриманням кошторисних призначень, по відповідальним особам, відповідно до «етапу проекту». Наприклад, тимчасово засновану структуру «Інноватор», що виконує науково-дослідні, інженерно-технічні та інші обліково-аналітичні та контрольні роботи з інноваційного проекту. Менеджери подібної структури можуть здійснювати послуги або роботи для обслуговуючих виробництв та господарств своєї компанії. Співробітники структури «Інноватор» можуть бути залучені в процес розробки конструкторській документації (креслень), зразків нових виробів і інших продуктів інтелектуального праці для загальнокорпоративного

користування.

Проведення заходів щодо удосконалення процесу обліку руху витрат може усунути знеособлення витрат і закріпити відповідальність за конкретним менеджером. Крім того, може бути підвищено ступінь оперативності аналіз-контролю руху витрат, пов'язаних з реалізацією проекту, в контексті розгляду його етапів і видів робіт по кожному з них. Інформаційні «зрізи», отримані внаслідок формування подібної системи контролю, забезпечують можливість впливу на поведінку витрат, а отже виявлення відхилень у режимі реального часу та прийняття необхідних менеджерських рішень.

Собівартість продукту характеризує витрати по кінцевому результату, тобто по завершенню проектних робіт у цілому або за етапами. За рівень загальної собівартості проекту і собівартості окремих етапів робіт по проекту (прогнозований рівень фінансової ємності) відповідальність несе тільки топ-менеджмент компанії.

У ході дослідження виявлено і доведено необхідність додання в План бухгалтерського обліку спеціальних рахунків для обліку витрат на інноваційну діяльність. Пропонується деталізувати статті обліку витрат шляхом «розбиття» їх на субрахунки, які будуть відображати «спеціальні» витрати інноваційної властивості (НДР, ДКР, стендові випробування тощо). Запропонована деталізація формує умови для більш детального аналіз-контролю витрат, пов'язаних із реалізацією інноваційного проекту. Угруповання витрат може бути реалізовано в «субсистемі» аналітичного обліку в формі спеціальних карток, які необхідно буде відкривати для кожного інноваційного проекту, у розрізі відповідних калькуляційних статей

Виходячи з викладеного вище, ми маємо можливість формулювання поняття облікова політика, в контексті форматування показників про рух ресурсів компанії, а також опис алгоритму складання управлінського балансу, зокрема, основні етапи, які має пройти бухгалтер, сформульовані на рис. 2.11.

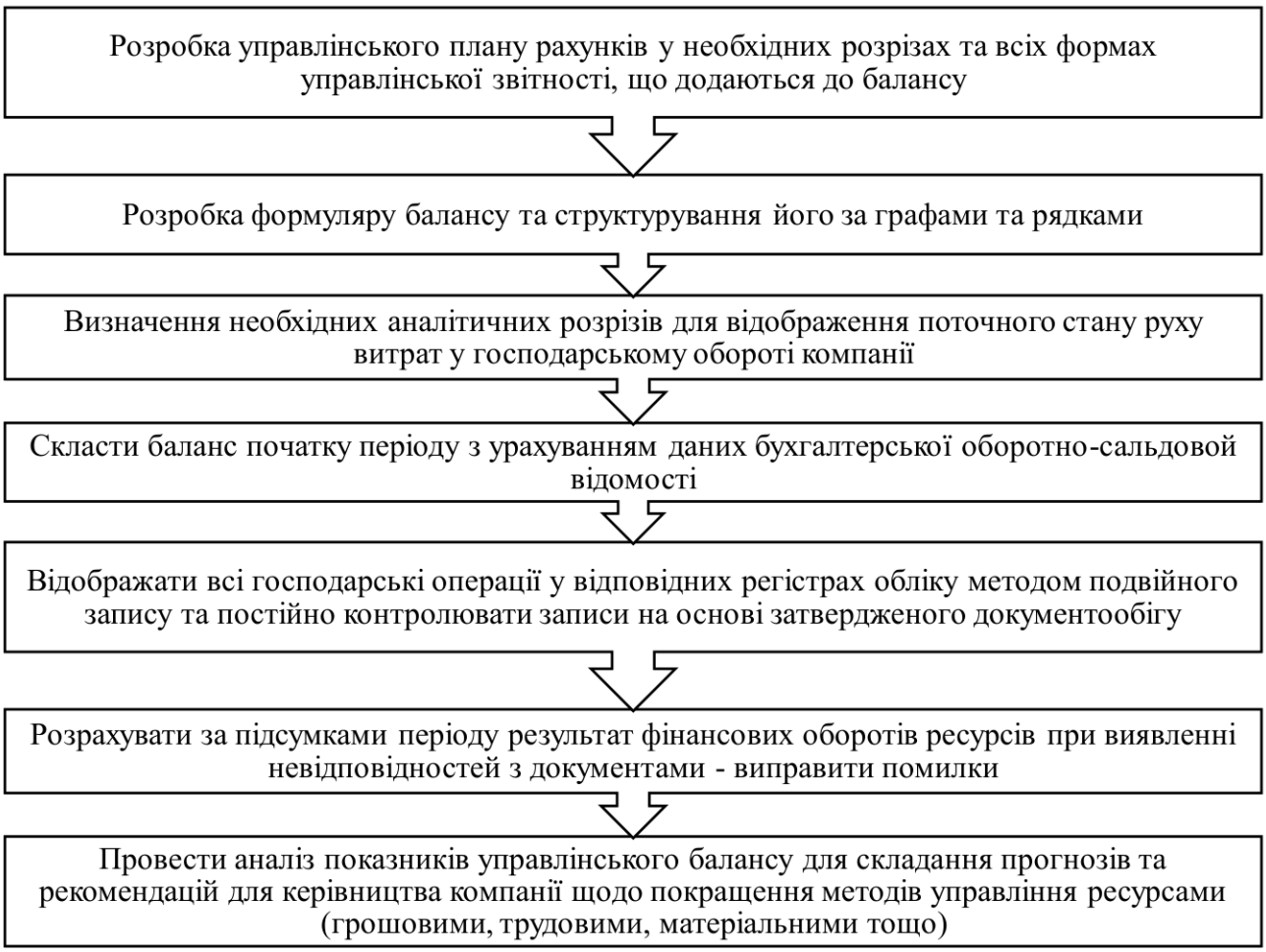


Рис. 2.11. Пропонований алгоритм складання управлінського балансу

Таким чином, для забезпечення результативності управління рухом витрат необхідне функціонування таких елементів як: облік, аналіз і контроль, слід розглядати у вигляді органічної єдності функцій, тобто у вигляді обліково-аналітико-контрольної системи, вдосконалення одного елемента якої не призводить до її бажаного станом без коригування інших елементів.

Висновок до розділу 2

В другому розділі вивчено законодавчі недосконалості, що є основним фактором, які стримують динаміку розвитку напряму фундаментальної та прикладної науки в інноваційній сфері. Відповідно, відсутність нормативної бази

у цій галузі є непрямою причиною уповільнення розвитку обліково-аналітичних методів управління інноваційними проектами.

Крім того, інноваційна активність є наслідком дії таких факторів як: досягнення науки і техніки, розвитку інститутів права власності на нематеріальні активи та єдність фінансових інтересів усіх суб'єктів економіки. Зазначено, що основною умовою активізації інноваційної діяльності підприємств, є трансформація інституційного порядку, що склався, за допомогою якої можуть бути встановлені правила взаємодії суб'єктів влади (інститути регулювання) і суб'єктів бізнесу (компанії інвестори). Запропоновано інформаційну модель, що демонструє сфери та результати дії механізму активізації суб'єктів інноваційної діяльності. У запропонованій моделі враховані особливості організаційної структури компанії-інноватора, а також наявність некласифікованих (окремих) бізнес-процесів, які не можна «закріпити» за конкретним підрозділом.

Також досліджено особливу актуальність розвитку облікових операцій щодо витрат та результатів інноваційної діяльності, оскільки вона переважно може бути охарактеризована як така, що володіє практично повною відсутністю нових методів щодо об'єктів обліку та звітності, а також тенденцією до укрупнення об'єктів у знеособлених комплексних статтях виробничої собівартості. Запропоновано класифікацію витрат на інноваційний проект, залежно від факту їхнього обліку у бізнес-процесах економічного суб'єкта.

Представлено зміст етапів аналіз-контролю поетапної реалізації інноваційного проекту і запропоновані варіанти розподілу змінних витрат, у разі неможливості їх прямого віднесення собівартість.

Визначено доцільність розмежування та обліку на рівні аналітики витрат за трьома видами робіт: НДР – наукові дослідження (фундаментальні та прикладні); ДКР – дослідно-конструкторські, в т.ч. експертиза; ТР – технологічні роботи, зокрема. стендові випробування та виробництво дослідного зразка.

РОЗДІЛ 3
ВДОСКОНАЛЕННЯ АНАЛІТИЧНОГО ТА МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ІННОВАЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ

3.1. Концептуальні положення калькулювання витрат на інноваційний проект

Характеристика концептуальних положень калькулювання витрат на інноваційний проект припускає розкриття базових основ формування фінансової місткості "інноваційного" проекту. Термін «фінансова місткість» визначається в дослідженні як вартісний орієнтир встановлення нижньої межі собівартості проекту, тобто сукупності витрат, які прийнято називати "нормативними" або "граничними". У сучасних умовах конкурентного ринку участь в інноваційних проектах є проблемним завданням як самих розробників проекту, його замовників, так і державних та корпоративних інвесторів проекту. Підготовка, виконання та здавання замовнику «інноваційного» проекту – завдання вкрай складні, у зв'язку з тривалістю робіт, мінливістю факторів впливу, «посилення» на ринках невизначеності і ризиків. Отже, в управлінні проектом слід керуватися концепціями, які довели свою продуктивність.

Інноваційним продуктом можна вважати ексклюзивний продукт, тобто який раніше не мав ні аналогів, ні прототипів. Розраховувати фінансову місткість інноваційного проекту, тобто передбачувану величину інвестицій, необхідну керівництву компанії та її інвесторам для прийняття рішення про доцільності відкриття робіт по новому проекту, пропонується на основі теорії схожості.

Пошук перспективних методів калькулювання собівартості, застосування яких може підвищити ефективність реалізації окремих етапів робіт над проектом, і їх оцінка в реаліях галузевий практики є важливим складником

розвитку методології управління поведінкою витрат.

Калькулювання віднесено до традиційних методів бухгалтерського обліку, правда, з уточнюючим прикметником "Управлінський". Ведення класичного бухгалтерського обліку означає, що кожному дебету обов'язково повинен знайтись свій кредит. В управлінському обліку така необхідність відсутня, що не дозволяє його вважати обліком у класичному тлумаченні. Поняття «управлінський облік», зрозуміло, можна застосувати, але тільки для фіксації результатів руху витрат в окремих аналітичних регістрах (картках). Ведення облікових карток має на увазі не пошук кожному дебету свого кредиту, а лише вірну ідентифікацію витрат, їх поділ на групи, здійснення розрахунків на підставі різних моделей структуризації витрат для обчислення собівартості одиниці товарного продукту та визначення його ціни.

Етап складання планових калькуляцій, є етап складання кошторисів комплексних непрямих витрат, які згодом будуть розподілені на собівартість конкретних видів продукції.

Витрати на підготовку «інноваційного» проекту (оплата праці розробників і менеджерів, придбання товарно-матеріальних цінностей, обладнання та ін.) як об'єкта державних і корпоративних інвестицій можуть розглядатися як процес цільового забезпечення проекту необхідними ресурсами. Зважування таких ресурсів по вартості на в ході в компанію розглядається як калькулювання майбутнього інноваційного продукту з наступним розрахунком його фінансової місткості – величини собівартості. Слід зазначити, що поняття «управління поведінкою витрат» багатозначне. Воно конкретизовано з процесних позицій: ідентифікація витрат, їх класифікація і розподіл (угруповання) по статтям і елементам; калькулювання продукту; планування/бюджетування витрат, формування собівартості на бухгалтерському рахунку; розрахунки собівартості в аналітичних системах (ERP-системи і інших); проведення контролю і моніторингу; формування фінансової та управлінської звітності.

Зміст традиційної системи фінансового планування (розробка бізнес-планів розвитку) полягає в органічній ув'язці фінансових ресурсів, якими має в

своєму розпорядженні компанія (з обліком кредитів і позик) з показниками її виробничого плану, аналогічне завдання встає в процесі бюджетування. Отже, поява цього терміну відображає лише суб'єктивне прагнення менеджменту дотримуватися моделей управління ресурсами (Витратами). Делегування відповідальності як основна відмінність бюджетування від фінансового планування, не може вважатися таким, оскільки історично за виконанням техпромфінплану будь-якого підприємства закріплювалися відповідальні особи з конкретними повноваженнями. поведінкою витрат включає такі функціональні елементи як: встановлення центрів витрат,

Розглядаючи управлінський облік як «інформаційну базу» менеджменту, вирішувати проблему розподілу накладних витрат можна у рамках концепції функціонального обліку витрат (Activity-Based Costing – ABC). Для покращення інформаційного забезпечення бюджетування витрат на підготовку «інноваційного» проекту пропонується концепція взаємозв'язків елементів обліково- аналітичної системи інформаційного забезпечення управління інноваційними проектами (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Концепція взаємозв'язку елементів обліково-аналітичної системи інформаційного забезпечення управління «інноваційним» проектом

Необхідність калькуляції витрат на «інноваційний» проект зумовлена комплексом взаємозалежних причин. По-перше, вона важлива при

обґрунтуванні ціни замовнику (зовнішньому і внутрішньому), особливо це стосується випадку, коли замовником є державні структури, що висувають певні вимоги до ступеня розкриття структури собівартості товару, і навіть величини накладних витрат і прибутку. Як правило, подібні державні структури керуються спеціальними нормативними документами, в яких прописані нормативи витрат застарілої структури. По-друге, калькуляція інноваційного продукту у розрізі його частин чи етапів проекту (різні компанії обирають різну «розбивку» проекту для контроль-аналізу) інформує керівництво компанії про навантаження, яке приймають на себе центри витрат і відповідальності. Розробка нормативів витрат – прерогатива керівництва компанії, однак, інституційні обмеження також повинні прийматися в розрахунок. На рис. 3.2. представлені основні процедури калькулювання.



Рис. 3.2. Калькуляційні процедури фінансових центрів

Індивідуальні калькуляції можуть складатися і по етапах проекту, однак, на практиці такий прийом не поширений, оскільки класифікація витрат за окремими етапами не несе в собі економічного сенсу і, більше того, окремі витрати проходять крізь усі етапи «інноваційного» проекту, що розробляється.

Створення «інноваційного» продукту передбачає такі підпроцеси: наукові дослідження; проектування; експериментальний зразок; експертиза на відповідність проекту; підготовка до серійного випуску; серійний випуск. Кожен із даних підпроцесів може мати свою калькуляційну одиницю, наприклад, наукові дослідження – нормо-годинник, проектування – експериментальний зразок – залежно від його виду (фізична маса та т.п.). Тут вважаємо важливим

відзначити, що розрахунки вартості НДР і ДКР (особливо в частині вимірювання трудовитрат наукових працівників, консультантів і інших фахівців розумового праці) важко виконати без вимірювання витрат з застосуванням норма-години.

У відмінність від планової економіки, де галузеві нормативи відіграють головну роль у калькулюванні витрати формування вихідної ціни продукту, ринкове ціноутворення, хоча і зберігає елементи калькуляційних розрахунків, орієнтовано на співвідношення попиту та пропозиції. Отже, визначення очікуваних витрат запланованого інноваційного продукту є, перш за все, елементом ринкового ціноутворення. Калькулювання – це сукупність обліково-розрахункових процедур, що поетапно проводяться, включають: класифікацію витрат з метою розрахунку собівартості, їх розподіл між видами продукції на прямі і непрямі, ведення вчених записів по статтям калькуляції, а також організація документообігу. Калькулювання – важлива процедура «зважування» вартості витрат, визначальна витрати на інноваційний проект, а, отже, і пов'язаний з ним економічний ефект, різними методами. Поряд з оцінкою існуючих нормативних документів, розглянемо найбільш часто використовувані на практиці методи планування витрат на інноваційні проекти, представлені на рис. 3.3.

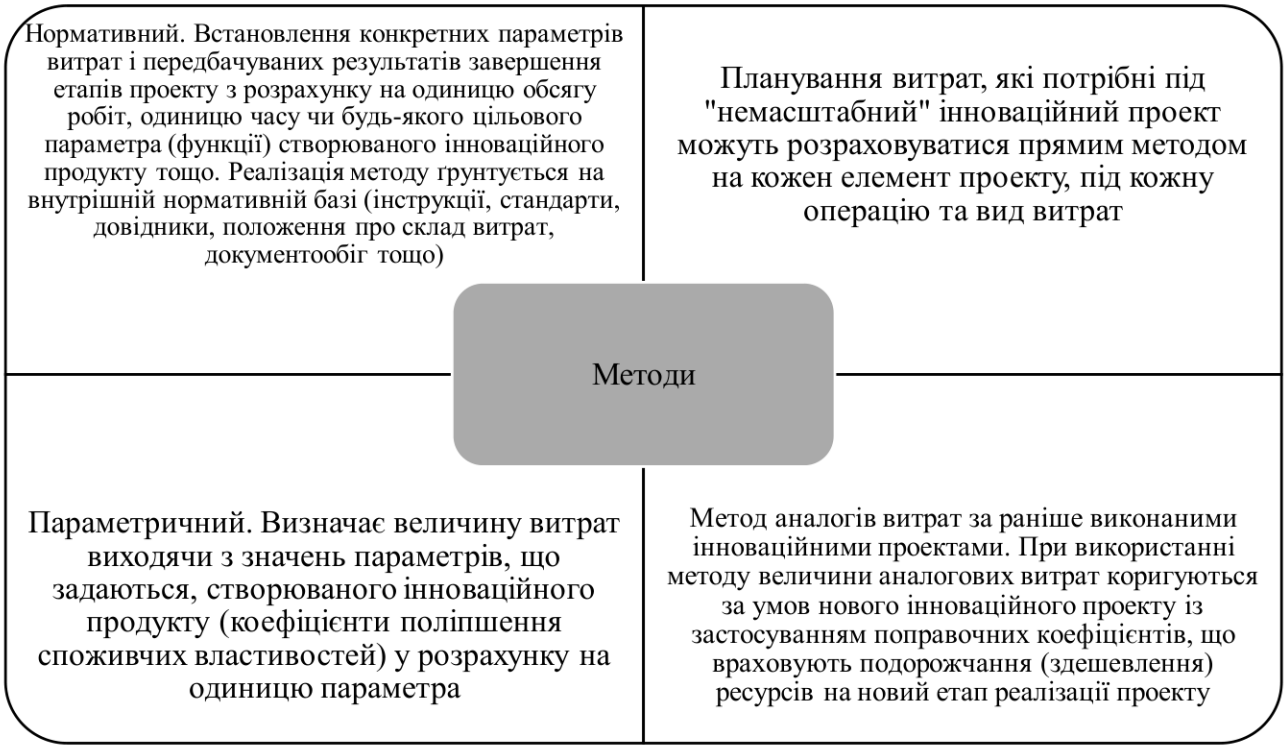


Рис. 3.3. Найбільш поширені на практиці методи планування витрат на інноваційні проекти

Концепція нормативних витрат або «стандарт-кост» – інструмент управління поведінкою витрат (планування, аналіз і контроль відхилень) при позамовному методі калькулювання собівартості. Ця концепція ґрунтується на прийнятті менеджерами варіативних рішень про встановлення реальних цін при бюджетування витрат і прогнозування прибутковості окремих бізнес-процесів та компанії в цілому. Нормативні витрати, в даному випадку є комбінацією трьох складових витрат (прямі матеріальні витрати, прямі витрати праці і сума загальновиробничих і загальногосподарських витрат) сукупності виробничих витрат, розраховуваних на одиницю нового продукту (продукції, робіт, послуг). У даному випадку слід звернути увагу на необхідність відмінності обліку нормативних матеріальних витрат і обліку накладних витрат за нормативами. Відмінність обумовлена тим, що основою визначення величини нормативних витрат складають інженерні оцінки і розрахунки, прогнозні дані о споживанні, статистиці вивчення трудових операцій, залежних від типу і якості використовуваних матеріалів, тоді як нормативи накладних витрат засновані виключно на існуючих даних про витрати минулих періодів.

Нормативна концепція управління поведінкою витрат не підходить для компаній- інноваторів, оскільки кожен проект, що розробляється індивідуальний і нормативи завжди повинні переглядатися, або розроблятися знову. Ця концепція може застосовуватися в інноваційній сфері, якщо мова йде про паралельну розробці не тільки інноваційних, але і товарних продуктів, вироблених з використанням раніше відпрацьованих технологічних процесів.

Використання в обліку нормативної концепції припускає ведення двох облікових систем: облік витрат по нормативах (стандартах) і облік фактичних витрат в постатейному розрізі для того, щоб наприкінці облікового періоду порівняти їх з нормативними та виявити відхилення. При встановленні відхилень з'ясовуються їх причини та складається доповідь керівництву. Дана функція бухгалтера зобов'язує його володіти певними аналітичними навичками, оскільки аналіз відхилень є ефективним інструментом контролю руху витрат, а, отже, контролю над реалізацією інноваційної стратегії компанії.

Головна, в рамках нормативної концепції обліку витрат (система «стандарт-кост») полягає у попередньому нормуванні витрат та оцінці результатів діяльності компанії на основі порівняння фактичних і нормативних витрат. Використання цієї системи припускає проходження по всіх рахунках запасів і виробництва записів нормативних, а не фактичних витрат. У випадку, коли фактичні витрати відрізняються від нормативних, виникаючі різниці записуються на спеціальні рахунки відхилень.

Незважаючи на деякі спірні питання застосування даного методу в калькулюванні інноваційного проекту, у дослідженні доведено корисність його елементів для оцінки роботи менеджерів, курують підготовку проекту. Запорукою коректного формування стратегічного набору нормативних витрат є проведення періодичного аудиту собівартості, сформованою на основі концепції нормування. Результатом всебічного аналізу надається інформації, стає залучення уваги керівництва до існуванню потреби в більше докладних дослідженнях, з метою зниження витрат, припинення випуску який-небудь продукції, внесення змін в дизайн або ухвалення рішення про закупівлю частини складових «на стороні» (концепція «Make or Bye»). Нормативні витрати, як основа для прийняття перерахованих рішень, може розглядатися в вигляді бази релевантних даних, поповнюваної при використання як традиційної, так і функціональної систем калькуляції продукту.

Через невідповідність сучасним реаліям, у наукових дослідженнях зарубіжних вчених результативність контроль-аналіз відхилень (дисперсійний аналіз) витрат по стандартній калькуляції (у тому числі калькуляції за нормативами) є сумнівною. В найближчій перспективі багато економічних суб'єктів у корпоративній сфері управління та господарювання відмовляться від традиційних систем калькуляції через: непостійність структури витрат, які формуються в кризових умовах; невідповідністю сучасної системи обліково-аналітичної інформації запитам менеджменту; запізнення інформації щодо зворотного зв'язку структур управління інноваційним проектом та інші. Справді, ця тенденція проявляється у корпоративному середовищі, що свідчить про

переваги вибору менеджерами великих компаній ринкових методів управління витратами. Аналіз діяльності компаній, показує, що на практиці «вихідну ціну» продукту визначають моделі ринкового ціноутворення (Співвідношення попиту і пропозиції), елементи калькуляційних розрахунків, що зберігають при цьому (докладніше буде розглянуто нижче, на прикладі методу "Таргет-костинг").

Найбільш поширені в практичній діяльності види калькуляційних одиниць наведено на рис. 3.4. У цьому дослідженні нами пропонується особливий варіант калькуляційної одиниці («інноваційний») проект в цілому), виконуваний на замовлення внутрішніх та зовнішніх інвесторів. Суть даного методу калькуляції полягає у розбитті процесу калькулювання вартості проекту на шість послідовних аналітичних стадій, суть яких викладено нижче.

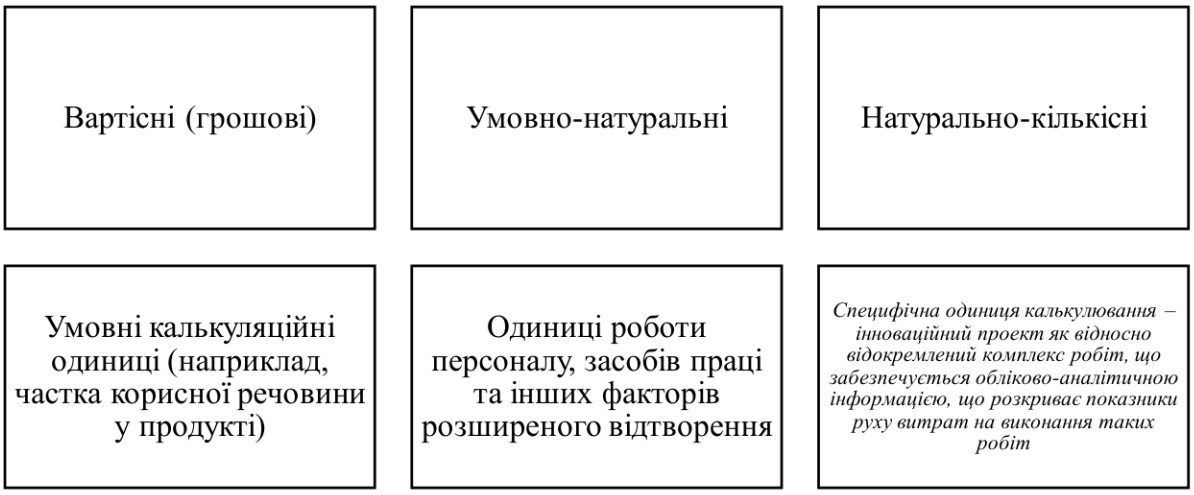


Рисунок 3.4. Пропонована калькуляційна одиниця – інноваційний проект при калькулюванні

Завдання експертної оцінки майбутніх витрат, тобто собівартості інноваційних продуктів, залишається ключовим бізнес-процесом, що безпосередньо знижує ймовірність «наступу фінансових ризиків» інноваційного проекту».

Аналіз внутрішньої статистичної інформації компаній вказує на потребу розгляду альтернативних варіантів рішення питань розроблення методик прогнозування собівартості нової продукції на різних етапах реалізації інноваційного проекту. У контексті, як правило, виконується прогноз собівартості продукту, що передбачає використання даних об'єкта-прототипу

попереднього покоління і значень величини носіїв витрат, які є універсальними для елементів і статей прямих витрат за створення аналізованого об'єкта.

3.2. Метолика оцінювання витрат на інноваційний проект

Оскільки калькулювання – це ідентифікація, систематизація по класифікаційних ознаках різнорідних витрат та їх вартісна оцінка, що завершується обчисленням собівартості товару (одиниці товару, частини товару, групи товарів), то оптимізація собівартості кожного з даних об'єктів вимагає врахування впливу двох груп факторів (рис. 3.5).

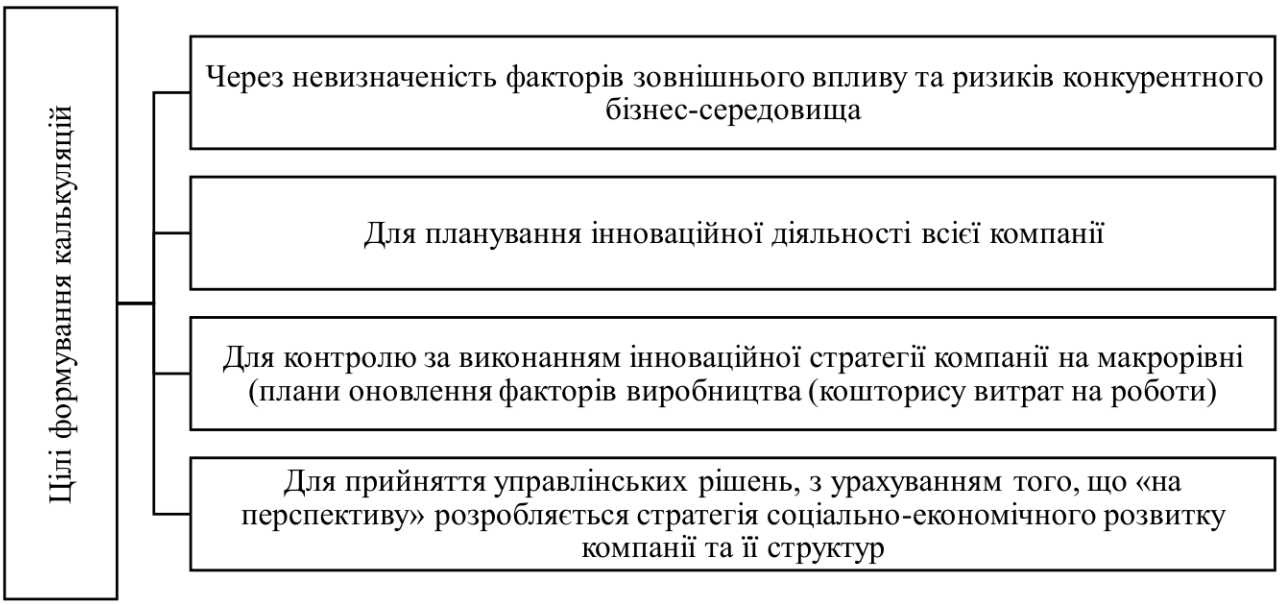


Рис. 3.5. Чинники необхідності достовірних калькуляційних розрахунків

У силу тривалості виконання інноваційного проекту, що зумовлює зростання від етапу до етапу невизначеності та ризиків калькулювання собівартості на ранній стадії бізнес-проекту можна спираючись на принцип схожості. На практиці принцип реалізується за допомогою вибору аналога, прототипу або інших «споріднених» об'єктів, отже, питання формування історії руху витрат за минулі періоди є актуальним. У контексті дослідження аналогом можуть бути вже виконані самими компаніями проекти або ж проекти, представлені іншими компаніями, які дають інформацію про їх витратність чи

фінансову місткість. На перший погляд, подібний підхід може вважатися перспективним для втілення в реальну концепцію формування собівартості нового продукту (об'єкт «інноваційного» проекту).

Із позицій сучасної господарської практики ідея про прототип, аналог або прообраз нового проекту, на основі витратності яких має формуватися фінансова місткість «інноваційного проекту», може бути представлена в наступною формулюванні. Прототип, аналог або прообраз нового проекту в компаніях-новаторах – це вже освоєний продукт (проект) зі своєю «витратною історією». Отже, калькулювання вартості «удосконаленого продукту» (проекту) повинно представляти собою кілька поступових аналітичних стадій. Перша – це аналітичне дослідження історії руху витрат проекту-прототипу. За весь час функціонування компанії накопичується інформація про рух витрат у розрізі видів, статей, елементів тощо. У цьому інформаційному масиві значне місце займають доповіді менеджерів про план-фактичні відхилення, їх причини і рекомендації по оптимізації тієї або інакшої групи витрат. Друга – це розробка на основі «історії руху витрат проекту-прототипу» покращень системи обліково-аналітичного забезпечення менеджерів релевантною інформацією. Для цього необхідно виявити недоліки облікового процесу витрат і складання звітності по результатах їх руху за попередній період (щонайменше три роки). Третя – це вивчення змін стану факторів зовнішнього та внутрішнього економічного середовища, які можуть мати прямий вплив на прогноз фінансової ємності майбутнього «інноваційного проекту» (рис. 3.6). Четверта – це формування концепції затратності нового проекту, що є техніко-економічне обґрунтування доцільності проекту, опис його принципово важливих переваг щодо порівняно з прототипом (техніко-технологічних, економічних, соціальних, фінансових, екологічних, іміджевих та ін). П'ята – це експертна оцінка змістовності концепції або відкриття дискусії фахівців по суті її параметрів (переваги, недоліки, небезпеки, вигоди, тобто. використання аналітичних моделей, що добре зарекомендували, типу SWOT-аналіз. Шоста – це прийняття фахівцями висновку

щодо нового проекту: прийняти повністю, прийняти з уточненням параметрів (перелік рекомендацій додається до висновку), відхилити.

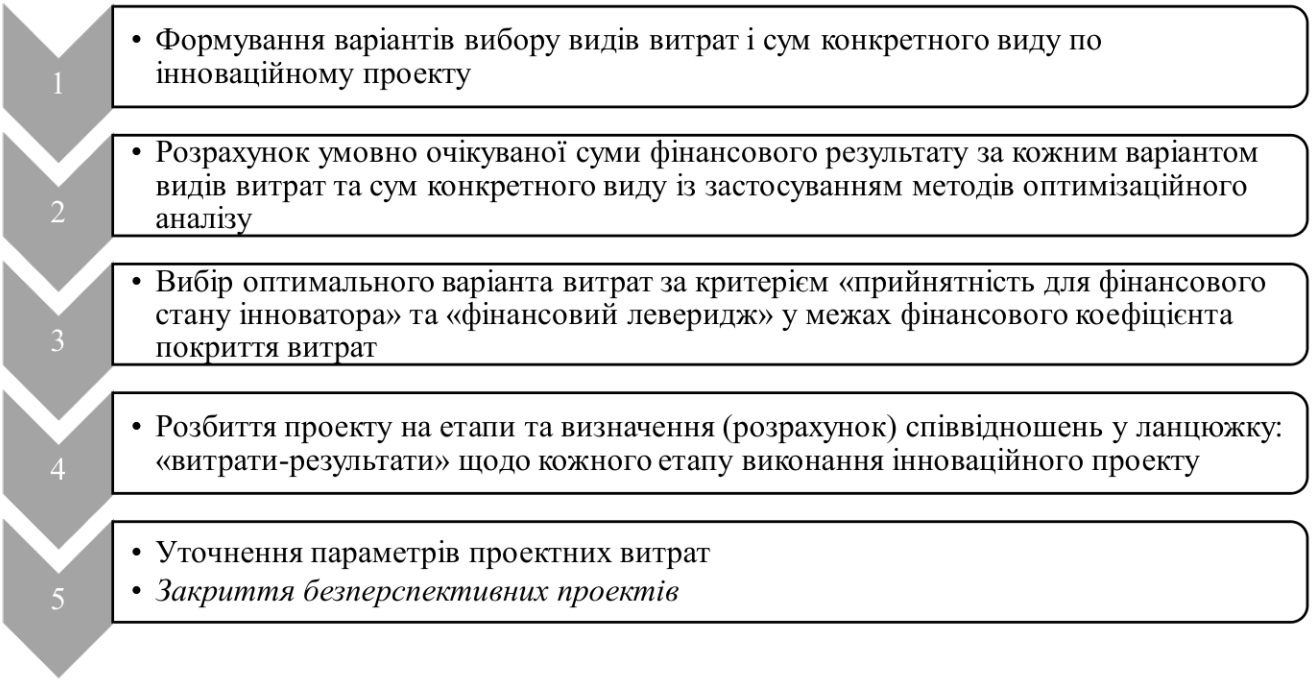


Рис. 3.6. Розроблений алгоритм управлінських дій щодо оцінки фінансової місткості інноваційного проекту

Не відхилятимуться проекти в будь-якій іншій компанії, оскільки розробка концепції оновлення факторів відтворення на основі збиткового прототипу, в принципі, абсурдна. Розроблені в дослідженні елементи удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення рішень менеджерів, в ставлення до виконання «інноваційного» проекту, дозволять сформувати масив релевантної інформації для прийняття рішень, на перерахованих шести стадіях.

Використане поняття «проектна собівартість» або «фінансова місткість проекту», на наш погляд, буде предметніше і точніше звучати в вигляді формулювання «Собівартість проекту», причому, слід позначити, щодо якого саме проекту ведеться прогнозування затратності (фінансової місткості). Слід згадати про існування методики прототипування, яка використовується в рамках обґрунтування вартості проекту. Окремі аспекти цієї методики слід уточнити. По перше, поняття «проектна собівартість», коректніше переформулювати в «фінансову місткість нового проекту» оскільки методику, використовувану в наукових дослідженнях, складно віднести до калькуляційних методик як таких. По-друге, метод наукових досліджень передбачає екстраполювання

вже відомої собівартості товарного продукту, освоєного компанією, на новий продукт (інноваційний). Цей прийом не є чисто калькуляційним, по суті, це – приріст вартості прототипу з врахуванням передбачуваних змін факторів зовнішнього і внутрішнього економічного середовища. Ця теорія використовується тільки для підготовки інформації для калькулювання.

Формування розрахункової собівартості «інноваційного» продукту припускає вибір не тільки калькуляційної одиниці, а й норми прибутку, що орієнтує майбутнього інвестора на участь в фінансуванні витрат передбачуваного в розробці проекту. Дослідження показують, що витрати на інноваційний проект, в більшості випадків, доцільно калькулювати виключно з використанням позамовної системи обліку витрат. На рис. 3.7. наведено основні стадії обліку виробничих витрат і калькуляції собівартості продукту. Відносна точність розрахунку собівартості інноваційного проекту залежить також від способів класифікації витрат і їх розподілу (питання вибору бази розподілу), об'єднаних поняттям "метод". Калькулювання собівартості методом повного поглинання (absorption costing) витрат представляє собою їх угруповання не тільки на прямі і непрямі, але і на змінні і постійні, що вважається окремими фахівцями перевагою даного методу. Метод директ-костинг на відміну від абсоршен костинг дозволяє розрахувати скорочену собівартість.

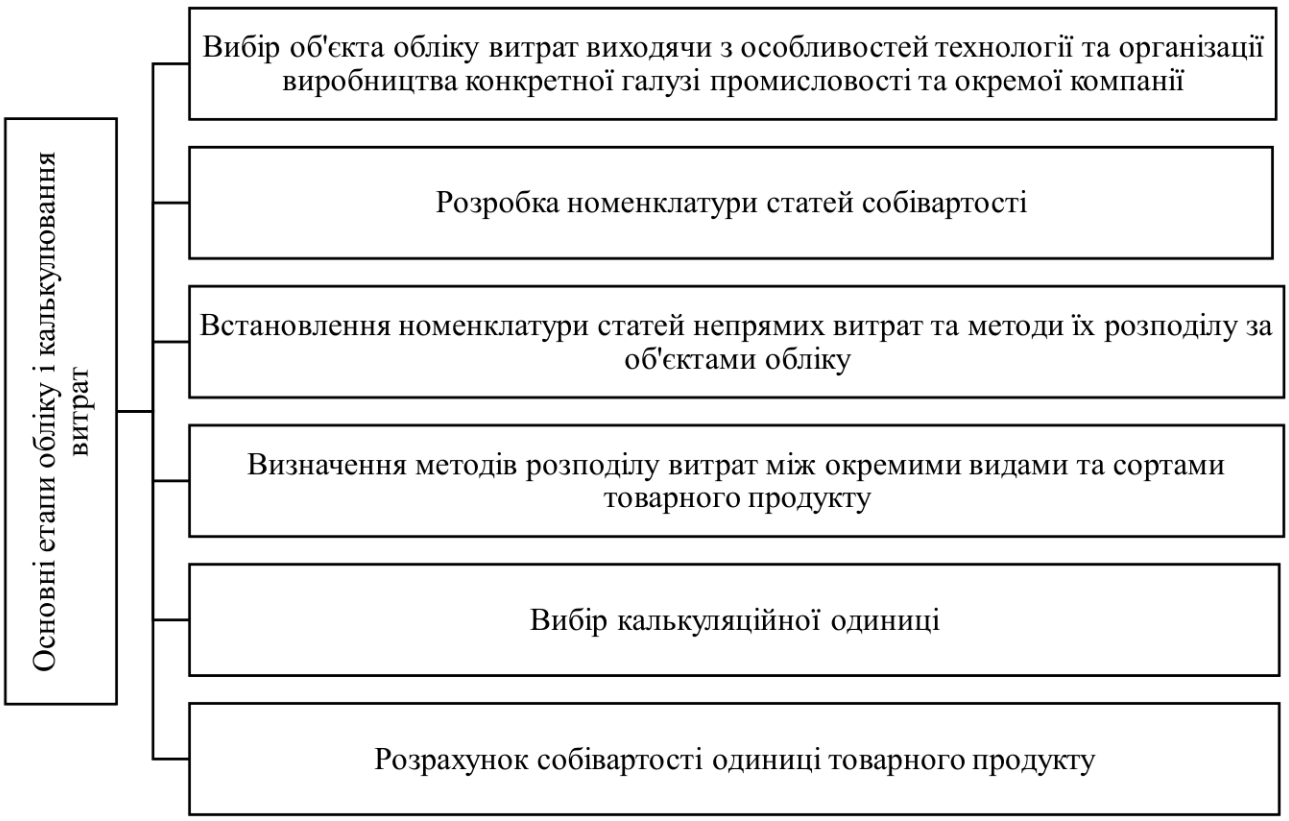


Рис. 3.7. Основні стадії обліку виробничих витрат та калькуляції собівартості продукту (продукції, робіт, послуг) у процесі реалізації інноваційного проекту

При використанні даного методу постійні витрати поділяються на прямі і непрямі, відбиваються в окремих регістрах, декапіталізуються в період їх виникнення, формуючи суму фінансового результату. Собівартість виготовлення інноваційного продукту визначається за змінними витратами, волатильність яких, хоча і зумовлена техніко-технологічною оснащеністю виготовлення продукту, масштабом і організацією робіт по проекту, усе ж залежить від вибору менеджером способу ідентифікації змінних витрат та ведення за ними аналітичних регістрів (карток обліку за видами робіт). Такі регістри слід вести в кількох варіантах: відповідно до виду витрат та місця їх виникнення; відповідно з носіями витрат (калькулювання собівартості одиниці продукту); зведення результатів по носіях витрат; співставлення результатів за період.

Ведення аналітики методом скорочення собівартості дозволяє щодо точно визначити залежність між витратами та очікуваним результатом завершення кожного етапу проекту. Незважаючи на те, що стандарти бухгалтерського обліку забороняють використовувати в повному обсязі систему «Директ-костинг» для

складання зовнішньої фінансової звітності і для розрахунку податкових зобов'язань, в наш час цей метод використовується у вітчизняній бухгалтерській практиці при плануванні собівартості і контролі за динамікою витрат. Особливо важливий цей метод як джерело інформації для контролю за поведінкою витрат.

Цілком ймовірно, що через нестійкість ринків, коливань цін на сировину та інші ресурси, залежність курсів валют від політичних настроїв фінансової влади та інших ризиків розрахунковий показник співвідношення: «витрати – результати» вже по завершенню підготовчого етапу проекту виявиться негативним. У даному випадку менеджери приймають рішення або коригування методів калькулювання витрат на проект або про його закриття. Таким чином, планування витрат на інноваційний проект – завдання, мабуть, найбільш комплексне, попри наявність безлічі сучасних аналітико-інформаційних технологій і комп'ютерної техніки типу: ERP-систем з різними модулями тощо. Отже, з врахуванням існування в практичній діяльності досліджених підприємств такого поняття як «ступінь новизни» (відсоткове співвідношення нових і раніше використаних у виробництві компонентів), можна зробити припущення, що комплексність планування витрат є функцією ступеня новизни. Аналіз практичної діяльності досліджених підприємств показав, що ця залежність часто визначається експертним шляхом спеціалістами, що володіють значним досвідом реалізації інноваційних проектів.

Як правило, фінансові центри встановлюються відповідно до ієрархії управління компанією, її фінансової модель. У центрах відповідальності «верхніх» рівнів управління акумулюються не тільки первинні витрати, але і підсумкові дані центрів відповідальності «низових» структур. Значна частина витрат за освоєння нових видів продукції (робіт, послуг) погано піддається аналіз-контролю, тому для підвищення результативності таких процедур можна розділити статті витрат на контрольовані та ті, які важко контролюються. Дану інформацію слід зібрати за різні періоди по рівнях управління, тобто відповідно до ієрархії. Прийом поділ витрат «з освоєння» на контрольовані та неконтрольовані дозволяє звернути увагу на варіанти оптимізації за

відхиленнями від кошторису тільки по контрольованих витратах, а також точніше оцінити діяльність кожної відповідальної особи. Крім того, така інформація сформує «історію витратності» процесів інноваційного характеру за кілька звітних періодів, що буде потрібно при розробці чергового проекту з застосуванням теорії схожості, або інваріантного проекту.

Тим не менш, стосовно сучасного рівня розвитку економічної теорії та менеджменту саме з розвитком методології прогнозування ціни майбутнього нового товарного продукту незабаром саме вона може замістити методологію калькулювання одиниці продукту, оскільки з погляду «процесуального підходу» дані методології не лише перетинаються, а й є «спорідненими». У зв'язку з тим, що така позиція не завжди підтримується в роботах методологів бухгалтерського та управлінського обліку, здебільшого частини, її можна зустріти на роботах економістів і теоретиків ціноутворення, і навіть зарубіжних дослідників, використовують спеціальний термін «estimated cost» - «очікувані витрати».

Оскільки специфіка управління інноваційним проектом є функцією застосовуваного методу управління, для її оцінки і розгляду в контексті розрахунку собівартості одиниці інноваційної продукції (проекту, виробу) можливе застосування одного з двох альтернативних методів калькуляції – позамовного (розглядається як оптимальний, з урахуванням використання елементів нормування витрат) або попроцесного. Розгляд особливостей двох згаданих методів обліку витрат не відноситься до теми дослідження, і ми лише відзначимо, що позамовна калькуляція має на увазі акумуляцію витрат на конкретні замовлення, проекти, роботи, у зв'язку з чим даний метод часто застосовується в випадку одиничного виробництва в процесі виконання «разових інноваційних проектів» по державних або внутрішньокорпоративних замовленнях.

Попроцесне калькулювання «інноваційного» проекту (у розрізі етапів його виконання) має на увазі визначення повних витрат на виготовлення запланованого обсягу робіт за певний період. Внаслідок поділу повних витрат на кількість одиниць продукту, ми отримуємо середню собівартість одиниці. Слід

враховувати випадки, паралельного застосування обох методів всередині однієї компанії: позамовного – при виготовленні «інноваційного» продукту на індивідуальні замовлення (з елементами нормативного методу) і попроцесного - при серійному випуску нового продукту "інноваційного" проекту, завершеного іншою компанією. Таким чином, вибір моделей калькулювання «інноваційного» проекту – методологічно складний процес, що є етапом визначення його фінансової ємності.

З другої половини 2000-х років і до поточного моменту окремі аналітики звертають увагу на перспективи використання системи цільових витрат (Таргет-костинг). Перевага таргет костингу в можливості отримання оперативної інформації про рух витрат, тоді як механізми зворотного зв'язку традиційних систем обліку дозволяють з'ясувати згадані витрати виробництва нового продукту лише в кінці процесу її розробки. Крім того, собівартість майбутньої продукції формується не в межах цін, сформованих на ринки. У даному випадку розрахунок починається з встановлення ціни на дану продукцію.

Логічно припустити, що застосування методу «таргет-костинг» може бути встановлений оптимальний ліміт витрат на розробку нової продукції та прийнятний прибуток. Доповіді про відхилення (звіти з місць виникнення витрат) містять відомості про розбіжності фактичних результатів з бюджетом витрат або нормативними витратами та розкривають їх причини. Найважливіше у цих звітах – вони виявляють розходження, здатні негативно вплинути на діяльність усієї компанії. З точки зору контролю також важливо, щоб усі розбіжності, вказані в звіті, супроводжувалися поясненнями причин, що забезпечить можливість обробки звіту та прийняття керівництвом коригувальних мір.

3.3. Вдосконалення методів калькулювання собівартості при реалізації інноваційних проектів

Умовою участі в конкурсах на реалізацію інноваційних проектів є необхідність вказівки ціни продукту, що розробляються, разових витрат на проект, та інших складових бізнес-плану. У таких умовах необхідно «зважувати» майбутні витрати, бажано з обліком ризиків майбутніх періодів, коли конкурс (тендер) буде виграно і почнуться роботи по проекту. У даному випадку, постачальник, виходячи з значення виробничоїсобівартості, загальновиробничих і загальногосподарських витрат, бажаної норми прибутку та прогнозу впливу можливих ризиків розраховує планову собівартість замовлення методом «від зворотного». Фактично ми приходимо до використання елементів методів «таргет- костинг, абзорпшен костинг, Усе ще рідко практикованих інноваційними компаніями.

Фінансова місткість проекту має бути оцінена ще на стадії підготовки до реалізації інноваційного проекту. Використання цього методу пов'язане також з необхідністю планування перспектив продовження інноваційної діяльності як компанії загалом, так і її фінансових центрів. Певну допомогу методика може надати в розробці контрольних процедур по мірі реалізації етапів проекту. І, нарешті, покращення методичного забезпечення обчислення фінансової місткості проекту дозволяє скоригувати загальну стратегію розвитку компанії-інноватора.

При плануванні витрат з метою управління фінансовою місткістю проектованого інноваційного продукту (вироби, технології і пр.) менеджери наслідують наступний логічний ланцюжок та відповідну йому послідовність операцій: від вибору статей витрат за місцем їх виникнення, і далі до носія витрат – калькуляційного об'єкта (проекту) та безпосереднім розрахункам фінансової місткості (витратності проекту). Вважаємо необхідним ще раз зупинитися на некоректності використання прикметників, уточнюючих сенс економічних термінів. Термін «проектна собівартість» буде, на наш погляд, предметніше і точніше звучати як «собівартість проекту», причому відразу буде позначений

об'єкт управління – інноваційний проект (продукт) та дія – прогнозована затратність (фінансова місткість) проекту (продукту).

Динаміку витрат в компанії характеризує, як правило, коефіцієнт поведінки витрат, що визначається ставленням відсотка зміни витрат до відсотку зміни виробництва (робіт по проекту). У розрахунках коефіцієнта поведінки витрат необхідно враховувати наявність «ефекту невідповідності», котрий представляє собою процес скорочення сукупних змінних витрат у їхній абсолютній сумі, при одночасному відставанні питомої величини витрат проекту по відношенню до обсягів виробництва (прогнозній вартості проекту). Одночасно спостерігається незмінність сукупних постійних витрат, або їх незначне зниження, на величину, при досягненні якої спостерігається збільшення питомих витрат за одиницю продукції. Тут слід зазначити, що витрати, пов'язані з проведенням досліджень і розробкою ІТ-програм розвитку управління (маркетинг, рекрутинг, соціальні пакети і тощо) відносяться до категорії дискреційних витрат і вони в здебільшого постійні, тобто не змінюються під впливом вагань виробничих операцій (робіт по проекту).

Прогнозування фінансової місткості «інноваційного» проекту (визначення граничних витрат у поелементному розрізі: матеріальні, трудові та інші), всього, елементом ринкового ціноутворення. Загалом мета калькуляції собівартості – визначити частку витрат (постатейно) на виробництво товарного продукту (продукції, робіт, послуг) в ціні їх продажів. Аналогічна мета стоїть при проектуванні витрат на інноваційний проект, оскільки наступна його цінова оцінка цікавить насамперед інвесторів.

На рівень собівартості проекту впливають ринкові фактори – ціни вихідних ресурсів і тарифи на енергію, воду тощо, тому облік впливу даних факторів необхідно відводити важливе місце у калькулюванні інноваційного продукту. У зв'язку з цим точний прогноз величини собівартості інноваційного проекту є і фактором ризику, і фактором ефективності, фінансової стабільності, ринкової стійкості компанії-інноватора.

Ще до прийняття керівництвом компанії рішення про економічну

доцільність розробки «інноваційного» проекту, запропонованого ініціативною групою вчених та інженерів, розрахунки його фінансової місткості (проектної собівартості) доцільно розглядати в рамках окремих елементів теорії схожості. Універсальними можуть вважатися прототипи елементіві статей тільки прямих витрат, але і вони потребують повторної перевірки для розробки прогнозу фінансової місткості проекту. Для цього потрібні детальні звіти керівників центрів відповідальності про рух витрат за тривалий період (т.зв. «витратна історія»). Доповіді менеджерів про відхилення (звіти з місць виникнення витрат) повинні містити відомості про розбіжності фактичних результатів з бюджетом витрат або нормативними витратами і розкривати їх причини. Саме важливе в цих звітах те, що вони дозволяють своєчасно виявляти розбіжності, здатні надалі негативно вплинути на загальні результати фінансово-господарської діяльність всієї компанії. З погляду контролю також важливо, щоб усі розбіжності, вказані в звіті, супроводжувалися глибокими поясненнями причин відхилень. Це необхідно для розробки відповідальними особами коригуючих заходів. Відомості у таких звітах за період зводяться до таблиць як результати моніторингу показників інноваційної діяльності компанії в цілому. Накопичення банку інформації за кілька звітних періодів формує історію руху витрат в розрахунку на калькуляційну одиницю (інноваційний проект).

Оцінка в обліку об'єктів переважно побудована на калькуляції кожного з них, однак складання калькуляції інноваційного проекту можливе на основі вартісноїоцінки величини ресурсів, спожитих раніше на здійснення однотипних виробничо-господарських операцій (відповідно до теорії схожості). При цьому необхідно застосовувати поправочні коефіцієнти, оскільки ціни, тарифи на ресурси порівняно з минулим періодом суттєво змінюються, калькуляція, у свою чергу, є одним із способів оцінки величини ресурсів і водночас наслідком подібної оцінки.

Ринок вимагає від компаній випуску нової високоякісної продукції у стислі терміни не просто будь-якими зусиллями, а з найменшими витратами, з урахуванням графіка реалізації етапів проекту Передпроектне планування

витрат на виготовлення нового виробу включає: прогноз витрат по змінах режиму завантаження обладнання, величини виробничих площ, і навіть аналіз інших чинників. Проведене дослідження показало, що процес реалізації інноваційних проектів супроводжується виникненням витрат, пов'язаних з необхідністю перепланування цехів і переналагодження виробничого обладнання. Характерним є повне або часткове оновлення обробного інструменту або виробничого оснащення, оновлення або розробка альтернативного технологічного процесу виготовлення компонентів продукту, який, у свою чергу є мірилом інноваційності. В умовах дії перерахованих факторів виникає необхідність в відповідної координації елементів моделі управління проектом, обумовленою неможливістю збільшення таких «супутніх показників інноваційності» як: показники продуктивності праці та ефективності виробництва загалом.

Виділення факторів, що більшою мірою визначають величину витрат, пов'язаних з підготовкою виробництва, зупиняє нашу увагу на: ступені складності та новизни проектованого виробу (визначається шляхом порівняння з аналогами, шляхом застосування елементів функціонально-вартісного аналізу), рівні стандартизації і ступеня уніфікації його компонентів, застосовності покупних виробів, разових витратах (технологічному оснащенні). У нижчевикладеній авторській методиці представлена група коефіцієнтів, які характеризують усі перелічені фактори, будучи при цьому інструментом, що легко застосовуються в практичній діяльності фахівців з обліку витрат і технологів. Зокрема, розглянемо варіант, при якому коефіцієнт комплексності (конструкторській складності) виробів ($К_{ксв}$) представляє собою середньозважену групу конструкторської складності деталей та розраховується за формулою:

$$К_{кс} = N_д\ G_i\ N_1 \qquad (1)$$

де $N_д$ – загальна кількість деталей у виробі;

G_i – *i-та* група комплексності деталей;

N_1 – число деталей *i*-групи комплексності.

Порівняння собівартості нових і замінюваних виробів, показує, що, як правило, собівартість нових продуктів (виробів), значно вище. Причиною цього є: зміна дизайну, підвищення споживчих властивостей продукту, поява додаткових опцій. Усі вищезгадані зміни спричиняють підвищення витрат на матеріали та збільшення кількості покупних виробів. Формування звітів, що містять деталізовані переліки перевищення вартості за матеріалами та покупними виробами, порівняно з аналогом, як правило буває достатнім у межах системи управлінського обліку. У разі формування більше поглибленого звіту, додатково до вищеперелічених, аналізуються такі показники як темп зростання відпускний ціни, продуктивність і коефіцієнт новизни. Важливість контролю ступеня новизни при проектуванні, а згодом при калькулюванні, важко переоцінити, оскільки у випадку збільшення питомої ваги «абсолютно нових» компонентів продукту, відповідно змінюється величина прямих витрат (разових витрат, пов'язаних із оновленням асортименту). Однак у відношенні коефіцієнта, також слід відзначити, що його використання практично реалізовано на етапі проектування, тоді як на етапі виробництва і калькулювання це поняття не згадується в нормативній документації і навряд чи може бути повною мірою сприйнято безпосередніми виконавцями. Таким чином, ми приходимо до висновку, що показник новизни виробу може бути використаний на етапі калькулювання, однак виключно в ролі допоміжного критерію.

У запропонованій методиці у ролі основного критерію допустимості підвищення собівартості, порівняно з аналогом, є комплексний показник якості, який визначається індивідуально для кожного інноваційного проекту та перебуває в інтервалі (0;1), що буде обґрунтовано нижче. Визначення значення комплексного показника якості, пропонується виконувати за допомогою методики, яка використовується у функціонально вартісному аналізі для оцінки якості виконання функції, проте з модифікацією формули розрахунку, описаною нижче:

$$\text{Ка} = \sum_{j=1}^{n} R_j \times P_j$$

, де R_j– відносна значимість j-ї функції.

P_j– ступінь задоволеності (виконання) j-ї функції.

Оскільки передача вироби виробництво, передбачає визначення значимості всіх функцій на етапі проектування, то:

$$\text{Ка} = \sum_{j=1}^{n} R_j = 1$$

Ступінь задоволення (виконання) *j-ї* функції P_j відповідно до методики, застосовується в функціонально-вартісному аналізі, визначається експертним шляхом і виражається в процентному відношенні, перерахованому в частки на інтервалі (0; 1). Отже

$$\text{Ка} \in (0; 1);$$

Таким чином, відповідно до запропонованої методики, аналізу витрат на освоєння новою продукції пропонується виконувати шляхом розрахунку двох показників: величини зміни рівня витрат, пов'язаних з оновленням переліку продукції і величини відносного збільшення витрат на підготовку виробництва для впровадження інноваційного продукту.

Щодо методик виявлення зміни собівартості інноваційних виробів, різних стадіях життєвого циклу, слід відзначити можливість обчислення собівартостів відсотках, щодо рівня, розрахованого на етапі складання техніко-економічного обґрунтування (ТЕО).

В системі обліково-аналітичного забезпечення інформацією фінансового управління інноваційними проектами щодо відокремленої позиції повинна займати «калькуляційна робота» за стадіями проекту, розмежованим як сегменти діяльності: наукові дослідження, проектні дослідження, експертна оцінка науково-виробничого формату проекту та ін. Постановка облікової аналітики витрат та калькулювання собівартості за операційними стадіями інноваційного проекту може підвищити ефективність процедури аналіз-контролю та забезпечити потреби менеджера в інформації, необхідної для оцінки результатів виконання проекту по мірі завершення чергової стадії. Основою розробки алгоритму аналітичного обліку по стадіях (сегментах проекту) можуть

послужити принципи, закладені в МСФЗ (IFRS) 8 «Операційні сегменти».

У міжнародному стандарті фінансової звітності (IFRS) 8 «Операційні сегменти» (п. 5) зазначено, що операційний сегмент – це компонент підприємства: а) здійснює діяльність, від якої може отримувати виручку і яку нести витрати (принцип взаємообумовленості витрат і результатів); б) результати операційної діяльності сегменту регулярно аналізуються керівництвом компанії, приймаючим операційні рішення, для того, щоб прийняти рішення про розподіл ресурсів сегменту і оцінити результати його діяльності (принцип підконтрольності); в) щодо яких є окрема фінансова інформація (принцип підзвітності). Таким звітно-контрольним компонентом може вважатися фінансовий центр, контролюючий рух витрат на виконання інноваційного проекту і формуючий «витратну історію». У стандарті сказано, що операційний сегмент може здійснювати діяльність, яка поки що не приносить виручку, наприклад, операції на початковій стадії підготовки проекту можуть бути операційними сегментами до отримання виторгу. Як правило, операційний сегмент має менеджера. сегмента, який безпосередньо підпорядковується керівництву, що приймає операційні рішення, і підтримує з керівництвом регулярний контакт з метою обговорення операційної діяльності, фінансових результатів, прогнозів або планів у відношенні сегмента (п. 9). Принцип суттєвості щодо звітності про хід робіт з проекту припускає розкриття інформації, що дозволяє користувачам фінансової звітності оцінити характер та фінансовий вплив, що надається видами діяльності компанії (включаючи інноваційну), а також різновидами економічних умов, у яких функціонує компанія і її структури (сегменти).

На наш погляд, якщо йдеться не безпосереднє калькулювання витрат на новий продукт, а про прогнозування ринкової ціни, що, зрозуміло, не одне й те саме. Тим не менш, стосовно сучасного рівня розвитку економічної теорії та менеджменту, саме з розвитком методології прогнозування ціни майбутнього нового товарного продукту (інноваційного), саме вона може замістити методологію калькулювання одиниці продукту. Підставою для такого

твердження є схожість цих методологій, оскільки вони не тільки стикаються, але натякають на застосування взаємозамінних методів. Методологи ринкового ціноутворення використовують спеціальний термін «estimated cost» – очікувані витрати, а це основа собівартості інноваційного проекту, його фінансова міскість.

Роль ціни в ринковому господарюванні та визначальні її фактори розкрито на рис. 3.8.



Рис. 3.8. Характеристика ціни з регуляторних позицій

З позицій методології управління поведінкою витрат зв'язок між бюджетуванням іціноутворенням об'єктивно потрібен. Ще більше актуальний подібний зв'язок з методико-правових позицій: встановлення оптимуму ціни на інноваційний продукт і захист авторських прав в даній сфері діяльності. В наш час методологи торкаються проблеми інформаційного (обліково-аналітичного та контрольного) забезпечення системи управління поведінкою витрат з використанням принципів ціноутворення.

Модель ціноутворення передбачає використання двох орієнтирів руху витрат: розрахунок індексу зміни витрат і питомої ваги відповідного виду витрат в структурі ціни (або собівартості). Пропонується застосовувати цей метод для визначення витрат (цін) при зміні окремих видів витрат (наприклад, вартості

сировини, матеріалів, оплати праці і інших ресурсів, використаних в створенні інноваційного продукту). Обов'язковою умовою при цьому є незмінність структури витрат (або ціни). Незмінність структури витрат (або ціни) – обов'язкова умова (або калькулювання собівартості інноваційного проекту як калькуляційної одиниці). Необхідно підкреслити, що аналіз структури витрат за статтями є важливим елементом механізму формування ціни. Аналіз структури витрат по елементах представляє собою економічну платформу калькулювання витрат.

Висновки до розділу 3

Задля забезпечення результативності управління рухом витрат необхідно функціонування таких елементів як: облік, аналіз і контроль, як органічної єдності функцій, тобто у вигляді обліково-аналітико-контрольної системи, вдосконалення одного елемента якої не призводить до її бажаного стану без коригування інших елементів

Запропонована специфічна одиниця калькуляції витрат на проект, що розкриває показники руху витрат на виконання робіт за проектом та передбачає розбиття процесу калькулювання на шість аналітичних стадій, на відміну від поточного підходу до калькулювання, що використовується на підприємствах.

Встановлено, що методику прототипування, яка використовується при обґрунтуванні собівартості проекту, необхідно уточнити окремі її аспекти, зокрема щодо вже згаданого вище поняття "проектна собівартість", а також щодо калькулювання собівартості інноваційного продукту на основі раніше освоєної продукції компанії, яка може бути використана лише для підготовчих етапів калькулювання.

В системі забезпечення вищого менеджменту проекту інформацією, необхідною для фінансового управління інноваційними проектами, вихідною

точкою є підсистема управлінського обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості товарного продукту. Коригування процесу постановки обліку витрат та калькулювання собівартості за операційними стадіями інноваційного проекту може призвести до вдосконалення бізнес-процесів управлінського обліку та задовольнити потреби аналітиків та контролерів в інформації, яка потрібна їм для оцінки результатів виконання проекту в міру завершення чергової стадії реалізації проекту. Теоретичною базою розробки алгоритму аналіз-контроль руху витрат та розрахунку собівартості за етапами інноваційного проекту можуть бути принципи МСФЗ (IFRS) 8 «Операційні сегменти».

Витрати, пов'язані з розробкою та впровадженням у виробництво інноваційної продукції, мають неоднорідну структуру, як і будь-яка інновація. Відповідно основними факторами, що впливають на принципову схему класифікації витрат, моделі калькулювання та ступінь їхньої комплексності можна віднести: структурну схему циклу освоєння продукту на виробництві, ступінь залучення до процесу різних фінансових центрів, цілі та завдання управління витратами, групи користувачів звітності.

РОЗДІЛ 4
ОСВІТА ВПРОДОВЖ ЖИТТЯ ЯК ФАКТОР ПРОФЕСІЙНОГО РОЗВИТКУ

4.1. Навчання впродовж життя: визначення та сучасне значення

Навчання впродовж життя — це динамічна концепція, що розвивається, яка означає безперервне отримання знань, навичок і компетенцій протягом усього життя людини. Вона виходить за межі формальних освітніх структур, охоплюючи як структурований, так і неформальний досвід навчання. Ця концепція, заснована на вірі в те, що навчання – це робота протягом усього життя, підкреслює важливість адаптивності та самостійного навчання в умовах світу, що постійно змінюється.

У сучасному світі, який характеризується швидким технологічним прогресом, люди повинні постійно вдосконалювати свої навички, щоб залишатися актуальними. Навчання впродовж життя служить засобом для адаптації до нових технологій, гарантуючи, що люди можуть орієнтуватися та робити внесок у розвиток технологічно орієнтованого суспільства.

Оскільки характер роботи зазнає трансформаційних змін, навчання впродовж життя є невід'ємною частиною розвитку кар'єри. Особи, які беруть участь у безперервному навчанні, покращують свої можливості працевлаштування, залишаючись у курсі галузевих тенденцій і набуваючи нових навичок, яких вимагає ринок праці.

Навчання впродовж життя сприяє глобальній обізнаності та культурній компетентності. У взаємопов'язаному світі люди, які мають широке розуміння різноманітних культур, мають кращі можливості для навігації в глобальних мережах і роблять позитивний внесок у міжнародну співпрацю.

Динамічний характер сучасних викликів вимагає сильного критичного

мислення та навичок вирішення проблем. Навчання впродовж життя розвиває ці здібності, надаючи людям можливість аналізувати складні ситуації, приймати обґрунтовані рішення та творчо вирішувати нові проблеми.

Окрім професійних занять, навчання впродовж життя сприяє особистому збагаченню. Це надає можливості для інтелектуального зростання, самопізнання та відчуття досягнення, сприяючи більш насиченому та цілеспрямованому життю.

Навчання впродовж життя заохочує соціальну взаємодію та громадянську участь. Поінформовані та освічені люди з більшою ймовірністю братимуть активну участь у справах громади, сприяючи розвитку соціально відповідального та залученого громадянства.

Навчання впродовж життя має потенціал для пом'якшення соціально-економічної нерівності. Надаючи доступні та безперервні можливості для навчання, він розширює можливості людей із різним походженням, роблячи внесок у більш інклюзивне та справедливе суспільство.

У контексті нагальних екологічних проблем навчання впродовж життя сприяє сталому розвитку та екологічній обізнаності. Поінформовані люди з більшою ймовірністю приймуть екологічно свідомі практики, сприяючи більш сталому майбутньому.

Навчання впродовж життя служить каталізатором для інновацій і творчості. Він заохочує людей досліджувати нові ідеї, критично мислити та сприяти прогресу в різних сферах, сприяючи культурі постійного вдосконалення.

Еволюцію навчання впродовж життя можна простежити через історичні, освітні та суспільні події. Хоча ця концепція має давнє коріння, її офіційне визнання та значення змінювалися з часом.

Навчання впродовж життя знаходить своє раннє коріння в стародавніх філософських традиціях. Такі мислителі, як Сократ і Конфуцій, наголошували на важливості постійного запитування, дослідження та самовдосконалення. Епоха Відродження ознаменувала відродження інтересу до навчання та знань. Вчені-

гуманісти виступали за широку, ліберальну освіту, яка виходила за межі традиційних академічних кордонів, закладаючи основу для більш цілісного підходу до навчання. Промислова революція змінила суспільні структури та породила потребу у більш структурованій і стандартизованій системі освіти. З'явилися заклади офіційної освіти, і спочатку наголос робився на підготовці людей до певних ролей у робочій силі.

У середині 20-го століття було визнано, що освіта не повинна обмежуватися ранніми роками життя. Поява освітніх програм для дорослих і визнання нетрадиційних освітніх шляхів ознаменували зсув у бік визнання навчання як починання протягом усього життя. Друга половина 20 століття, особливо з початком інформаційної ери, підкреслила швидкі темпи технологічних змін. Навчання впродовж життя стало необхідним, оскільки людям необхідно було постійно адаптуватися до технологічного прогресу та змін на ринку праці.

У 21 столітті відбулася подальша еволюція навчання впродовж життя, що спонукали глобалізація, цифровізація та економіка знань. Взаємозв'язок світу та постійна потреба у підвищенні кваліфікації підвищили важливість навчання впродовж життя як в особистій, так і в професійній сферах. Поширення цифрових технологій змінило доступність можливостей навчання. Онлайн-платформи, масові відкриті онлайн-курси і електронне навчання демократизували освіту, дозволяючи людям брати участь у навчальній діяльності у своєму власному темпі та зручно.

Уряди та освітні установи в усьому світі визнали важливість навчання впродовж життя. Політика та рамки зараз часто включають положення про освіту дорослих, постійний професійний розвиток і визнання попереднього досвіду навчання.

У відповідь на мінливий характер роботи сучасний акцент робиться на розвитку навичок і компетенцій, а не лише на академічних повноваженнях. Навчання впродовж життя розглядається як засіб набуття та вдосконалення цих навичок протягом кар'єри.

Кілька теорій, які сприяють нашому розумінню навчання впродовж життя, пропонуючи розуміння мотивацій, процесів і результатів безперервного навчання протягом усього життя людини:

Андрагогіка, розроблена Малкольмом Ноулзом, є теорією навчання дорослих, яка підкреслює унікальні характеристики та потреби дорослих учнів. Він передбачає, що дорослі є самостійними учнями, мотивованими відповідністю, досвідом і бажанням вирішувати проблеми реального життя. Андрагогічна модель контрастує з педагогікою, яка більше орієнтована на вчителя і часто асоціюється з традиційною освітою.

Теорія досвідченого навчання Девіда Колба стверджує, що навчання є циклічним процесом, що включає конкретний досвід, рефлексивне спостереження, абстрактну концептуалізацію та активне експериментування. Люди залучаються до нового досвіду, розмірковують над ним, абстрагують загальні принципи та застосовують ці принципи в нових ситуаціях. Ця теорія підкреслює важливість практичного досвіду та рефлексії в процесі навчання.

Теорія самовизначення (SDT) фокусується на ролі мотивації в навчанні. Розроблений Едвардом Деці та Річардом Райаном, SDT припускає, що люди мотивовані, коли задоволені їхні основні психологічні потреби в автономії, компетентності та спорідненості. Люди, які навчаються протягом усього життя, мають більше шансів підтримувати свої зусилля, якщо вони мають відчуття самостійності у своєму виборі навчання, відчувають себе компетентними у своїх здібностях і відчувають зв’язок з іншими.

Теорія трансформаційного навчання Джека Мезіроу базується на ідеї, що навчання – це не просто накопичення знань, а процес, який може призвести до фундаментальної зміни перспективи чи світогляду. Це часто відбувається через процес дезорієнтації дилем, критичного осмислення та розробки нових систем відліку. У цьому контексті навчання впродовж життя може бути трансформаційною подорожжю безперервного особистого та інтелектуального розвитку.

Соціальна когнітивна теорія Альберта Бандури наголошує на ролі

спостереження, наслідування та моделювання в процесі навчання. На навчання впродовж життя впливає не лише особистий досвід, але й спостереження за іншими та соціальний контекст, у якому відбувається навчання. Теорія Бандури підкреслює важливість самоефективності, коли люди вірять у свою здатність навчатися та успішно виконувати завдання.

У епоху цифрових технологій Джордж Сіменс і Стівен Даунс запропонували *коннективізм як теорію навчання*, яка визнає вплив технологій і взаємопов'язану природу інформації. Коннективізм стверджує, що навчання розподіляється між мережами, і люди повинні вміти орієнтуватися, фільтрувати та розуміти величезні обсяги інформації, доступної в цифровому просторі. Тому тим, хто навчається протягом усього життя, потрібні навички побудови мереж і обробки інформації.

Ці теорії разом сприяють розумінню різноманітних вимірів навчання впродовж життя, від внутрішньої мотивації та когнітивних процесів індивідів до зовнішніх факторів, соціальних контекстів і технологічних впливів, які формують досвід навчання. Вони забезпечують теоретичну основу для розробки ефективних програм навчання протягом усього життя та заходів.

Особисті переваги безперервного навчання

Навчання впродовж життя дозволяє людям постійно розвивати та вдосконалювати свої навички. Незалежно від того, чи це набуття нових технічних навичок, знання мови чи навичок спілкування, цей процес покращує особисті здібності та здатність до адаптації. Участь у навчальній діяльності протягом усього життя забезпечує інтелектуальну стимуляцію, зміцнює когнітивне здоров'я та запобігає погіршенню когнітивних здібностей. Це сприяє більш насиченому та розумово активному способу життя.

Навчання впродовж життя пропонує можливості для самопізнання, дозволяючи людям досліджувати нові інтереси та таланти. Цей процес самодослідження сприяє особистому зростанню, впевненості в собі та глибшому розумінню власної особистості. Постійне навчання вдосконалює критичне мислення та навички вирішення проблем. Люди вміють аналізувати складні

ситуації, приймати обґрунтовані рішення та творчо вирішувати проблеми в різних аспектах життя.

Навчання впродовж життя розширює можливості людей, надаючи їм знання та навички, необхідні для усвідомленого вибору. Це розширення повноважень поширюється на особисті рішення, вибір щодо здоров'я та участь у суспільних справах.

Професійні переваги безперервного навчання:

Навчання впродовж життя є ключовим фактором розвитку кар'єри. Придбання нових навичок і бути в курсі галузевих тенденцій покращує можливості працевлаштування, відкриває можливості для просування по службі та підвищує потенціал кар'єрного зростання. У професійному середовищі, яке швидко розвивається, навчання протягом усього життя сприяє адаптації. Професіонали, які постійно вдосконалюють свої навички, краще орієнтуються в змінах технологій, галузевих практик і вимог до роботи.

Навчання впродовж життя може надихнути підприємливість, заохочуючи людей виявляти прогалини на ринку, розробляти інноваційні рішення та приймати прораховані ризики. Він виховує підприємницьке мислення та здатність використовувати нові можливості. Можливості навчання часто передбачають взаємодію з однолітками, наставниками та експертами. Учні, які навчаються протягом усього життя, створюють цінні професійні зв'язки, отримуючи доступ до різноманітних точок зору, порад і потенційних можливостей для співпраці. Активна участь у навчанні узгоджує особисті інтереси з професійними пошуками, сприяючи задоволенню роботою. Люди, які навчаються протягом усього життя, часто знаходять більше задоволення у своїй кар'єрі, коли вони виконують ролі, які резонують з їхніми навичками та пристрастями, що розвиваються.

Суспільні переваги безперервного навчання:

Навчання впродовж життя сприяє розвитку поінформованих та зацікавлених громадян. Добре освічені верстви населення з більшою ймовірністю будуть брати активну участь у громадських справах, приймати

обґрунтовані рішення та робити внесок у динамічне демократичне суспільство. Доступні можливості навчання протягом усього життя сприяють соціальній єдності та інклюзивності. Вони зменшують розбіжності в освіті, розширюють можливості людей з різним походженням і сприяють більш справедливому та згуртованому суспільству.

Навчання впродовж життя є каталізатором інновацій. Суспільство постійного навчання сприяє розвитку культури творчості та здатності до адаптації, сприяючи технологічному прогресу, економічному зростанню та глобальній конкурентоспроможності.

Забезпечуючи справедливий доступ до освіти та навчальних ресурсів, навчання впродовж життя має потенціал для зменшення соціальної нерівності. Це дає можливість людям, незалежно від походження, шукати можливості для особистого та професійного розвитку. Навчання впродовж життя сприяє повазі до різноманітних культур і поглядів. Суспільство, яке цінує безперервне навчання, з більшою ймовірністю буде відзначати різноманітність, сприяючи розвитку багатого гобелена культурного самовираження та розуміння.

Таким чином, навчання впродовж життя дає безліч особистих, професійних і суспільних переваг. Від особистої самореалізації та професійного успіху до суспільної згуртованості та інновацій, переваги навчання протягом усього життя є великими та трансформаційними.

Люди часто стикаються з напруженим графіком, породженим професійними, сімейними чи іншими зобов’язаннями, що обмежує можливості формалізованого навчання. Складний баланс, необхідний між існуючими обов’язками та прагненням до навчання впродовж життя, становить величезну проблему, яка потребує вмілого управління часом і стратегій визначення пріоритетів.

Фінансові потреби, пов'язані з освітою, включаючи плату за навчання та навчальні матеріали, є значною перешкодою для осіб з обмеженими економічними ресурсами. Фінансові обмеження становлять суттєву перешкоду. Заходи виправлення включають вивчення онлайн-курсів з відкритим доступом,

можливостей стипендій та навчальних ініціатив, орієнтованих на громаду, щоб усунути фінансові бар'єри та демократизувати доступ до освіти.

Дефіцит внутрішньої мотивації або відсутність чітко окреслених цілей навчання можуть перешкоджати активній участі в навчанні впродовж життя. Вирішення мотиваційних проблем потребує визначення особистих інтересів, встановлення здійсненних цілей навчання та розуміння різноманітних переваг, пов'язаних із безперервним навчанням протягом усього життя.

Обмежений технологічний доступ і кваліфікація є перешкодами, особливо в контексті онлайн-навчального середовища. Подолання технологічних бар'єрів передбачає реалізацію ініціатив цифрової грамотності, створення громадських технологічних центрів і надання зручних платформ для покращення доступу до онлайн-навчальних ресурсів.

Побоювання щодо невдач, що проявляється як відраза до сприйманої невідповідності або нездатності відповідати очікуванням щодо навчання, може відмовити людей від прийняття нових освітніх викликів. Створення сприятливого навчального середовища, підкреслення внутрішньої цінності навчання через невдачу та виховання мислення, що розвивається, відіграють важливу роль у пом'якшенні страху невдачі.

Нерівний доступ до якісних навчальних ресурсів, таких як бібліотеки чи навчальні заклади, є перешкодою для навчання впродовж життя. Пом'якшення диспропорцій у ресурсах передбачає встановлення партнерства з громадою, мобільні навчальні ініціативи та зміцнення публічних бібліотек для покращення доступу до різноманітних навчальних ресурсів.

Суворі робочі умови або відсутність підтримки роботодавцем ініціатив щодо навчання співробітників можуть стати перешкодою для навчання протягом усього життя. Протидія обмеженням на робочому місці вимагає пропаганди можливостей навчання на робочому місці, розвитку корпоративної культури, яка сприяє безперервному навчанню, і спільних переговорів для формулювання індивідуальних планів навчання з роботодавцями.

Людям, які мають проблеми зі здоров'ям або особисті труднощі, може бути

важко надати пріоритет поточному навчанню. Стратегії виправлення охоплюють надання гнучких варіантів навчання, персоналізованих механізмів підтримки та впровадження пристосувань, адаптованих до осіб, які мають проблеми зі здоров'ям або особистими проблемами.

Переважаючі в суспільстві погляди, які знецінюють освіту дорослих або навчання впродовж життя, можуть призвести до стигматизації осіб, які займаються освітою пізніше в житті. Боротьба з соціальною стигматизацією вимагає відстоювання внутрішньої цінності навчання впродовж життя, переналагодження суспільного сприйняття та культивування культурного середовища, яке надає значення безперервній освіті.

Відсутність підтримуючої соціальної мережі чи наставництва може перешкодити людям у їхніх починаннях навчатися протягом усього життя. Коригувальні заходи охоплюють створення навчальних спільнот, програм наставництва та мереж однолiткової підтримки, щоб забезпечити необхідне заохочення та допомогу особам, які вступають на траєкторію навчання впродовж життя.

Визнання та подальше пом'якшення цих перешкод є обов'язковими для створення середовища, сприятливого для навчання впродовж життя. Спеціальні стратегії, що враховують індивідуальні потреби та конкретні виклики, є необхідними для сприяння інклюзивній та сприятливій освітній екосистемі.

Навчання впродовж життя виступає як незамінний і трансформаційний пошук, який виходить за межі традиційної освіти. Як виявилося в дослідженні його визначення, значення, переваг і перешкод, навчання впродовж життя постає як динамічна та багатогранна спроба з глибокими наслідками для окремих людей, професіоналів і суспільства в цілому. Його особисті переваги, включаючи постійний розвиток навичок, інтелектуальну стимуляцію та самопізнання, сприяють більш насиченому та адаптивному життю. У професійному плані це сприяє просуванню по службі, адаптації та підприємницьким можливостям, сприяючи розвитку культури інновацій та задоволеності роботою. У суспільному плані навчання впродовж життя сприяє інформованому та залученому

громадянству, соціальній згуртованості та культурі інклюзивності та різноманітності.

Однак шлях навчання впродовж життя не позбавлений труднощів. Такі перешкоди, як часові обмеження, фінансові та технологічні обмеження, підкреслюють необхідність стратегічного втручання для забезпечення справедливого доступу та підтримки для всіх учнів. Подолання цих перешкод вимагає узгоджених зусиль освітніх закладів, політиків і зацікавлених сторін у суспільстві для створення середовища, яке сприятиме любові до навчання протягом усього життя.

У доланні складнощів сучасного світу, який характеризується швидким технологічним прогресом і еволюцією суспільних вимог, відданість навчанню впродовж життя стає стрижнею особистого та колективного успіху. Прийняття мислення про безперервне навчання не тільки збагачує індивідуальне життя, але й сприяє створенню більш стійкого, адаптивного та інноваційного суспільства. Таким чином, навчання впродовж життя є постійним каталізатором особистого зростання, професійного розвитку та суспільного прогресу в глобальному ландшафті, що постійно змінюється.

4.2. Кейс метод «Підвищення досконалості аудиту в епоху цифрових технологій»

Корпорація XYZ, багатонаціональний конгломерат, знаходиться в авангарді технологічних інновацій. З різноманітним портфоліо, що охоплює галузі від технологій до охорони здоров'я, компанія XYZ нещодавно значно розширилася, вийшовши на нові ринки та придбавши кілька компаній. В результаті складність його фінансових операцій суттєво зросла.

Команда внутрішнього аудиту компанії, завданням якої є забезпечення відповідності, управління ризиками та фінансової точності, стикається з новими

викликами в динамічному ландшафті сучасних бізнес-операцій. Керівник відділу аудиту корпорації XYZ визнає необхідність удосконалення практики аудиту для відповідності останнім галузевим стандартам і технологічним досягненням.

Цілі:

- Студент має завдання провести поглиблений аналіз і запропонувати комплексний план модернізації практики аудиту в корпорації XYZ. Основні цілі включають:
- Оцініть поточну практику аудиту:
- Проведіть ретельну оцінку існуючої практики аудиту в корпорації XYZ, враховуючи як традиційні, так і цифрові методології.
- Визначте технологічні можливості:
- Дослідіть потенціал інтеграції передових технологій, таких як аналітика даних, штучний інтелект і блокчейн, для підвищення ефективності та результативності аудиту.
- Аудит на основі ризиків:
- Розробіть систему аудиту на основі оцінки ризиків, яка відповідає мінливому ландшафту ризиків організації, враховуючи як внутрішні, так і зовнішні фактори.
- Безпека даних і відповідність конфіденційності:
- Запропонуйте стратегії для забезпечення безпеки даних і дотримання правил конфіденційності в контексті цифрових процесів аудиту.

Студент повинен вирішити наступні проблеми у своєму прикладі:

1) Прогноз потенційного опору з боку існуючої аудиторської групи застосуванню нових технологій і методологій.

2) Переконатись, що запропоновані сучасні практики аудиту бездоганно інтегруються з існуючими фінансовими системами та робочими процесами.

3) Провести ретельний аналіз витрат і вигід, щоб продемонструвати фінансові наслідки впровадження сучасних методів аудиту.

4) Вирішити проблеми, пов’язані із забезпеченням відповідності

нормативним вимогам у контексті передових технологій і проблем конфіденційності даних.

Очікується, що магістрант надасть наступні результати:

1) Комплексний план модернізації аудиту:

2) Детальний план із зазначенням кроків, які необхідно вжити для модернізації практики аудиту в корпорації XYZ.

3) Пропозиція технологічної інтеграції:

4) Пропозиція, що детально описує, як передові технології будуть інтегровані в процес аудиту, а також очікувані переваги.

5) Концепція аудиту на основі ризиків:

6) Структура для проведення аудитів на основі ризиків, які відповідають профілю ризиків організації.

7) Зміст програми навчання:

8) План навчальної програми, спрямованої на підвищення кваліфікації команди внутрішнього аудиту щодо сучасної практики аудиту.

Кейс-стаді буде оцінено на основі здатності студента:

1) Проаналізуйте поточну практику аудиту та визначте напрямки для вдосконалення.

2) Запропонувати та обґрунтувати інтеграцію передових технологій у процес аудиту.

3) Розробити структуру аудиту на основі оцінки ризиків, адаптовану до потреб організації.

4) Вирішувати проблеми та занепокоєння, пов’язані з впровадженням сучасних практик аудиту.

Це тематичне дослідження надає магістру реальний сценарій для застосування теоретичних знань і демонстрації практичних наслідків сучасної практики аудиту в технологічно розвиненому бізнес-середовищі.

Основна перевага цього кейсу полягає в його здатності подолати розрив між теоретичними знаннями та практичним застосуванням у сфері сучасної практики аудиту.

Кейсове дослідження базується на реальних проблемах, з якими стикаються організації в епоху цифрових технологій. Він відображає мінливий ландшафт ділових операцій, де технологічний прогрес і складні фінансові структури вимагають переоцінки практики аудиту.

Зосереджуючись на інтеграції передових технологій, таких як аналітика даних, штучний інтелект і блокчейн, тематичне дослідження готує студента магістра до роботи з передовими інструментами, що формують сучасний аудит. Ця перевага гарантує, що студент отримує уявлення про використання технологій для підвищення ефективності та результативності аудиту.

Включення системи аудиту на основі оцінки ризиків підкреслює цілісний підхід до управління ризиками. Це гарантує, що студент розуміє не лише технологічні аспекти, але й ширший ландшафт ризиків, у якому працюють практики аудиту. Це заохочує детальне розуміння факторів ризику в сучасному бізнес-середовищі.

Кейс-стаді представляє практичні проблеми, з якими зазвичай стикаються в організаціях, такі як опір змінам, складності інтеграції, витрати та дотримання нормативних вимог. Вирішення цих проблем вимагає від студента магістра брати участь у вирішенні проблем, сприяючи розвитку навичок критичного мислення, необхідних для професійного успіху. Акцент на розробці програми навчання для групи внутрішнього аудиту додає рівень практичності та передбачення. Він визнає, що успішне впровадження сучасних практик аудиту передбачає не лише технологічні рішення, але й розвиток людського капіталу. Цей компонент гарантує, що магістрант враховує людський фактор у процесі змін.

Структуровані критерії оцінювання направляють студента-магістра до розробки комплексних рішень. Це гарантує, що запропонований план є не лише теоретично обґрунтованим, але й практичним, вирішує визначені проблеми та забезпечує відчутну користь для організації.

Зосереджуючись на сучасній аудиторській практиці, кейс-стаді узгоджується з поточними галузевими тенденціями та передбачає майбутню траєкторію аудиторських методологій. Цей перспективний підхід гарантує, що

студент-магістр буде готовий орієнтуватися в мінливому ландшафті практики аудиту.

По суті, головною перевагою цього тематичного дослідження є його здатність занурити магістра у сценарій, який відображає складність і вимоги сучасного бізнес-середовища. Він забезпечує платформу для застосування теоретичних знань до реальних проблем, сприяючи всебічному та практичному розумінню сучасної практики аудиту.

Незважаючи на те, що тематичне дослідження «Підвищення досконалості аудиту в епоху цифрових технологій» пропонує численні переваги, важливо визнати потенційні недоліки. Кейс побудовано навколо вигаданого багатонаціонального конгломерату (XYZ Corporation), який може обмежити різноманітність контекстуальних сценаріїв. Проблеми аудиту в реальному світі можуть значно відрізнятися залежно від галузі, розміру компанії та географічного розташування. Ситуація може не охопити повного спектру проблем, з якими стикаються аудитори в різних організаційних контекстах.

Корпус передбачає певний рівень технологічної складності в корпорації XYZ. Однак насправді організації можуть значно відрізнятися за своєю технологічною інфраструктурою та готовністю до вдосконалених інструментів аудиту. Ситуація може не повністю розглядати сценарії, коли організації знаходяться на різних етапах впровадження технологій.

Велика увага до технологічної інтеграції може призвести до надмірного акценту на технологічних рішеннях. Незважаючи на те, що технологія є критично важливим аспектом сучасного аудиту, кейс-стаді може недостатньо розглянути людські та організаційні чинники, які впливають на успіх практики аудиту. Кейс-стаді представляє проблему опору змінам всередині організації. Однак це зображення може спростити складнощі, пов’язані з керуванням опором. Опір у реальному світі часто є багатогранним і залежить від організаційної культури, комунікації та динаміки лідерства, яку кейс може не повністю охопити.

Незважаючи на те, що в цій справі згадуються проблеми дотримання

нормативних вимог, вона може не заглиблюватися глибоко в тонкощі різних нормативних середовищ. Ландшафт аудиту суворо регулюється, і конкретне дослідження може не відображати тонкі відмінності у вимогах відповідності в галузях і юрисдикціях.

Кейс-стаді передбачає готовність і наявність бюджету для впровадження передових технологій. Насправді організації можуть зіткнутися з бюджетними обмеженнями або стратегічними міркуваннями, які впливають на доцільність впровадження певних технологічних рішень. У прикладі передбачається відносно стабільне організаційне середовище, незважаючи на нещодавні розширення. Насправді організації піддаються постійним змінам, і проблеми з аудитом можуть посилюватися динамічними факторами, такими як злиття, поглинання або зміни в бізнес-моделях.

Кейс-стаді, як письмовий документ, може не мати інтерактивності та динаміки в реальному часі, які могли б бути присутніми в більш інтерактивному навчальному середовищі. Практичному навчанню часто сприяють динамічні обговорення, симуляції або сценарії рольових ігор, які можуть бути обмежені форматом письмового тематичного дослідження.

Незважаючи на ці потенційні недоліки, кейс залишається цінним інструментом для навчання та застосування, особливо коли його доповнюють обговореннями, груповими заходами або прикладами з реального світу, щоб усунути обмеження та покращити досвід навчання.

Кейсове дослідження на тему «Підвищення досконалості аудиту в епоху цифрових технологій» пропонує кілька практичних переваг для студентів.

Кейс-стаді надає студентам реальний сценарій, що відображає проблеми, з якими стикаються аудитори в сучасному бізнес-середовищі. Це відображає складнощі, з якими вони можуть зіткнутися у своїй майбутній професійній ролі. Зосереджуючись на інтеграції передових технологій, таких як аналітика даних, штучний інтелект і блокчейн, тематичне дослідження готує студентів до технологічного ландшафту сучасного аудиту. Це дає їм змогу зрозуміти, як використовувати технології для підвищення ефективності

та результативності аудиту. Розробка основи аудиту на основі оцінки ризиків дає студентам практичне розуміння того, як узгодити практику аудиту з профілем ризику організації. Це цінний навик у розробці планів аудиту, які є ретельними та пристосованими до конкретних потреб організації.

Кейсове дослідження змушує студентів вирішувати реальні проблеми, такі як опір змінам, складності інтеграції, міркування щодо вартості та дотримання нормативних вимог. Цей практичний досвід вирішення проблем готує студентів до багатогранної природи аудиту в динамічному бізнес-середовищі.

Від студентів вимагається стратегічне мислення щодо впровадження сучасних практик аудиту. Це передбачає врахування довгострокового впливу, організаційної динаміки та потенційних викликів, сприяння розвитку стратегічного мислення, необхідного для ефективного прийняття рішень. Акцент на розробці програми навчання для групи внутрішнього аудиту визнає важливість людських та організаційних факторів у процесі аудиту. Цей компонент гарантує, що студенти розуміють важливість не лише технологічних рішень, але й розвитку людського капіталу для успішної модернізації аудиту.

Призначення такого комплексного завдання, як модернізація аудиту, заохочує співпрацю між студентами. Їм може знадобитися працювати разом, щоб проаналізувати ситуацію, запропонувати рішення та вирішити проблеми. Цей елемент спільної роботи імітує командну роботу, яка часто потрібна в професійних умовах.

Від студентів вимагається надання практичних результатів, таких як план модернізації аудиту, пропозиція щодо технологічної інтеграції, структура аудиту на основі оцінки ризику та схема навчальної програми. Це відображає результати, які вони, як очікується, отримають у реальному сценарії аудиту, підвищуючи їх здатність перетворювати теоретичні знання на дієві плани.

Структуровані критерії оцінювання спрямовують студентів до розробки

комплексних рішень. Це гарантує, що запропоновані ними плани є не лише теоретично обґрунтованими, але й практичними, вирішують визначені проблеми та забезпечують відчутну користь для організації.

Кейсове дослідження готує студентів до викликів, з якими вони можуть зіткнутися у своїй професійній кар'єрі. Це знайомить їх зі складнощами аудиту в епоху цифрових технологій, допомагаючи їм розробити проактивний підхід, щоб випереджати галузеві тенденції та потреби клієнтів, що змінюються.

На завершення, кейс на тему «Підвищення досконалості аудиту в епоху цифрових технологій» служить динамічною та пізнавальною платформою для студентів магістратури в їх прагненні зрозуміти та застосувати сучасні практики аудиту. Цей комплексний сценарій охоплює складні виклики, з якими стикаються аудитори в сучасному бізнес-ландшафті, наголошуючи на поєднанні передових технологій, стратегічного управління ризиками та людського виміру в організаціях.

Через призму цього тематичного дослідження студенти отримують багатогранний досвід навчання з відчутними перевагами. Вони знайомляться з практичними тонкощами інтеграції таких технологій, як аналітика даних і штучний інтелект, у процеси аудиту, що є критичним набором навичок для того, щоб залишатися актуальними в сучасну цифрову епоху. Акцент на структурі аудиту на основі оцінки ризиків дає студентам цілісну перспективу динамічного ландшафту ризиків, яким орієнтуються організації, сприяючи цінуванню стратегічних рішень у плануванні аудиту.

Крім того, тематичне дослідження спонукає студентів долати виклики реального світу, включаючи опір змінам, бюджетні міркування та дотримання нормативних вимог. Цей практичний підхід до вирішення проблем надає їм прагматичного розуміння складнощів, притаманних реалізації сучасних практик аудиту. Крім того, введення програми навчання визнає ключову роль людського капіталу, підкреслюючи необхідність гармонійної інтеграції технологій і підвищення кваліфікації команд аудиторів.

Коли студенти беруть участь у розробці результатів, таких як план

модернізації аудиту та пропозиція технологічної інтеграції, вони спонукаються мислити критично, стратегічно та спільно. Це відображає багатогранний характер професійних сценаріїв аудиту, де практичні результати та дієві плани є найважливішими.

По суті, це тематичне дослідження діє як каталізатор для подолання розриву між теоретичними знаннями та практичним застосуванням, готуючи студентів-магістрів орієнтуватися в викликах аудиту в епоху цифрових технологій. Занурюючи студентів у сценарій, який відображає складність реального світу, це тематичне дослідження не тільки покращує їхні технічні навички, але й розвиває стратегічне мислення, необхідне для успіху в динамічній та розвиваючій сфері сучасного аудиту.

Висновки до розділу 4

Навчання впродовж життя постає не просто як освітня філософія, але як суттєвий дух, який лежить в основі особистого, професійного та суспільного розвитку. Дослідження навчання впродовж життя, його визначення, значення, переваги та перешкоди розкриває його трансформаційну силу у сприянні постійному зростанню та адаптації.

Навчання впродовж життя, як концепція, виходить за межі традиційної освіти, наголошуючи на постійному та навмисному прагненні отримати знання, навички та ідеї протягом усього життя. Його значення в сучасному світі підкреслюється швидкими темпами технологічної еволюції, мінливістю кар'єрних ландшафтів і зростаючим взаємозв'язком глобальних суспільств. У цьому контексті люди, які навчаються впродовж життя, позиціонують себе не лише як одержувачі інформації, але й як активні учасники власного розвитку та покращення ширшої спільноти.

Особисті переваги навчання впродовж життя різноманітні, охоплюючи

постійний розвиток навичок, інтелектуальну стимуляцію та самопізнання. У професійному плані він діє як каталізатор для кар'єрного зростання, адаптації до змін і розвитку підприємницького мислення. У суспільному плані навчання впродовж життя сприяє поінформованому та залученому громадянству, сприяючи соціальній єдності, різноманітності та культурі інклюзивності.

Коли ми орієнтуємось у складності сучасного світу, який характеризується невизначеністю та швидкими змінами, прагнення до навчання впродовж життя стає маяком розширення можливостей. Це динамічна сила, яка не лише надає людям інструменти для процвітання в середовищах, що розвиваються, але й сприяє розвитку колективного мислення, яке цінує цікавість, здатність до адаптації та постійне прагнення до знань.

ВИСНОВКИ

В дослідженні запропоновано критерії комплексної оцінки та удосконалення процесу обліково-аналітичного забезпечення інноваційних проектів. Наукова та прикладна цінність результатів дослідження зводиться до можливості їх використання з метою своєчасного встановлення відхилень від параметрів інноваційної стратегії, що дозволяє виконати коригування процесу обліково-аналітичного забезпечення відповідно до змін у планах впровадження видів інновацій. Метою таких коригувань, крім іншого, є досягнення конкурентоспроможного рівня системи управління витратами та досягнення планового маржинального прибутку на всіх етапах реалізації проектних завдань. У ході дослідження проаналізовано актуальні положення теоретичної бази обліково-аналітичного забезпечення фінансово-господарської діяльності, та проведено аналіз можливостей їх удосконалення, з урахуванням інформації про методи обліково-аналітичного забезпечення, що використовуються в практичній діяльності компаній-інноваторів, що спеціалізуються на реалізації інноваційних проектів.

Проведено аналіз актуальних положень теорії організації обліково-аналітичного забезпечення фінансово-господарської діяльності на підставі розробленої характеристики суб'єктів та об'єктів управління інноваційними проектами, виконано оцінку орієнтованості сучасної обліково-аналітичної системи на інформаційні потреби інноваторів. комплекс альтернативних формулювань окремих понять управлінського обліку.

Запропоновано альтернативний підхід до аналіз-контролю витрат на інноваційні проекти, на підставі міжнародної практики стандартизації обліку результатів науково-дослідної діяльності. Сформовано принципи обліково-аналітичного забезпечення інноваційних проектів, що містять формулювання альтернативного підходу витрат на інноваційні проекти, з урахуванням міжнародної практики стандартизації обліку результатів науково-дослідної діяльності, що передбачає використання розробленої автором методики розмежування в обліку НДДКР та ТР на блоки (НДР – фундаментальні та

прикладні наукові дослідження; ДКР – дослідно-конструкторські, в т.ч. експертиза, ТР – технологічні роботи, у тому числі стендові випробування та виробництво дослідного зразка).

Розроблено концепцію калькулювання витрат на інноваційний проект, засновану на існуючих методах розподілу витрат, що дозволяє запропонувати альтернативні варіанти розподілу змінних витрат у разі неможливості прямого віднесення на собівартість окремих інноваційних продуктів; встановлена пріоритетність методів аналіз-контролю, що використовуються на практиці, на підставі чого запропоновано алгоритм складання управлінського балансу, формалізований у вигляді блок-схеми, що містить опис послідовності основних етапів та їх зміст.

Запропоновано перспективні методи калькулювання собівартості при реалізації інноваційних проектів та методику використання специфічної одиниці калькуляції витрат на проект, що базуються на результатах релевантних досліджень, що дозволяють розкрити показники руху витрат на виконання робіт за проектом, у контексті чого було розроблено методику класифікації витрат на інноваційний проект, залежно від етапу реалізації проекту та факту обліку витрат у бізнес-процесах економічного суб'єкта, а також методичні положення управління витратністю інноваційного проекту та теоретико-методична база для внутрішньокорпоративних регламентів та стандартних форм управлінського обліку.

Запропоновано методику аналізу витрат на впровадження у виробництво інноваційних продуктів, з використанням у ролі основного критерію допустимості підвищення собівартості комплексного показника якості, що визначається індивідуально для кожного проекту з використанням елементів функціонально-вартісного аналізу.

Низький рівень розробленості методології аналізу витрат, пов'язаних з підготовкою та освоєнням виробництва інноваційної продукції, зокрема, щодо аналізу руху витрат на проект. На наш погляд, жоден зазначених вище методів не забезпечує необхідного ступеня достовірності значення коефіцієнта витрат

інноваційного проекту в цілому та його окремих етапів. Приріст коефіцієнта витратності сигналізує як про розширення виробництва, а й втрати контролю над динамікою витрат. Як правило, витрати аналізованого етапу проекту не збігаються ні з плановими величинами, ні з витратами попередніх етапів, навіть якщо вони були однотипними як за елементами, так і за статтями калькуляції. Результат розрахунку сукупності витрат у грошах визначається нами як «фінансова місткість інноваційного проекту».

Проведене дослідження методів аналізу витрат інноваційних проектів виявило наявність окремих можливостей їх удосконалення, що дозволяє оптимізувати витрати на проект із використанням т.зв. «компанії-аналогу» та методу прототипування, що рекомендується багатьма аналітиками. При описі функцій для аналізу передбачуваного проекту розробник закладає у його калькуляцію доступну інформацію від «стендового аналога», що полегшує планування витрат за проект, його і аналіз результатів. Оптимізація функцій витрат на основі стендового аналога розглядається менеджерами проекту з позицій здатності оптимізаційної моделі генерувати додану вартість по окремих функціональних об'єктах.

Дослідження показало, що розрахунок собівартості інноваційного проекту – комплексний процес, який передбачає: ідентифікацію витрат галузі; їх правильне узагальнення (системна структуризація за класифікаційними ознаками; поділ на групи; облік незавершеного виробництва (проекту); розрахунок відхилень фактичних витрат від нормативів; коректне застосування обраного у компанії методу калькулювання). Собівартість як сукупність витрат за одиницю готових до продажу товарів: продукції, робіт, послуг служить відправною точкою у формуванні ціни продажу товарного продукту (продукції, робіт чи послуг). Ринково орієнтована цінова політика обумовлює необхідність гнучкого управління рухом витрат, але це, передусім, використання наукової основі кількох базових угруповань витрат: по елементам; розподіл їх на прямі та непрямі; на змінні та постійні; на нормативні та фактичні; витрати поточного та минулих періодів.

Таким чином, ефективність аналіз-контролю за поведінкою витрат у розрізі конкретних робіт з інноваційного проекту забезпечується поєднанням методів техніко-економічного обґрунтування видів робіт та бюджетуванням потреб у витратах на кожну роботу окремо. Зведений бюджет інноваційної діяльності по компанії в цілому (майстер-бюджет) повинен формуватися з бюджетів фінансових центрів не шляхом підсумовування показників, а з урахуванням вартісних показників виконання науково-технічних завдань по оновленню виробничих потужностей та технологій у звітних періодах (помилки та невраховані ризики).

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Boiko, M., Bosovska, M., Vedmid, N., Melnychenko, S. & Okhri- menko, A. (2017). Development of the tourism cluster. Problems and Perspectives in Management, No15 (4), 134–149. http://dx.doi.org/ 10.21511/ppm. 15(4).2017.12.

2. Community Innovation Survey 2020 - key indicators. URL: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Community_Innovation_Survey_2020_-_key_indicators.

3. Сидорова А. В., Курносова О. О. Процесні інновації в сучасній теорії інновацій. Актуальні проблеми економіки. 2012. No 11 (137). 584 с.

4. Human Development Indicators. URL: https://hdr.undp.org/en/countries/profiles/UKR#.

5. Maslov V. P. Logistic Approach to the Dependence of Efficiency of Scientific and Technical Projects on Resources. Journal of Business and Management Sciences. 2013. Vol. 1, No. 2. P. 14-17.

6. New Definition of KTI Industries. - https://ncses.nsf.gov/pubs/nsb20205/production-patterns-and-trends-of- knowledge-and-technology-intensive-industries#new-definition-of-kti-industries.

7. OECD Taxonomy of Economic Activities Based on R&D Intensity: OECD Science, Technology and Industry Working Papers. 2016. - № 4. – 25 p. - https://www.oecd-ilibrary.org/science-and- technology/oecd-taxonomy-of-economic-activities-based-on-r-d-intensity_5jlv73sqqp8r-en.

8. Oslo Manual. Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data, 3rd Edition. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oslo-manual_9789264013100-en.

9. The Global Competitiveness Report 2019. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www3.weforum.org/docs/WEF_TheGlobalCompetitivenessReport2019.pdf.

10. The Global Innovation Index 2018. URL: https://www.globalinnovationindex.org/gii-2018-report.

11. The Global Innovation Index 2019. URL: https://www.globalinnovationindex.org/gii-2019-report.

12. The Global Talent Competitiveness Index 2020. [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://www.insead.edu/sites/default/files/assets/dept/globalindices/docs/GTCI-2020-report.pdf.

13. World Intellectual Property Report 2022 The Direction of Innovation. URL: https://www.wipo.int/wipr/en/2022/

14. Акімова Т. А. Екологія: підруч. / Т. А Акімова, В. В. Хаськін – М.: 2006 .– 205 с.

15. Андрушків Б. М., Малюта Л.Я., Нагорняк Г.С. та ін. Інноваційна політика: навч. посіб. Тернопіль: Термограф, 2012. – 481 с.

16. Багрова І. В., Тищенко Т. І. Удосконалення використання інноваційного потенціалу промислових підприємств на засадах урахування його властивостей. Вісник економічної науки. 2012. No 1. 239 с.

17. Бакалінська А. О., Білик А. В. Роль інформаційних технологій у повоєнному відновленні регіональної економіки України. Еконо- міка і організація управління. [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://doi.org/10.31558/2307-2318.2022.2.16.

18. Бандурка О.М., Червяков І.М., Посилкіна О.В. Фінансово-економічний аналіз. Харків, 2012. 300 с.

19. Баранцева С. Стратегічне управління прибутком як регулятор діяльності підприємств. Торгівля і ринок України, 2008. Вип. 14, т. 2. С. 81- 86.

20. Білик М. Д. Управління фінансами державних підприємств. К.: Знання, 2008. 340 с.

21. Ганущак-Єфіменко Л.М. Бізнес-модель управління інноваційно активними підприємствами на ринку. Актуальні проблеми економіки, 2010. Вип. No7(109). С. 81–93.

22. Геєць В. М. Нестабільність та економічне зростання. К.: Ін-т екон. прогнозув., 2008. 340 с.

23. Гринько Т. В. Сутність інноваційної активності підприємства та її оцінка. БІЗНЕСІНФОРМ' 2011. № 11 С. 62.

24. Державний комітет статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukrstat.gov.ua/.

25. Дзюбіна А. В. Розкриття змісту поняття "інноваційний потенціал" та визначення його складових / А. В. Дзюбіна // Вісник НУ "Львівська політехніка". – 2012. – No 628: Проблеми економіки та управління. – С. 72-77.

26. Завгородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Фінансовий аналіз. К.: Знання, 2008. 250 с.

27. Загородній А. Г., Чубай В. М. Інновації як об'єкт стратегічного аналізу. Актуальні проблеми економіки. 2010. No 9 (111). 337 с.

28. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text

29. Ілляшенко С.М., Біловодська О.А. Управління інноваційним розвитком промислових підприємств: монограф. Суми: Університетська книга, 2010. 281 с.

30. Інвестування в Україну під час війни. [1/2] Advantage Ukraine Trans.info. URL : https://trans.info/ua/rik-viyny-yak-konflikt-v-ukrayini- vplynuv-na-transportnyi-sektor-yevropy-328130.

31. Касьяненко В.О. Зарубіжний досвід управління інноваційним потенціалом економіки та можливості його використання в Україні. Маркетинг і менеджмент інновацій, 2011. No4. Т. II. С. 200-204.

32. Клапків Ю.М., Мелих О.Ю. Трансформація діджиталізації ринку фінансових та страхових послуг. Review of transport economics and management. 2019. Вип. 2(18). С. 83–89.

33. Коваленко О.В., Шуть Я.І. Управління інноваційною діяльністю промислового підприємства в умовах кризи. Вісник Запорізького національного університету. 2011. Вип. No4. С. 28–35.

34. Ковальчук С. В. Сучасний стан інноваційного розвитку промислових підприємств України. Економіст. науковий та громадсько-політичний журнал. 2012. № 10 (312). С. 27–32.

35. Колінко Н.О. Структурно-логістична схема управління інноваційною діяльністю/ Вісник НУ "Львівська політехніка"", 2012. Серія No727 "МенеджментС. 329–340.

36. Купчак Б.Ф. Напрями активізації інноваційних процесів у сфері малого підприємництва. Науковий вісник НЛТУ України, 2014. Вип. 10. С. 239-244.

37. Лапко О. О. Інноваційна діяльність в системі державного регулювання. Київ : ІЕП НАНУ. 1999.С. 21- 23.

38. Людвік І. І. Інноваційний розвиток України в умовах глобалізації економічного простору. Економіка та підприємництво. 2022. No 2. С. 36–40. doi.org/10.32840/1814-1161/2022-2-6.

39. Михайлова Л.І., Турчіна С.Г. Інноваційний менеджмент: навч. посіб. К.: Центр навчальної літератури, 2011. 248 с.

40. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 (МСБО 23). Витрати за позиками. Документ 929_042 від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_042#Text.

41. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 3 (МСФЗ 3). Об'єднання бізнесу. Документ 929_006 від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_006#Text.

42. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38). Нематеріальні активи. Документ 929_050 від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text.

43. Мірошник Р.О., Меренюк Л.В. Проблеми використання та оцінки інноваційного потенціалу підприємств. Вісник НУ "Львівська політехніка". 2012. Вип. No 611 "Проблеми економіки та управління". С. 191-197.

44. Московець В.І. Бюджетна безпека держави. Актуальні питання забезпечення фінансової безпеки держави в умовах глобалізації. Харків, 2022.

URL: https://dspace.univd.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/11441/Biudzhetna%20bezpeka_Moskovets_2022.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

45. Наукова та інноваційна діяльність в Україні у 2015-2017 році. Статистичний збірник. К.: ДП «Інформаційно-видавничий центр Держстату України», 2016. 289 с.

46. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Документ z0027-00 від 03.11.2020. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text.

47. НБУ Стратегія розвитку фінтеху в Україні до 2025 року https://bank.gov.ua/ua/about/develop-strategy/fintech2025.

48. Панченко Є. Г., Кір'якова М. Є. Концепція відкритих інновацій та її використання транснаціональними корпораціями в Україні. Стратегія розвитку України. Економіка, соціологія, право. 2013. № 1. С. 155−162.

49. Про інноваційну діяльність: Закон від 04.07.2002 No 40-IV. База даних «Законодавство України»/ ВР України. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/40-15

50. Про схвалення Стратегії розвитку сфери інноваційної діяльності на період до 2030 року. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 10 липня 2019 р. № 526-р. Дата оновлення: 10.07.2019. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/526- 2019-%D1%80#Text.

51. Рачинська Г.В., Лісовська Л.С. Визначення та оцінювання інноваційної привабливості підприємств. Вісник НУ "Львівська політехніка", 2010. Вип. No 628 "Проблеми економіки та управління.". С. 272-276.

52. Смирнов В. М. Проблеми переходу української економіки на інноваційний шлях розвитку. Прометей., 2011. Вип. No 1 (22). С. 253-256.

53. Стадник В.В., Йохна М.А. Стратегічне управління інноваційним розвитком підприємства . Хмельницький: ХНУ, 2010. 320 с.

54. Стратегічне управління інноваційним розвитком підприємства: навч. посіб., за заг. ред. О. М. Ястремської, Г. В. Верещагіної. Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2012. 340 с.

55. Фірсова С.М., Чеботар С.В. Основні елементи інноваційного потенціалу. Економічний вісник Донбасу. 2013. Вип. No3. С. 202-207.

56. Цілі сталого розвитку Україна. Добровільний національний огляд. – К.: Мінекономрозвитку, 2020. – 107 с.

57. Чернобай Л. Інноваційна діяльність підприємств: сутнісна характеристика та проблеми її активізування. Демократичне врядування. 2012. № 10. С. 27–34.

58. Чорна М.В., Глухова С.В. Оцінка ефективності інноваційної діяльності підприємств: монограф. Харків: ХДУХТ, 2012. 210 с.

59. Чухрай Н.І. Стратегічне управління інноваційним розвитком підприємства. Львів: НУ “Львівська політехніка”, 2012. 340 с.

60. Шилова О.Ю., Чермошенцева Є.С. Інноваційний потенціал підприємства: сутність і механізм управління. Маркетинг і менеджмент інновацій. 2012. Вип. No 1. С. 220-227.

61. Шипуліна Ю.С. Проблеми управління інноваційним розвитком підприємств у транзитивній економіці: монограф. Суми: ВТД “Університетська книга”, 2011. 280 с.

62. Як війна вплинула на українську IT-індустрію [Електронний ресурс]. Апостроф. – 2023. – Режим доступу до ресурсу: https://apostrophe.ua/ua/pages/kak-vojna-povliyala-na-ukrainskuyu- itindustriyu-izmenenie-planov-relokaciya-ozhidaniya-ot-2023-goda.