

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

**Мельничук Інна Василівна**

**УДК 657.44:677**

**ОБЛІК І АНАЛІЗ ІННОВАЦІЙ У СФЕРІ ВИПУСКУ ТА ЗБУТУ  
ПРОДУКЦІЇ ТЕКСТИЛЬНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

**Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата  
економічних наук**

Науковий керівник –  
доктор економічних наук, професор  
Крупка Ярослав Дмитрович

Тернопіль – 2011

## ЗМІСТ

ВСТУП	3
Розділ 1. Теоретичні основи обліку інновацій як форми інвестиційної діяльності в текстильній промисловості .....	10
1.1. Поняття інновацій як об'єкта обліку і аналізу .....	10
1.2. Оцінка та інформаційне забезпечення інноваційних проектів і програм у виробництві та збуті продукції.....	27
1.3. Напрями інноваційного розвитку текстильної галузі та їх вплив на організацію обліку .....	60
Висновки до розділу 1 .....	75
Розділ 2. Організація і методика обліку інноваційних проектів та програм в текстильній промисловості.....	77
2.1. Методика обліку інновацій у здійсненні операційної діяльності.....	77
2.2. Оцінка та облік інноваційних проектів та програм, що капіталізуються .....	98
2.3. Організація і методика обліку інновацій інтелектуального характеру у забезпеченні виробничого процесу та збуту продукції.....	113
Висновки до розділу 2 .....	129
Розділ 3. Аналіз ефективності інновацій щодо випуску та реалізації конкурентоспроможної продукції .....	131
3.1. Оцінка структури і динаміки витрат інноваційного розвитку підприємства .....	131
3.2. Аналіз та оцінка ефективності інновацій .....	148
3.3. Підхід до моделювання інвестиційних розрахунків у процесі реалізації інноваційно-інвестиційного проекту .....	166
Висновки до розділу 3 .....	191
ВИСНОВКИ.....	193
ДОДАТКИ .....	196
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	231

## ВСТУП

**Актуальність теми.** За період формування ринкових відносин у вітчизняній текстильній промисловості відбувся значний спад виробництва. Причинами цього стали: розбалансування ринків сировини і збуту продукції, попиту через зниження рівня життя населення та заповнення ринку імпортом текстилем і як наслідок зменшення виробничого потенціалу текстильної галузі. Певна стабілізація і збільшення обсягів виробництва галузі спостерігалися протягом 2003–2004 рр., що пов'язано з технічним переоснащенням, реорганізацією, структурними змінами та запровадженням товарних інновацій на більшості підприємств текстильної промисловості. За результатами аналізу умов функціонування підприємств текстильної промисловості України встановлено, що важливими передумовами розвитку їхнього виробничого потенціалу можуть стати запровадження нововведень у техніці, втілених у нових технологіях, й застосування нових підходів до організації виробництва і збуту продукції.

Результати дослідження діяльності окремих суб'єктів текстильної галузі показують, що адаптація до змін зовнішнього середовища через впровадження інновацій у сферу виробництва здатна забезпечити стабільність у діяльності та подальший розвиток підприємства. Однак поряд із загальноекономічними питаннями, які необхідно вирішувати у межах галузі, існують проблеми, пов'язані з удосконаленням інформаційного забезпечення інноваційного розвитку, можливістю розкриття інноваційних перетворень у системі фінансового й управлінського обліку та їхньою аналітичною оцінкою випуску і збуту продукції.

Проблеми економічного обґрунтування інновацій, зокрема й інноваційного розвитку підприємств взагалі досліджували такі класики економічної науки, як М. І. Туган-Барановський, Й. А. Шумпетер, М. Д. Кондратьєв, а також українські та зарубіжні науковці Ю. М. Бажал, О. І. Волков, А. П. Гречан, М. П. Денисенко, П. Ф. Друкер, П. Н. Завлін, А. В. Васильєв, С. М. Ілляшенко, М. А. Йохна, В. В. Стадник, П. П. Микитюк,

А. І. Мокій, Л. І. Федулова й ін. Проблемам організації та методології обліку інновацій на підприємстві присвячені праці О. С. Бородкіна, В. І. Бачинського, О. О. Ільченка, О. В. Кантаєвої, М. Д. Корінька, Я. Д. Крупки, О. В. Мінакова, Л. В. Нападовської, М. С. Пушкаря, І. Й. Яремко й ін.

За результатами проведеного дослідження надбань науковців встановлено, що питання систематизації витрат на випуск продукції та оцінювання ефективності інноваційних процесів у текстильній промисловості вивчені недостатньо. Потреба у розробці основних напрямів обліку інноваційних процесів у текстильній галузі, формування інформації про витрати інноваційного характеру, методів їхнього групування і джерел покриття зумовлюють та обґрунтовують актуальність теми дослідження, її наукову та практичну цінність.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Основні результати дисертації отримано у процесі виконання науково-дослідних робіт на кафедрах обліку і аудиту в інвестиційній сфері та обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету за темами «Дослідження і розробка методики та організації обліку і аудиту діяльності підприємств інвестиційного комплексу» (номер державної реєстрації 0102U007219), «Дослідження і розробка методики та організації обліку, контролю, аналізу витрат, доходів і результатів операційної та інвестиційної діяльності підприємств у сфері агропромислового виробництва» (номер державної реєстрації 0103U006673), «Дослідження і розробка теорії, методології, технології та організації обліку, аналізу і аудиту активів, зобов'язань та господарських процесів у підприємствах, закладах» (номер державної реєстрації 0106U012532). Автором підготовлено методику обліку і аналізу інновацій та інвестиційно-інноваційної діяльності.

**Мета і завдання дисертаційного дослідження.** Мета дисертаційної роботи полягає в дослідженні теоретичних підходів і на цій основі розробленні науково-практичних рекомендацій щодо вдосконалення теорії, методології та

організації обліку та аналізу інновацій у сфері випуску і збуту продукції текстильної промисловості відповідно до сучасних вимог управління.

Для досягнення мети у дисертаційній роботі визначено такі завдання:

- з'ясувати економічний зміст терміна «інновація» з метою вдосконалення його тлумачення в системі бухгалтерського обліку;
- встановити критерії визнання та оцінки інновацій, дати пропозиції щодо їхнього вдосконалення з урахуванням ринкового підходу;
- виявити нові класифікаційні ознаки інновацій, які стануть основою для аналітичного обліку цих активів та побудувати класифікаційну схему витрат на їхнє впровадження у текстильній галузі;
- проаналізувати та обґрунтувати робочий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств щодо обліку інновацій у сфері виробництва й збуту продукції з метою покращення забезпечення інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів;
- удосконалити структуру та порядок відображення інноваційних процесів у первинних документах, запропонувати удосконалені реєстри і форми внутрішньої звітності управлінського обліку інновацій;
- розробити методичні підходи до бухгалтерського обліку інновацій, які пов'язують всі етапи їхнього здійснення – від формування наукових розробок до впровадження нововведень у текстильній галузі;
- удосконалити діючий порядок оцінки й аналізу інноваційних процесів на підприємствах текстильної промисловості та сформулювати пропозиції з вдосконалення методичних підходів до оцінки ефективності інновацій, пов'язаних з випуском і збутом продукції.

**Об'єктом дослідження** є система бухгалтерського обліку та аналізу діяльності підприємств текстильної промисловості в частині інноваційних процесів, котрі пов'язані з випуском та збутом продукції.

**Предмет дослідження** – сукупність теоретичних, методичних і практичних засад обліку й аналізу інновацій у сфері випуску та збуту продукції підприємств текстильної промисловості.

**Методи дослідження.** У процесі дослідження проблем обліку інноваційних процесів на вітчизняних підприємствах використовувались такі методи: порівняння й історичний метод – для з'ясування сутності понять «інновації», «інноваційний процес» та «інноваційна діяльність»; аналіз – при виявленні окремих складових інноваційного процесу; синтез – для розкриття сутності інновацій як категорії в бухгалтерському обліку; моделювання – при розробці моделей обліку щодо інновацій у сфері випуску і збуту текстильної продукції; економіко-математичного моделювання – при побудові моделі оптимізації рентабельності інноваційно-інвестиційного проекту; формалізації – для вдосконалення первинних документів, реєстрів та форм звітності з метою відображення інформації про інновації; статистичний – для формування уявлення про динаміку показників функціонування підприємств текстильної промисловості й їхню інноваційну спрямованість; порівняльного аналізу – для визначення структури і динаміки витрат на інноваційний розвиток текстильних підприємств; спостереження й анкетування – для розробки пропозицій щодо покращення економічного стану інноваційних підприємств галузі. Обробка матеріалів дослідження здійснювалася із застосуванням сучасних інформаційних технологій.

Теоретичну та інформаційну основу дисертаційної роботи становлять праці вітчизняних і зарубіжних вчених щодо проблем фінансового, внутрішньогосподарського обліку й економічного аналізу, інноваційного менеджменту, а також законодавчі та нормативні акти з бухгалтерського обліку, офіційна бухгалтерська й статистична інформація, матеріали обліку і звітності підприємств текстильної галузі.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у дослідженні теоретико-методичних підходів та розробці рекомендацій щодо вдосконалення обліку й аналізу інноваційних процесів з метою формування інформації щодо випуску і збуту конкурентоздатної продукції у текстильній промисловості. Результати дослідження, що містять наукову новизну, є такими:

*вперше:*

– розроблено методичні підходи до оцінки, обліку і відображення у звітності інновацій підприємства та структуровано об'єкти обліку й аналізу інноваційних процесів у сфері випуску і реалізації продукції підприємств текстильної галузі за трьома напрямками: капіталізованих витрат інвестиційного характеру; інновацій, що відшкодовуються за рахунок поточних витрат операційної діяльності; інноваційних витрат, що визнаються витратами звітного періоду, й таких, які належать до майбутніх періодів. Застосування такого підходу дасть змогу чітко розмежовувати витрати за періодами та джерелами покриття;

*удосконалено:*

– визначення економічної сутності інновацій з урахуванням історичного розвитку трактування і встановлення таких ключових аспектів: наявність новизни, яка виражена в новоствореному об'єкті, й її вартісна оцінка у формі готової продукції, матеріальних чи нематеріальних активів; економічного та/або соціального ефекту;

– систему критеріїв визнання інновацій як об'єкта обліку й аналізу, які відповідають ринковим умовам ведення господарської діяльності підприємств, що забезпечить своєчасне та правильне відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку;

– класифікацію інновацій на основі таких додатково введених ознак: спрямування, джерел фінансування, способу погашення та характеру, які поряд з уже існуючими (за формою, змістом, терміном реалізації, етапами впровадження, джерелами чи ініціативою походження) надають змогу обрати відповідну методику обліку і забезпечити якість результатів аналізу. Для цих форм інновацій визначено сферу застосування, центри доходів та витрат за видами діяльності підприємства;

– порядок накопичення і відображення інформації про інноваційні процеси у синтетичному обліку з введенням додаткових субрахунків. При цьому розроблено рекомендації щодо їхнього застосування у процесі відображення господарських операцій у сфері виробництва й збуту текстильної продукції;

– підходи до облікового забезпечення інноваційних процесів та розроблено реєстри й форми внутрішньої звітності для прийняття управлінських рішень щодо оптимізації інноваційних витрат у текстильній галузі та джерел їхнього покриття, а саме: «Відомість аналітичного обліку інноваційних витрат», «Відомість обліку джерел фінансування інноваційної діяльності», «Відомість аналітичного обліку витрат майбутніх періодів інноваційного характеру»;

*набули подальшого розвитку:*

– аналітичний інструментарій для оцінки інновацій у виробничій діяльності підприємств текстильної промисловості, який забезпечить створення основи для аналізу впровадження і виконання інноваційних програм та вибору ефективних джерел покриття інноваційних витрат;

– методичні підходи до розрахунку показників ефективності інновацій у межах операційної діяльності підприємств текстильної промисловості. На відміну від існуючих методик, рекомендовано використовувати узагальнюючий показник оцінки ефективності інновацій, який розкриває вплив запроваджених нововведень на зниження виробничої собівартості. Водночас розширено його аналітичні можливості за рахунок часткових показників ефективності.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у розробці науково обґрунтованих методичних рекомендацій з вдосконалення організації обліку й аналізу інновацій щодо випуску і збуту продукції. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності й аналітичності обліку, що сприятиме посиленню ефективності всіх видів діяльності та управління грошовими потоками щодо покриття інноваційних витрат підприємствами текстильної галузі.

Результати дослідження впроваджено у практичну діяльність підприємств текстильної промисловості. Зокрема, вони пройшли апробацію у ВАТ «Тернопільське об'єднання «Текстерно» (довідка № 06-264 від 25.02.2010 р.), ЗАТ «Камвольно-суконна фабрика «Чексіл» (довідка № 02/01/2-134 від 20.10.2010 р.), ВАТ «Льонотекс» (довідка № 01-296 від 25.05.2010 р.), ВАТ «Черкаський шовковий комбінат» (довідка № 1468 від 20.10.2010 р.), ВАТ



«Херсонський бавовняний комбінат» (довідка № 05/133 від 03.11.2010 р.), аудиторській фірмі «Консул» (довідка № 684 від 28.09.2010 р.). Окремі результати використовуються в навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету (довідка від 28.09.2010 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, викладені в роботі, виконані автором особисто.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення дисертації знайшли відображення в наукових публікаціях і доповідалися й обговорювалися на наукових і науково-практичних конференціях, зокрема на: міжнародній міжвузівській науково-практичній конференції «Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства» (м. Мукачеве, 2004 р.); міжнародній науково-практичній конференції «Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарювання в Україні» (м. Львів, 2005 р.); 12-й міжнародній міжвузівській науково-практичній конференції «XXI століття: Наука. Технологія. Освіта» (м. Мукачеве, 2007 р.); міжнародній науково-практичній конференції «Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України» (м. Тернопіль, 2007р.), всеукраїнській науково-практичній конференції «Сучасні тенденції і проблеми розвитку інвестиційно-будівельного комплексу» (м. Тернопіль, 2007 р.); 5-й міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 2007 р.); науковій конференції «Облік, контроль та аналіз у підприємствах і організаціях: теорія, методика, організація» (м. Тернопіль, 2009 р.); міжнародній науково-практичній конференції «Стан та перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (м. Тернопіль, 2010 р.).

**Публікації.** За результатами дослідження надруковано 13 наукових праць загальним обсягом 4,24 друк. арк. У фахових виданнях одноосібно опубліковано 6 статей (2,78 друк. арк.), в інших виданнях – 7 (1,46 друк. арк.).

## РОЗДІЛ 1

# ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ІННОВАЦІЙ ЯК ФОРМИ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В ТЕКСТИЛЬНІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ

### 1.1. Поняття інновацій як об'єкта обліку і аналізу

Теоретичні основи інновацій мають глибоку історію. Ще із самого зародження виробництва, вплив нововведень на процес виробництва відкривав більші перспективи щодо збуту цієї продукції. В подальшому розвитку економіки появилось поняття науково-технічного прогресу, на якому базувались всі моделі економічного розвитку зарубіжних та вітчизняних економік. Інновація є однією з складових наукоємкості виробництва продукції. За своїм розвитком теорія інноваційної діяльності пройшла декілька етапів.

Розглянемо детально суть інновацій через історичний розвиток економічної думки.

Так, М. П. Денисенко виділяє п'ять етапів розвитку теорії інноваційної діяльності, а саме:

1. Теорія довгих хвиль М. Кондратьєва.
2. Класична теорія інновацій.
3. Неокласичні (постшумпетерівські) теорії.
4. Теорія прискорення.
5. Соціально-психологічна теорія [70, с. 21].

Д. Чеберкус виділяє чотири моделі інноваційного процесу:

1. 50-60-ті рр. ХХст. – модель просування технологій.
2. 70-ті рр. ХХст. – ринкова модель інновацій.
3. 80-ті рр. ХХст. – модель Кляйна та Розенберга.
4. 90-ті рр. ХХст. і по цей час – інтерактивна модель інноваційного процесу [187, с. 4].

В результаті дослідження спроб періодизації генезису інновацій, виділимо наступні основні історичні етапи:

Перша половина ХХст. – зародження економічної категорії «інновація» – теоретичне обґрунтування поняття «інновації» як економічної категорії.

Інноваційна теорія розвитку почалась з вивчення економічних циклів в період великих криз. Саме тоді український економіст і політик М. І. Туган-Барановський публікує працю «Промислові кризи в сучасній Англії, їхні причини і вплив на народне життя» (1894р.), де вперше показує циклічність криз, коли його сучасники вчені-економісти вивчали лише суть криз, їх походження, не пов'язуючи їх з циклічністю. Циклічність криз М. І. Туган-Барановський пов'язував з перевиробництвом, тому у більшості своїх досліджень він аналізує процес взаємодії попиту та пропозицію, яка будується на ієрархічному зростанні продуктивності за рахунок впровадження нових технологій. Так, якщо машина замінює робітника, тоді загальний попит на предмети споживання скорочується, однак зростає попит на засоби виробництва, а саме на предмети праці та кваліфіковану робочу силу. Відповідно до його теорії, періодичність криз викликана періодичною зміною розширення та скорочення виробництва основного капіталу капіталістичного господарства. При розширеному виробництві, якщо при цьому вистачає промислових сил, можна розширити попит, так як при належному розподілі національного виробництва кожний знову перерозподілений товар являється покупною спроможністю, яка знову появилася для споживання інших товарів [176, с. 348].

Таким чином, саме М.І. Туган-Барановський ще в 1894р. охарактеризував процес оновлення продукції, вплив нової технології на економічний цикл підприємств галузі і соціальну сферу, тобто в ході своїх досліджень вчений робить висновок, що двигуном еволюції капіталістичної системи господарювання являються інновації.

Вчення М. І. Туган-Барановського продовжив його учень – російський економіст М. Д. Кондратьєв, який на початку 20-х рр. ХХ ст. відкрив великі цикли кон'юктури. Пізніше вони дістали назву Кондратьєвськими довгими хвилями (К-хвилі). На підйомі К-хвиля характеризує розвиток галузі, який

оснований на впровадженні останніх технологічних досягненнях. Проте, те, що здається великими прибутками, насправді ж являється відтоком капіталу, який більше не потрібен, оскільки немає розвитку галузі. За цим настає криза, далі – стагнація, в період якої нові технології не можуть забезпечити необхідний рівень робочих місць, щоб економіка знову почала рости. Однак ця теорія була піддана критиці, основним аргументом було те, що якщо в ССРСР економіка характеризувалась К-хвилями, то в США та інших розвинутих країнах, деякі галузі продовжували розвиватись, майже не зазнаючи криз. Вся справа була в «нових технологіях», а також у процесі вироблення та впровадження нових знань у виробничий процес, який характеризується підприємницьким менеджментом.

На той час у 1911 р. виходить книга «Теорія економічного розвитку» відомого австро-американського економіста та політика Й. А. Шумпетера, який працюючи у Чернівцях, називав М. І. Туган-Барановського «найбільш видатним руським економістом» [194, с.1160].

В цій праці автор обґрунтував теорію «інноваційну теорію підприємництва», запропонував концепцію інновацій, в основу якої заклав ідею нових комбінацій факторів виробництва, які повинні дати позитивний ефект. Комбінація різних факторів діяльності формують структуру інноваційного процесу, а саме:

- 1) випуск нового продукту або відомого продукту нової якості;
  - 2) впровадження нового, досі не відомого в конкретній галузі методу виробництва;
  - 3) проникнення на новий ринок збуту;
  - 4) отримання нових джерел сировини чи напівфабрикатів;
  - 5) організаційна перебудова, зокрема створення монополії чи її ліквідація
- [195, с. 48].

Далі виходили його нові праці, а зокрема у 1939 р. «Економічні цикли», де вперше використано поняття «інновація», яке стає науковою категорією.

У момент написання «Економічних циклів» Й. А. Шумпетер проживав у США, але ця країна тоді вже використала іншу концепцію, названу потім в економічній думці «кейнсіанською революцією», яка була застосована для подолання глибокої економічної кризи – «Великої депресії» 30-х років – Франкліном Рузвельтом. Сама назва «кейнсіанська революція» виникла у зв'язку з виходом в 1936 р. дуже резонансної праці видатного англійського економіста Дж. М. Кейнса «Загальна теорія зайнятості, відсотка і грошей». У той час, як Дж. М. Кейнс спрямовував свою увагу більше на короткострокові події, Й. А. Шумпетера цікавило довгостроковий розвиток капіталістичної економіки. На відміну від Дж. М. Кейнса, Й. А. Шумпетер ніколи не приділяв увагу проблемам державної політики, у той час, коли Дж. М. Кейнс підкреслював важливість монетарної і фіскальної політик для підтримки сукупного попиту: якщо уряд буде позичати гроші та інвестувати їх – як наслідок, збільшиться обсяг виробництва і зайнятість.

50-60 рр. ХХ ст. – просування технологій, «інноваційний поштовх» – хоча поняття «інновація» як економічна категорія існувало, великого значення майже до кінця Другої світової війни ряд вчених-економістів не надавали, навіть при розробці теорії економічного зростання. Модель інноваційного процесу базувалася на фундаментальних дослідженнях та прикладних розробках, а потім вже цю новостворену інноваційну продукцію розповсюджували на ринку.

70-80 рр. ХХ ст. – орієнтація на ринковий попит на наукові розробки, «інноваційне тяжіння» – цей період, пов'язаний з тим, що на Заході науково-технічний прогрес став невід'ємним засобом економічного розвитку. Інноваційні процеси являються основною ланкою для передачі наукових знань у сферу задоволення споживчих потреб, а попит формує напрями розвитку науки.

Особливо активно займався вивченням інновацій і стартових підприємств німецький економіст Г. О. Менш, основоположною його працею стала книга «Технологічний пат: інновації долають депресію» (1974 р.). Його наукова

робота базується по суті на теорії Й. А. Шумпетера. Як він сам висловився: «Я провів всю свою кар'єру в дослідженні, щоб закрити його теоретичні прогалини» [74].

Г. О. Менш виклав свої спостереження і теорію розвитку кон'юнктури та інновацій. Він виявив слабкості моделі Шумпетера, а саме: суть не в дифузії, а, перш за все, в розвитку знання у формі базисних інновацій. Небезпекам депресії, згідно з його баченням, можна протистояти тільки за допомогою базисних інновацій. Базисні інновації він відділяє від інновацій-удосконалення. Базисна інновація – це технологічне нововведення із його промисловою реалізацією. Базисні інновації створюють нові галузі в економіці, а також робочі місця і доходи, відповідно. Нове знання використовується у виробництві і при виході на ринок. У цьому випадку виникають процеси або продукти, більш досконалі, ніж їхні попередники в тому, що стосується якості, надійності, можливостей застосування або ефективності виробництва чи використання матеріалів.

Що стосується України і колишніх країн СРСР, то тут мало місце формування попиту на наукові розробки з боку держави, адміністративно-командна політика робила акцент на розвитку фундаментальних наук і регулювала процес впровадження науково-технічного прогресу у виробництво продукції конкретної галузі. Радянські вчені не враховували комерційної сторони інноваційної діяльності, яка є основним мотиватором розвитку економіки за ринкових умов. На той час інноваційний процес текстильної галузі, і легкої галузі в цілому, не розвивався. Обладнання не потребувало вагомих удосконалень, комбінація факторів виробництва була загальнодержавно встановлена, товари легкої промисловості мали встановлені стандарти та не носили будь-який інноваційний характер.

90 рр. ХХст. і по наш час – інтерактивна модель інноваційного процесу, «інноваційне лідерство» – у середині 80-х рр. вчені-економісти С. Кляйн та Н. Розенберг розробили модель, де основою інноваційного процесу було виведення на ринок нового продукту, на базі існуючих науково-технічних знань

та адресних цільових досліджень. У рамках інноваційного ланцюжка – ринок, винахід, проектування, виробництво, маркетинг. Імпульсом до створення інновації можуть служити існуючі або потенційні потреби, які забезпечують винаходи, експерименти, проектування, зміни у виробництві та в маркетингу. Інноваційний процес складається з п'яти блоків. І все ж, першим і найголовнішим блоком є актуальні і потенційні потреби ринку. Саме ринок є, на думку авторів, вирішальною ланкою інноваційного процесу [187, с. 4].

Процес глобалізації економіки та використання стратегії інноваційного лідерства транснаціональними корпораціями призвели до виникнення взаємозв'язку між виробництвом і науково-дослідними організаціями, які надають фундаментальні знання та прикладні наукові дослідження щодо випуску інновацій, дослідження нововведень щодо промислового дизайну, маркетингу тощо. Інтеграція національної економіки у світову систему дала можливість відкрити для багатьох підприємств перспективи інноваційного розвитку. На цьому етапі національна політика щодо інноваційної стратегії вже не має суттєвого впливу, оскільки кожне підприємство самостійно організовує свою діяльність відповідно до своїх цілей. З іншої сторони, сам ринок формує попит на інновації, тому суб'єкти господарської діяльності повинні забезпечувати його пропозицією.

Таким чином, інновація – це поняття не тільки сьогодення, а й економічна категорія, яка має глибоку історію економічної думки.

Сучасна економічна наука приділяє багато уваги інноваційним процесам та поняттю інновацій, зокрема. Особливість визначення сутті даного поняття полягає в широкому використанні його на усіх рівнях економіки, в усіх галузях, а також у повсякденному житті. Тому конкретне тлумачення залежить від мети дослідження.

Для більшості вітчизняних науковців поняття інновації в широкому розумінні означає доповнення новими якісними характеристиками вже відомого продукту або ж надання йому новизни, яка значно поліпшує його якісні характеристики і споживчі властивості, тобто інновації практично

ототожнюють з оновленням певних властивостей продукції [70, с.14-20].

Однак, таке розуміння не розкриває повного визначення сутті даного поняття, тому потребує подальшого вивчення і узагальнення.

Термін «інновація» походить від: 1) від латинського *inovatis* (*in* – в, *novus* – новий) і в перекладі означає відновлення, новинка, зміна; 2) від англійського слова *innovation* (*in* – в, *novation* – нововведення), що в перекладі з англійського означає «введення новацій».

Що стосується сутності поняття «інновація», то кожен автор дає своє твердження, однак інновація є неконстантною величиною. Вона є дифузійною, що знаходиться в постійному розвитку. Тому потребує постійного розвитку й доповнення певними аспектами, які б враховували ці особливості.

Міжнародні засади статистики науки та інновацій базуються на єдиних стандартах і правилах, прийнятих в м. Осло в 1992 р. Організацією економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) спільно з Статистичним управлінням Європейських співтовариств, так званого Керівництва Осло зі збору та інтерпретації даних в сфері технологічних інновацій. Під цим поняттям розуміють новий продукт, запроваджений на ринку або у виробничому процесі. Однак вже у третій редакції (2005 р.) пропонується розширити визначення інновацій як технологічних продуктів і процесів і додати ще дві ознаки – це зміни в організації та маркетингу.

Згідно з правилами Керівництвом Фраскати (прийнятих Організацією економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) у 1993 р. в м. Фраскати, Італія) інновація визначається у вигляді нового чи удосконаленого продукту, впровадженого на ринку, або технологічного процесу, що використовується на практиці, або нового підходу до вирішення соціальних проблем [116, с. 17].

Інколи появу певного поняття пов'язують з суб'єктивізмом перекладачів. Так, О.І.Пампура, який є автором публікацій з питань інноваційної економіки, зазначає, що термін нововведення виник в процесі українського перекладу з англійської мови слова «*innovation*», тому не має відмінностей між поняттями інновація та нововведення [132, с. 35].



Однак така позиція не відображає повний підхід до сучасного трактування інновацій і тому варто погодитись з думками більшості дослідників сучасної економіки, які вважають, що не кожне нововведення є інновацією, а тільки якісні зміни характеризують це поняття. Тобто, як сказано Ю.Бажалом: «інновація – це не просто нововведення, а нова виробнича функція» [6, с. 23].

Крім того, на нашу думку, поняття інновація відрізняється від поняття нововведення, новація тим, що інновації мають закінчену дію, тобто, це новації, які вже впроваджені у виробничу-господарську діяльність.

Визначення даної категорії, враховуючи історичний розвиток економічної науки та сучасність, подає М.І. Крупка. Під інноваціями він розуміє нововведення, використання якого призводить до якісних змін у виробництві з метою отримання соціально-економічної вигоди (ефекту) [87, с. 22].

Дане визначення є неповним, оскільки нововведення – це прогресивна новація для організаційно-управлінської діяльності суб'єкта господарювання або ж новий продукт підприємства, який знаходиться в процесі впровадження (застосування), а інновація – це продукт інноваційної діяльності, який або вже використовується (технологічні та виробничі інновації), або ще необхідно впровадити (інтелектуальні інновації, НДДКР і розробки).

Найширше визначення сутності інновацій подає М. П. Денисенко на основі наукового аналізу вчених-економістів. Цим автором наведенні двадцять дев'ять визначень поняття «інновація», кожне з яких проаналізовано та доповнене [70, с. 14-20].

Дані визначення характеризують інновації в двох площинах: з економічної точки зору – як засіб підвищення ефективності використання наявних ресурсів; з соціальної – як зростання можливостей розвитку з метою досягнення максимізації поточних і перспективних доходів, створення умов стабілізації ринку в Україні.

Саме в такому ракурсі розглядає дане поняття С. І. Ілляшенко – як засіб адаптації суб'єктів господарської діяльності до змін зовнішнього середовища,

здатний забезпечити тривале виживання і розвиток відповідно до обраної мети [66, с. 6].

На наш погляд, дане визначення є досить розмите. Немає чіткого зв'язку з сферами застосування і новизною, яку запроваджує суб'єкт ділової активності, мова йде лише про адаптацію. Очевидно, що необхідно було б окреслити мету – економічний чи соціальний ефект.

Однобокий підхід, на нашу думку, висловлює А.І. Мокій, який стверджує, що в процесі інновацій можна одержувати й продукти з незмінними споживчими властивостями, але вироблені з вищою ефективністю чи з меншими економічними витратами [116, с. 18].

Оригінальним є трактування інновацій Р. А. Фатхутдіновим, який розрізняє нововведення та інновацію, розуміючи під першим поняттям оформлений результат фундаментальних, прикладних науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, а під другим – остаточний результат впровадження нововведення з метою зміни об'єкта управління і отримання економічного, соціального, екологічного, науково-технологічного чи іншого виду ефекту [181, с. 17].

Таке твердження, з одного боку, звужує суть нововведень до науково-технічних знань, патентно-ліцензійної діяльності, які передують випуску принципово нової продукції. Адже нововведення – це не тільки наукове конструювання нового виробу чи послуг, а й певні удосконалення виробничого або ж управлінського досвіду з метою запуску оновленої виробничої лінії й нових підходів до реалізації. З іншого боку, необґрунтовано розширюється сфера інновацій, в результаті якої повинен визначатись кінцевий результат з певним ефектом. Однак, інноваційні процеси функціонують у взаємозв'язку з операційною та іншими видами діяльності, тому нелогічно виокремлювати їх, а слід розглядати їх як одну із форм інвестиційної чи операційної діяльності у відповідності до чинного законодавства України.

Інновації як результат творчого процесу у вигляді створення (впровадження) нової продукції, застосування якої вимагає, щоб її користувачі

змінити звичні стереотипи діяльності, навички – розглядають російські вчені П.Н. Завлін та А. В. Васильєв. При цьому найважливішою ознакою інновації в умовах ринкового господарювання вважається новизна споживчих властивостей продукту, а не технічна новизна [59, с. 18].

З такою точкою зору можна не погодитись, оскільки інновації можуть здійснюватись у різних формах, в тому числі у формі раціоналізації процесу виробництва та збуту шляхом оновлення техніко-технологічних характеристик випуску продукції, радикально нових форм управління виробництвом і реалізацією, не змінюючи об'єкт виробів.

Під інновацією згідно з Економічною енциклопедією можна вважати новий підхід до конструювання, виробництва, збуту товарів, завдяки якому інноватор (автор інновацій) та його компанія здобувають певні переваги над конкурентами [56, с. 656].

Дане визначення є досить всеохоплюючим, оскільки наголос робиться на нових ідеях та шляхах від виникнення до реалізації (нові знання – виробництво – реалізація). Однак варто враховувати ризиковість цих дій, не відзначено організаційно-управлінські, соціальні, інформаційні інновації.

Однак, більшість вчених-економістів [70, 116, 66, 88, 115] підтримують визначення даного поняття у чинному законодавстві. Суть терміну «інновація» на державному рівні розкриває Закон України «Про інноваційну діяльність». Відповідно до п.1 ст.1 даного Закону, інновація – це новостворені (застосовані) і (або) вдосконалені конкурентоздатні технології, продукція або послуги, а також організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, що істотно поліпшують структуру та якість виробництва і (або) соціальну сферу [145].

Разом з тим, в Законі України «Про інвестиційну діяльність» під інноваціями розуміють не окремий процес на підприємстві, а лише одну із форм інвестування [144]. Проте дане поняття взаємопов'язане і зі звичайною діяльністю підприємства.

Підсумовуючи, зроблений ретроспективний аналіз виникнення та суті інновацій, зазначимо, що останні треба розглядати з позицій економічного розвитку, враховуючи складність даної економічної категорії, що поєднує в собі за змістом і процес формування необхідного обсягу нових знань та технологій у взаємодії з економічними ресурсами підприємства, і процес їх використання у виробничому процесі та збуті «нової» продукції. Таким чином, кінцевою величиною формування новизни в господарські процеси є інноваційна продукція, яка являє собою грошове вираження застосованих комбінацій економічних ресурсів.

Виходячи з цих позицій, пропонується наступне визначення даної економічної категорії: інновації – це новизна, яка виражена у новоствореному об'єкті, й її вартісна оцінка у формі новоствореної продукції, матеріальних чи нематеріальних активів, здатних забезпечувати отримання економічних вигод та/або соціального розвитку підприємства у майбутньому.

Таке визначення терміну «інновації» характеризує їх генезис, а також виступає методологічною і методичною базою для їх класифікації.

Отже, ключовими моментами авторського визначення поняття «інновації» є:

- об'єктивне вираження новизни;
- вартісна оцінка;
- економічний та / або соціальний ефект.

«Новизна» є основою визначення терміну «інновація», яка і характеризує це поняття, і є критерієм відмінності від інших понять – витрати, капітальні інвестиції, нематеріальні активи. Ознака новизни визначає рівень революційності інновацій (радикальні, базисні, поліпшувальні), який залежить від суспільно-економічних умов, що склались саме зараз на ринку та інших об'єктивних причин. Причому цю ознаку інновацій слід розглядати в трьох напрямках – це: 1) нові науково-технічні знання, спродуковані науково-дослідними та дослідно-конструкторськими роботами; 2) нові підходи в організаційному та управлінських напрямках, нові рішення комерційного

характеру, які істотно поліпшують певну сферу господарських процесів; 3) нова технологія, яка генерує зміни у технології виробництва і / або у застосуванні первинних технологій. Ці три ознаки новизни характеризують етапи впровадження інновацій у господарський процес у трьох напрямках – інновації інтелектуального, капітального та операційного характеру. Саме так проводиться оцінка вартісного вираження інновацій у розрізі діяльності підприємства.

Іншою важливою ознакою інновацій є можливість вартісного вираження. Теоретичне обґрунтування інновацій без практичного застосування в господарських процесах та їх вартісної оцінки не можуть бути критерієм визначення інновацій. Тому важливим моментом є оцінка інноваційних процесів у вартісному вираженні. Інновації мають мати виражати використання активів чи їх вкладення у господарські процеси. Крім цього, поняття інновації характеризується ще й збільшенням зобов'язань по мірі виникнення інноваційних витрат. За сутністю інновації – це сукупність господарських операцій, які охоплюють операційну, фінансову та інвестиційну сфери діяльності підприємства, і при цьому спрямованні на кінцевий результат – отримання економічних вигод і / або соціального ефекту в майбутньому. Тому вартісна оцінка характеризує якраз саму наявність інновацій в господарській системі, а не теоретичне її обґрунтування.

Вважаємо, що інноваціями можна вважати впровадження нововведень у господарські процеси підприємства, якщо вони відповідають певним критеріям (рис. 1.1).

Таким чином, критерії визнання інновацій, які визначенні на рис.1.1, наводять ознаки як інновацій, так і ознаки, за якими виробничо-господарські процеси не можна вважати інноваціями. При цьому враховано сучасні підходи до ведення господарської діяльності підприємства.

Для більш глибокого усвідомлення сутності інновації, важливо застосовувати її класифікацію за видами. На порядок організації інновацій мають вплив багато особливостей та економічних, соціальних,

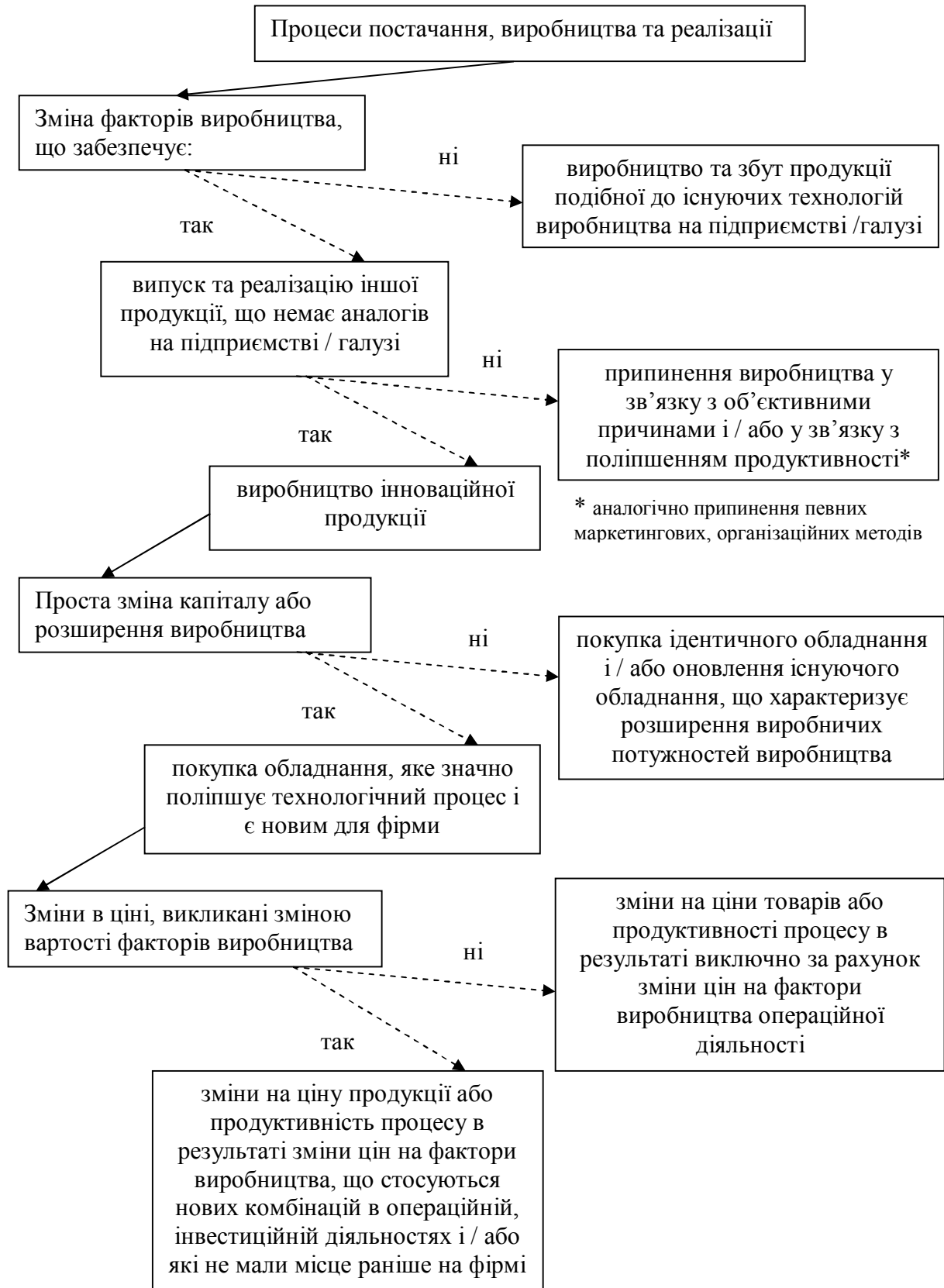


Рис 1.1. Критерії визнання інновацій в господарській системі фірми

адміністративних факторів. Кожне підприємство підходить до цього процесу індивідуально, виходячи зі своїх можливостей та конкретних позицій. Тому важливим етапом для організації обліку й аналізу на підприємстві такого об'єкта як інновації є їх класифікація. Попри те, жоден нормативний документ не надає такої інформації.

Характеристика інновацій за певними ознаками дає відповідь на запитання: яким чином оцінювати чи обліковувати даний об'єкт. Наприклад, якщо інновації розподіляти на радикальні, тобто ті, що передбачають створення нового виробу чи послуги, то оцінка буде здійснюватись за історичною (фактичною) собівартістю чи справедливою собівартістю, а якщо інновації відносити до таких, які вдосконалюють або модифікують процес випуску продукції, то оцінка та облік буде проводитись за поточними витратами і в кінці періоду будуть прямо віднесені на виробничі витрати.

На нашу думку, оскільки нині текстильна промисловість розвивається в приватному секторі, то для вітчизняного виробника характерним буде реалізація поліпшуючих та мікроінновацій. Таким чином, створення нових моделей обладнання та модифікація старої техніки дозволить підвищити ефективність існуючого покоління техніки та поліпшити виробничі та споживчі параметри своєї продукції без залучення прямої державної фінансової підтримки, й при цьому задовольнить споживчі потреби за двома напрямками: економічними (конкурентоспроможність покупців) та якісними.

Дослідженням видів інновацій та їх залежності щодо певних ознак проводилось багатьма вченими-економістами. Так, німецький вчений Г. О. Менш пов'язував циклічність економіки з циклічністю нововведень і фазами розвитку нових підприємств [74; 105; 204]. Розвиток цієї концепції в Росії розглянуто в працях Ю. В. Яковця [198].

Таким чином, з погляду циклічності виділяють такі види інновацій: базисні, поліпшуючі, псевдоінновації, епохальні та мікроінновації. Такий підхід зосереджує увагу на технологічних нововведеннях (створення нових поколінь

та видів техніки) та їх радикальності, тобто основним критерієм є рівень їх новизни, тому цей підхід є істотно обмеженим.

Поряд з цим існують інші підходи – Б.Ф. Заблоцького [58], Л. І.Федулової [183], О. І. Волкова, М. П. Денисенка [70], П. М. Завліна і А. А. Васильєва [59], Р.А. Фатхутдінової [181], Е.А. Уткіна [180], С.Д. Ільєнкової [63], А.І. Пригожина [138] та ін., в основі яких лежать багатокритеріальні ознаки інновацій, а саме предмет і сфера застосування, місце у виробничому процесі, структура та зміст цільових змін, темпи та масштаби інновацій, результативність, ефективність. Разом з тим, класифікації, яка б задовольняла усі управлінські запити щодо інновацій, немає. Ця класифікація повинна розроблятися виходячи з інформаційних потреб та сфери застосування.

Враховуючи погляди багатьох вчених на проблему класифікації інновацій та її необхідність в управлінських цілях, узагальнену класифікацію інновацій можна подати за наступними ознаками – додаток Б.

Аналізуючи сучасний стан розвитку та застосування інновацій вітчизняними підприємствами, М. Т. Пашута подає наступну класифікацію інновацій: за призначенням і ефективністю, за змістом, за сферою застосування, за рівнем новизни [133, с.48].

М.І. Крупка, М.А. Йохна, В.В. Стадник, М.П. Денисенко, С.М. Ілляшенко та ін. наводять класифікацію інновацій відповідно до інноваційних цілей підприємства, поділяючи їх на продукт-інновація та процес-інновація. Для досягнення цілей збуту переважно використовують продукт-інновацію, а для підвищення продуктивності праці і зменшення витрат виробництва – процес-інновацію.

Оригінальним є підхід до класифікації інновацій з позиції узагальнення різних підходів до класифікації типів інновацій, що пропонуються сьогодні, який розроблений Ю. М. Бажалом [6] (рис.1.2).

За цією схемою можна проводити характеристику інноваційного процесу як на макро-, так і на мікро рівні. Ю.Бажал виділив 36 різних комбінацій, які



відображають поєднання типу, функції та новизни місця впровадження інновації.

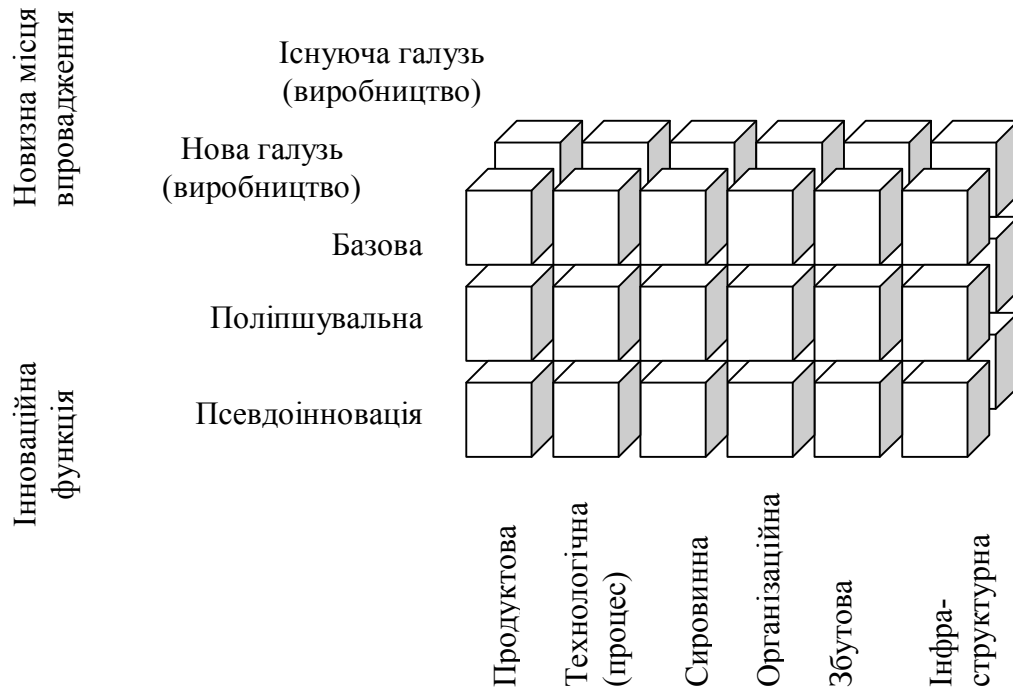


Рис.1.2. Системна схема класифікації інновацій за Ю.М. Бажалом [6]

Доступну та детальну класифікацію розробив А.І.Пригожин, а саме за типом нововведення, за механізмом здійснення, за інноваційним потенціалом, за особливостями інноваційного процесу, за ефективністю [138, с.27].

На погляд автора, дана класифікація охоплює всі сфери діяльності, що стосуються інноваційного процесу і характеризує всі його сторони.

Є. Г. Панченко пропонує виділяти інновації відповідно до сфери застосування нових підходів та ідей. Так, інновації поділяються на: промислові, технологічні, ринкові, організаційні [56, с.656].

Узагальнивши і доповнивши зазначені види інновацій, можна виокремити ще понад десяток класифікаційних ознак (Додаток Б).

Використання такої класифікації дозволить сформулювати методичні основи інтерпретації інноваційного менеджменту і системи обліку та аналізу (рис.1.3).

Згідно національних П(С)БО всі активи підприємства поділяються довгострокові та поточні, головною ознакою такого поділу є термін утримання один рік або операційний цикл, якщо він перевищує дванадцятимісячний

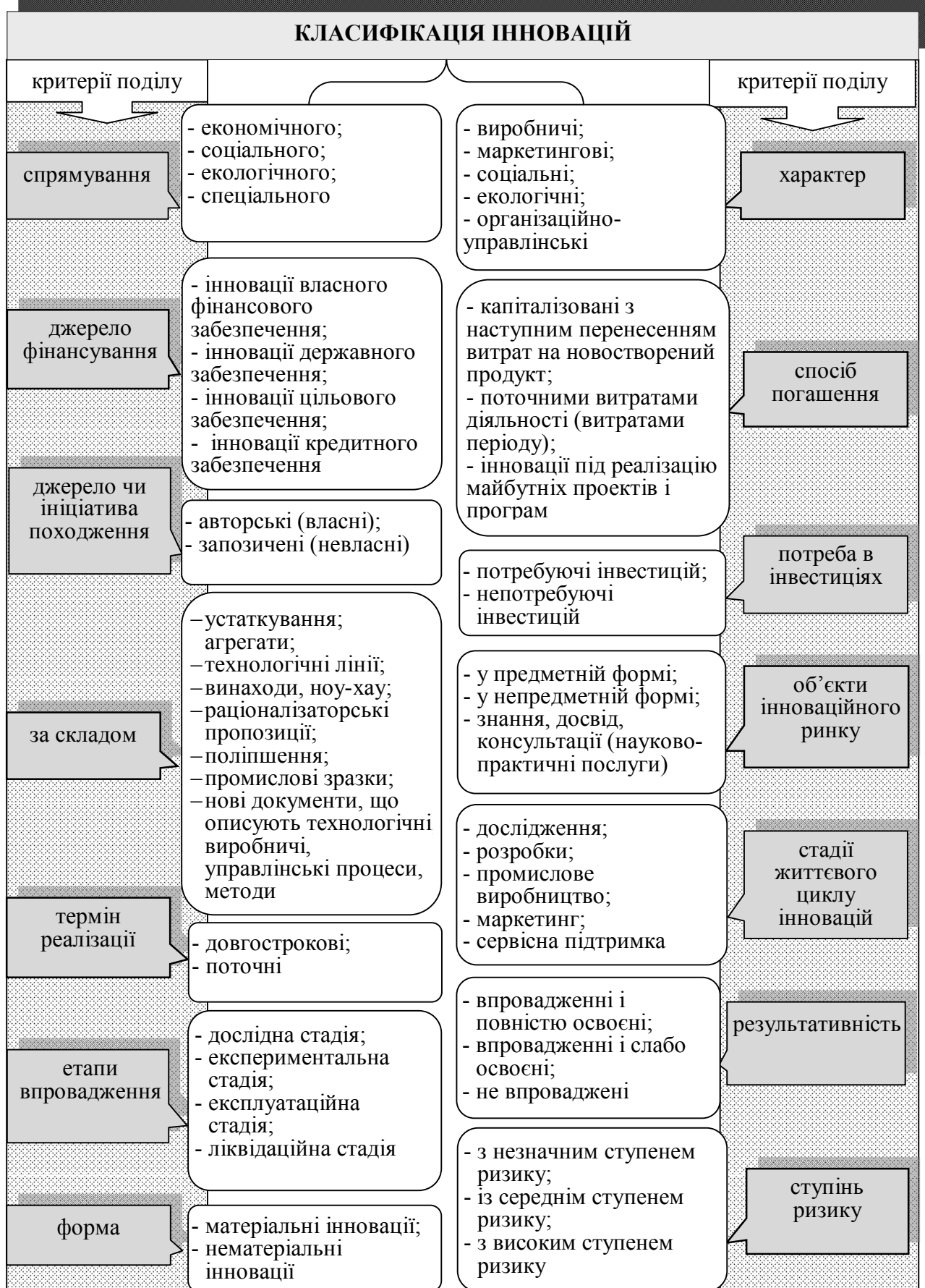


Рис.1.3. Класифікація інновацій випуску і реалізації продукції

як об'єктів обліку й аналізу

термін. Таким чином, довгостроковими вважатимуться інновації, пов'язані з проведенням масштабного інноваційного проекту, який триває більше одного року (це витрати на створення власних інновацій наукового чи технічного характеру, які в майбутньому капіталізуються та використовуватимуться на підприємстві протягом довготривалого періоду (більше 1 року), що не призначені для продажу). Поточні інновації – це активи, які утримуються чи використовуються підприємством протягом одного операційного циклу або менше одного року, а після цього терміну можуть бути реалізовані або переведені до складу об'єктів необоротних активів (новостворені сировина і матеріали, інноваційні дизайнерські рішення). Ця класифікація є важливою для відображення інновацій на дату балансу як в обліку так і в цілях аналізу.

Є необхідність поділяти інновації за формою власності на власні та залучені. Такий поділ має велике значення для означення авторських прав на даний актив. Так, до власних інновацій відносяться власні НДДКР, технічні та організаційні рішення, основною метою яких є впровадженням у виробництво інноваційної продукції. До власних також відноситься інтелектуальна власність працівників підприємства, яка підлягає вартісній оцінці та призводить до економічних вигод. Залучені інновації – це інноваційний промисловий зразок продукції, новітня технологія та обладнання, винахід, які залучаються до процесу виробництва зі сторони через фінансових посередників, інноваційних фондів, науково-дослідних установ тощо, а також інновації, залученні через державні інноваційні програми та проекти, розроблені за пріоритетними напрямками інноваційного розвитку України.

Для потреб бухгалтерського обліку важливою є класифікація інновацій за їх складом, оскільки від цього залежить їхня оцінка та порядок списання. Винахід – це принципово новий продукт, який не має аналогів на споживчому ринку. Винахід являється результатом фундаментальних розробок та наукових досліджень. Поліпшення – це удосконалення технічних, технологічних характеристик випуску продукції або її властивостей, що впливають або на продуктивність праці, або на її якість чи підвищення її споживчих

властивостей. Поліпшення як вид інновацій досягаються шляхом впровадження новітніх технологій, покращення дизайну та якості, раціоналізації методів управління виробництвом та реалізацією продукції.

В залежності від характеру варто виділяти інновації капітального характеру, інновації операційного характеру, інновації інтелектуального характеру, маркетингові інновації, інновації соціального, екологічного та організаційно-управлінського характеру. Такий поділ дає можливість обрати відповідний варіант обліку інновацій.

Інновації капітального характеру обліковують як капітальні інвестиції в складі іншої звичайної (інвестиційної) діяльності, оскільки це фактично придбання нового обладнання.

Інновації операційного характеру, маркетингові інновації обліковують як поточні витрати операційної діяльності в частині витрат на виробництво інновацій, маркетингові витрати на вивчення ринку інновацій, залучення постачальників нової інноваційної сировини, поліпшення дизайну, упаковки.

Інновації інтелектуального характеру та організаційно-управлінські інновації без належної оцінки не можна відображати в обліку, однак такі інновації мають місце в процесі здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства, особливо за сучасних умов, коли організаційно-управлінська структура підприємства змінюється відповідно до вимог власників і ринкової ситуації (потік кадрів, удосконалення персоналу та зміна більш інноваційно-орієнтованим), що є дуже важливо в умовах глобальної інтеграції та підвищення конкуренції на вітчизняних ринках.

Поділ інновацій за джерелом фінансування є базовим з погляду обліку та оцінки даних активів і їх аналізу. Оскільки методи обліку інновацій в значній мірі залежать від джерел фінансування такий поділ є необхідний.

На наш погляд, конкретну класифікацію інновацій породжує конкретна мета дослідження. Узагальнивши різні підходи до класифікації типів інновацій запропоновано класифікацію інновацій як об'єкта обліку та аналізу щодо випуску та реалізації продукції.

Крім того, важливо також пов'язати інновації з їхнім рухом на підприємстві: визначити сфери відповідальності та місця їх виникнення, виділити центри витрат та доходів (Додаток В).

Часто поняття інноваційний процес, інноваційна діяльність та її продукт неоднозначно трактуються в економічній літературі. Необхідно уточнити сутність і зміст цих категорій.

Залучення інновацій суб'єктами підприємницької діяльності є складним процесом, який пов'язаний з інвестиційною, операційною та фінансовою діяльностями підприємства. Інновації проходять певні цикли: від ідеї до впровадження (рис. 1.4).

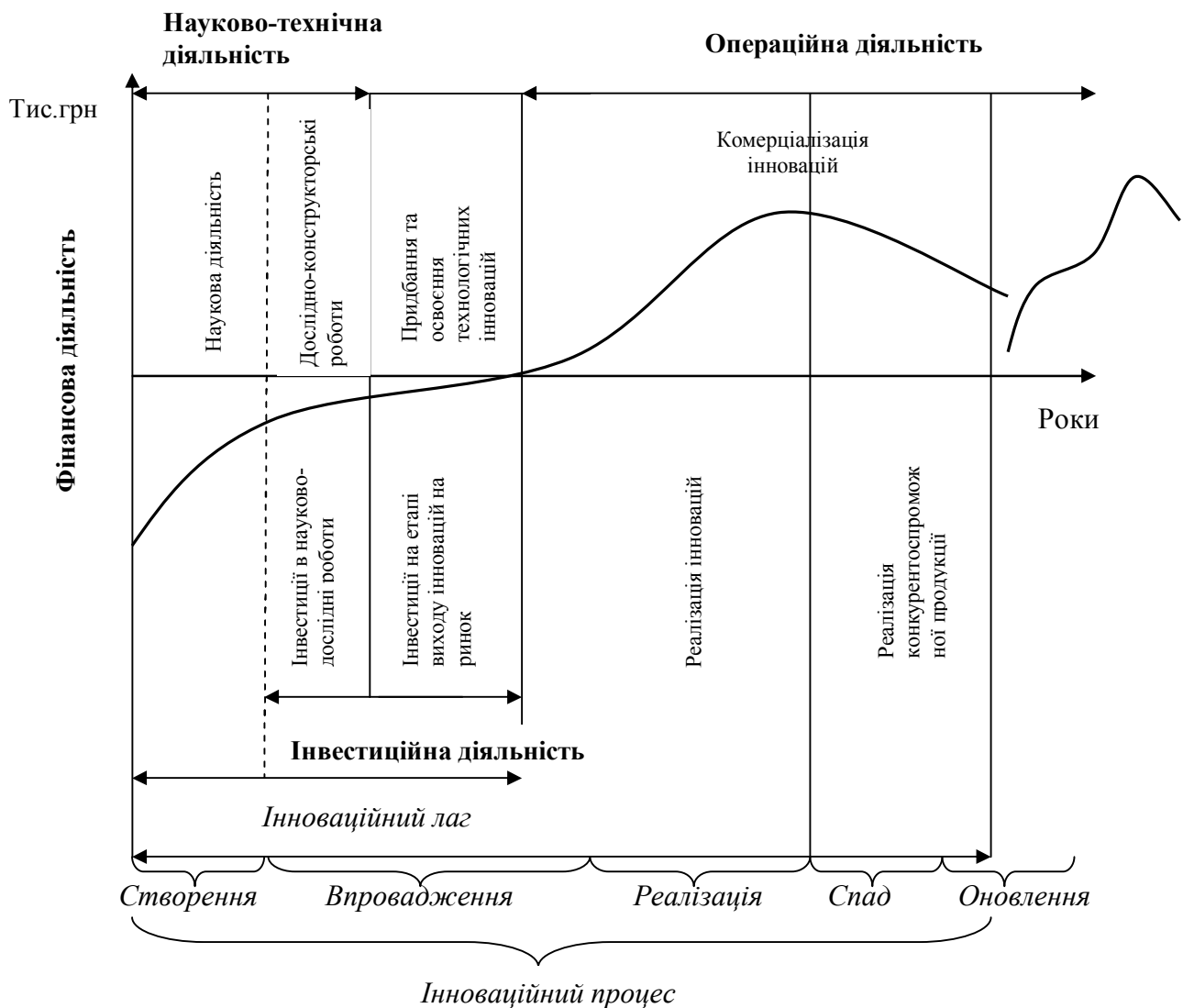


Рис. 1.4. Життєві цикли інновацій на підприємстві

Як видно з рис.1.4, інноваційний процес включає паралельно-послідовні дії, направлені на впровадження інновацій у виробництво через здійснення науково-технічної діяльності, фінансової та інвестиційної діяльності, виробничої діяльності та маркетингу. Інноваційний процес як сукупність етапів життєвого циклу інновацій об'єднує етапи від виникнення (створення) інновацій і до впровадження їх та реалізації.

Життєвий цикл інновацій за своїм характером відповідає типовому життєвому циклу товару. Хвилеподібні коливання пов'язані із технічним розвитком виробництва, науково-технічними відкриттями та співвідношенням витрат, пов'язаних з розробкою та впровадженням новацій. Таким чином відслідковується інтерес підприємців до нових технологій та нововведень.

Впровадження інновацій являється динамічним процесом, який функціонує цілісно в системі виробничо-господарської діяльності. Для започаткування даного процесу необхідні певні фінансові джерела, які можуть бути власними або ж залученими, що направляються на створення або впровадження інновацій. Всі витрати, які пов'язані із процесом вибору ефективного вкладання коштів та придбання нових продуктивних технологій і техніки, їх налагодженням та монтажем, створенням науково-технічної продукції, інтелектуальних цінностей, інших об'єктів власності – є процесом інвестування. Процес створення та впровадження новацій характеризується певним проміжком часу – інноваційний лаг, який необхідний для підготовки випуску інноваційної продукції та її реалізації на ринках.

Інновації та діяльність, пов'язана з ними, є багатоетапною та не має чітких меж щодо її виокремлення, оскільки на початкових етапах взаємодіє з фінансовою (на етапі залучення позикового капіталу в процес здійснення інновацій) та інвестиційною діяльністю (етап вилучення та реалізації інвестицій), по мірі впровадження – з іншою операційною (в процесі прикладних досліджень та технічних розробках) та операційною діяльністю (в процесі виготовлення інноваційної продукції). Крім того, інколи ці етапи

скорочуються, змінюється їх послідовність, об'єкти та джерела фінансування, тоді змінюється структура інноваційного процесу.

В процесі операційної діяльності залучаються нові ресурси, виготовляється конкурентоспроможна продукція інноваційного характеру, удосконалюється процес управління та збуту задля ефективної роботи суб'єкта інноваційного процесу. На кінцевому етапі інновації потребують оновлення у зв'язку із моральним та технічним зносом, і тоді необхідно повторити пошук самого нового, щоб забезпечити підприємству зростання. Ці дії мають циклічний характер, який відображає процес відтворення. Недооцінювання цього моменту, може призвести до того, що підприємство буде витіснене з ринків збуту, і не дасть змоги досягнути основної мети – забезпечення прибутком.

Попри те, збільшення витрат на залучення інновацій не має прямопропорційної залежності із збутом продукції. Важливо не лише збільшувати інноваційні витрати, а підвищувати ефективність таких витрат на інвестування інновацій, збільшуючи конкурентні позиції підприємства. На простому рівні підприємства інновація є процесом або продуктом з наявною новизною. Однак «новий» не завжди означає принципово новий, оскільки за сучасних умов господарювання прибутковими часто виступають лінійні розширення. Таким чином, інновація може мати форму нового продукту, технології, процесу, змісту на основі вже існуючих продукції та послуг. Вкладення ресурсів та інвестицій у впровадження принципово нової продукції не дасть можливості збільшити обсяги продажів, оскільки на ринку може не сформуватись попит на цей товар. Удосконалення якісних або економічних характеристик з достатнім рівнем новизни дасть швидку віддачу і зменшить витрати на інновації, особливо в ситуації дефіциту обігових коштів у підприємств текстильної промисловості.

Відповідно до Закону України «Про пріоритетні напрями інноваційної діяльності» [149], а також на думку О. В. Мінакова [115], інноваційна діяльність підприємства відноситься до окремого виду діяльності.

На нашу думку, таке трактування є нелогічним, оскільки в Законі України «Про інвестиційну діяльність», чітко визначено, що інноваційна діяльність є однією з форм інвестиційної діяльності і здійснюється з метою впровадження досягнень науково-технічного прогресу у виробництво і соціальну сферу [144]. За сутністю це визначення не відрізняється в значній мірі від визначення у Законі України «Про інноваційну діяльність» [145].

Крім цього, згідно з загальноприйнятою класифікацією інноваційна діяльність не виділена в окремий вид. Вся господарська діяльність підприємства поділяється на операційну, фінансову, інвестиційну та надзвичайну. Тому всі інноваційні процеси, які спрямовані на використання та комерціалізацію науково-технічних результатів, або ж на створення нової конкурентноздатної продукції чи послуг, необхідно відображати в розрізі цих видів діяльності. Відтак, вищенаведена позиція щодо формулювання змісту терміна «інноваційна діяльність» є більш коректною як в правовому, так і в обліковому полі.

Відповідно до Закону України «Про інвестиційну діяльність», під такою діяльністю розуміють сукупність практичних дій громадян, юридичних осіб і держави щодо реалізації інвестицій. Однією з форм інвестиційної діяльності цим законом визначено інноваційну діяльність, яка здійснюється з метою впровадження досягнень науково-технічного прогресу у виробництво і соціальну сферу, що включає: випуск і розповсюдження принципово нових видів техніки і технології; прогресивні міжгалузеві структурні зрушення; реалізацію довгострокових науково-технічних програм з великими строками окупності витрат; фінансування фундаментальних досліджень для здійснення якісних змін у стані продуктивних сил; розробку і впровадження нової, ресурсозберігаючої технології, призначеної для поліпшення соціального та екологічного становища [144]. Такий підхід забезпечує розкриття змісту та сутності інноваційної діяльності та усуває нечіткі умови визначення класифікації видів діяльності підприємства.



Таким чином, залучення інвестицій, що не містять наукових досліджень та розробок, які внаслідок освоєння виробництва дають конкурентноздатну продукцію, не є сферою інноваційної діяльності, а відноситься до інвестиційної. Зв'язок між поняттями інвестиційної та інноваційної діяльності тісний, оскільки вони є взаємопов'язаними та взаємозалежними, однак за економічним змістом це різні категорії. На нашу думку, з введенням в дію Закону України «Про інноваційну діяльність» суть інвестиційної діяльності значно розширилась. Раніше інвестиційна діяльність зводилась лише до грошових витрат на придбання необоротних активів, реалізація цих необоротних об'єктів та фінансових інвестицій, капітальне будівництво, відтворення та капіталізацію основних засобів через капітальні вкладення і т.п. Нині можна вважати, що інвестиційна діяльність є базовим чинником розвитку виробничо-господарської діяльності в цілому по підприємству через впровадження нових технологій, фундаментальних наукових досліджень, прикладних розробок в процес виробництва та прогресивних методів управління та організації збуту продукції тощо. Тобто, інвестиційна діяльність, яка вміщає в собі інноваційні процеси, є самостійною діяльністю до певного моменту, коли її рамки не виходять за межі впровадження інвестиційно-інноваційного проекту у сферу виробництва (операційної діяльності). Виходячи з цього, пропонується схема організації інноваційного процесу на підприємстві (рис. 1.5).

Як видно з рис. 1.5, інноваційний процес є тривалим і вимагає великого проміжку часу реалізації на підприємстві. Тому раціонально розподілити функції інновацій за призначенням серед суб'єктів (учасників) інноваційної діяльності: одні – безпосередньо проводять науково-технічні дослідження, дослідно-конструкторські розробки, а інші – на основі обґрунтованих наукових знань та досліджень впроваджують їх на виробництві, створюють експериментальні виробництва, проводять пусконаладжувальні роботи із запуску нової продукції. Таким чином, скорочується час і витрати на проведення інноваційних програм та проектів. Нині це є актуально, оскільки в текстильній галузі немає можливості проводити фундаментальні розробки,

інноваційний процес на підприємствах цієї галузі починається в кращому випадку з етапу опанування новітніх технологій на основі передового міжнародного досвіду.



Рис.1.5. Структура інноваційного процесу

Донедавна впровадження нових ідей відбувалось закритим шляхом. Такий принцип був притаманний для більшості індустріальних підприємств з великими масштабами виробництва і широким сектором збуту. Вважалося, що основним принципом розвитку такої компанії є оптимізація ресурсів, а не інвестиційно-інноваційна діяльність. І хоча «закрита інновація» має свої переваги, оскільки вона самостійно розроблена і випробувана на існуючій технології всередині підприємства, нині змінились економічні та соціальні

тенденції, які характеризуються відкритими моделями залучення інновацій через функціонування венчурного бізнесу і широких можливостей залучення позикового капіталу.

Відповідно до Закону України «Про спеціальний режим інвестиційної та інноваційної діяльності технологічних парків» державою розроблений механізм реалізації інноваційної політики через функціонування системи технологічних парків. Здійснюючи концентрацію наукових, виробничих та фінансових ресурсів, технопарки забезпечують упровадження у виробництво науково-технічних розробок, високих технологій, створення конкурентоспроможної на світових ринках продукції. Однак, на нашу думку, використання для проектів технопарків особливого режиму інноваційної та інвестиційної діяльності передбачає тривалий період життєвого циклу інновацій, який необхідний для відшкодування втрат бюджету під час дії особливого режиму, створення відповідного фінансового забезпечення для розширеного відтворення і подальшого розвитку інвестиційної діяльності та інфраструктури інноваційного підприємства й технопарку тощо.

В Україні існують державні інноваційні фінансово-кредитні установи, які повинні забезпечувати фінансову підтримку суб'єктів господарювання різних форм власності, націлених на інноваційну діяльність, за рахунок бюджетних коштів. Проте на сьогодні за умови дефіциту державного бюджету України розраховувати на підтримку її фондів не варто. Спрямування видаткової частини бюджету є однозначно соціально-орієнтованим, але не інноваційним. Таким чином, промислове використання науково-технічних знань приватним сектором за рахунок інноваційної інфраструктури державних науково-дослідних установ майже неможливе. Промисловому підприємству у практичній діяльності більш реально реалізувати інноваційну стратегію через наступні методи та форми державного регулювання: 1) прямі – фінансування і кредитування; 2) непрямі – створення інноваційної інфраструктури, надання податкових та амортизаційних пільг і т.д. На них і зосередимо свою увагу в іншому питанні цього розділу з урахуванням галузевих особливостей.

Таким чином, розвиток інноваційно-інвестиційної діяльності господарюючих підприємств зумовлює необхідність використання різноманітних форм її підтримки та стимулювання, в тому числі у межах бюджетно-податкової політики. Складність розвитку інноваційно-інвестиційних процесів полягає в тому, що вони потребують значних обсягів інвестицій, які мають дуже високий рівень ризику. Світовий досвід свідчить, що активація інноваційної діяльності, особливо на початкових етапах розвитку, потребує сприяння з боку держави. Зазначимо, що розвинені країни мають набагато більшу кількість форм стимулювання інноваційних проектів, порівняно з країнами, що розвиваються.

При цьому дуже важливим є спосіб фінансування та місце реалізації інноваційних проектів. Тому на даному етапі необхідно визначити об'єкти обліку інноваційної сфери. Відповідно до Закону України «Про інноваційну діяльність» (ст. 4) до них належать:

- інноваційні програми і проекти; нові знання та інтелектуальні продукти;
- виробниче обладнання та процеси; інфраструктура виробництва та підприємництва;
- організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, що істотно поліпшують структуру і якість виробництва (або) соціальної сфери;
- сировинні ресурси, засоби їх видобування і переробки; товарна продукція;
- механізми формування споживчого ринку і збуту товарної продукції [145].

Тим часом, Я. Крупка [88] в цілях покращення методології обліку інновацій всі вищезазвані об'єкти систематизував за трьома групами: 1) інновації, які мають матеріальний зміст (машини, обладнання, експериментальні зразки продукції); 2) інноваційний продукт у нематеріальній формі (нові технології, проекти і конструкторські рішення з нових видів

продукції, програмні матеріали); 3) інновації у формі інтелектуальної власності (права на об'єкти промислової власності, авторські та інші права).

Відтак, об'єкти інноваційної сфери можна розділити на інноваційні процеси капітального характеру, до яких слід відносити впровадження нових технологій, технічне переозброєння, переоснащення устаткування тощо, та інноваційні програми та проекти, які пов'язані з операційною діяльністю, а саме створення та випробування дослідних зразків продукції, винахідництво та раціоналізація, вдосконалення виробничої інфраструктури та ін.

Зазначимо, що вибір інновацій як об'єкта обліку в значній мірі залежить від джерела його фінансування – з однієї сторони, а також складу виконавців щодо виготовлення інноваційного продукту на підприємстві – з іншої. Від того, яким способом отримано і впроваджено у виробництво інновації, залежить не тільки методологія обліку а й методика оцінки даного інноваційного проекту.

## **1.2. Оцінка та інформаційне забезпечення інноваційних проектів та програм у виробництві та збуті продукції**

Підвищенню конкурентоспроможності продукції підприємств вітчизняної промисловості сприяє розвиток інноваційної діяльності. Неабиякого значення при цьому має питання оцінки інноваційних проектів і програм, оскільки правильна оцінка інновацій на початковому етапі планування виробництва може дати значні досягнення у майбутньому. Вироблення методики щодо ґрунтовної та комплексної оцінки можливостей і перешкод у діяльності інноваційного підприємства, виявлення його сильних і слабких сторін повинна базуватись на аналізі інноваційного потенціалу.

Закон України «Про пріоритетні напрямки інноваційної діяльності в Україні» визначає інноваційний потенціал як сукупність науково-технологічних, фінансово-економічних, виробничих, соціальних і культурно-

освітніх можливостей країни (галузі, регіону, підприємства тощо), необхідних для забезпечення інноваційного розвитку економіки [149].

Інноваційний потенціал підприємства може розглядатись як спроможність підприємства щодо реалізації цілей інноваційної діяльності. Насамперед необхідно звернути увагу на матеріальну, інтелектуальну, інформаційну та економічну бази промислового підприємства. Крім того, що оцінений інноваційний потенціал забезпечить проведення наукових досліджень, експериментальних розробок, і в кінцевому результаті – впровадження технічних, організаційних і соціально-економічних нововведень у виробництво та збут продукції, важливо на цій основі продовжувати пошук, використання і розвиток нових сфер і способів реалізації наявних і перспективних внутрішніх та ринкових можливостей.

Зобразимо схематично методику оцінки інновацій (рис.1.6). Запропонована методика дозволяє правильно оцінити можливість підприємства проводити інноваційні процеси на початковому етапі планування його інноваційно-інвестиційної діяльності.

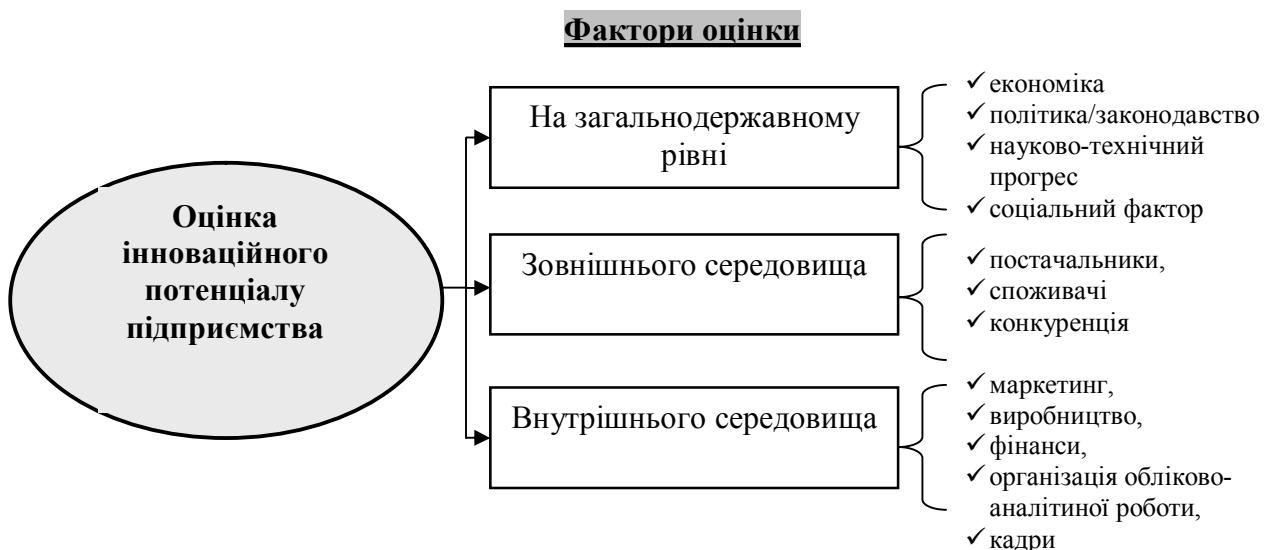


Рис.1.6. Напрями оцінки інноваційного потенціалу підприємства

Влив наведених чинників можна вважати суб'єктивними факторами впливу на весь процес інноваційного розвитку підприємства. Важливішим є вивчення об'єктивних факторів, які впливають із оцінки витрат на

виробництво інноваційної продукції, її якість, оцінки в розрізі можливих варіантів випуску продукції і обсягів її реалізації на ринку (номенклатура й асортимент), оцінки впливу зовнішньої цінової політики тощо.

Нині, оцінка інноваційно-інвестиційного потенціалу є досить актуальною, пропонується велика кількість критеріїв та показників, сформованих на статистичних даних. Однак, ми вважаємо, що опиратись на ці дані недостатньо. Необхідно визначити альтернативні методи оцінки, які були б достовірними, доступними, зіставними, легко обраховувались, охоплювали всі етапи впровадження інновацій (планування – підготовка виробництва – виробництво та реалізація інноваційної продукції) тощо.

Оцінка інноваційних проектів та програм повинна здійснюватись у трьох напрямках:

- 1) оцінка інновацій з метою їхнього відбору (передінвестиційна стадія);
- 2) бухгалтерська (облікова, вартісна) оцінка інновацій (в момент залучення інновацій і до кінця періоду їх експлуатації);
- 3) оцінка ефективності інновацій (паралельно з експлуатацією інновацій та на післяінвестиційній стадії).

Перший та останній напрямки не пов'язанні з традиційними методами бухгалтерської оцінки, а в більшості стосуються планування, аналізу, прогнозування, стратегічного управління і.т.п. Хоча з огляду на сучасну тенденцією щодо розширення функцій бухгалтера та облікової інформації, – як готового продукту бухгалтерії, сфера обліку повинна забезпечити достатньо обґрунтовану економічну оцінку, що спирається на використанні сучасних методів і критеріїв визначення ефективності інвестиційно-інноваційної діяльності. Це завдання на підприємстві згідно чинного законодавства, а саме Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» входить в сферу внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

На передінвестиційній стадії розробки інновацій основним завданням є оцінка ефективності інноваційного проекту при вирішенні питання щодо його прийняття до виконання. На цьому етапі економічна оцінка нововведень

практично не відрізняється від методів оцінки інвестиційного проекту. Інноваційний процес характеризується інвестиціями у випуск та реалізацію інноваційної продукції, які необхідно оцінити в планових масштабах. Крім цього, необхідно провести аналіз внутрішніх та зовнішніх факторів, які впливають на визначення обсягів продажу, та визначити ймовірний комерційний ефект. Таким чином, на цій стадії оцінка проводиться на основі показників ефективності інвестицій. П. Н. Завлін стверджує, що оцінку ефективності проекту варто здійснювати у два етапи:

- 1) оцінка проекту в цілому (оцінюється економічна ефективність направлених інвестиційних ресурсів не залежно від джерела їх утворення);
- 2) оцінка ефективності використання власного капіталу для фінансування проекту [59, с. 31].

Такий підхід показує, що ефективність проекту в цілому, але реалізованого за рахунок довгострокових банківських кредитів, не може викликати ініціативу з боку потенційного інвестора через додаткові витрати з погашення кредиторської заборгованості. І навпаки, інвестування в інновації за рахунок власних джерел зменшують інноваційний лаг та прискорюють момент віддачі інвестицій.

Попри те, що способи та методи економічної оцінки ефективності інноваційної діяльності широко описані в літературі, практично всі вони базуються на співвідношенні ефектів і витрат з подальшим їх порівнянням з нормативною величиною. П.С. Харів запропонував комплексну оцінку інноваційної діяльності, яка включає:

- 1) оцінку науково-інформаційного рівня (виконання і впровадження власних НДДКР, їх патентування та ліцензування, придбання НДДКР у інших організацій);
- 2) оцінку технічного рівня підприємства (впровадження нової продукції, нових технологічних процесів, удосконалення та раціоналізація методів організації та управління, маркетингові дослідження);



3) оцінку техніко-економічної ефективності інноваційних проектів (технічний ефект, економічний ефект та соціальний ефект) [184, с.120].

Так, на основі розробленої системи показників вже із перших двох аспектів можна робити висновки щодо ефективності інноваційної діяльності підприємства.

Проблему оцінювання ефективності інновацій у своїх працях розглянув П. П. Микитюк, де комплексне оцінювання ефективності інноваційної діяльності фірми пропонує здійснювати за такими етапами:

- 1) моніторинг зовнішнього оточення фірми (аналіз досягнень НТП в даній і суміжній галузях, аналіз ринку нововведень);
- 2) аналіз внутрішнього середовища (оцінювання показників ефективності інноваційних проектів, рівня продукції, організаційно-технічного та управлінського рівня);
- 3) аналіз ефективності інноваційних проектів (оцінювання показників ефективності проектів, дослідження чутливості показників інноваційних проектів, визначення беззбиткового обсягу продаж);
- 4) оцінка ефективності інноваційної діяльності та шляхів її підвищення (оцінювання показників інноваційної діяльності фірми, аналіз тенденцій динаміки результатів інноваційної діяльності фірми, факторний аналіз результатів інноваційної діяльності фірми) [111; 112].

Така економічна оцінка інноваційної діяльності є досить ґрунтовна і визначає можливості фірми функціонувати в ринковому середовищі з новими товарами, інноваційними технологіями та виявлення резервів зміцнення позицій на ринку в майбутньому. Проведення такої оцінки вимагає великих трудових та грошових затрат, а тому необхідно визначити її доцільність, тобто визначити чи є економічна вигода здійснювати витрати на отримання інформації по всіх цих показниках.

На основі проведеного аналізу щодо економічної оцінки інновацій, які пов'язані із випуском та реалізацією продукції визначенні наступні її напрями:

- 1) оцінка інноваційного проекту щодо економічної ефективності залучених інвестицій та їх вплив на інвестиційну привабливість;
- 2) оцінка ефективності випуску та збуту інноваційної продукції та їх вплив на отриманні результати;
- 3) оцінка зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства щодо можливостей інноваційного розвитку.

Оцінка за такими напрямками є узагальненою і за допомогою облікової інформації може використовуватись у практиці вітчизняних підприємств з метою оцінки інновацій, пошуку вигідних варіантів щодо залучення проектів та програм інноваційного характеру, визначення їх ефективності на певну дату тощо.

Формування методології оцінки інвестиційно-інноваційної діяльності зробив Я. Д. Крупка [91; 93]. В своїх наукових працях він на основі вітчизняного та зарубіжного досвіду виклав свої пропозиції та висновки щодо існування конкретних методів оцінки інвестицій, однією з форм яких відповідно до ЗУ «Про інвестиційну діяльність» являються інновації. Даний автор пропонує три підходи щодо оцінки інвестицій:

- 1) оцінка вартості майна й інвестицій з точки зору фактичних бухгалтерських витрат;
- 2) оцінка, здійснена шляхом прямого порівняння ринкових аналогів з відображенням в обліку до оцінки (уцінки), індексації і таким чином доведенням балансової вартості об'єкта оцінки до реальної ринкової ціни;
- 3) оцінка вартості інвестиційних проектів з позиції майбутньої доходності об'єктів інвестування [30, с. 61].

Останній підхід найменше базується на даних бухгалтерського обліку, фінансової звітності, іншої облікової інформації. До основних показників, які характеризують доходність з врахуванням фактора часу можна віднести чистий теперішній дохід, індекс доходності, період окупності, внутрішня норма доходності та ін. Ці показники розраховуються на основі планових, розрахункових і прогнозних даних на передінвестиційній стадії вибору

проекту. Таким чином, розглянемо порядок оцінки вартості інвестицій, яка визначається на основі найбільш точної облікової інформації, хоч і не враховують зміни вартості грошей у часі. Однак світовою теорією розроблена система узагальнення грошових потоків, що виникають у різний час, і порівняння їх у часі – дисконтування. За допомогою цього методу майбутні грошові потоки доводяться до теперішньої вартості і таким чином є зіставними з сучасними інвестиційними вкладеннями.

Узагальнюючи вітчизняну та міжнародну практики щодо методів оцінки активів виділимо три підходи: консервативний, порівняльний (ринковий) і динамічний (табл.1.1).

Таблиця 1.1

## Методи оцінки активів згідно національних П(С)БО та МСФЗ

Вид оцінки	Метод оцінки	Інформаційна база	Націонал. П(С)БО	МСФЗ
1	2	3	4	5
<b>1. Консервативні методи</b>				
Первісна (фактична) або історична собівартістю	собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) активів	Облікові дані	+	+
Залишкова (балансова)	різниця між первісною (переоціненою) вартістю активів і сумою їх зносу на дату балансу	Облікові дані	+	-
Ліквідаційна	сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією)	Облікові дані	+	-
<b>2. Порівняльні (ринкові) методи</b>				
Відновна	вартість відтворення об'єктів у сучасних умовах розвитку продуктивних сил і науково-технічного прогресу.	Ринкові дані	+	+
Переоцінена	вартість активів після їх переоцінки	Ринкові дані	+	-
Експертна	вартість, визначена експертним методом відповідно до Порядку експертної оцінки (затв. Наказом Фонду держмайна і Держкомітету з питань технологій від 27.07.95 № 995/97)	Ринкові дані	Лише для нематеріальних активів	-

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4	5
Справедлива вартість	сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами	Ринкові дані	+	+
Чиста вартість реалізації	за ціною реалізації за мінусом витрат на реалізацію	Ринкові дані	Лише для запасів П(С)БО 9	+
Ринкова вартість	сума, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації	Ринкові дані	+	+
Поточна	за ринковою величиною поточної вартості придбання активів	Ринкові дані	+	+
<b>3. Динамічні методи</b>				
Теперішня (дисконтована) вартість	дисконтована сума майбутніх грошових потоків, яка, як очікується, вирадить вартість активу у ринковому середовищі в майбутньому	Дисконтовані дані	Лише для зобов'язань П(С)БО 11	+

Враховуючи методи оцінки майна, що використовуються у світовій практиці, цей перелік можна доповнити наступними видами оцінки: дійсна (ідеальна) вартість, інвестиційна вартість, сума очікуваного відшкодування, вартість за нормативними затратами тощо.

Оцінка інновацій як об'єкта бухгалтерського обліку є невід'ємним елементом його методів. Бухгалтерському обліку підлягають матеріальні, трудові та фінансові ресурси, які використовуються в рамках виконання інноваційного проекту. Крім того, оцінка є основною критеріальною ознакою інновацій, яка визначає чи визнавати їх об'єктом обліку чи ні.

Варто відзначити, що всі елементи методу бухгалтерського обліку притаманні інноваціям (табл. 1.2).

На думку М. С. Пушкаря [156], в існуючій теорії обліку найменш науково обґрунтованим елементом є оцінка. Проблемам оцінки велику увагу приділяють такі вчені як Ф. Ф. Бутинець [22], Я.Д. Крупка [91], Л.Г. Ловінська [100], Н.М. Малюга [102], Г.В. Нашкерська [124], М.С. Пушкар [156], Я.В. Соколов [165], П.Я.Хомин [186] та ін.

## Елементи методу бухгалтерського обліку щодо інновацій

№ з/п	Елементи методу бухобліку	Інновації як об'єкт обліку	Завдання обліку інновацій
1	2	3	4
1.	Документування	Передбачає реєстрацію господарських операцій, які пов'язані з етапами інновацій на підприємстві за допомогою спеціально затверджених форм первинних документів, або затверджених внутрішніх документів для групування повної та достовірної інформації щодо інноваційних процесів на підприємстві	Розробити графік документообігу інновацій на підприємстві; формування внутрішньої звітності щодо виконання певних етапів інвестиційних проектів та програм
2.	Інвентаризація	Забезпечує внутрішній контроль над інноваційними ресурсами (сировина і матеріали, обладнання та устаткування, комплектуючі та ін.), порядком їх списання (використання) на інноваційні цілі.	Відокремлений, розгорнутий аналітичний облік щодо господарських операцій, пов'язаних з виконанням інноваційних проектів та програм; інвентаризація інноваційних ресурсів на кінець звітного періоду, в якому відбувалось інтенсивне списання активів з балансу підприємства
3.	Оцінка	Поетапне оцінювання інноваційних процесів щодо формування вартісного виміру інновацій на основі первинного (документального) спостереження, норм і правил, визначених в законодавчому порядку та методичних рекомендаціях.	Створення єдиної обліково-аналітичної бази для забезпечення інформаційних потреб за сферами діяльності та у розрізі господарських операцій, зокрема тих, що стосуються інноваційних процесів; проведення вартісної оцінки інновацій у порядку встановленому та затвердженому зовнішніми професійними структурами щодо оцінки прав інтелектуальної власності
4.	Калькуляція	Визначення собівартості впроваджених у виробництво інновацій у формі готової продукції, виходячи з прямих витрат на виробництво та розподілених загальновиробничих витрат відповідно до положень Наказу про облікову політику	Розроблення калькуляційних статей та алгоритму зведення виробничих витрат щодо формування виробничої собівартості інновацій та розроблення відповідних положень в наказ про облікову політику підприємства виходячи з норм чинного законодавства
5.	Рахунки та подвійний запис	Синтетичний та аналітичний облік господарських операцій, які пов'язані з виконанням інноваційних програм щодо випуску та збуту продукції, а саме облік витрат, доходів та фінансового результату від реалізації інноваційної продукції	Відокремлення обліку витрат, доходів та фінансового результату від інноваційної діяльності; деталізація аналітичного обліку операцій з використання власних та залучених ресурсів на здійснення інноваційних програм
6.	Узагальнення даних у фінансовій звітності	Стосується інновацій в меншій мірі, оскільки на законодавчому рівні не визначено відокремлення інформації про інновації та інноваційну діяльність. Стосовно узагальнення даних щодо інновацій та пов'язаних з ними дій на підприємстві, то складається внутрішня звітність, яка забезпечує управлінців інформацією про ресурси, які використані протягом певного періоду, а також витрати, доходи і результат від інноваційної діяльності. Узагальнення деяких показників інноваційної діяльності та інновації необхідне для складання статистичної та податкової звітності.	Формування внутрішньої звітності та узагальнення інформації про інноваційні проекти та програми в цілях забезпечення управлінського персоналу відповідною інформацією на певну дату.

У монографії М. С. Пушкаря «Метатеорія обліку або якою має стати теорія» визначено оцінку як інструмент для різних цілей:

- 1) приведення фактів, зафіксованих в документах, у співставимий вигляд в єдиному грошовому вимірнику;
- 2) інформаційного відображення процесу господарської діяльності, як системи елементів;
- 3) регламентації з боку держави формування витрат, доходів і прибутку з метою єдиного підходу до визначення їх величини та розрахунку податків до державного бюджету;
- 4) можливості складання фінансової звітності за єдиними правилами і процедурами;
- 5) узагальнення інформації органами статистики в межах адміністративних, галузевих, функціональних та інших розрізах для аналізу макроекономічних показників;
- 6) проведення аналізу економічних показників та факторів, що обумовлюють відхилення від передбачу вальної програми [156, с. 282].

Відображення інноваційного процесу в обліковій інформації характеризується великою кількістю варіантів оцінки даних операцій, які залежать від порядку фінансування, інвестування та реалізації інновацій. Тому важливо диференціювати систему оцінки з врахуванням конкретних ситуацій.

На нашу думку, оцінка інновацій як об'єкта обліку та аналізу повинна:

- показувати кількісне та вартісне значення конкретного виду інновацій;
- надавати оцінку інноваційних витрат на певну дату – з моменту створення аж до випуску інноваційної продукції та процесу її реалізації;
- відображати ринкову вартість та оцінку експертів для можливої реалізації через патентування та ліцензування;
- відображати відновну вартість інноваційних проектів, що підлягають модернізації, реконструкції та удосконаленню в процесі експлуатації;
- враховувати ліквідаційну вартість або ж вартість реалізації;
- служити базою для проведення економічної оцінки інноваційного

процесу;

- бути інституційною основою на виконання юридичними службами певних дій, пов'язаних з проведенням переговорів про умови розробки інновацій, захисту прав власності та оформлення результатів патентами;
- давати інформацію щодо вимог статистичного обліку, податкового та інвестиційного регулювання, адміністративного управління тощо.

Відтак, різне призначення оцінки інновацій та пов'язаної з ними діяльності означає використання різних методів оцінки у зв'язку із існуванням широкого спектру підходів щодо реалізації інноваційних програм.

Оцінка має велике значення як для раціоналізації обліку так і для управління інноваційним процесом. Тому потрібно глибше розкривати процес оцінювання, а не узагальнювати оцінку з процесом реєстрації фактів господарської діяльності шляхом множення кількості на ціну. Наприклад, Я.В. Соколов визначає можливість присвоєння одним і тим самим об'єктам різних вартостей, залежно від впливу низки чинників. Класифікація видів оцінки, розроблена Я. В. Соколовим, при їх комбінуванні теоретично дають 28 варіантів, з яких підприємство вибирає в тій чи іншій ситуації конкретний вид оцінки [165, с.202-206, 235].

Л. Г. Ловінська пропонує здійснювати групування оцінок за такими критеріями: за функціями управління, за видами, за методом розрахунку, за джерелом даних [100, с.61].

Г. В. Нашкерська висловила думку, що «основним критерієм вибору методів оцінювання для окремих об'єктів є забезпечення можливості визначення суми майбутньої економічної вигоди, яка буде генерована активом (втрачена зобов'язанням) при використанні за призначенням у процесі їх взаємодії для забезпечення основних цілей діяльності підприємства» [124, с.74].

Даний підхід щодо визначення методу оцінки підлягає під такий об'єкт обліку як інновації, які перетворюють та створюють свою фізичну і вартісну форму протягом всього життєвого циклу на підприємстві: від групування

інноваційних витрат і до їх капіталізації та визначення їх реальної вартості в необхідний момент.

В основі оцінки інновацій як елементу методу бухгалтерського обліку лежать затратні методи визначення вартості, головним інформаційним джерелом яких є облікові дані. Крім цього, у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та в П(С)БО 1 історична (фактична) собівартість визначена як пріоритетна при оцінці активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. На нашу думку, в сфері інвестування цей принцип є менш реалізованим. Це пов'язано із довготривалістю інвестиційного циклу, що вимагає визначення доходів з позиції майбутньої вартості та необхідність приведення об'єкта інвестицій до його справедливої вартості. Відтак, оприбуткування інновацій слід здійснювати за первісною (історичною) вартістю, тобто за ціною придбання, а вибуття (реалізацію) – за вказаними ринковими методами, тобто за продажною вартістю, визначеною на основі ринкових цін. В процесі утримання об'єкт інвестування варто оцінювати за залишковою (балансовою) вартістю з врахуванням переоціненої вартості об'єкта, якщо в цьому є необхідність, тобто їх вартість в балансі відрізняється від справедливої на 10 і більше відсотків.

Я. Д. Крупка [91, с. 64] вважає, що на стадії післяінвестиційного контролю важливе значення має розрахунок фактичних показників вартісної оцінки та ефективності інвестицій. Таким чином, можна зіставити проектні і фактичні дані, виявити відхилення, встановити чинники цих відхилень; виявити неточності та помилки, що стосуються вибору та проектування проекту; внести певні корективи в інвестиційну стратегію підприємства.

На нашу думку, цей метод є актуальним для інвестування і його розрахунок немає великої складності, якщо на підприємстві аналітичний облік поставлений на високому рівні, оскільки як інвестору так і менеджерам необхідна інформація протягом всього терміну експлуатації інвестиційного проекту, щоб управляти ним та впливати на його ефективність. Тому в обліку необхідно створити достатній рівень аналітичних рахунків, що стосуються



капітальних витрат на конкретний проект, амортизації по даному об'єкту інвестування, фактичних витрат на експлуатацію та утримання, валових доходів від реалізації продукції, випущеній на основі інвестиційного обладнання, нового технічного рішення, з використання нових технологічних ліній, чистого прибутку від діяльності за час використання проекту тощо.

Особливість інновацій як однієї з форм інвестиційної діяльності часто характеризується значним інноваційним лагом і тому інновації підпадають відповідно до П(С)БО 2 під визначення довготривалого активу (утримання активу строком більше 1 року). Проблема виникає, якщо інновацію підприємство виготовляє на замовлення або ж створює самостійно. Тобто, історична (фактична) вартість нововведень при замовленні чи розробці, обчислена з позиції понесених затрат, може не співпадати з його реальною вартістю, яку на ринку формують попит та пропозиція. Тоді виникає необхідність здійснити оцінку відповідно до ринкової вартості.

Однак на практиці дана методика не застосовується, оскільки згідно з П(С)БО 7 та П(С)БО 8 ринковий підхід щодо оцінки інновацій може здійснюватись: у випадку безоплатного отримання; внесення до статутного капіталу; в момент обміну на подібний об'єкт, якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу; при обміні на неподібний об'єкт; у разі переоцінки.

Так як, об'єкт інновація часто виникає на самому підприємстві під впливом дослідно-конструкторських розробок та внутрішньої активності інноваційних ідей персоналу, то його первісну вартість на основі фактичних затрат оцінити важко. Тому такі інновації слід оцінювати за справедливою вартістю, а за відсутності подібних активів на ринку – експертним методом, враховуючи витрати на патентування та ліцензування. Продаж таких інновацій також потребує ринкового підходу до визначення вартості інновацій. Крім того, досить поширено замовляти у спеціалізованих фірм (венчурні підприємства, наукові інкубатори, технологічні парки, науково-дослідні інститути та інші інноваційні компанії) інвестиційні проекти, що впроваджуються підприємством

з метою налагодження виробництва інноваційної продукції. Це означає, що до первісної вартості таких об'єктів можуть бути включені не лише прямі витрати на виготовлення, а інші – транспортні витрати з доставки об'єкту, витрати на монтаж та доведення до експлуатації нового технологічного обладнання чи нових виробничих ліній покращеної продуктивності. Це впливає на зростання витрат, а відповідно і собівартості об'єкта, яка може перевищити ринкову. Тому в цьому випадку логічно було б стосовно даного активу проводити до оцінку чи уцінку їх вартості за ринковою ціною. Такий досвід щодо оцінки інвестицій діє в Нідерландах та Великобританії.

Аналіз українського законодавства щодо бухгалтерської оцінки інновацій як об'єкта обліку показав ряд негативних факторів, які впливають на визначення достовірної та справедливої вартості інновацій в обліку (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Перелік негативних факторів, що впливають на об'єктивність оцінки інновацій в обліку

Чинник	Ознака негативного впливу
1	2
При визначенні інновацій як об'єкта обліку	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) відсутність спеціалізованого стандарту, який би регулював порядок обліку та оцінки інновацій;</li> <li>2) неоднозначне тлумачення об'єктів інноваційної діяльності, які включають такі облікові категорії як основні засоби, нематеріальні активи, запаси, витрати операційної діяльності, витрати інвестиційної діяльності, фінансові витрати, витрати з організації та управління виробничо-господарською діяльністю та ін.</li> <li>3) надто узагальнені та неточні принципи оцінки інновацій згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 12 «Нематеріальні активи», які не враховують їх специфіку;</li> <li>4) відсутність активного ринку інновацій в цілях визначення справедливої вартості даних активів</li> </ol>
При формуванні первісної вартості нововведень	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) не враховуються витрати на дослідження та підготовку персоналу, а лише прямі витрати, пов'язані з створенням інновацій;</li> <li>2) немає розмежування витрат на придбання (виготовлення) об'єктів інноваційного характеру, оскільки відсутній синтетичний облік інновацій – весь облік ведеться в розрізі аналітичних рахунків;</li> <li>3) немає підґрунтя включати фінансові витрати, пов'язані зі залученням кредитів в цілях придбання (створення, впровадження) інноваційних програм згідно з П(С)БО 31 «Фінансові витрати», який капіталізує лише відсотки за кредити лише на момент створення кваліфікаційного активу, на відміну від МСФЗ 23 «Витрати на позики», за яким фінансові витрати включаються у первісну вартість всіх активів, з якими пов'язано використання позик на придбання</li> </ol>

Продовження табл. 1.3

1	2
При проведенні дооцінки	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) необґрунтоване розмежування витрат на поліпшення об'єктів між поточною та інвестиційною діяльністю, адже інноваційна діяльність потребує постійного залучення господарських засобів в цілях ефективного її функціонування, бо це сфера раціоналізації виробництва, тому без врахування значних витрат на підтримання фізичної та моральної стійкості щодо старіння у відновленій вартості не обійтись;</li> <li>2) значні інфляційні процеси не дозволяють оперативно відображати реальну вартість інновацій, оскільки ґрунтуються в більшості на затратних методах оцінки;</li> <li>3) недосконалі умови податкового законодавства щодо переоцінки об'єктів основних засобів в групі, якщо їх справедлива вартість значно відрізняється від балансової (відсоткова межа не встановлена), однак інноваційні активи потребують пооб'єктної переоцінки, адже часто виступають в ролі товару, який повинен відображати ринкову вартість, оскільки формується від пропозиції та попиту;</li> <li>4) складний процес дооцінки об'єктів з визначенням їх справедливої вартості, який підприємство не вправі самостійно проводити, а витрати на залучення експертів є надто високими при щорічному переоцінюванні;</li> <li>5) оподаткований капітальний дохід від індексації необхідно відновити у статутний капітал для подальшого використання в інвестуванні, а не для «консервації»</li> </ol>
При визначенні залишкової вартості інновацій	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) жорстке регулювання і обмеження використання норм амортизації у податковому законодавстві. За природою інновацій мають властивість швидкого морального старіння і потребують підвищених норм списання їх вартості у собівартість продукції для: а) швидкого відтворення їх; б) з метою визначення дійсної собівартості інноваційної продукції;</li> <li>2) згідно ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» підприємство може прийняти самостійно рішення щодо вибору методу амортизації, якщо вони не перевищують податкові норми;</li> <li>3) неспівставність у фінансовому та у податковому обліку періодів введення, початку нарахування амортизації та списання</li> </ol>

П. Я. Хомин висловив думку, що «... нині проблема оцінювання є головною для функціонування системи бухгалтерського обліку, причому в Україні ще більш загострилася, зважаючи на інфляційні процеси попереднього й нинішнього десятиліть, а також специфічні вимоги податкового законодавства щодо застосування т.зв. «справедливої вартості», «звичайних цін», визначення яких ні методично, ні методологічно не забезпечено» [186, с. 111].

Насправді ж слід оцінити позитивні зрушення щодо вивчення та застосування на практиці ряду методик по визначенні ринкової вартості, проводиться пошук та рішення комплексу завдань, що стосується визначення реальної вартості активів в сучасній теорії обліку вченими-економістами [156; 91; 88; 186; 22; 164; 68; 102].

Порядок оцінки та обліку інноваційного продукту прямо залежить не лише від об'єкта інноваційної діяльності, а й від порядку його фінансового забезпечення.

Інвестиційні ресурси для проведення інноваційної діяльності вітчизняними підприємствами в основному формуються за двома напрямками: через використання внутрішніх джерел фінансування, які включають як власні інвестиційні ресурси підприємства, так і залучення кредитних ресурсів, або ж завдяки зовнішнім інвестиціям, джерелами яких є кредити міжнародних фінансових організацій та ресурси світового фінансового ринку. Джерела фінансування інновацій щодо випуску та реалізації продукції подано на рис. 1.7.

Вибір методики оцінки й обліку інноваційних процесів у великій мірі залежить не тільки від джерел їх фінансування, а й від характеру реалізації інноваційних програм та проектів. Склад витрат на інноваційні проекти та програми залежать від способу надходження та введення у виробництво інновацій. Визначення складу та змісту цих витрат лежить в основі такого способу оцінки як калькуляція.

В Україні існує проблема в оцінці результату інновацій (нових товарів, технологій, прав інтелектуальної власності).

Відповідно до Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001р. методологічне регулювання оцінки майна здійснюється у відповідних нормативно-правових актах з оцінки майна, а зокрема у Національному стандарті №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» [148]. В п. 38 цього стандарту визначено три підходи до оцінки: витратний, дохідний, порівняльний. Вибір оцінки залежить

від цілей підприємства щодо утримання чи реалізації продукту інноваційної діяльності. В будь-якому випадку, для цих об'єктів характерним є витратний підхід відображення в обліку.

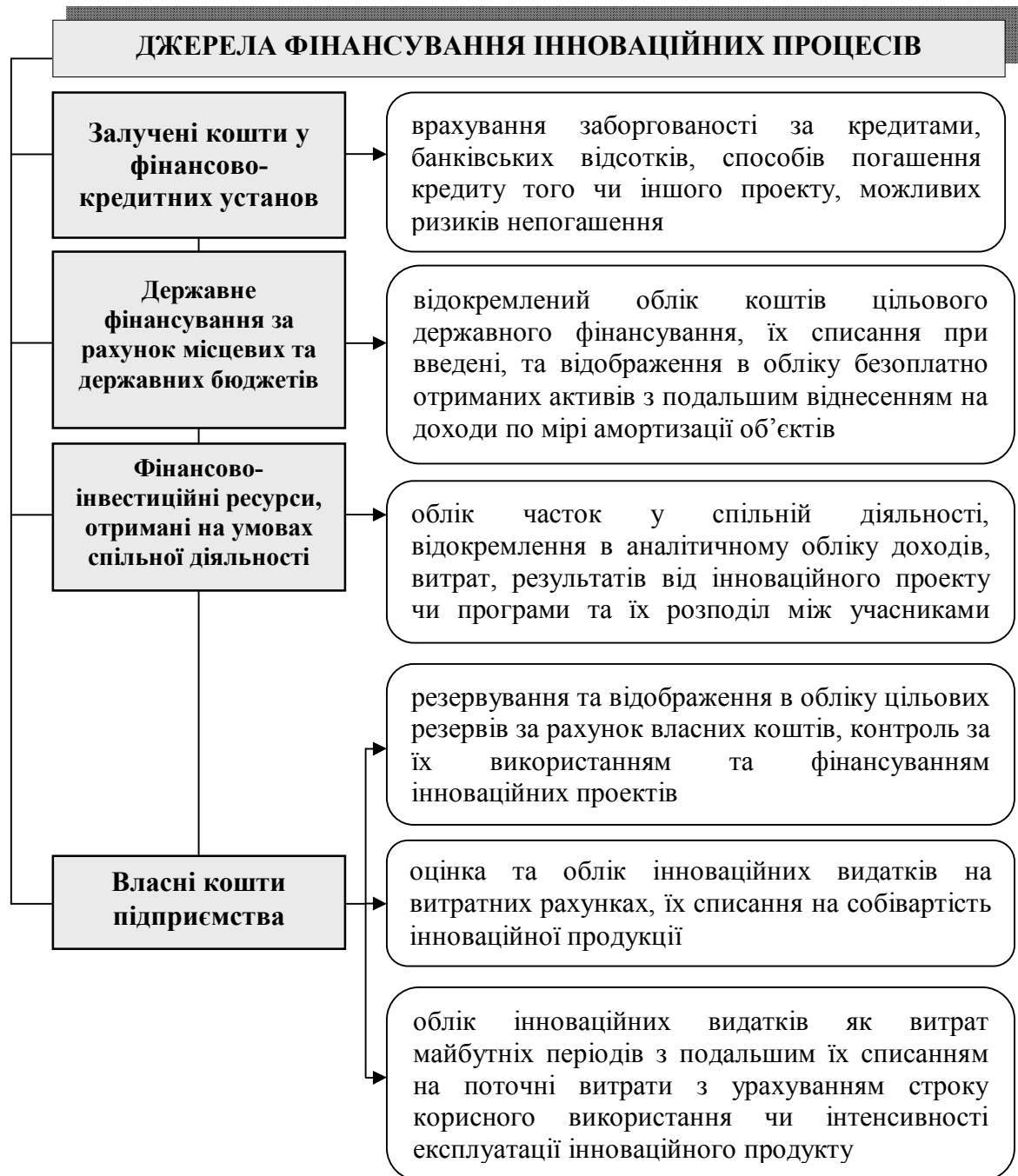


Рис. 1.7. Вплив джерела фінансування інноваційних процесів на вибір моделі оцінки й обліку

На сучасному етапі функціонування вітчизняного обліку відсутня чітка законодавча база щодо відображення витрат інноваційної діяльності. Основу

для розробки методик оцінки та обліку інновацій слугує діюча система регулювання бухгалтерського обліку, визначена рядом законів та П(С)БО.

В залежності від специфіки діяльності та особливостей самого інноваційного процесу підприємством будуть відібрані відповідні методи оцінки та обліку інновацій (рис.1.8).

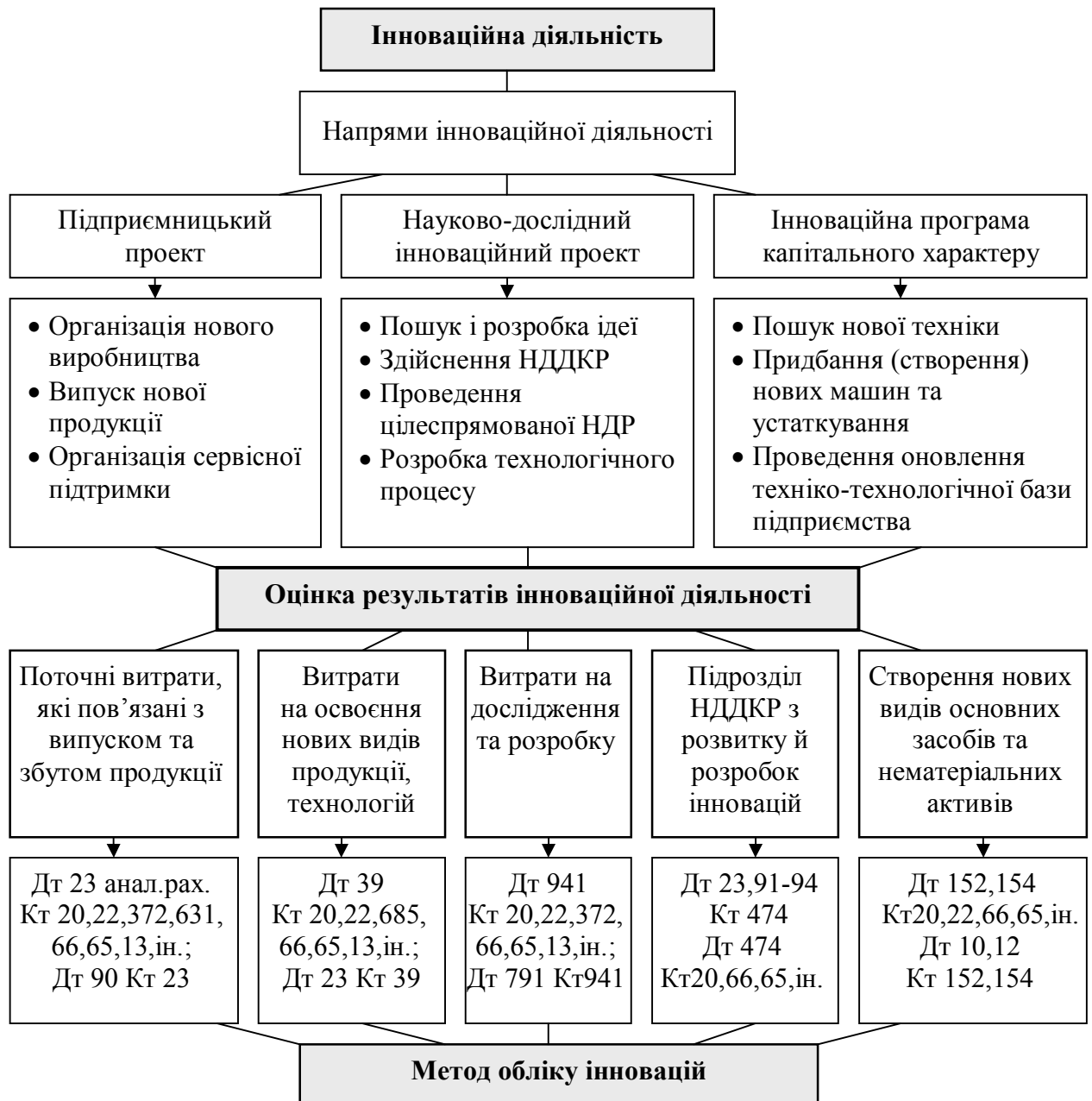


Рис. 1.8. Взаємозв'язок напрямів та отриманих результатів від інноваційної діяльності на порядок оцінки та обліку інновацій

Тобто, в результаті інноваційної діяльності з'являється конкретний об'єкт обліку інноваційного характеру, який вимагає оцінки відповідно до діючих на

законодавчому рівні методик. Згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності витрати на створення інноваційного продукту включаються у витрати періоду до того часу, поки вони не будуть капіталізовані і в кінцевому результаті віднесені в склад основних засобів, нематеріальних активів чи готової продукції. Таким чином, облік витрат на дослідження та розробку інноваційного продукту ведеться на рахунках класу витрат з відображенням їх справедливої вартості. При патентуванні інновацій, тобто при оформленні результату інноваційної діяльності, пов'язаного з дослідженням, розробкою, експериментальними роботами, витрати відображають на рахунках капітальних інвестицій також за справедливою вартістю.

Такий підхід до оцінки інноваційних проектів та програм впливає з узагальнення відображення в обліку інновацій за напрямками діяльності.

Метод оцінки та обліку витрат інноваційної діяльності залежать від трьох основних чинників, які мають вплив на організаційно-методичні принципи оцінки та обліку інновацій:

- 1) склад і порядок фінансування інноваційних проектів;
- 2) послідовність списання інноваційних витрат на поточні витрати операційної діяльності;
- 3) інноваційна інфраструктура підприємства.

Схему можливих варіантів інновацій як об'єкта оцінки та обліку представлено з використанням методу моделювання інноваційних процесів розробив Я. Д. Крупка [88]. Далі цю модель з формування методик обліку інноваційної діяльності вивчали інші економісти, зокрема О.В. Кантаєва [75], яка спробувала обґрунтувати ці моделі.

Дана модель враховує всі варіанти оцінки та обліку інноваційних проектів на підприємстві в результаті послідовного поєднання комбінації факторів, типу та функції впровадження інновацій. Кожна комбінація являється новою моделлю оцінки та обліку інновацій. Моделювання налічує 28 варіантів обліку інноваційних процесів на підприємстві.

На нашу думку, оцінку інноваційного продукту, отриманого в результаті здійснення інноваційної діяльності в процесі виробництва варто об'єднати в дві групи: 1) оцінка інноваційних проектів та програм капітального характеру, з якими пов'язане створення нових основних засобів та нематеріальних активів;

2) оцінка інновацій у здійсненні операційної діяльності.

Оскільки для поточного обліку та контролю за господарськими активів та джерелами їх утворення застосовують систему рахунків, можливість одержання необхідного інформаційного забезпечення щодо здійснення інноваційної діяльності пов'язана з формуванням відповідних бухгалтерських проведення. Так, інформація для подальших розрахунків інноваційного потенціалу підприємства зосередиться на рахунках бухгалтерського обліку (і на субрахунках – в розрізі кожного проекту чи програми). Витрати будуть відображатись в обліку наростаючим підсумком, по мірі їх виникнення, що дасть можливість збирати інформацію на кожному етапі на необхідну дату, що підвищує рівень контролю над здійснюваним інноваційним процесом.

Система інформаційного забезпечення інноваційних процесів на підприємстві включає в себе ряд підсистем, які вирішують свої специфічні завдання, мають свої методи збору й обробки інформації, а також джерела інформації (див. рис.1.9).

Серед наукових досліджень питанням інформаційного забезпечення господарських процесів завжди приділялась значна увага [156; 184; 91; 186; 58; 183; 70]. Проте залишаються актуальним питання формування інформаційної бази процесів інноваційного розвитку підприємництва. Вивченням питань економічного обґрунтування необхідного і достатнього рівня накопичення інформації (її обсягів і видів) в сфері інновацій займався С. М. Ілляшенко [66, с.210-225]. Він вводить поняття граничної вартості повної інформації. Граничні значення повноти пошуку і похибки пошуку необхідно розраховувати для того, щоб побачити обернено пропорційну залежність. Тобто, збільшення повноти пошуку приводить до збільшення вартості інформації, тому потрібно знайти таке значення повноти пошуку, яке буде прийнятним для прийняття



управлінських рішень і в той же час витрати не будуть перевищувати певної величини. Таким чином, інформація має накопичуватись доти, поки витрати на її одержання менші чи дорівнюють граничним доходам від володіння нею. Разом з тим, на нашу думку, на практиці важко оцінювати можливі вигоди від отримання інформації, і тим більше важко оцінювати майбутні результати, не маючи повного уявлення щодо шляхів та етапів проведення інноваційного процесу. Крім того, неможливо оцінити витрати на одержання інформації, якщо її збір та обробка не виконується експертами та залученими спеціалістами з вивчення ринкового середовища підприємства.



Рис. 1.9. Структура системи інформаційного забезпечення інновацій

Інформаційне забезпечення та статистика інновацій необхідні на всіх рівнях управління. Цікавою є думка А. І. Мокія про те, що у кожному підрозділі нормативно-методичного забезпечення створити обов'язковий розділ «Інформаційне забезпечення» [116, с. 91].

Інформація, якою володіє підприємство, використовується для впровадження і реалізації інноваційного процесу з виробленням відповідних стратегій та цілей.

Так як, інноваційні процеси відбуваються на декількох рівнях: рівні держави, рівні регіону, галузевому рівні, рівні конкретного суб'єкта

господарської діяльності, то відповідно й інформація має призначатись для управління даними процесами на макро- й мікрорівнях.

Інформація щодо управління інноваціями на макрорівні повинна включати: вивчення і збір правового забезпечення проведення інноваційних процесів, важелів державного регулювання ринкових процесів, фінансових механізмів здійснення інноваційних проектів та програм, соціального і політичного регулювання тощо. Така інформація є корисною для підприємства, оскільки вказує моменти стимулювання державою певних інноваційних процесів, водночас ця інформація змушує задумуватись над певними статтями витрат, яких можна уникнути. Наприклад, при створенні інновацій і при виконанні ряду умов держава стимулює підприємство, надаючи йому пільги при одержанні кредитів, можливість спрямовувати прибуток від науково-дослідницької діяльності на інноваційний розвиток і т.п. Водночас, високі екологічні платежі змушують підприємства зменшувати забруднюючі викиди, тим самим створюючи умови для залучення обладнання з очищення шкідливих відходів як альтернативний варіант.

Основним джерелом інформації на підприємстві (мікрорівень) є дані бухгалтерського обліку. На нашу думку, питання оцінки та забезпечення інформації щодо інноваційних проектів та програм включається в компетенцію внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, оскільки відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національними стандартами не має визначення об'єктів обліку «інновація», «інноваційні витрати», «інноваційні доходи», результати інноваційної діяльності. Крім цього, дані об'єкти не відображені відповідними показниками у фінансовій звітності, тому прямого відношення до фінансового обліку не мають. Поряд з тим, потреба в інформації про інноваційні програми та проекти виникає в цілях управління виробничо-господарською діяльністю підприємства та для подання даних у органи статистики. Відтак, відповідна інформація систематизується для внутрішніх користувачів як інструмент процесу управління підприємством. Це означає, що у відповідності до п.1. Закону України

«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облік інновацій з випуску та реалізації продукції відноситься до об'єктів управлінського обліку. Тому важливо розробити методологічні, методичні та організаційні засади системи управлінського обліку, максимально адаптовані до вимог ринкового середовища. Однак, необхідно пам'ятати, що вся облікова інформація, яка стосується інновацій, повинна методологічно спиратись на відповідні стандарти бухгалтерського обліку та нормативно-правові акти щодо здійснення інноваційного процесу.

Аналіз принципів оцінки інформації бухгалтерського обліку визначає їх характеристику в двох напрямках: а) на споживача інформації; б) на прийняття рішення. Щодо першого напрямку, то визначити ряд характеристик, які повинна мати інформація, дещо складно, оскільки до користувачів інформації входять не лише висококваліфіковані спеціалісти, які на її основі можуть приймати рішення, а й менш кваліфіковані – інвестори, кредитори, які недостатньо орієнтуються в економічній і фінансовій ситуації на підприємстві, наприклад, іноземні інвестори, банки, громадськість тощо. Другий напрям також має велике значення, хоча довго він недооцінювався. Важливо, щоб інформація була придатною для сприйняття та мала практичне застосування в управлінні й прийнятті рішень.

Інноваційна діяльність у великій мірі залежить від чинників невизначеності та спричинених ними ризиків. Тому прогнозування різних варіантів розвитку подій є важливим процесом господарювання в умовах ринкової економіки. Такий прогноз можуть дати обґрунтовані на основі накопиченої інформації управлінські рішення, які впливають на майбутні результати процесу випуску й збуту інновацій.

### **1.3. Напрями інноваційного розвитку текстильної галузі та їх вплив на організацію обліку**

Традиційні погляди щодо розвитку суб'єкта господарської діяльності й економіки в цілому визначають два напрями: екстенсивний та інтенсивний. Нині екстенсивний тип розвитку, в основу якого входить розширення обсягів виробництва та збуту, вичерпав себе, оскільки в умовах сучасного стану навколишнього середовища є неприйнятним зростання ресурсних витрат, а глобалізаційні процеси вже наситили всі можливі ринки товарами та послугами. Інтенсивний тип розвитку, який базується на використанні науки та техніки переважно в серійному виробництві і характерний для стабільної економіки з децентралізованим виробництвом з боку держави, також не виправдовує себе з появою гострої конкуренції, коли діє ринок покупця, а підприємство хоче отримати максимальні доходи. Тому потрібен інший шлях розвитку господарюючих суб'єктів.

Варто розглянути позицію С.М. Ілляшенко, який крім екстенсивного, пропонує виділяти інтенсивний науково-технічний та інноваційний науково-технічний шлях розвитку підприємницьких структур [66, с. 20]. Причому з проведеної ним порівняльної характеристики зрозуміло винятковість інноваційного типу розвитку, а саме – передбачає безперервне оновлення асортименту продукції і технологій виробництва, удосконалення системи управління виробництвом і збутом, застосовується в дрібносерійному й одиничному виробництвах за умов нецінової конкуренції, характеризується перевагою розумової праці над фізичною та діє на вибіркових сегментах і нішах ринку.

Засади інноваційного розвитку економіки України вперше були представлені в посланні Президента України Верховній Раді «Європейський вибір. Концептуальні основи стратегії економічного розвитку на 2002-2011 роки». Згідно цього положення основою курсу є побудова інноваційної

моделі економічного зростання через інтенсивне технічне та технологічне оновлення виробництва. В зв'язку з цим було сформоване правове поле для здійснення інноваційної діяльності, визначено державні пріоритети стратегічного курсу інноваційного розвитку окремих регіонів, галузей виробництва, створено відповідні умови для забезпечення важелів державного регулювання в цілях підтримки та сприяння інноваційної діяльності, підприємництва у науково-виробничій сфері.

Попри те, що легка промисловість не є пріоритетом державної інноваційної політики, оскільки її розвиток спирається на ефективність діяльності суб'єктів господарської діяльності приватного сектору, вона за показниками інноваційного розвитку займає невисоке місце, поступаючись в основному галузям державного значення. Державна підтримка текстильної промисловості припинилась на початку 90-х років ХХ ст., коли в процесі реорганізації більшість підприємств даної галузі з державного власності, і перейшли в розряд приватного сектору.

Аналізуючи на низьку інноваційну активність підприємств текстильної галузі, виробникам даної продукції не світить швидка перспектива економічного зростання. Зважаючи на те, рекомендується створювати нову продукцію на основі вже існуючої матеріально-технічної бази шляхом її вдосконалення та поліпшення відповідних характеристик, а згодом з набранням виробничих оборотів впроваджувати у виробництво принципово нових товарів, і т.д., повторюючи кругообіг інновацій. Такий підхід інноваційної моделі пояснюється і значними ризиками при створенні і виведенні на ринки нового продукту, які також слід враховувати.

За аналогічною схемою подає інновації С.М. Ілляшенко [66, с. 16]. він розглядає інноваційний розвиток вітчизняних підприємств з орієнтацією на виробництво та реалізацію нової продукції, яка з високим ступенем імовірності знайде собі споживача. А для малих і середніх підприємств рекомендує орієнтуватись на задоволення специфічних запитів споживачів в обхід конкурентів шляхом своєчасної переорієнтації діяльності. Таким чином

підприємство матиме змогу в повному обсязі реалізовувати свої порівняльні переваги і нівелювати відносні недоліки.

Упродовж 2009 року 1160 промислових підприємств України займалися впровадженням інновацій, що склало 10,7% від загальної кількості промислових підприємств. Із цих підприємств проводили комплексну механізацію та автоматизацію виробництва – 813 (7,6%), упроваджували нові технологічні процеси – 582 (5,4%), освоювали виробництво інноваційних видів продукції – 667 (6,2%). За видами економічної діяльності у 2009 р. найбільша кількість промислових підприємств, що впроваджували інновації, припадає на переробну промисловість – 1113 (95,9% від загальної кількості промислових підприємств, що впроваджували інновації) [167].

Таблиця 1.4

## Впровадження інновацій на промислових підприємствах за 2000-2010 рр. [167]

Роки	Питома вага підприємств, що впроваджували інновації, %	Впроваджено нових технологічних процесів, процесів	у т.ч. маловідходні, ресурсозберігаючі	Освоєно виробництво нових видів продукції,* найменувань	з них нові види техніки	Питома вага реалізованої інноваційної продукції в обсязі промислової, %
2000	14,8	1403	430	15323	631	
2001	14,3	1421	469	19484	610	6,8
2002	14,6	1142	430	22847	520	7,0
2003	11,5	1482	606	7416	710	5,6
2004	10,0	1727	645	3978	769	5,8
2005	8,2	1808	690	3152	657	6,5
2006	10,0	1145	424	2408	786	6,7
2007	11,5	1419	634	2526	881	6,7
2008	10,8	1647	680	2446	758	5,9
2009	10,7	1893	753	2685	641	4,8
2010	11,5	2043	479	2408	663	3,8

За даними Держкомстату України в 2009 році інноваційною діяльністю займалося 1397 підприємств, або 12,8 % від їхньої загальної кількості (табл. 1.5). Ці підприємства впроваджували інноваційну продукцію, нову як для ринку, так і для самого підприємства. Зокрема, 2,5% підприємств витрачали кошти на внутрішні НДР, 1,4% – на зовнішні, 1,0% – на придбання нових технологій та 7,6% – на придбання машин, обладнання, установок та капітальні витрати, пов'язані з упровадженням інновацій [167].

Таблиця 1.5

## Інноваційна активність підприємств за 2000-2010 рр. [167]

Роки	Питома вага підприємств, що займалися інноваціями	Загальна сума витрат	У тому числі за напрямками						
			дослідження і розробки	у тому числі		придбання нових технологій	підготовка виробництва для впровадження інновацій	придбання машин та обладнання пов'язані з упровадженням інновацій	інші витрати
				внутрішні НДР	зовнішні НДР				
	%		млн.грн.						
2000	18,0	1760,1	266,2	X	X	72,8	163,9	1074,5	182,7
2001	16,5	1979,4	171,4	X	X	125,0	183,8	1249,4	249,8
2002	18,0	3018,3	270,1	X	X	149,7	325,2	1865,6	407,7
2003	15,1	3059,8	312,9	X	X	95,9	527,3	1873,7	250,0
2004	13,7	4534,6	445,3	X	X	143,5	808,5	2717,5	419,8
2005	11,9	5751,6	612,3	X	X	243,4	991,7	3149,6	754,6
2006	11,2	6160,0	992,9	X	X	159,5	954,7	3489,2	563,7
2007	14,2	10850,9	986,5	793,6	192,9	328,4	X	7471,1	2064,9
2008	13,0	11994,2	1243,6	958,8	284,8	421,8	X	7664,8	2664,0
2009	12,8	7949,9	846,7	633,3	213,4	115,9	X	4974,7	2012,6
2010	13,8	8045,5	996,4	818,5	177,9	141,6	X	5051,7	1855,8

У 2009 році обсяги витрат на інноваційну діяльність склали 7,9 млрд грн, що на 6,6 % менше, ніж у 2008 р. Основним джерелом фінансування інноваційної діяльності, як і в попередні роки, були власні кошти суб'єктів господарювання – 5,2 млрд грн, що складає 65,0 % від загального обсягу фінансування. Зменшилась частка кредитування інноваційної діяльності з 35,7 % у 2008 році до 14,3 % у 2009 р.

Суть проведення інноваційної діяльності полягає в тому, що інновація повинна бути фактором економічного зростання, який поряд з раціональною комбінацією всіх інших факторів виробництва давав випуск конкурентоспроможної продукції і відповідав споживчому попиту на ринках збуту. А це в свою чергу забезпечило б зростання розвитку підприємств текстильної галузі та національної економіки в цілому.

Звичайно, що використання цих форм залежить від бюджетно-податкової політики в державі. Зазначимо, що згідно давноочікуваної податкової реформи планується [81, с. 148] припинити існування спрощених систем оподаткування,

ввести податок на нерухомість тощо. Все це не може позитивно позначитись на розвиток інноваційно-інвестиційної діяльності.

За останні роки в легкій промисловості спостерігається тенденція щодо збільшення обсягів виробництва, при цьому найбільші темпи зростання досягнуто у текстильній промисловості [175].

Необхідність коригування поглядів щодо напрямків і шляхів розвитку підприємств текстильної галузі визначається такими факторами:

1. В умовах гострої конкуренції необхідно орієнтуватись на вимоги і споживчі потреби покупця, або ж наявні якісні переваги текстильної продукції чи інші характеристики (наприклад, екологічні) повинні зацікавити ринок збуту.

2. Досвід вітчизняних виробників показує, що шукати шлях розвитку через зниження виробничих витрат і просування на ринки традиційної, часто застарілої продукції, є безперспективним і не приносять бажаного економічного ефекту.

За цих умов текстильній галузі необхідний інноваційний розвиток. Розповсюдження інновацій в цьому секторі поліпшить застарілу техніко-технологічну базу економіки, розширить можливість досягнення соціально-економічних цілей суспільства, підвищить ефективність національного виробництва. За даними досліджень в Україні існує 14 технопарків. При чому один з них «Текстиль» знаходиться в Херсоні і в сферу його діяльності входить інноваційний розвиток текстильної галузі.

Нині текстильна промисловість досягла високого рівня розвитку в індустріальних країнах [157, с. 77], однак в нашій країні цей рівень залишається досить низьким, не зважаючи на те, що текстиль входить до складу найважливіших видів продукції на одну особу (п.7.16) [168].

Інноваційний розвиток в Україні в межах текстильної промисловості представлена на базі небагатьох підприємств (Додаток Б). Найвідомішими з них є Херсонський бавовняний комбінат, ЗАТ «Камвольно-суконна фабрика «Чексіл», Житомирський ВАТ «Льонотекс», ВАТ «Черкаський шовковий



комбінат», ЗАТ «Волинський шовковий комбінат» та Тернопільський бавовняний комбінат, нині – ВАТ «Текстерно» і т.д.

У колишньому СРСР на цих підприємствах виготовляли тканини з бавовни, що надходила із республік Середньої Азії. Після розпаду СРСР дані підприємства опинились у складних економічних умовах через відсутність коштів для придбання сировини. Вони були змушені працювати на давальницькій сировині. У 1991 р. ціни на текстильну продукцію зросли у 2-3 рази, з 1993р. – припинили постачання продукції за державним замовленням. Почався спад виробництва. Стабілізація та тенденції росту галузі припадають на період 2003-2009 рр. Ці галузеві зміни пов'язані з тим, що у 2003-2004 рр. відбулись значні перетворення в текстильній промисловості, які пов'язанні з їх технічним переоснащенням, реорганізацією, структурними змінами, запровадженням маркетингових інновацій у більшості підприємств даного напрямку.

На ВАТ «Текстерно» з приходом інвестора та залучення його приватного капіталу дало можливість розпочати широкомасштабну реконструкцію виробництва, щоб забезпечити першість з виробництва бавовняних тканин на українському ринку. Для цього було вкладено рекордну для вітчизняної текстильної галузі суму коштів – понад 10 млн. грн. У 2005 році на даному підприємстві було запущено високотехнологічну лінію випуску бавовняної продукції з новітнім, першим в Європі устаткуванням лідерів світової текстильної промисловості – австрійської фірми «Ціммер», німецького обладнання для прядіння «Аутокоро». Це єдиний виробник, який виготовляє 100-відсотково чисті бавовняні тканини високої якості.

Вкладання інвестиції у виробництво разом з впровадженням раціонально обґрунтованих інновацій є вкрай важливим в сучасних економічних умовах, оскільки володіння новими технологіями сьогодні є визначальним чинником конкурентоспроможності. Вихід з економічної кризи неможливий без активізації інноваційної діяльності. При цьому інноваційну діяльність

необхідно розглядати як один з основних засобів адаптації підприємств текстильної галузі до постійних змін умов зовнішнього середовища (рис. 1.10).

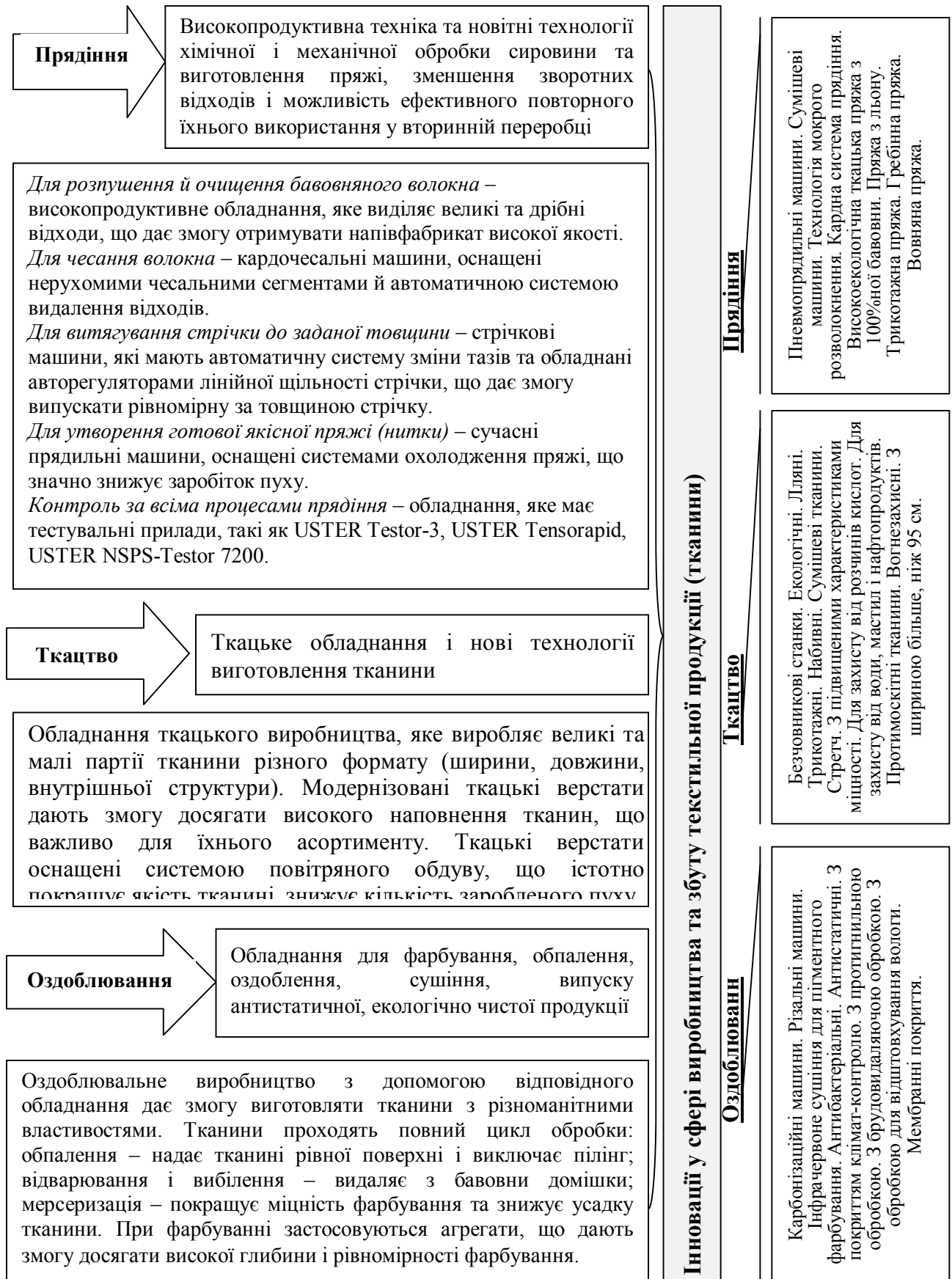


Рис. 1. 10. Напрями інноваційного розвитку текстильного виробництва в Україні

Зазначені особливості вносять якісні зміни в процес обліку витрат на виробництво текстильної продукції, виправдовуючи свою доцільність.

Згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373 та практичними даними підприємств текстильної промисловості, у виробничій собівартості виділяють наступні калькуляційні статті: сировина, допоміжні матеріали, паливо (пара), вода, електроенергія, основна та додаткова заробітна плата, відрахування на соціальні заходи, амортизація основних виробничих засобів, послуги сторонніх підприємств та організацій, пов'язаних з виробничим процесом та ін. Особливими складовими калькуляції є зворотні відходи, напівфабрикати власного виробництва, що мають великий вплив на формування виробничої собівартості текстильної продукції (рис. 1.11).

Виходячи з цього, можна виділити наступні характерні особливості:

1. значний операційний лаг незавершеного виробництва – ця особливість впливає з того, що дана галузь характеризується значною кількістю переділів (16-17), що є причиною нагромадження виробничих витрат у формі незавершеного виробництва;

Інноваційною спрямованістю текстильного виробництва повинна стати новітня технологія, яка об'єднує декілька переділів в межах одного технологічного етапу (прядильного, ткацького чи оздоблювального) задля зменшення первинного документообігу та процесів приймання-передачі сировини та напівфабрикатів для полегшення його вартісної оцінки незавершеного виробництва.

2. наявність зворотніх відходів – виробництво текстильної продукції передбачає у своєму технологічному процесі утворення відходів, якими є залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, що втратили свою споживчу цінність в процесі проходження переділів виробництва;

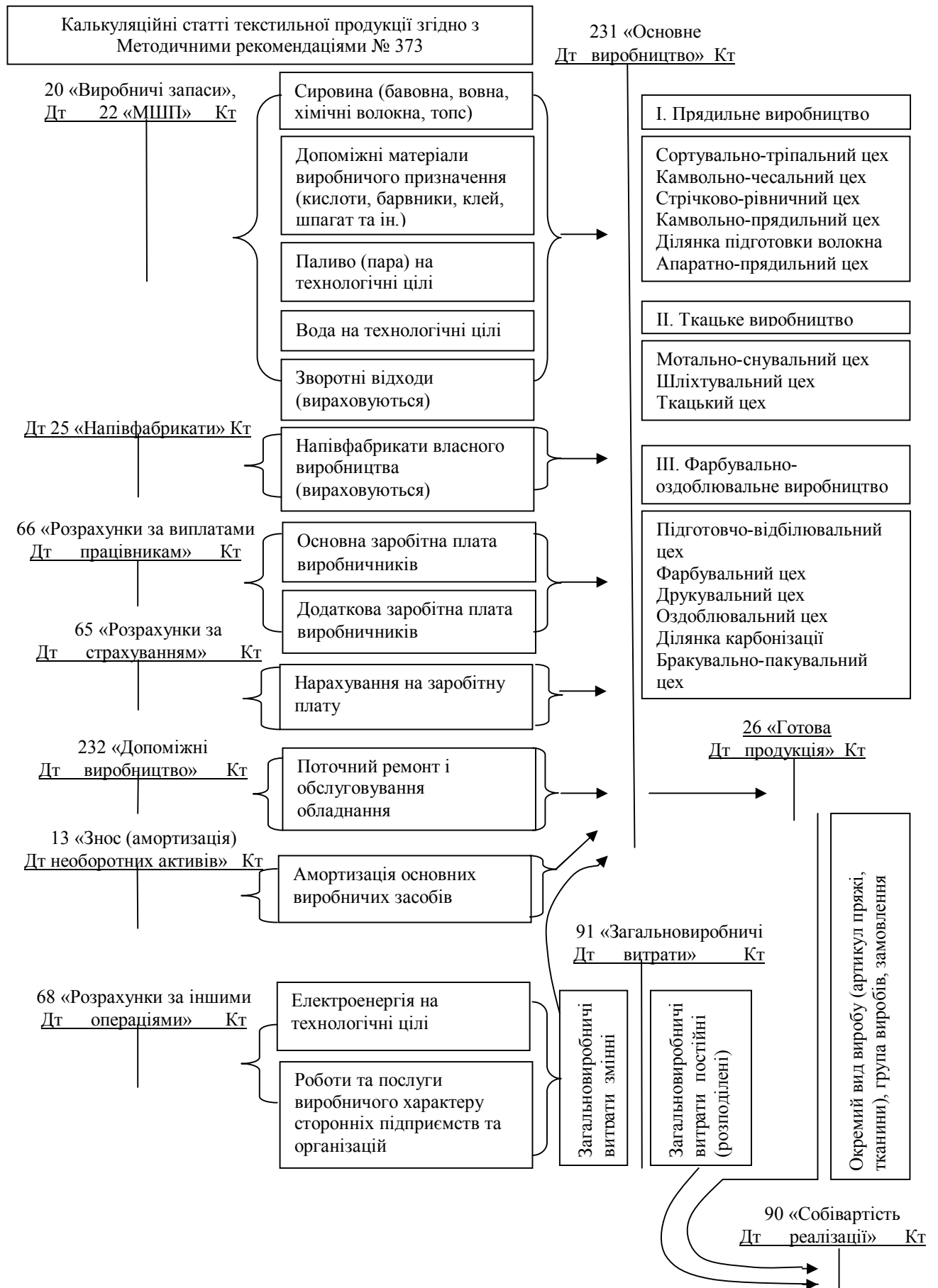


Рис. 1.11. Особливості обліку і калькулювання продукції текстильної промисловості

Застосування інновацій у виробництві текстильної продукції на цій технологічній ділянці повинно базуватись на новому підході щодо зменшення зворотніх відходів або уможливити його вторинну переробку.

3. багатоцехова структура виробництва – специфіка текстильної галузі полягає в наявності багатьох цехів, через які проходять сировина та напівфабрикати до створення готової текстильної продукції. Ця особливість впливає на суму загальновиробничих витрат, які тільки частково відображаються у виробничій собівартості;
4. масштабність виробничого обладнання, необхідність у відповідних умовах праці (велика кількість верстатів, подання пари та створення відповідного клімату, складний маршрут подачі та транспортування сировини, напівфабрикатів між переділами і цехами);

Створення нової автоматизованої системи управління на основі ЕОМ за рухом сировини та напівфабрикатів, замість існуючої на більшості вітчизняних підприємствах диспетчерської системи забезпечення виробничого процесу товарно-матеріальними цінностями. Така система повинна покращити контроль за використанням матеріалів та їх вартісною оцінкою.

5. брак у виробництві – виникає в процесі взаємодії в технологічному процесі технологій і людського фактора, а також суто технічний брак.

Наявність старих технологічних ліній передбачає постійне налагодження та контроль з сторони майстрів цеху та значної питомої ваги ручної праці ткаць та прядильниць в процесі ткацтва та прядіння. Тому варто замінити ручну працю, щоб обмежити її вплив на налагоджений технологічний процес виробництва текстилю з метою зменшення браку.

6. давальницька сировина – особливість організації текстильного виробництва на вітчизняних підприємствах, яка дозволяє отримувати замовлення на виготовлення готової продукції через переробку давальницької сировини.

Інноваційний розвиток сировинної бази через пошук альтернативних шляхів забезпечення текстильного виробництва України дозволить забезпечити вітчизняні підприємства необхідною сировиною. Інновації повинні базуватись на вирощуванні власної текстильної сировини, а саме бавовни, льону та ін.

На впровадження інновацій суттєвим чином впливає середовище, в якому здійснюється інноваційний процес. Інновація – елемент більше економічний та соціальний, ніж технологічний. Її критерії більше пов'язані зі змінами, які впливають на поведінку виробників та споживачів, при цьому основним критерієм має бути міра впливу на внутрішнє середовище. При цьому, оцінкою ефективності інноваційного процесу має бути так звана “дифузія інновацій”, тобто оцінка швидкості і масштабу розповсюдження нововведення як в даній галузі, так і в цілому на ринку. Як відомо, масштаб і швидкість розповсюдження інновацій зростає при визнанні їх споживачем, тобто коли практичні результати їх використання найповніше забезпечують потреби споживача, особливо коли нововведення безпосередньо пов'язані з споживчим сектором економіки.

В загальному інноваційна діяльність являється позитивним процесом у виробничо-господарській діяльності вітчизняних підприємств, в тому числі і текстильної галузі, однак існує ряд протиріч.

Інноваційна діяльність на підприємстві порушує стабільність виробництва, оскільки змінює його зміст і структуру, тоді як злагоджений виробничий процес досягає ефективності в умовах стабільного випуску і збуту продукції. Тобто, інновації порушують економічну рівновагу, вносять невизначеність в економічну динаміку. Таке явище інноваційної діяльності в сфері підприємництва також відзначає Ю.П. Морозов [196], який провів аналіз економічної думки вчених-класиків, таких як Й.А. Шумпетера, Г.О. Менша, Х. Фрімена, А. Кляйнкнехта та ін. щодо цього питання.

Так, Й. А. Шумпетер стверджував, що інновація супроводжується руйнацією економічної системи, зумовлюючи її перехід з одного стану рівноваги в інший [196, с.15].

Економісти пояснюють нерівномірність інноваційної активності з двох позицій.

Перший підхід ґрунтується на дослідженнях Г.Менша і А.Кляйнкнехта. Вони вважають, що погіршення економічної ситуації на підприємстві стимулює приплив інновацій. І навпаки, коли діяльність фірма є прибутковою, немає необхідності щось серйозно змінювати в стабільному і налагодженому виробництві.

Прибічники другого підходу є Х.Фрімен, Дж.Кларк, Л.Суте. Ці економісти висловили думку, що саме прибуткова фірма, яка впевнена щодо перспектив розширення ринків збуту своєї продукції, росту прибутків, проявляє інноваційну активність. Якщо ж підприємство зазнає труднощі у виробництві чи реалізації продукції, тоді їй не під силу проводити технологічні новації, оскільки підвищується ступінь ризику, який пов'язаний з впровадженням інновацій.

На думку автора, інноваційний процес порушує економічну стабільність підприємства, оскільки він впливає не лише на підвищення ефективності виробничої діяльності, а й на збільшення додаткових фінансових витрат. Таким чином, стратегія розвитку виробництва текстильної продукції повинна відповідати поточному стану підприємства, який визначають результати його господарської діяльності. Потреби на впровадження інновацій потребують вилучення значних ресурсів з обороту підприємства і спрямування їх інноваційну діяльність. Це протиріччя можливо вирішити за рахунок дієвої державної програми пільгового кредитування інновацій, однак лише для платоспроможних підприємств.

Разом з тим, на наш погляд, така дестабілізація є нормальним явищем, оскільки інноваційний процес розвитку підприємства характеризується ситуаційним (проблемним) підходом до управління. Це означає, що при нормальному функціонуванні підприємства з визначеним обсягом випуску і відповідним об'ємом реалізації продукції, не виникає потреби у інноваційному перетворенні. Потреба в інноваційному розвитку виникає в кризових ситуаціях,



коли товар не викликає попиту або ж матеріально-технічна база підприємства вимагає удосконалення з метою збільшення продуктивності виробництва. Ці процеси повинні відбуватись безперервно, тобто за стабільністю приходить криза, а після інноваційної програми приходить стабільність. Цю модель функціонування підприємництва описували класики економічної теорії і вона лежить в основі маркетингу.

Разом з тим, прискорення темпів випуску науково-технічної продукції не дасть можливість створювати заходи щодо зниження витрат виробництва через брак часу. Адже за умов гострої конкуренції та моментального оновлення аналогічної продукції іншими виробниками-конкурентами дана продукція буде витіснена скоріше, ніж зможуть бути реалізовані ці заходи. Вчені ближнього зарубіжжя В.Е.Хруцький, А.П.Дурович [66,с. 21] вважають, що у наш час запити споживачів стають усе більш індивідуальними, а ринки усе більше урізноманітнюються за своєю структурою, тому господарюючі суб'єкти, якщо вони прагнуть успіхів на ринку, повинні робити ставку на збільшення доходів, а не на зниження витрат.

Також варто відзначити, що інноваційний продукт має свої особливості у визначенні його вартості та методу ціноутворення. Так як інновація, як об'єкт калькулювання, має не лише матеріальну форму (витрати на виробництво нового продукту), а й нематеріальну форму (використання інтелектуального капіталу), то формування її ціни не залежить від фактичних витрат на її випуск та розміру прибутку, як в класичній теорії вартості. Поняттю інновація більше відповідає визначення ціни за теорією граничної корисності, згідно з якою її вартість визначається виходячи з її здатності задовольняти споживача. Через це, може виникати ситуація завищення витрат на освоєння інновацій, що в свою чергу впливає на вартість реалізованої продукції, а це в свою чергу впливає на зниження її споживчих цінностей, чим знижує конкурентоспроможний потенціал і самого підприємства.

Слід зауважити, що попри те, що інноваційний процес дозволяє використовувати прогресивні технології, новітнє обладнання, він також

вимагає і нових підходів в управлінні. Тому крім затрат на випуск продукції за рахунок нових технологій, збільшуються адміністративні витрати та витрати на збут. На сьогодні, це не дуже вигідно для вітчизняного виробника, адже витрати періоду не включаються у собівартість реалізованої продукції, а зменшують його фінансовий результат. Таким чином, виникає необхідність раціональної організації обліку інноваційних процесів відповідно до інтересів суб'єкта господарювання, але не в супереч чинному законодавству України.

Економіка підприємства є інноваційною, коли є стабільне функціонування виробництва та відтворення позитивних змін в процесах випуску і збуту продукції через: 1) освоєння та використання продуктивніших технік та технологій; 2) розширення і оновлення номенклатури виробництва; 3) залучення нових ресурсів тощо.

Дослідження американського досвіду ведення бізнесу показало, що 49% підприємств, які є лідерами у своїх галузях за обсягами прибутку і зростання обсягів реалізації, зобов'язані своїми успіхами розробці і виведенню на ринок нових товарів, орієнтованих на більш повне задоволення запитів споживачів [66, с. 10].

Орієнтація підприємств на випуск нової продукції і пошук необхідних інвестицій розглядалась рядом спеціалістів, таких як Д.Богиня, А.Бодюк, О.Бондарь [66, с. 10], які в своїх працях рекомендують відмовлятися від виробництва неконкурентоспроможної продукції, яка практично не реалізовується; проводити активний пошук нових споживачів, нових збутових посередників; активізувати процес просування товарів на ринки тощо.

За даними Держкомстату України [167] у 2009 р. більш ніж 90% підприємств, із числа тих, що впроваджують інновації, спостерігався приріст обсягів збуту і розширення ринків. Однак в цілому по Україні ситуація з впровадженням інновацій далека від оптимістичної. У легкій промисловості у 2009 р. тільки 10,4% підприємств займалися інноваційною діяльністю, у той час як у 2008 р. їх частка дорівнювала 13,9%. За останні роки знизився технологічний і технічний рівень розробок, про що свідчить зменшення

використання у виробництві промислової продукції винаходів (патентів) – з 6087 у 1993 до 1614 у 1998р.[122].

Проте за кількістю науковців та інженерів, що працюють у галузі НДР і ДКР, на кожен мільйон жителів Україна ще у 1998р. посідала перше місце у світі, істотно випереджаючи Японію і США [206].

Цей факт дає право стверджувати, що Україна володіє високим інноваційним потенціалом, однак без зацікавленості даними кадрами зі сторони держави, відбувається міграція «науки і технологій» в країни світу. Крім цього, впровадження технологій вимагають не лише наукових розробок, а й кваліфікованих працівників середньої ланки – інженерів, майстрів тощо, які мають проводити підготовчі та пусконалагоджувальні роботи перед випуском інноваційних виробів. Відомо, що багато кваліфікованих працівників за 90-ті роки мігрували за кордон, оскільки криза у промисловості країни потягнула багато чисельне скорочення цих працівників, в текстильній галузі зокрема. Тому вважаємо, що інноваційний розвиток текстильної галузі, крім залучення науки та нових технологій, обов'язково має супроводжуватись розробкою науково-технічних працівників, розвитком інновацій навчання та підготовки кваліфікованих працівників даної галузі. Це питання піднімав у свій час О.Устенко [179], зокрема він стверджує, що переважну більшість інноваційних ідей формують працівники підприємства, спираючись на власні уявлення щодо того, якими мають бути нові товари, технології.

За таких умов державі варто посилити систему підтримки інноваційного підприємництва через здійснення інноваційної політики і правового регулювання інновацій на всіх стадіях їх життєвого циклу, створення ефективно діючої системи стимулювання інноваційної діяльності.

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1:

1. Інновацій треба розглядати з позицій економічного розвитку, враховуючи складність даної економічної категорії, що поєднує в собі за змістом і процес формування необхідного обсягу нових знань та технологій у взаємодії з економічними ресурсами підприємства, і їх використання у виробничому процесі та збуті «нової» продукції. Виходячи з цих позицій, пропонується наступне визначення даного поняття як облікової категорії: інновації – це новизна, що виражена в новоствореному об’єкті, та її вартісна оцінка у формі готової продукції, матеріальних чи нематеріальних активів, здатних забезпечувати отримання економічних вигод та/або соціального розвитку підприємства у майбутньому.

2. До критеріїв визнання інновацій з позиції ринкового підходу пропонується увести такі додаткові умови: можливість ідентифікувати інновацію та ймовірність отримання від їх використання майбутніх економічних вигод; можливість отримати економічну вигоду від продажу інновації, яку не можливо ідентифікувати, однак є зацікавлені покупці; можливість виокремлення даного об’єкта зі складу неідентифікованих нематеріальних активів для власного використання у виробничій системі; актив можна обміняти на інший інноваційний актив з метою отримання економічних вигод. Враховуючи багатогранність інновацій, побудовано структурно-логічну схему поетапного процесу визнання інновацій, що забезпечить уникнення необґрунтованої реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку.

3. Для правильного визнання, оцінки й організації бухгалтерського обліку та аналізу інновації потрібно належним чином класифікувати. Чинну класифікацію інновацій запропоновано розширити, доповнити такими ознаками, які визначають їх як об’єкт обліку, а саме: спрямування; джерело фінансування; характер; форма; зміст; термін реалізації; етапи впровадження; джерело чи ініціатива походження. За джерелами фінансування інновації слід поділяти на інновації з власним фінансовим забезпеченням, державного забезпечення, цільового забезпечення, кредитного забезпечення; за характером

– інновації капітального, операційного, соціального характеру, маркетингові інновації, екологічні та організаційно-управлінські інновації; за формою: матеріальні та нематеріальні інновації; за потребою в інвестиціях: потребуючі та не потребуючі інвестицій. За стадіями життєвого циклу: дослідження, розробки, промислового виробництва, маркетингу, сервісної підтримки. Для кожної класифікаційної риси діє окрема методика обліку. Для даних класифікаційних ознак визначено сферу відповідальності та центр доходів та витрат за видами діяльності підприємства (Додаток В).

4. На методику та організацію обліку інновацій щодо випуску та збуту продукції підприємств текстильної промисловості впливають організаційно-технологічні особливості. З огляду на суттєві технологічні особливості виробництва на підприємствах текстильної галузі (попередільний метод з відокремленням, накопиченням та обліком витрат прядильного, ткацького й оздоблювального виробництва; великий операційний лаг і наявність незавершеного виробництва; наявність зворотних відходів, значна автоматизація виробничого процесу та масштабність виробничого обладнання; висока точність обробки; використання згідно з технологією як механічної, так і хімічної обробки) інновації визначено важливим чинником розвитку та вдосконалення виробничого процесу. Обґрунтовано доцільність здійснення інновацій, оскільки зазначені особливості вносять якісні зміни у процес обліку витрат на виробництво текстильної продукції. При цьому констатовано, що інноваційні процеси необхідно розглядати як один з основних способів адаптації підприємств текстильної галузі до постійних змін умов зовнішнього середовища.

## РОЗДІЛ 2

# ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ІННОВАЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ ТА ПРОГРАМ В ТЕКСТИЛЬНІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ

### 2.1. Методика обліку інновацій у здійсненні операційної діяльності

Інноваційна спрямованість підприємства вимагає від управлінського персоналу нагромаджувати та використовувати додаткову інформацію про нетрадиційні об'єкти (інновації, резерви нагромадження та оновлення виробничих технологій, нових ресурсів, процесів) з можливістю управляти інноваційними процесами та приймати відповідні управлінські рішення. Підвищуються вимоги і до інформаційних ресурсів щодо традиційних об'єктів обліку (об'єкти готової продукції, процеси, ресурси, витрати, доходи, капітал, маркетингові дослідження), які характеризують індивідуальні якості підприємства, його економічний потенціал та можливості інноваційного розвитку.

Розширення облікової системи відповідно до її інформаційного наповнення відбувається як в підсистемі фінансового обліку, де постійно з'являються нові поняття та об'єкти, так і в підсистемі внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, контролінгу, які орієнтуються на всебічному забезпеченні внутрішніх користувачів інформацією про наявні господарські процеси підприємства в будь-який час та з їх аналізом.

На жаль, сьогодні ще система фінансового обліку не охоплює процес виробництва інновацій як окремої облікової ділянки з чітко визначеною методикою. Даний об'єкт обліку не забезпечений відповідними рахунками бухгалтерського обліку, статтями фінансової звітності, хоча розкривається в показниках статистичної звітності, та являється невід'ємним елементом управління. Інновації на сьогодні не знайшли свого відображення як об'єкта обліку в жодному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, хоча є певне

нормативне забезпечення чинним Законом України «Про інноваційну діяльність», де визначається суть та регулювання інноваційної діяльності підприємств України, Законом України «Про інвестиційну діяльність», який визначає інновації як одну із форм інвестицій.

Це ще раз доказує науковість та актуальність даної ділянки обліку для визначення методики обліку та організації інноваційного процесу на вітчизняних підприємствах, і зокрема, у текстильній промисловості.

Важливою проблемою є створення на підприємстві системи інформаційного забезпечення та удосконалення облікового процесу інновацій, який би відповідав основним вимогам управління.

Так, автор пропонує облік інновацій проводити в цілях оперативного управління (управлінський облік) та актуального й реального відображення господарських засобів та процесів у фінансових та статистичних звітах в цілях інформаційного забезпечення зовнішніх користувачів (фінансовий облік).

Управлінський облік, як підсистема бухгалтерського обліку сформувався з виходом Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Згідно з цим нормативним актом, бухгалтерський облік поділяється на внутрішньогосподарський (управлінський), який орієнтується на внутрішніх користувачів облікової інформації, та фінансовий облік, який є інформаційним засобом управління як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів.

Можна виділити різні підходи та завдання щодо управлінського та фінансового обліку інновацій.

Так, завданнями управлінського обліку інновацій є:

- виявлення управлінських потреб в інформації щодо процесу створення, виробництва та реалізації інноваційної продукції та їх швидка обробка та подання в визначений термін;
- усунення дублювання в первинній документації через генерування інформації за центрами витрат, доходів, інвестицій;
- деталізація витрат на виробництво інновацій, створення калькуляційних статей щодо випуску інноваційної продукції та

формування їх виробничої собівартості;

- аналіз собівартості інноваційної продукції щодо норм витрачання виробничих ресурсів, аналіз непрямих витрат за центрами виникнення, та управління витратами через їх мінімізацію для збільшення норми прибутку.

Крім того, управлінський облік необхідно розглядати як систему інформаційного забезпечення прогнозних показників витрат, доходів та прибутків підприємства, стратегічних напрямків обсягів продаж тощо.

В завдання фінансового обліку інновацій входить:

- оформлення операцій з випуску та збуту інновацій з відповідним документуванням в первинних документах та реєстрах обліку;
- ведення відомостей витрат зведеного обліку витрат;
- забезпечення аналітичного та синтетичного обліку інновацій;
- формування собівартості інноваційної продукції та собівартості продаж інновацій;
- визначення результату від операційної діяльності щодо виготовлення та запуску у виробництво інновацій;
- проведення всіх розрахунків по сплаті податків та платежів, пов'язаних з процесом виробництва та реалізації інновацій;
- своєчасне та повне розкриття об'єкта інновацій у фінансовій звітності;
- проведення розрахунків показників статистичної звітності;
- контроль за організацією обліку інновацій відповідно до чинного законодавства України.

Основним призначення фінансового обліку полягає в формуванні достовірної собівартості продукції та послуг з метою визначення реальної величини операційного прибутку та прибутку до оподаткування. Саме тому важливо детально розглянути склад витрат, які включаються в собівартість інноваційної продукції та послуг.



Інновації в сфері операційної діяльності підприємства проходять такі стадії:

- 1) формування витрат щодо покращення та оновлення технологій та організації виробництва, покращення якісних характеристик продукції, підвищення її надійності, які виникають в процесі випуску продукції та відносяться до поточних витрат та включаються в собівартість продукції;
- 2) виробництво оновленої продукції або ж виробництво інновацій, які впроваджуються на підприємстві на основі закупівлі інноваційного обладнання чи власного патентованого обладнання, що пройшло інвестиційну стадію;
- 3) реалізація інноваційної продукції.

Для ефективного функціонування, підприємство повинно виготовляти на вкладенні кошти товар (надавати послуги) і, реалізувавши його споживачам, отримувати дохід, який має достатній рівень, щоб покрити собівартість продаж та забезпечити прибуток. Це мета кожного підприємства, тому важливо здійснювати інформаційний контроль виробничого процесу, який забезпечує облікова система. Постійний та контрольований інноваційний процес випуску та реалізації продукції є реакцією на зміну функцій, елементів, факторів виробництва на вимогу переважаючого впливу попиту чи пропозиції товару-продукту в залежності від стану ринкового середовища.

Спрямованість фірми на виробництво інноваційної продукції та перехід на випуск нової продукції потребує реорганізації та модернізації наявних структур виробничої системи, а саме, виробничої, управлінської, збутової та ін.

З рис.2.1. видно, що завданням інноваційно орієнтованого підприємства є при мінімальних можливих витратах створити перебудову в технічному відношенні. Це можливо при підвищенні економічності створюваних виробів (резерви, які виявляють в процесі виробництва нової продукції), пошук резервів її експлуатації (резерви підвищення технічного рівня).



Рис.2.1. Схема впливу інновацій на структуру виробничої системи

Технічна підготовка виробництва є однією етапів життєвого циклу товарів. Типовий життєвий цикл товару складається з маркетингу, науково-дослідних робіт, технічної підготовки виробництва; виробництва; припинення виробництва (утилізації) [162, с. 23]. Продовжити цей цикл може оновлення виробництва. Тому, виходячи з логічної послідовності ці витрати повинні формувати вартість товару-продукту.

Відтак, витрати на освоєння нових виробництв та технологічних ліній варто відносити до поточних витрат, якщо це пов'язано з серійним або ж масовим виробництвом текстильної продукції, надання послуг з переробки сировини.

Якщо витрати на освоєння та підготовку нового виробництва прямо не стосуються продукції, яка випускається підприємством, а мають свою

калькуляційну одиницю, тоді вони являються об'єктом науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт і їх необхідно обліковувати в складі інших витрат, які відшкодовуються за рахунок прибутку організації чи інших джерел фінансування (цільове фінансування, резерви оновлення виробництва та інноваційного розвитку тощо).

В собівартість потрібно включати ті витрати підприємства, які мають безпосереднє відношення до процесу виробництва, які в майбутньому принесуть прибуток. Так, на нашу думку, в калькуляційні статті варто відносити витрати на підготовку та освоєння виробництва, загальногосподарські витрати, а також адміністративні витрати, якщо це прописано в обліковій політиці. Адже ці витрати безпосередньо пов'язані з виробничим процесом, і в майбутньому принесуть підприємству економічні вигоди у вигляді прибутку від реалізації. Постійне оновлення виробництва підвищує кількісні та якісні характеристики продукції, що є важливим фактором збуту конкурентоспроможної продукції. Витрати на управління інноваційним процесом виробництва та ефективне управління збутом, пов'язане з виконанням певних замовлень, реалізацією цієї продукції, – забезпечать ефект доходів від обсягів продаж. Інші позареалізаційні витрати необхідно виокремлювати від основної діяльності, піддавати контролю з боку управління, оскільки вони мають, як правило, допоміжну функцію в продукуванні прибутків, а здебільшого носять негативний характер, не забезпечуючи необхідний рівень економічних вигод (наприклад, реалізація необоротних активів на практиці відбувається за умови морального старіння або технічного зношення, або з метою шахрайства).

Пояснення цьому може бути й у зміні системи товарообігу. Якщо раніше товарообіг уособлювався як «товар-виробництво-ринок», то зараз актуальним є й інший варіант «виробництво-ринок-товар». Тобто, ще до недавнього часу, надавалась велика увага визначенню собівартості продукції як елемента управління ціни товару, то сьогодні важливим фактором ефективності господарювання є раціоналізація виробництва, яка впливає на об'єми продаж та

кругообіг товару на ринку. Тобто, зростає роль інтелектуалізації праці управлінського та інженерно-технічного персоналу щодо забезпечення сучасного рівня виробництва. Тому і в обліковій системі повинні відбутись відповідні зміни в методиці. Принаймні таку методику можна втілити через створення раціональної облікової політики підприємства, в якій буде зазначатись і порядок їх включення в собівартість.

Подібний підхід щодо визначення калькуляційних статей існує в Росії [42, с. 297]. Так, зокрема, номенклатура калькуляційних статей, крім сировини і матеріалів, зворотних відходів (віднімаються), напівфабрикатів, послуг сторонніх організацій, палива, браку, заробітної плати робітників та соціальних відрахувань від неї, також відносять витрати на підготовку та освоєння виробництва, загальновиробничі витрати, загальногосподарські витрати. Такий порядок формування собівартості регулюється відповідними нормативними і методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку витрат, в тому числі і Положенням бухгалтерського обліку «Витрати організації» (ПБУ 10/99).

В результаті втілення НТП (інноваційних заходів) на вітчизняних підприємствах текстильної промисловості відбувається за двома напрямками:

- 1) через формування витрат по науково-дослідних роботах з наступною капіталізацією на рахунках нематеріальних активів;
- 2) через формування витрат по дослідно-конструкторських та технологічних роботах на рахунку витрати майбутніх періодів, та поступовим списанням цих сум на поточні витрати підприємства.

В першому випадку інноваційні заходи мають теоретично-науковий характер і мають інтелектуальну спрямованість, а в другому випадку являються поточними витратами.

Різниця між поточними та капітальними витратами полягає в тому, що поточні витрати характеризуються споживанням виробничих ресурсів в одному операційному циклі, а до капітальних витрат відносяться витрати, які беруть участь в декількох циклах виробництва.

Відтак, облік інноваційних витрат підприємства повинен вестись в розрізі витрат на проведення заходів науково-технічного прогресу з виокремленням:

- обліку витрат на підготовку, виготовлення та освоєння нової техніки;
- обліку витрат на впровадження науково-технічних досліджень.

За загальноприйнятою методикою обліку облік витрат на науково-дослідні розробки ведеться на субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки», який призначений для обліку іншої операційної діяльності. Тому розглядати його в розрізі обліку інновацій випуску та збуту продукції основного виробництва нелогічно. Формування цього елемента доцільно розглядати в розрізі інтелектуальних інновацій або ж інноваційних проектів, що капіталізуються. Наукові розробки в межах операційної діяльності не можуть мати доходів, оскільки оформлення результатів – це вже інвестиційна діяльність. І продаж об'єктів наукових розробок (ліцензій, технічних рішень, патентів) є також інвестиційною діяльністю.

Істотно ближчими до операційної діяльності є витрати на освоєння нових виробництв, нових видів продукції, технологій, що мають більше прикладний характер. На практиці інноваційні заходи щодо впровадження нових виробництв випереджують капітальні витрати на реалізацію інвестиційно-інноваційної програми або ж науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи. Однак сам процес виробництва починається саме з цих витрат на пускові періоди під час освоєння нових цехів або виробництв, агрегатів, нових видів продукції, технологій. За загальноприйнятою методикою обліку ці витрати обліковують на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», який призначений для обліку витрат, які не можуть бути віднесені до виробництва поточного періоду, хоча і проводяться в цьому періоді. Зазвичай ці витрати здійснюють до початку виробничого процесу, а потім шляхом розподілу списуються на собівартість оновленої продукції у відповідних сумах, виходячи з тривалості періоду, на який розраховані ці витрати. Однак цей період не може бути більший, ніж чотири роки.

Хомин П.Я. пропонує групувати витрати майбутніх періодів за окремими статтями, основними з яких є оплата праці з нарахуваннями, матеріальні витрати, роботи допоміжних виробництв, що є цілком правильно [41, с.191]. Варто також номенклатуру статей вказати в обліковій політиці підприємства. І на основі первинних документів, які підтверджують факти освоєння випуску нової продукції і аналітичних відомостей до рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів» про оновлення виробництва (Додаток Е) проводиться запис на суму списання витрат майбутніх періодів:

Дт 23 «Основне виробництво» Кт 39 «Витрати майбутніх періодів».

Такий порядок первинного та аналітичного обліку дозволить списувати дані витрати не лише на один вид продукції, а на весь асортиментний ряд нових видів текстильної продукції по мірі їхнього освоєння виробництва, оскільки розмір понесених витрат буде вказано в аналітичній відомості. Базою розподілу суми цих витрат в собівартість продукції необхідно брати запланований загальний обсяг виробництва продукції за розрахунками бізнес-плану за даний термін (два-три роки).

Наступним етапом проведення інноваційних заходів в процесі операційної діяльності є випуск та збут нової продукції.

Без створення нового операційного циклу з відповідними центрами витрат, доходів та інвестицій не можливий випуск інноваційної продукції.

Операційний цикл діяльності підприємства – це сукупність етапів господарського процесу від постачання до виробництва продукції, та завершуючи етапом продажу (реалізації) продукції, в одному звітному періоді.

З рис.2.2 видно, що інноваційне підприємство після проходження першого операційного циклу під впливом інноваційних змін факторів виробництва обов'язково переходить на 2 етап розвитку, змінюючи свою операційну діяльність на більш прогресивну. Для інноваційноспрямованого підприємства процес оновлення виробництва має постійну природу, оскільки вчасно реагує на зміни в зовнішньому та внутрішньому середовищі, в тому числі і на науково-технічний процес суспільства.

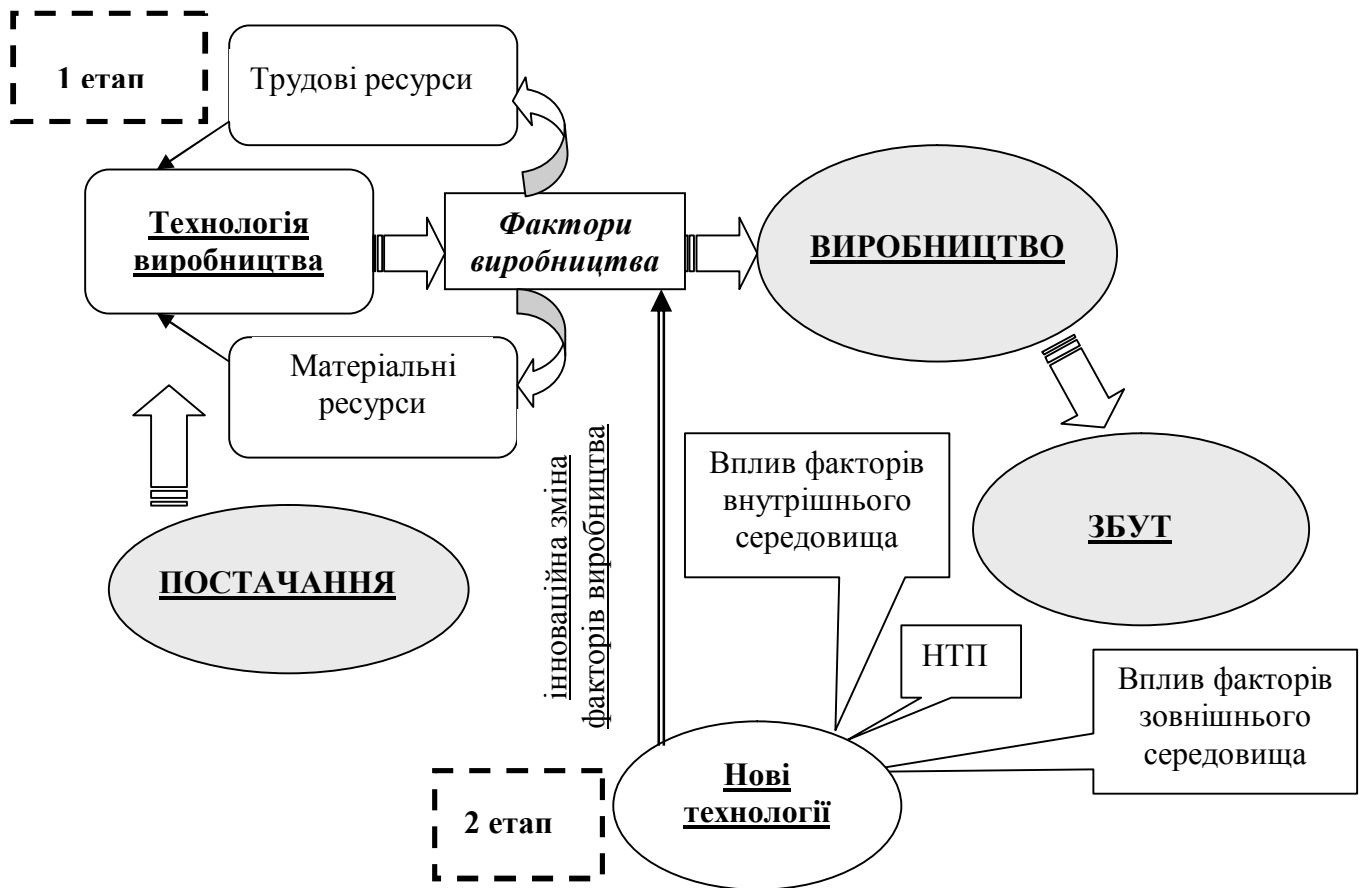


Рис. 2.2. Операційний цикл виробничо-господарської діяльності в умовах інноваційного розвитку підприємства

Причинами зміни операційного циклу можуть бути наступні чинники:

- неконкурентноздатність виготовленої продукції на ринку збуту – покупець відмовляється купувати продукцію у зв'язку з її моральним старінням, поганою якістю, неспроможністю задовольнити споживчі потреби, не відповідає сучасним вимогам тощо;
- залучення конкретних замовлень на виготовлення продукції з власними конкретними пропозиціями щодо її змісту та форми – замовник подає свої вимоги щодо упаковки, дизайну, розміру, складу, сировини і барвників текстильної продукції;
- реінвестування з боку інвесторів (акціонерів) вимагає перегляд інноваційної політики підприємства, стану технологій та заміну їх на більш ефективні та прогресивні;
- зміна сучасних тенденцій, що склались на ринку текстильної продукції – розробка нових ефективних технологій виробництва текстильної

продукції більш продуктивними, зміна складу текстилю, її сировини, барвників і т.д.;

- виникнення нових більш сучасних сировини і матеріалів, які вимагають змін в технології, або ж заміни факторів виробництва на інші (заміна барвників, заміна бавовни на льон, заміна штучної сировини на більш натуральну). Такі зміни можуть відбутись і за рахунок регіонального розміщення сировинних ресурсів, їх вичерпання, що вплине як на процес виробництва, так і на процес постачання.

Крім цього, більш віддалено, але впливають на організацію операційної діяльності випуску інновацій такі фактори як: зміна власника і його бачення розвитку виробничого процесу; зміна митних ставок на експорт продукції та імпорт сировини та технологій; зміна кредитного законодавства, податкової системи та ін.

Розглядаючи інновації у здійсненні операційної діяльності, облік науково-дослідних розробок та досліджень необхідно вести на рахунках з обліку витрат операційної діяльності і в кінці звітного періоду списувати на фінансові результати, а саме рахунок 791 «Результат операційної діяльності». Це виходить із принципу нарахування доходів і витрат в бухгалтерському обліку. Нормативним та методичним забезпеченням для обліку наукових досліджень призначений субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки». На цьому рахунку в аналітичному обліку пропонуємо виділити такі статті витрат:

- з створення та розробки прикладних досліджень, пов'язаних з оновленням випуску продукції, нових виробництв;
- удосконалення існуючих технологій;
- з проведенням науково-дослідних і конструкторських робіт;
- створенням нових видів сировини та матеріалів;
- переоснащенням виробництва;
- внесення змін в систему управління та її вдосконалення.

Іншим варіантом обліку цих витрат є процес накопичення з метою



подальшої капіталізації.

Перший варіант, на нашу думку, є більш правильним тоді, якщо дослідження мають постійний та прикладний характер, впроваджуються в цілях збільшення обсягів виробництва власної продукції, не призначенні для зовнішнього розповсюдження. При цьому на підприємстві повинно бути створений спеціальний підрозділ – конструкторське бюро, науково-дослідний підрозділ. Також у випадку, якщо підприємство зазнало негативного результату в процесі дослідницької діяльності, ці витрати списуються на витрати іншої операційної діяльності. Тобто, немає порушення принципу відповідності.

Отже, більш простим у застосуванні є перший варіант, однак він має ряд переваг і ряд недоліків (рис.2.3).



Рис. 2.3. Переваги та недоліки використання методики обліку витрат на науково-дослідні та конструкторські роботи на субрахунку 941 з подальшим списання на фінансові результати операційної діяльності

Другий варіант є більш доцільний для досліджень, які не можуть бути використані в процесі операційної діяльності підприємства, наприклад недостатні чи замалі потужності виробничого обладнання, обмеженість ресурсами, або ж є ймовірність реалізації досліджень у вигляді нематеріальних активів (або основних засобів). В такому випадку необхідно попередньо провести всі правові процедури щодо оформлення прав інтелектуальної власності.

Зобразимо методику обліку наукових досліджень та розробок (рис.2.4).

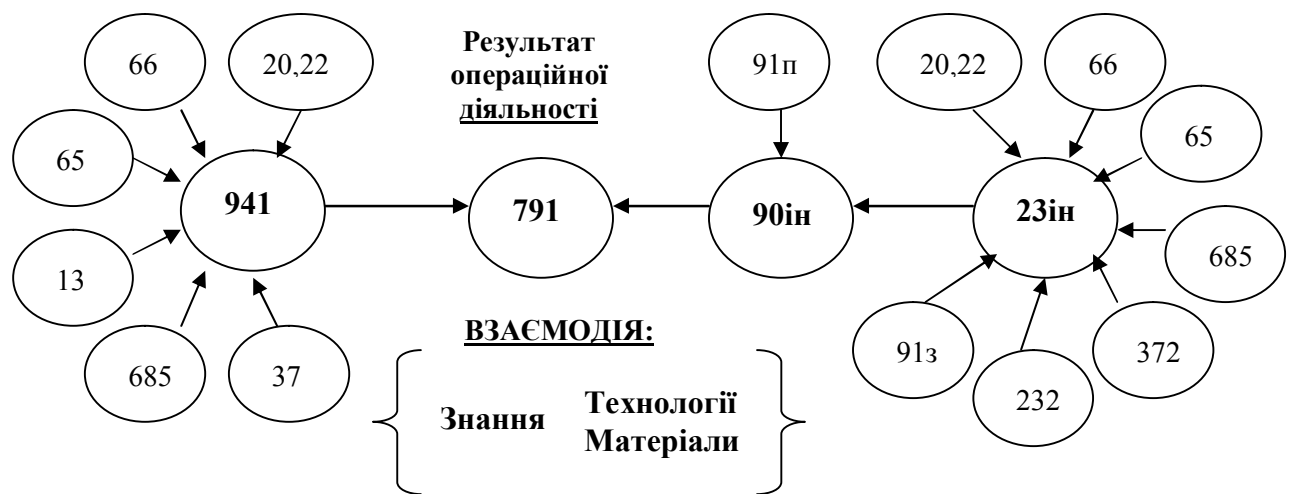


Рис. 2.4. Модель обліку витрат на дослідження та розробки в процесі операційної діяльності

Як бачимо з рис. 2.4, така модель пов'язана з обліком витрат за центрами відповідальності. З однієї сторони формуються центри витрат, а з іншої – центр прибутків, оскільки на субрахунок 791 також списуються і доходи від реалізації інноваційної продукції.

Т. Б. Шири витрати на дослідження та розробки відносить на субрахунок 233 або рекомендує роботи з складання проектно-конструкторської і технологічної документації обліковувати на рахунку 39 [192, с. 732]. Такий порядок не відповідає загальноприйнятим методичним принципам, визначеним вітчизняними нормативами обліку, оскільки дані витрати не пов'язані з іншою операційною діяльністю, і списуються за рахунок прибутку від операційної діяльності, або ж капіталізуються. А витрати, зібрані на субрахунках до 23 рахунку «Основне виробництво» списуються в кінці періоду на виробничу

собівартість продукції. Тому списувати ці витрати на рахунок 23 є нелогічно. Більш виправданим, на нашу думку, є облік таких витрат на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», хоча на цьому рахунку слід обліковувати наступний етап інноваційних заходів в процесі випуску інновацій – це підготовчі роботи щодо оновлення виробництва, так як це розглядалось раніше.

Саме тому слід виділити основні етапи розробки нової продукції.

Таблиця 2.1

## Етапи організації обліку та контролю за випуском та реалізацією інновацій

Етапи	Назва	Види робіт	Виконавці та матеріально-відповідальні особи
1	2	3	4
I	Науково-дослідні та конструкторські роботи	вивчення технічної документації; дослідження інноваційного потенціалу, розрахунок та моделювання нового виробництва, розробка техніко-економічного обґрунтування, проектування нового виробу; дослідно-конструкторські роботи	відділ науково-дослідних та конструкторських робіт або дослідно-конструкторське і технологічне бюро – спеціалісти НДК відділу, головний інженер
II	Роботи із підготовки та запуску нового виробництва	установлення спеціального обладнання для виготовлення пробного (дослідного) зразка нової продукції, роботи з підготовки технологічного процесу, випробування матеріалів та обладнання	спеціалізована наукова лабораторія – спеціалісти НДК відділу, головний інженер, інженер дільниці, майстер цеху
III	Виготовлення дослідного зразка	налагоджувальні роботи по технологічній підготовці пробного запуску виробництва дослідного зразка; пробний випуск інновації; випробування якостей та технічних характеристик нововведення; коригування конструкторської документації та виправлення технічної документації; демонтаж обладнання (якщо дослід не вдалий)	спеціалізована наукова лабораторія – спеціалісти НДК відділу, головний інженер, інженер дільниці, майстер цеху, помайстер, робітники-спеціалісти, з досвідом роботи на обладнанні
IV	Виробництво інновацій	Виготовлення установчої партії інновацій, виявлення браку та недоліків щодо випуску нової продукції; оформлення та утвердження результатів дослідження для масового (серійного) виробництва інновацій	цех, призначений для виробництва нової продукції – інженер дільниці, майстер цеху, помайстер, робітники-спеціалісти, з досвідом роботи на обладнанні, робітники

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4
V	Масове (серійне) виробництво	виготовлення нової продукції відносно можливих потужностей, незначне коригування технологічного процесу аж до прийняття рішення про оновлення технологій	виробничі цехи – інженер дільниці, майстер цеху, помайстер, робітники-спеціалісти, з досвідом роботи на обладнанні

Таким чином, процес випуску інновацій складається умовно з п'яти етапів, які і являються втілення інноваційного процесу в виробничо-господарську діяльність підприємства. В процесі введення інновацій у виробництво залучаються різні категорії працівників, які мають певні обов'язки та завдання: від працівників НДК відділу і до робітників, зайнятих основним виробництвом. Самі етапи інноваційного процесу (рис.2.5) являють центрами відповідальності, які формують певні витрати, що мають особливість в перенесенні їх або на результат звітного періоду або на собівартість випущеної продукції. Тобто від стадій інноваційного процесу залежить облік інноваційних витрат та порядок їх списання. Так, на перших стадіях витрати списуються на рахунок зменшення результату періоду (витрати періоду), і чим ближче до запуску нової продукції, витрати змінюються з непрямих на прямі (витрати, що включаються в собівартість).

На сьогодні існують різні варіанти обліку інновацій щодо випуску продукції. Зокрема, Пушкар М. С. ототожнює облік витрат на науково-дослідні розробки та інноваційну діяльність [155, с. 187]. При чому модель обліку інновацій залежить від управлінської системи, тому бухгалтерія збирає інформацію щодо групування витрат інноваційної діяльності в розрізі напрямів інноваційної політики, як правило, через організацію аналітичного обліку.

Т. Шира пропонує процес дослідження та впровадження у виробництво інновацій обліковувати в розрізі одного рахунку 23 «Виробництво» із виділенням субрахунків відповідно до чотирьох етапів розробки та випуску нової продукції [192, с. 732]. А також ці витрати відносити на собівартість

готової продукції, а при невдалому досліді списувати лише витрати, пов'язані із робот із демонтажем дослідного зразка.

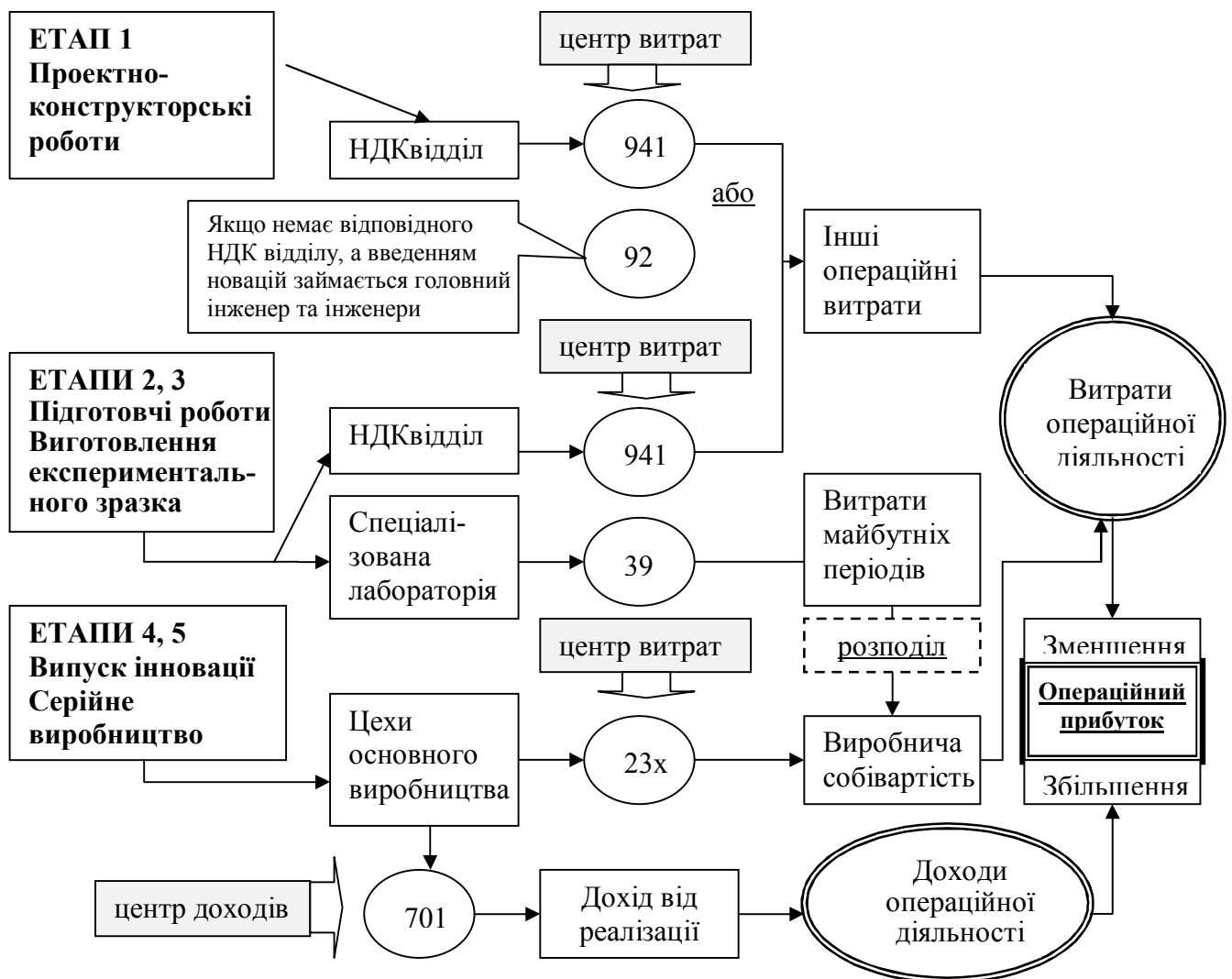


Рис. 2.5. Облік випуску і збуту інновацій

На нашу думку, не можна весь інноваційний процес відобразити на рахунку 23 «Виробництво» в розрізі його допоміжного та підсобного господарства. По-перше, якщо впровадження новацій не буде втілений у кінцеву стадію – виробництво інновацій, або буде неефективний (вимагатиме багато витрат або часу), в собівартості готової продукції попередніх періодів залишаться невтлені витрати щодо оновлення виробництва. Тобто, у виробничу собівартість включаться витрати, які по-суті не пов'язані з виробництвом, а є витратами періоду.

По-друге, навіть при вдалому інноваційному проекті, не можна використовувати такий варіант, оскільки на рахунку 23 обліковуються тільки виробничі витрати – використані матеріальні ресурси, оплата праці робітникам, амортизація обладнання. А витрати на науково-дослідні роботи та витрати з підготовки виробництва обліковуються відповідно на рахунках 941 «Витрати на дослідження і розробки» та 39 «Витрати майбутніх періодів».

Є виключення для застосування варіанту обліку інноваційної діяльності з реалізацією інновацій у виробництво, як окремої та самостійної діяльності, з групуванням відповідних витрат на окремому рахунку – це цільове фінансування.

Проте, існує проблема синтетичного відображення інноваційної діяльності, оскільки нормативними та методичними актами України не визначено порядок відокремленого обліку інноваційної діяльності на спеціально призначеному рахунку. Як відомо, вся діяльність підприємства згідно національних положень з обліку поділяється на операційну, фінансову, інвестиційну та надзвичайних подій. Саме таким чином розкривається інформація і на рахунках витрат та доходів. Можливості обліковувати інноваційну діяльність на існуючих рахунках немає, тому необхідно змінювати та доповнювати інформаційну базу нормативних актів, що регулюють питання обліку, щодо доповнення плану рахунків відповідними субрахунками до рахунків 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво» (Додаток Г).

Виділення спеціального субрахунку на рахунку 23 дасть можливість вести облік витрат, пов'язаних з випуском інновацій, формуванням їх виробничої собівартості тощо. Крім того, облік повинен забезпечуватись і відповідним документальним оформленням, а саме за типовими первинними документами щодо обліку матеріалів, оплати праці, але з реєстрацією цих витрат у спеціальній відомості аналітичного обліку витрат інноваційної діяльності за звітний період (табл. 2.2).



Такий варіант доцільний при цільовому фінансуванні, тому що акумулюються витрати інноваційної діяльності за напрямами та об'єктами за звітний період, які покриваються з коштів цільового фінансування. Тобто, стаття доходу (надходження цільових коштів) дорівнює статті витрат.

На жаль, такий варіант обліку рідко зустрічається в практиці вітчизняних підприємств. Нині немає досконалого і діючого механізму організації інноваційної діяльності на базах звичайних підприємств текстильної промисловості. Відповідно до Закону України «Про інноваційну діяльність» фінансування інновацій на підприємстві здійснюється за пріоритетними напрямами розвитку економіки України. Крім цього, фінансуванню з держбюджету передую складний процес оформлення інноваційного проекту та затвердження його в місцевих та регіональних органах влади.

Як бачимо, вплив джерел фінансування на вибір варіанту обліку інновацій у сфері операційної діяльності є однозначний. Належну увагу цьому моменту висловили ряд авторів [88; 77; 155].

Вибір джерела фінансування впливає на ряд облікових операцій.

Фінансування операцій з впровадженням та випуском інновацій можливе також зі сторони замовника. Кошти замовника інновацій на базі функціонуючого підприємства дають можливість інноваційного розвитку із певними зобов'язаннями (рис.2.6).

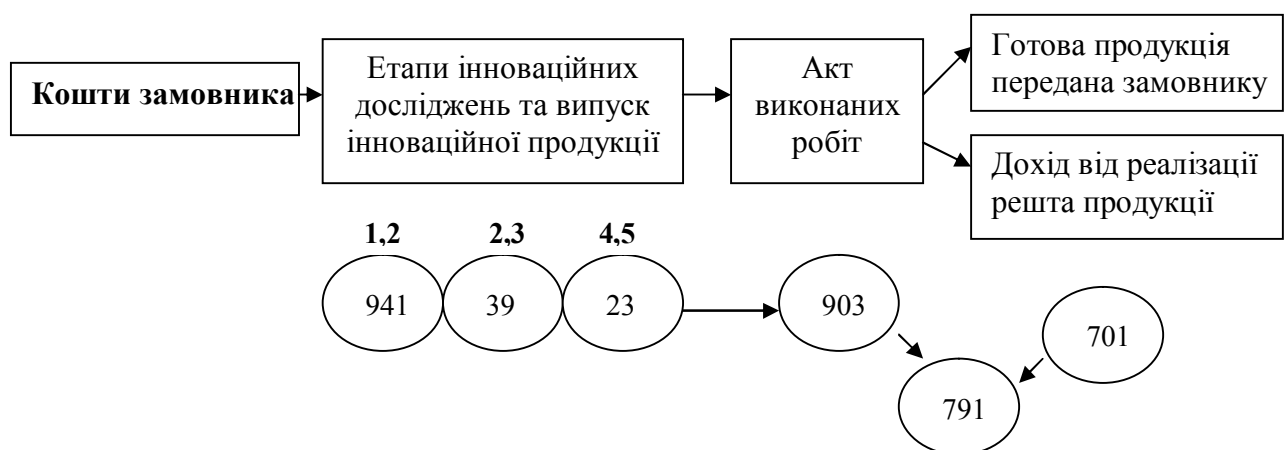


Рис. 2.6. Облік випуску та реалізації інновацій за договором замовника



На нашу думку, альтернативним варіантом інноваційного розвитку підприємства, який забезпечить безперервне оновлення та вдосконалення продукції є резервування коштів на спеціальних рахунках для подальшого використання на інноваційні заходи.

Створення резервів інноваційного розвитку підприємства дасть можливість акумулювати кошти з прибутку звітного періоду з метою рівномірного їх споживання в процесі проведення оновлення виробництва. При цьому обов'язково в обліковій політиці підприємства зробити положення про наявність такого фонду, відсоток сплати у фонд розвитку та порядок розрахунку сум.

Крім цього, необхідно організувати облік резерву інноваційного розвитку підприємства. для цього виділити субрахунок до рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». Також розробити кроки щодо організації аналітичного обліку даного резерву із визначенням відомості обліку резервних сум та сум накопичення і сплати.

Рівень розвитку підприємства залежатиме від інноваційної політики на підприємстві і не буде порушувати його стабільності, однак вимагає прибуткової діяльності підприємства, оскільки без нерозподіленого прибутку не можливе існування та накопичення сум на такі цілі. Тобто,

$$Y = f(x_1, x_2, x_3 \dots x_n), \quad (2.1)$$

– де  $Y$  – рівень інноваційного впровадження,

$f$  – функція,

$x$  – суми надходження в резервний фонд інноваційного розвитку у різних звітних періодах.

При цьому облік резерву інноваційного розвитку вести за загальноприйнятою методикою (рис.2.7).

Нині змінюються способи вивчення теоретичних засад обліку, зокрема М.С. Пушкар концептуальні основи обліку пропонує досліджувати через метод теоретичного дослідження – моделювання [156, с. 116]. На погляд

автора, такий підхід до теорії пізнання є особливо виправданим в ситуації функціонування інноваційно орієнтованих підприємств, які проводять свою виробничо-господарську діяльність у тісному зв'язку з НТП. Тобто, моделювання інноваційних процесів дозволить охопити весь спектр можливих варіантів обліку, які залежать від множини управлінських рішень та способу їх реалізації.

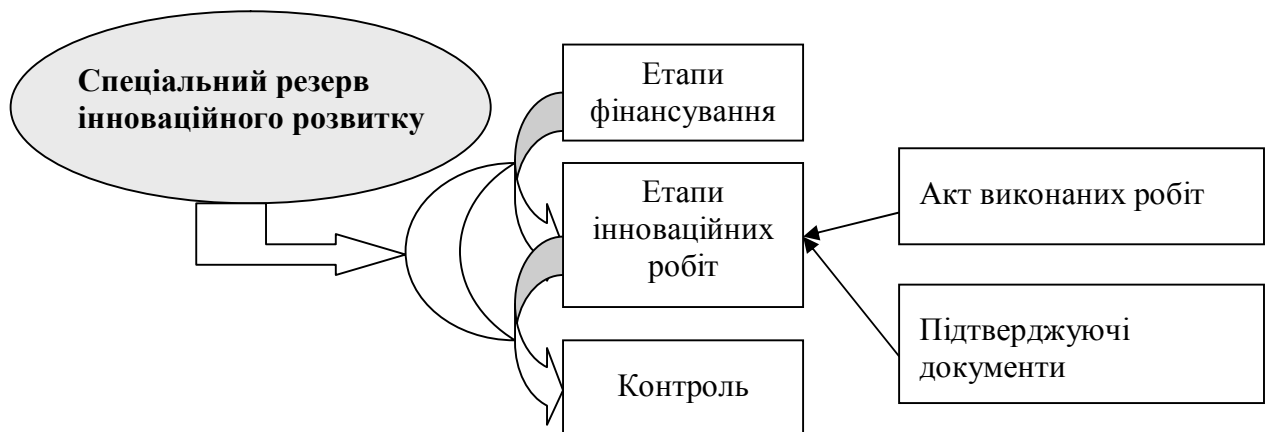


Рис. 2.7. Облік інновацій операційного характеру фінансованих з спеціального резерву

Вдалою спробою моделювання інноваційних процесів є створена Я.Д.Крупкою [88] модель обліку інновацій на підприємстві, яка включає 28 варіантів. Ці комбінації ґрунтовано описані в питанні оцінки інновацій.

Стосовно інвестиційних проектів, які пов'язані з операційною діяльністю, то в цьому випадку спосіб відображення інновацій в обліку залежить від чинника  $O$ . Це означає, що всі інноваційні процеси відображаються на рахунках операційної діяльності або на спеціально створених резервах відповідного призначення. З огляду на період погашення інноваційних витрат можливі такі варіанти їх списання:

- 1) списання на поточні витрати в повній сумі в міру виникнення інноваційних видатків;
- 2) попереднє резервування коштів створенням відповідного забезпечення (цільових резервів) для подальшого фінансування інноваційних програм;

3) віднесення інноваційних видатків до витрат майбутніх періодів.

Насправді, облік інновацій, пов'язаних з операційною діяльністю залежать не тільки від їх фінансового забезпечення та джерел погашення, але й від змісту нововведень і складу виконавців з виготовлення інноваційного продукту. Виконавцями інновацій можуть бути:

- 1) окремий працівник, бригада, дільниця, цех, враховуючи специфіку підприємства;
- 2) спеціальний структурний підрозділ підприємства, який займається науковими та експериментальними розробками;
- 3) стороння юридична особа на договірних умовах (інноваційний центр, технопарк, науково-дослідний центр, інститут).

Ці методи і потребують обговорення в наступних питаннях.

## **2.2. Оцінка та облік інноваційних проектів та програм, що капіталізуються**

Розвиток економіки підприємства, галузі, країни можуть бути реалізовані через органічний взаємозв'язок модернізації й інновацій. І хоча найефективнішою є модернізація, однак актуально нині зосереджуватись на нових технологічних інноваціях, які визначають еволюцію економічних систем.

Випуск принципово нової продукції передбачає обов'язкову наявність таких критеріїв:

- нових технологій;
- нових технологічних рішень;
- нових знань і навичок у працівників, зайнятих управлінням та виробництвом продукції;
- нову або удосконалену систему управління розвитком та виробничим процесом та збутом.

Відтак, якщо підприємство обирає інноваційно-технологічний напрямок розвитку, без якого в сучасних умовах господарювання не можливо ефективно функціонувати і отримувати прибутки, то під впливом вищеперерахованих факторів необхідно змінювати на більш сучасний (новий) рівень виробничий процес. Саме через впровадження нових технологій, високопродуктивного обладнання, оновлення технологічних ліній. Так появляється новий операційний цикл та інноваційна продукція, яка характеризується зміною факторів виробництва або ж нової ідеї (інновації). Однак цей процес потребує значних капітальних вкладень.

Необхідність вибору оптимального варіанта капіталовкладень виникає перед кожним підприємством, фірмою. Капіталовкладення реалізуються за допомогою розробки і здійснення конкретних інвестиційних проектів, які слід систематично аналізувати, щоб вище керівництво могло визначити їхню корисність, хоч для інвестиційних проектів деталі не настільки важливі.

Є кілька найважливіших завдань, які має вирішити підприємство-інноватор, щоб відповідати меті запущеного інноваційного проекту й ефективності інвестицій, зокрема:

- визначення мети інвестиційно-інноваційного проекту;
- вплив проекту на поточну і прогнозовану діяльність компанії;
- зміна організаційної структури;
- швидке досягнення повної ефективності;
- оволодіння необхідним досвідом для реалізації можливостей, створюваних проектом;
- реалізація проекту;
- ризики і можливість їх усунення.

Нововведення не обов'язкове для всіх фірм, але оновлення обов'язкове. Коли конкуренти домагаються зниження витрат, використовуючи нові технології, тоді немає іншого шляху, як наслідувати їхній приклад. І лише в тому разі, коли дана фірма претендує на лідерство в створенні нових технологій, їй необхідно займатися нововведеннями.

Американський вчений Т.Пітерс, засновник концепції «7-S» вважав, що «...Пріоритетність скорочення витрат означає, що підвищення доходу відходить на задній план» [155, с. 117].

Таким чином, необхідність нововведення залежить від позиції фірми стосовно існуючої технології.

Інновації та інвестиції — це дві нерозривно пов'язані сфери економічної діяльності, котрі найбільшою мірою страждають від економічної кризи [71]. Разом із тим вихід з економічної кризи неможливий без здійснення активної інноваційно-інвестиційної діяльності, спрямованої на радикальне оновлення виробництва на принципово новій науково-технічній, а отже, і конкурентоспроможній основі.

Інвестування виробничого процесу через оновлення технологій виробництва та предметів праці забезпечують такі якісні зміни виробничо-господарської діяльності [192, с. 727]:

- 1) паралельно-послідовне проведення науково-технічної діяльності, здійснення інвестицій і маркетингу;
- 2) взаємозаміщення фаз життєвого циклу продукції;
- 3) інвестиційний проект по стадіях фінансування досліджень і розробок, розповсюдження нових продуктів і послуг, їх комерціалізація.

Проте інвестиційна, операційна діяльність та фінансування є взаємопов'язані. І елемент інноваційності впливає в однаковій мірі на всі три складові (рис.2.8).

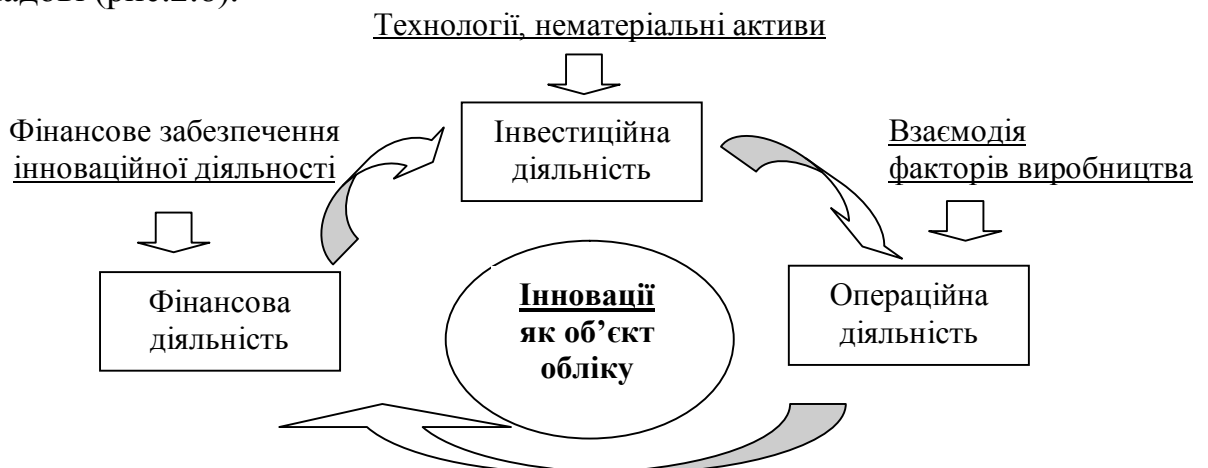


Рис. 2.8. Облік інновацій у взаємозв'язку з видами діяльності

Оцінка інноваційних витрат, пов'язаних із створенням нової техніки, модернізацією та значним поліпшенням виробничих технологій, що в майбутньому принесе значні економічні вигоди, здійснюється відповідно до вимог П(С)БО 7 «Основні засоби». Дане положення не є визначальним при формуванні вартості створеного активу та впровадження його у виробничий процес, оскільки має розбіжності з положеннями, викладеними Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», що зазначалось вже вище. Визнання та критерії для оцінки основних засобів інноваційного характеру однакові для всіх активів, а саме за наявності двох умов: підприємство отримає економічні вигоди в майбутньому та вартість може бути достовірно визначена.

Разом з тим, формування первісної вартості регулюється п.11 даного положення і включає прямі витрати на виготовлення згідно П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати».

Вибір методики обліку інноваційних процесів у великій мірі залежить не тільки від характеру реалізації інноваційних програм та проектів капітального характеру, а й від джерела їх фінансування.

Так, при фінансуванні інновацій за рахунок коштів, взятих на кредитно-банківській основі, проценти по даних активах необхідно включати в первісну вартість об'єкта інноваційної сфери, такий варіант передбачений і міжнародними стандартами обліку в цій сфері. Однак, відповідно до національних П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» до первісної вартості необоротних активів не можуть включатись проценти, які пов'язані з кредитом на їх придбання або створення. Отже, в момент створення до вартості об'єкту не включаються витрати на сплату відсотків, за виключенням порядку П(С)БО 31 щодо капіталізації відсотків на кваліфікаційний актив, на відміну від міжнародних стандартів. На нашу думку, потрібно включати відсотки за позиками на фінансування інноваційних проектів та програм до собівартості новоствореного (або придбаного) активу, так як інвестування в інновації мають мати

безперервний характер, і підприємство може використовувати кошти не тільки з власних джерел, але й із залучених, якщо це вигідно. Часткове визнання позик відповідно до П(С)БО 31 не підходить. Складний процес капіталізації витрат за позиками через внесення змін у облікову політику, підтверджуючих документів і лише на термін створення не дає позитивних результатів.

Отже, відсотки за кредит, які безпосередньо пов'язані з реалізацією конкретного інвестиційно-інноваційного проекту відповідно до П(С)БО 31 “Фінансові витрати” включаться до собівартості вищезгаданих об'єктів. Тоді, на суму нарахованих та сплачених процентів Дт 95 Кт 31 в частині фінансування об'єкта інноваційної сфери робиться запис Дт 15 Кт 95 на ту ж суму, а при введенні об'єкта – Дт 10, 11, 12 Кт 15 на суму витрат, пов'язаних з введенням певних інновацій у виробничо-господарську діяльність підприємства.

При державному фінансуванні бюджетні кошти потребують відокремленого обліку на рахунках цільового використання. При надходженні цих коштів у вигляді асигнувань з бюджету робиться запис Дт 377, 31 Кт 48 і при визнанні інноваційних витрат складається кореспонденція Дт 15, 91 Кт різні – на суму використання цих коштів за певними напрямками, пов'язаними з проведенням інноваційних процесів (закупівля новітнього обладнання, переоснащення виробництва, випробовування дослідних зразків продукції, доведення їх до серійного випуску тощо). При введенні в дію об'єкта інноваційної сфери необхідно списати бюджетні кошти на сформовану первісну вартість даного об'єкта. Тобто, сума за проведенням Дт 15 Кт 66, 65, 20, 22 списується на Дт 10, 12 Кт 15. одночасно необхідно відобразити в обліку безоплатно отриманий актив від сум цільового фінансування Дт 48 Кт 718.

Якщо інноваційна програма носить капітальний характер та фінансується з міського або державного бюджетів, тоді придбання інноваційного обладнання, придбання та впровадження об'єктів

інтелектуальної власності відображається в обліку за первісною собівартістю даних активів, а в момент введення їх як безоплатно отриманий актив за рахунок державного фінансування оформляється записом Дт 10, 12 Кт 424. Одночасно по цих об'єктах інноваційної сфери визнається дохід Дт 424 Кт 745 та нараховується амортизація Дт 23, 91, 92 Кт 13.

На сьогодні, впровадження інноваційної моделі розвитку текстильної промисловості є результатом цілеспрямованої політики управління підприємством. З боку держави показники державного фінансування інноваційних процесів у даній вид промисловості є далеко недостатнім, виділені бюджетні кошти не забезпечують необхідного рівня відновлення основних засобів. Це означає, що найбільш прийнятними варіантами обліку інноваційних процесів на підприємствах текстильної промисловості, на наш погляд, повинні бути моделі, які базуються на фінансуванні інноваційних програм і проектів за рахунок спільної діяльності та власного оборотного капіталу.

Відповідно до Закону України “Про спеціальний режим інвестиційної та інноваційної діяльності” юридична особа або об'єднання, які діють на підставі договору про спільну діяльність юридичних осіб (учасників), головною метою яких є діяльність щодо виконання інвестиційних та інноваційних проектів, виробничого впровадження наукомістких розробок, високих технологій та конкурентноздатної на світових ринках продукції називається технологічним парком [151]. У цьому випадку технопарки повинні керуватись П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”. А спільна діяльність без створення юридичної особи регулюється положеннями Цивільного кодексу.

Відповідно до П(С)БО 12 кожен учасник спільної діяльності повинен вести облік активів, які ним контролюються, зобов'язання, які вони беруть на себе, а також витрати, які вони здійснюють, та їхню частку в доході від спільної діяльності.



Інноваційні програми, пов'язані із вдосконалення виробничо-технічних характеристик продукції, можуть включатись до витрат майбутніх періодів. Тоді процес технічного оснащення виробництва з віднесенням відповідних інноваційних видатків на витрати майбутніх періодів наступним записом: Дт 39 Кт 63, 68 та одночасно Дт 641 Кт 63, 68. Після того, накопичена сума витрат майбутніх періодів поступово списується в кінці звітнього періоду на поточні витрати відповідно до прийнятої бази розподілу. Базою розподілу цих витрат можуть бути строк корисного використання обладнання та новітніх технологій, кількість відпрацьованих машино-годин, кількість випущеної нової продукції. При цьому робиться запис Дт 23, 91 Кт 39 в сумі визначеній згідно прийнятої бази розподілу витрат на проведення інноваційних проектів.

Деякі великі промислові підприємства мають можливість фінансувати наукові дослідження та впроваджувати науково-технічні розробки в виробництво у вигляді новоствореного продукту. Для цих цілей створюється спеціальний підрозділ (науково-дослідна група, експериментальне виробництво, дослідне бюро тощо), який впроваджує нові технологічні лінії, організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, інтелектуальні проекти тощо. Облік інноваційних витрат узагальнюється за дебетом відповідного субрахунку рахунка 23 „Виробництво” в кореспонденції з кредитом рахунків витрат (Дт 23 Кт 20, 22, 66, 65, 68, 372, 13 ін.). В кінці звітнього періоду дані витрати списуються на капітальні – Дт 15 Кт 23, 91, а після введення інноваційного продукту робиться запис Дт 10, 12 Кт 15 (рис.2.9).

Як бачимо з рис.2.9, введення в дію П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» ввело зміни в загальноприйняту методику обліку доходів від реалізації основних засобів. На сьогодні продаж основних засобів, в тому числі і об'єктів інновацій, являється сферою операційної діяльності, що є не зовсім логічно. Таким чином, цей стандарт порушив принцип нарахування доходів і витрат, який

визначений Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», тому що інвестиційно-інноваційні витрати формуються в сфері інвестиційної діяльності, а доходи від реалізації основних засобів відносяться до сфери операційної діяльності.

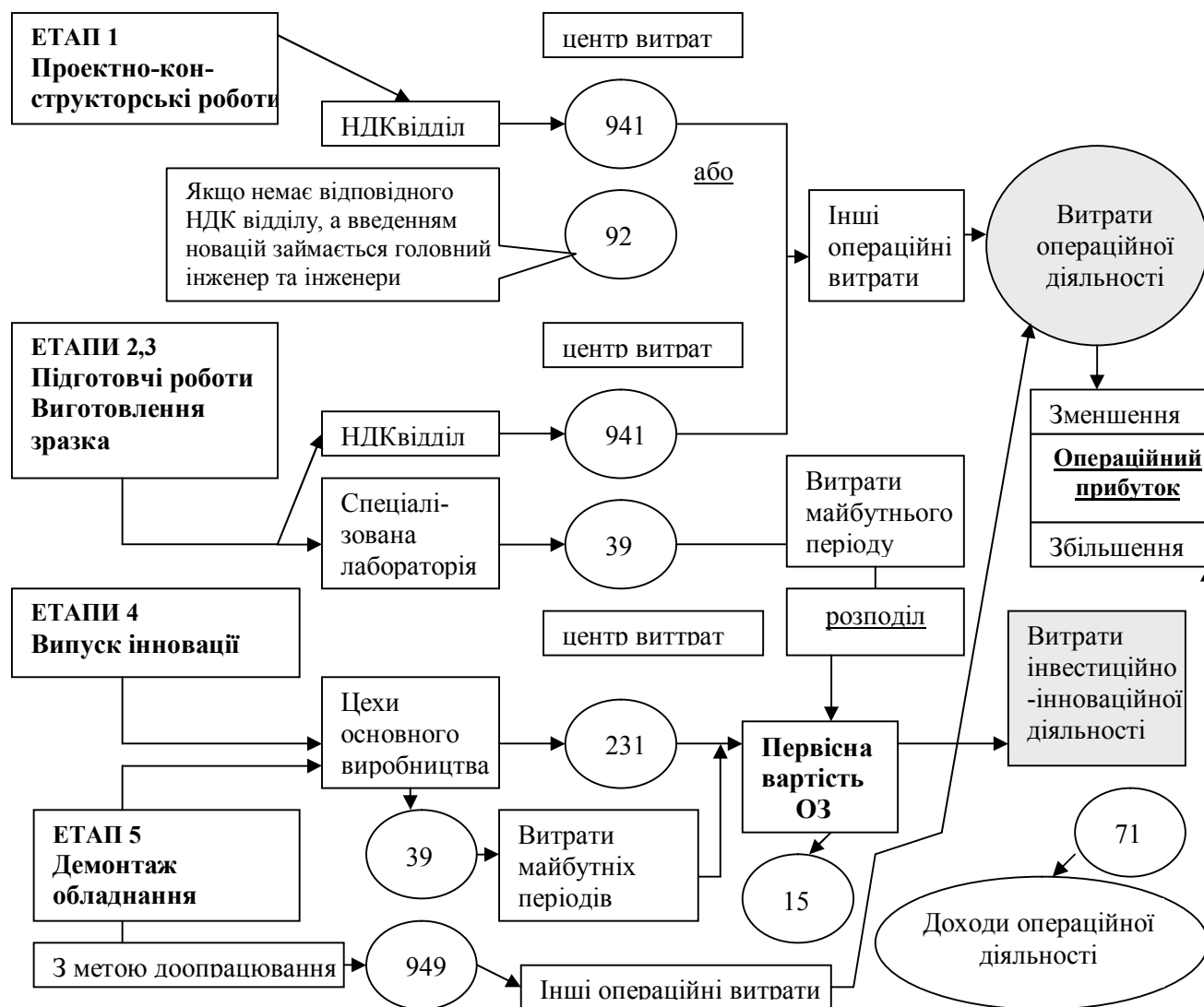


Рис. 2.9. Облік та капіталізація інноваційних витрат

Щодо продажу нематеріальних активів як об'єкта інновацій, то методика не змінилась, і дохід від продажу таких видів активу відобразити на рахунку 74 «Інші доходи», який призначений для обліку реалізації необоротних активів.

Крім того, що витрати на здійснення інноваційних програм і проектів можуть списуватись на капітальні або поточні витрати та відноситись, відповідно, до інвестиційної або операційної діяльності. Дані витрати можуть

покриватись і з джерел власного капіталу, зокрема за рахунок акціонерного капіталу і додаткового капіталу, нерозподілених прибутків. На нашу думку, логічно, що процес інноваційної діяльності відбувається за рахунок фінансування власними джерелами, оскільки це випливає з мети ведення будь-якої діяльності, яка повинна спрямовуватись на отримання та нагромадження прибутку, що в сучасних економічних умовах без розширення та вдосконалення продукції не можливо. Тому варто створювати відповідні резерви коштів, які б в майбутньому служили б джерелом фінансування інноваційних процесів. Таким резервом можуть бути кошти, які накопичуються у визначеному в процентному відношенні розмірі на рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». Однак, виникає питання: в якій частині і під які нововведення необхідно буде створювати цей резерв. На наш погляд, створення відповідного резерву повинно виходити з індивідуальних потреб і можливостей. Та створення цього резерву відповідає принципу бухгалтерського обліку – обачності, і забезпечить підприємству відповідний рівень інноваційного розвитку.

За часів командно-адміністративної економіки витрати на проведення інноваційної діяльності акумулювались на відокремленому амортизаційному фонді, який збільшувався пропорційно до зношуваності обладнання та одночасно на ту ж суму зменшувався розмір статутного капіталу. Така методика діяла до 2000 року. З введенням національних стандартів обліку такий механізм формування інноваційно-інвестиційних ресурсів було відмінено. Відповідно до положень бухгалтерського обліку амортизація є окремим елементом витрат операційної діяльності і показує яку частину первинної вартості необоротних активів віднесено до виробничих витрат (собівартості) в звітному періоді. Разом з тим, Законом України «Про інвестиційну діяльність» визначено, що інвестиційна діяльність може здійснюватись на основі амортизаційних відрахувань, що дещо суперечить національним стандартам. Проте, ці відрахування можна обліковувати на окремому позабалансовому рахунку «Амортизаційні відрахування», на якому

слід відображати всі суми амортизації, які буде використовувати підприємство в інноваційно-інвестиційних цілях.

Пошук ефективних методів нарахування амортизації постійно перебуває в полі зору науки. Цим питанням приділяють увагу багато науковців і практиків.

Прискорена амортизація явище, яке найбільше пов'язане з інвестиційно-інноваційною діяльністю підприємства через швидке оновлення основних засобів підприємства. В усіх розвинутих країнах світу існує така непряма пільга, як прискорена амортизація, що є методом непрямого державного стимулювання розширеного розвитку через створення умов для формування й накопичення на підприємствах фінансових джерел, що забезпечують їх інвестиційну діяльність.

При використанні прискореної амортизації величина амортизаційних відрахувань, яка вилучається з оподаткованого прибутку, може бути вищою, ніж величина самого прибутку. При такому завищенні частина прибутку включається у витрати виробництва і тим самим звільняється від оподаткування [72]. Тобто, застосування дозволених законодавством різного роду способів прискореної амортизації дають можливість компаніям відшкодувати свої витрати ще задовго до кінця служби активів і, таким чином, фактично під виглядом амортизації приховувати від оподаткування значну частину прибутку.

Однак, слід зауважити, що при оцінці обсягів прибутку й амортизації треба врахувати одну важливу обставину – інфляційний ріст цін у той чи інший період. Оскільки амортизаційні відрахування визначаються від повної первісної вартості, при рівномірному методі, встановлена норма амортизації може виявитися нижче її економічно обґрунтованої величини. У цьому випадку прискорена амортизація, хоча б частково, доводить амортизаційні відрахування до економічно обґрунтованої величини. Податковим відхиленням у даному випадку виступає лише перевищення суми нарахованої амортизації над прибутком, переведеної за допомогою

прискореної амортизації у витрати виробництва. При високому рівні інфляції це відхилення може бути зовсім незначним або навіть негативним (тобто прибуток, прихований за допомогою прискореної амортизації від оподаткування, є меншим, ніж податкові втрати від підвищення вартості основних фондів унаслідок інфляції).

Таким чином, пропонується процедура нарахування амортизації на придбанні (введені в дію) необоротні активи прогресивним методом нарахування амортизаційних відрахувань. До сьогодні не враховуються інтереси вітчизняного виробника щодо формування реальної оцінки його активів, реального відображення ціни, яка залежить від оцінки витрат собівартості. Прискорений метод дозволить хоч і непропорційно, але враховувати інфляцію, списувати вартість обладнання на собівартість продукції в момент її випуску і фізичного зносу обладнання. Тому цей метод заслуговує на увагу.

Крім цього, новим Податковим кодексом планується ввести метод нарахування амортизації – прямолінійний. Це також б дало можливість покращити реальність оцінки необоротних активів. Як відомо, кожен об'єкт основних засобів, нематеріальних активів тощо має свою технічну характеристику та очікуваний термін експлуатації. Нині списання необоротних активів йде в розріз з цими поняттями, оскільки нарахування амортизації відбувається групуванням їх та визначенням певного відсотку для нарахування амортизації, тобто за податковим методом. Це є великим недоліком, оскільки цей метод не дає реальної облікової оцінки не тільки про моральний знос активів, але й не відповідає дійсному фізичному зносу. Відтак, якщо буде дозволено податковим законодавством застосування прямолінійного методу, який розраховується діленням вартості обладнання на обґрунтований технічними характеристиками термін строку експлуатації даного обладнання, то це дозволить в обліку відображати інформацію про залишкову вартість та реальний фізичний знос обладнання. Іншою стороною є те, що існують відхилення. Адже обладнання може попрацювати і більше,

ніж зазначений термін, чи не використовувати свої технічні потужності, тоді це відіб'ється на результатах діяльності фірми. В першому випадку підприємство отримає дохід від реалізації необоротних активів або ж збільшення додаткового капіталу через переоцінку даних основних засобів, а в другому – отримає збитки звітних періодів через зменшення випуску продукції та незмінної суми амортизаційних відрахувань, які включаються до собівартості виготовленої продукції звітного періоду, яка може перевищити дохід від реалізації цієї продукції (виручку).

Отже, існує велика кількість варіантів обліку інноваційних процесів, направлених на удосконалення і розвиток виробництва продукції. В значній мірі вибір правильного способу обліку інновацій залежить від того, чи пов'язані вони з операційною діяльністю чи носять капітальних характер.

Практичний досвід діяльності підприємств свідчить, що інновації капітального характеру можуть бути подані у двох напрямках:

- 1) матеріальні інновації, які стосуються створення нових основних засобів та їхньої модернізації;
- 2) інтелектуальні інновації капітального характеру зі створення нематеріальних активів.

Обидва напрями пов'язані з інвестиційною діяльністю. При першому варіанті облік доцільно вести на субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» відповідно до таких аналітичних рахунків:

- 1521 «Витрати на придбання (створення) інноваційних технологій»,
- 1522 «Інноваційні технології, придбані за ліцензійним договором»,
- 1523 «Інноваційні технології, які надійшли від технопарку»,
- 1524 «Інноваційні технології, утворені в результаті спільної діяльності».

Такий порядок забезпечить групування витрат за напрямками здійснення інноваційних заходів щодо оновлення основних засобів виробничого призначення, покращить методика обліку інноваційних витрат і зробить можливим здійснення аналізу цих витрат за певний звітний період.

На рахунку капітальних витрат відображається первісна вартість створюваного інноваційного об'єкта основних засобів за умови підтверджуючих документів. Тобто,

Дт 15 Кт 20,22,23,66,65,13,373,63,685.

І при введенні в експлуатацію основного засобу робиться запис:

Дт 10 Кт 15 (із зазначенням певних аналітичних даних).

Такий порядок забезпечить групування витрат за напрямками інноваційних заходів щодо оновлення основних засобів виробничого призначення, покращить методику обліку інноваційних витрат, дасть змогу аналізувати ці витрати за певний звітний період.

Крім цього важливо на даному етапі організувати аналітичний облік капітальних витрат на створення інновації капітального характеру. До цих рахунків потрібно, на наш погляд, відкривати окремі аналітичні рахунки для обліку інноваційних витрат, на основі яких пропонуємо скласти відомість (звіт) за видами інноваційних витрат. Це дозволить систематизувати розрізнену інформацію про інноваційні процеси і ефективніше використовувати ці дані для цілей управління.

При виборі джерел фінансування питання вирішується із врахуванням багатьох факторів: вартості залученого капіталу, ефективності його віддачі, співвідношення власного і позикового капіталів, що визначає рівень незалежності підприємства, ризику, що виникає при використанні того чи іншого джерела, а також економічних інтересів інвесторів. Облік названих джерел ведеться на багатьох рахунках: 13, 40, 44, 48, 50, 60 та ін. Це створює незручності у використанні такої розрізненої інформації. Тому пропонуємо відомість для обліку інноваційної діяльності за нижче наведеною формою (табл. 2.3). Така відомість, на нашу думку, надасть необхідну інформацію для аналізу та управління цією діяльністю. В складі відповідних синтетичних рахунків вважаємо доцільним відкривати аналітичні рахунки для обліку витрат, виходу продукції, доходів та результатів діяльності за новими технологіями.

Відомість обліку джерел фінансування інноваційної діяльності, грн.  
за квітень місяць 2010 р.

Назва джерел	№ первинного документа	Дата	Сума, грн.	Наростаючим підсумком з початку року, грн.
				всього на інноваційну діяльність
Власні, всього	<i>x</i>	<i>x</i>	15000	25000
в т.ч. за рахунок: прибутку	<i>Бухгалтерська довідка на основі зборів акціонерів</i>	01.04	5000	15000
спеціальних резервів	<i>Розрахунок резерву</i>		–	
внесків до статутного капіталу	<i>Виписка банку</i>	12.04	10000	10000
мобілізації внутрішніх активів	<i>Доручення</i>		–	
Залучені, всього в т.ч.:	<i>x</i>	<i>x</i>	–	5000
кошти вітчизняних інвесторів	<i>Виписка банку, Договір, ПКО</i>		–	–
кошти іноземних інвесторів			–	–
кредити		25.04	–	5000
фінансовий лізинг	<i>Договір купівлі-продажу, Акт приймання-передачі основних засобів</i>		–	–
облігаційні позики	<i>Виписка, Платіжне доручення</i>		–	–
Безоплатне фінансування, всього, в т.ч. кошти:	<i>x</i>	<i>x</i>	1000	3000
державного бюджету	<i>Виписка банку, ПКО</i>		–	–
місцевого бюджету			–	–
позабюджетні			–	–
централізованих об'єднань підприємств		26.04	1000	3000
Разом	<i>x</i>	<i>x</i>	16000	33000

У Податковому кодексі запропоновано також нові механізми розвитку інвестиційно-інноваційної діяльності у сфері виробництва товарів та послуг в Україні. Перший з них стосується податку на прибуток підприємств. Інвестиційно-інноваційна складова реформування цього податку забезпечується застосуванням зниженої ставки податку у розмірі 20% у разі інвестування коштів на придбання нових основних засобів класифікаційних груп 4, 5 (крім легкових автомобілів) та 6, об'єктів нематеріальних активів



групи 4, що в подальшому використовуються у господарській діяльності такого платника не менше 2 років [153].

Крім того, передбачається надання спеціальних інвестиційних пільг, таких як податковий кредит, пільга на інвестування об'єктів інфраструктури, які передаються у державну або комунальну власність та пільги на енергозбереження.

Слід відзначити урегульованість питання про оподаткування операцій з фінансового лізингу, які дозволять надати нові стимули цій формі інвестування. Збільшено до 16 кількість груп основних засобів, тобто, з різними строками використання та відповідно, з різними нормами амортизації, які дають можливість прискорити списання вартості активного капіталу проти діючого порядку. Передбачається введення для виробників високотехнологічної продукції та інноваційних підприємств 25% ставки амортизації до первісної вартості основних засобів. Рівень амортизаційної знижки щодо активної частини капіталу буде збережено і навіть збільшено, зокрема, щодо комп'ютерної техніки.

Встановлюється звільнення від сплати податку продуктів для науково-дослідних робіт та результатів інтелектуальної власності, зареєстрованих в законодавчому порядку.

Для стимулювання платників до зменшення забруднення навколишнього природного середовища, передбачається застосування до ставок податку понижуючого коефіцієнту 0,8 у разі, якщо такі платники запроваджують нові технології. За невиконання заходів щодо зменшення обсягів викидів, скидів та розміщення відходів передбачено щорічне підвищення розміру екологічного податку на 20%.

На відміну від спеціального режиму оподаткування технопарків та їх учасників, який у проекті Кодексу залишається без змін, для СЕЗ і ТПР передбачено нові форми податкової підтримки. Зокрема, запропоновано новий механізм стимулювання інвестиційної діяльності

експортоорієнтованих підприємств, який відповідає вимогам Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур (м. Кіото).

Тимчасово, строком на 10 років, починаючи з 1 січня 2011 року звільняються від оподаткування підприємства легкої промисловості, крім підприємств, які виробляють продукцію на давальницькій сировині. Це дозволить текстильній промисловості стимулювати свою ділову активність в напрямі переробки власної сировинної бази, а не давальницької сировини.

Вдосконалення податкового законодавства, передбачене Податковим кодексом, сприятиме подальшому інтегруванню України до світової спільноти, шляхом адаптації податкового законодавства України до законодавства ЄС, стимулюватиме інвестиційно-інноваційну діяльність, знизить податкове навантаження на економіку. А залучення в економіку України приватних інвестицій є важливим джерелом економічного зростання в нашій країні та структурної перебудови, яка вкрай необхідна українській економіці.

### **2.3. Організація і методика обліку інновацій інтелектуального характеру у забезпеченні виробничого процесу та збуту продукції**

Поняття інновацій інтелектуального характеру є поняттям новим для нашої країни, однак мають глибокий зміст та історію виникнення. Як об'єкт обліку до інновацій інтелектуального характеру слід включати в першу чергу радикальні інновації. Це поняття увійшло в новітню історію економічної думки через концепцію «довгих інноваційних хвиль» М. Кондратьєва, що набула подальшого розвитку у працях Й.Шумпетера та К. Фрімена. За цією теорією проходження чотирьох довгих циклів відбувається через етапи зародження, освоєння та поширення радикальних інновацій у господарській практиці підприємств. Поява таких інновацій змінює панівну технологічну парадигму, сприяє виникненню й розвитку нових галузей матеріального

виробництва, залученню в господарський обіг нових ресурсів, швидкому формуванню нової інфраструктури, внаслідок чого прискорюється суспільний розвиток.

Інноваційна структура підприємства залежить від складу виконавців робіт і складається з чотирьох складових, які впливають на вибір методики обліку.

Так, якщо ініціаторами новацій є окремі працівники, бригада, дільниця, які в процесі виробництва займаються винахідництвом, раціоналізаторством, проваджують новації в процесі своєї діяльності, то інноваційними витрати будуть витрати на оплату праці, а зокрема на змінну її частину – премію. Хоча ці інновації вважаються найпростішими, вони мають значний вплив на формування інноваційної діяльності на підприємстві. Поряд з недоліками, які стосуються розробки ефективної системи мотивації працівників підприємства та створення «духу» єдиного творчого колективу, є ряд переваг:

- інноваційним перетворенням піддаються ті ділянки, які в найбільшій мірі потребують інноваційних рішень у технічних, технологічних процесах;
- виконавцями замовлення інновацій у виробничій сфері є власні працівники, які зацікавлені в процесі інноваційних перетворень процесу виробництва та отримання конкретних економічних результатів;
- трудова мотивація активності та високопродуктивної праці окремих працівників, бригад, дільниць не завжди вимагає грошових виплат, а може опиратись на моральне заохочення;
- регулярне стимулювання праці з раціоналізації та винахідництва дозволить в майбутньому створити базу для більш складних структур інноваційного процесу.

Витрати з функціонування цієї структури відносять до поточних витрат звітного періоду, з наступним списанням у собівартість продукції або на витрати операційної діяльності.

Основними формами економічного стимулювання технічної творчості й інноваційної діяльності є:

- премії за підвищення індивідуальної продуктивності праці, професійні якості, ініціативність виконавця;
- премії за підвищення якості продукції і технології виробництва;
- премії за участь у розробці, впровадженні й освоєнні нової техніки, виконанні організаційно-технічних заходів, застосуванні передових заходів та методів праці;
- виплата винагород авторам раціоналізаторських пропозицій й винаходів;
- спрямування у творчі відрядження, на навчання за рахунок підприємства та ін.

Інша група методів стимулювання інноваційної активності підприємства – адміністративно-примусового характеру – тими чи іншими варіаціями існують в кожній економічній системі. Із розвитком промислового виробництва їх значення повільно знижується, але вони повинні бети в арсеналі кожної крупної корпорації, що прагне розвитку. Це внесення до Положень про структурні підрозділи і посадових обов'язків записів про необхідність участі в інноваційній роботі, а також створення механізму аналізу й оцінки дій відповідних підрозділів і керівників.

Доцільність використання різних підходів прояву інноваційної активності серед учасників виробничого процесу обумовлюється специфікою конкретного підприємства, його стратегічних планів та завдань. Як результат метод стимулювання інноваційної діяльності на підприємстві може дати: ґрунтовні удосконалення технологічних процесів, підвищення продуктивності праці, раціоналізаторство щодо ресурсозбереження чи

ресурсозабезпеченості, створення тимчасових творчих колективів, і аж до створення самостійних спеціалізованих підрозділів НДДКР на підприємстві.

Таким чином, може виникнути ситуація на підприємстві, коли структурною одиницею інноваційної діяльності буде спеціально створений для здійснення наукових та експериментальних розробок – лабораторія, служба, експериментальний цех. Ці підрозділи є окремим об'єктами обліку витрат, центрами витрат. Ці структурні підрозділи використовують більш розгалужену систему елементів відповідальності. Крім прямих можуть включати комплексні статті, які підлягають розподілу між видами робіт, замовлень. Для їх оцінки використовують фактичну собівартість, включаючи комплексні статті витрат.

В українському законодавстві, питання інноваційної політики розглядаються винятково у контексті політики науки і технологій, а не через призму інвестиційної діяльності [71].

В зв'язку з тим, автор вважає, що необхідно звернути увагу на такі питання обліку інтелектуальних інновацій:

- необхідність в сучасних умовах реалізувати потребу в виділенні в рамках обліку інтелектуальний облік в якості автоматизованих систем управління інноваційною діяльністю, а саме процесами впровадження та виробництва інновацій та їх реалізації;

- виділити окремі пункти, що стосуються обліку інновацій інтелектуального характеру, які повинні включати:

- 1) обрану бухгалтерську, податкову, амортизаційну політику щодо облікових способів відображення інноваційного процесу;

- 2) науково-дослідні та конструкторські роботи, якщо вони є об'єктом управління на підприємстві повинні бути відображенні і обліковій політиці і в інноваційній політиці;

- 3) в інноваційних витратах вагому частку повинні займати витрати на дослідження та розробки, а також організація нових систем управління, що можливе лише при створенні спеціалізованого резерву;

4) в основі обліку інноваційних витрат вважати управлінський облік (оперативно-технічний та стратегічний облік) і первинний облік.

Регулювання методології бухгалтерського обліку в Україні здійснюється на рівні держави. Порядок відображення об'єктів інновацій інтелектуального характеру відповідає визначення та оцінці нематеріальних активів за доповненням їх критеріальних ознак, таких як наукова новизна, рішення якості та підвищення ефективності (ефективного результату), новий винахід, нова вигода. Нині даний об'єкт не має свого відображення як окремо визначеного рахунка, а обліковується в структурі нематеріальних активів, облік яких регламентується діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцією про його застосування. Наведена в цій Інструкції методика є рекомендованою, а, отже, не деталізованою, в якій не зазначено порядок та спосіб здійснення облікових записів і, в більшості випадків, не враховується специфіка об'єктів обліку. Порядок відображення господарських операцій з нематеріальними активами в системі бухгалтерського обліку обумовлюється видом таких операцій і в кожному конкретному випадку має свої особливості.

Звернемо вашу увагу на те, що попри однаковий підхід щодо формування в обліку інформації про інновації та нематеріальні активи, існує ряд відмінностей і спільних рис:

1) ряд нематеріальних активів, таких як репутація фірми, створення бренда, не проходять процесів дослідження і розробки, що є характерним для інновацій;

2) нематеріальний актив – це актив придбаний чи створений з метою використання в діяльності підприємства, який підлягає вартісній оцінці, але не обов'язково характеризується новизною, що є однією з головних ознак інновацій;

3) до нематеріальних активів в процесі операційної діяльності входять такі об'єкти як ліцензії, різні договори, преференції тощо, які не можуть бути перепродані чи здані в оренду, а інновації – це новий продукт фірми, який

немає аналогів, і може бути реалізований чи зданий в оренду для отримання додаткових вигод;

4) фірма може одержати економічні вигоди від використання в процесі своєї діяльності певного виду нематеріального активу (патенти на технологічні рішення, запатентовані технічні знання), хоча інновації також впроваджуються з метою отримання додаткового прибутку, зниження витрат, збільшення обсягів випуску продукції, вони являються на цьому етапі лише нематеріальними ресурсами – підвищення інтелектуального рівня кадрів, наукові дослідження виробничого процесу, робочий персонал дослідної групи. А вже після патентування переходять в розряд нематеріального активу і обліковуються в цій категорії.

Нововведення пов'язане з новим застосуванням, використанням нової концепції або ідеї. Визнання її корисності кінцевим споживачем викликає зміну соціально-економічного середовища. Користь, корисна функція — це відмінність нововведення від відкриття і винаходу. Відкриття і винахід не мають соціальної або економічної цінності, якщо вони не стають основою нововведення на ринку.

У зв'язку з наявністю визначених проблем, необхідно обґрунтувати відповідну методику відображення в бухгалтерському обліку створення інновацій інтелектуального характеру та внесення пропозицій щодо його удосконалення.

При первісному визнанні нематеріальні активи враховуються за фактичною (історичною) собівартістю. У ході наступної оцінки нематеріальних активів підприємство може використати основний або альтернативний методи оцінки. При цьому обраний спосіб повинен використовуватись для всіх об'єктів, що ставляться до певної групи інновацій нематеріального характеру.

Склад видатків, які можуть бути віднесені на собівартість нематеріального активу при його первісній оцінці, залежить від способу придбання нематеріальних активів.

При придбанні нематеріальних активів в його собівартість включаються купівельна ціна, імпорتنі мита, що не відшкодовують податки, а також видатки, пов'язані з підготовкою активу до експлуатації. Наприклад, якщо підприємство класифікувало власно створену інформаційну систему як нематеріальний актив, то витрати на її впровадження й налагодження будуть також включені в собівартість нематеріального активу.

Витрати на просування нового продукту або послуги на ринок, а також адміністративні витрати не можуть бути віднесені у собівартість нематеріальних активів. Наприклад, якщо компанія придбала права на використання товарного знаку, то витрати на його просування на нових ринках за загальноприйнятою методикою не будуть формувати його вартість.

Віднесення витрат на формування первісної вартості нематеріальних активів припиняється, коли актив доведений до того стану, у якому він готовий до використання підприємством.

Процес створення нематеріальних активів у відповідності із МСФО 38 «Нематеріальні активи» ділиться на дві стадії – дослідження й розробки.

Під дослідженнями розуміються планові роботи, спрямовані на отримання нових науково-технічних знань, роботи з вибору сфери застосування отриманих результатів, а також пошук альтернативних матеріалів, пристроїв, продуктів, процесів, систем, послуг та інше.

Витрати, зроблені на стадії досліджень, не капіталізуються, а визнаються як витрати періоду, у якому вони були здійснені, оскільки на етапі досліджень компанія не може продемонструвати впевненість в одержанні майбутніх економічних вигід.

Розробки – застосування результатів досліджень при проектуванні виробництва, нових або істотно поліпшених матеріалів, продукції й т.д. перед початком їхнього комерційного виробництва. Витрати, що виникають на етапі розробок, як правило, пов'язані із проектуванням, конструюванням і випробовуванням дослідних зразків продукції, а також експериментальних зразків, які через масштаби не підходять для комерційного використання.



Перераховані витрати можуть бути включені у вартість створюваного нематеріального активу з моменту виконання наступних умов:

- створення нематеріального активу технічно здійсненне, компанія планує довести до кінця етап розробки й володіє необхідними для цього ресурсами;

- створюваний актив може бути використаний компанією або проданий;

- існує обґрунтування того, як компанія одержить економічні вигоди від створеного активу;

- витрати на створення нематеріальних активів в ході етапу розробки можуть бути достовірно оцінені.

При дослідженні та розробці інновацій інтелектуального характеру у забезпеченні виробничого процесу та збуту необхідно враховувати умови визнання та оцінки відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Згідно з П(С)БО 8 інновації, отримані в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення інноваційного продукту до стану, у якому він придатний для реалізації чи використання;

- можливість отримання економічних вигод від її збуту чи використання;

- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою інновацій.

Однак, на нашу думку ці умови визнання не носять ринковий характер, тому їх варто доповнити наступними:

- якщо існує можливість отримати економічну вигоду від продажу за інновацію, яку не можливо ідентифікувати, однак є зацікавлені покупці;

- якщо є можливість виокремлення даного об'єкта з складу неідентифікованих нематеріальних активів для власного

використання у виробничій системі задля отримання економічних вигод.

- якщо даний актив можна обміняти на інший актив з метою отримання економічних вигод.

Пункт 17 П(С)БО 8 визначається перелік статей, що формують первісну вартість, а саме прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням.

На нашу думку, потрібно включити до інших витрат, пов'язаних зі створення нематеріального активу інноваційного характеру, витрати на підвищення кваліфікації працівників, які задіяні в процесі розробки та дослідження, які згідно з п.9 даного положення не включаються до вартості активу, а списуються на фінансовий результат звітного періоду. Такий порядок включення цих витрат підтверджує положенням МСФЗ 38 «Нематеріальні активи». Крім того, у первісну вартість слід відносити витрати, пов'язані з амортизацією основних засобів, знос малоцінних необоротних активів, спеціальних видань, витрати на службові відрядження, безпосередньо пов'язанні з науково-дослідними роботами.

Багато дослідників [178, с. 179] не погоджуються з тим, що витрати на маркетинг, дослідження ринків збуту, страхування ризиків, витрати на вирішення судових конфліктів не включаються в собівартість.

Витрати на рекламу та просування на ринку не включаються в собівартість створеного активу, але водночас включені в перелік загального обсягу інноваційних витрат у статистичному довіднику як складова інноваційного процесу (п.15.16), що є нелогічно.

Відтак, П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» стосується розробки і дослідження інновацій нематеріального характеру. Якщо підприємство вирішило вдосконалити або створити нові матеріальні активи – матеріальні

запаси, обладнання тощо, тоді оцінка нових продуктів повинна базуватись або на вимоги П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 7 «Основні засоби».

Разом з тим, в Типовому положенні з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (НДДКР) (далі – Типове положення № 830) вказується, що «...До науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт належать науково-дослідні, проектні, конструкторські, технологічні роботи та послуги, створення дослідних зразків або партій виробів, погодженими із замовниками, що виконуються чи надаються ... науково-дослідними і конструкторськими підрозділами підприємств, установ і організацій» [172]. Таким чином, створення нового продукту матеріальної форми являється складовою частиною НДДКР, так як будь-яка розробка нового продукту потребує послідовного здійснення певних дослідно-конструкторських заходів.

Отже, оцінку інновацій в бухгалтерському обліку можна проводити у двох напрямках, тобто враховувати їх матеріальну чи нематеріальну форму.

Для вибору правильного варіанту обліку інновацій інтелектуального характеру необхідно виділити такі напрями:

- визначення підходів до визнання та відображення в обліку витрат, понесених замовником при створенні об'єктів нематеріальних активів;
- дослідження питання обліку розрахунків з фізичними особами (працівниками підприємства), які є розроблювачами (творцями) нематеріальних об'єктів або інших результатів інтелектуальної праці;
- визначення порядку обліку витрат підприємства на створення (придбання) нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося.

Важливим етапом оцінки інновацій інтелектуального характеру, що капіталізуються, є визначення номенклатури калькуляційних статей і визначення собівартості НДДКР відповідно до чинного законодавства.

Таким чином, Типовим положенням № 830 в складі калькуляційних статей щодо проведення робіт інноваційного характеру є:

- витрати на оплату праці,
- відрахування на соціальні заходи,
- матеріали,
- паливо та енергія для науково-виробничих цілей,
- витрати на службові відрядження,
- спецустаткування для наукових (експериментальних) робіт,
- витрати на роботи, які виконують сторонні підприємства, установи і організації,
- інші витрати,
- накладні витрати.

Наведений перелік відображає вже «застарілі» терміни, такі як «інші витрати», «накладні витрати», які втратили свою чинність з виходом національного П(С)БО 16 «Витрати» та Інструкції з використання плану рахунків. Так, термін «інші витрати» має іншу структуру і пов'язаний із інвестиційним витратами, а термін «накладні витрати» не знайшов відображення в національних положеннях. З огляду на це 21.02.2006 р. затверджені Методичні рекомендації визначення кошторисної вартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (НДДКР) та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів від 16.11.2009 р. № 1327 [108; 109].

Перелік калькуляційних статей виробничої собівартості досліджень та розробки інновацій включає:

- прямі матеріальні витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат (сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби);
- прямі витрати на оплату праці, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат (заробітна плата працівників, зайнятих НДДКР);

- інші прямі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат (відрахування на соціальні заходи, послуги сторонніх організацій, втрати від браку, витрати на службові відрядження);
- загальновиробничі витрати (витрати на освітлення, опалення та інше утримання виробничих приміщень науково-дослідної частини, а також утримання обладнання загальновиробничого обладнання).

Даний перелік не суперечить вимогам П(С)БО та співпадає з визначенням собівартості НДДКР у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

На нашу думку, у сучасній редакції варто було залишити частину витрат, яка включалась у «накладні витрати» та списувалися на вартість розробок та досліджень, а саме:

- витрати на винахідництво і раціоналізацію;
- витрати на перепідготовку кадрів, оплата праці кваліфікованих працівників і спеціалістів, які залучені без звільнення від основної роботи до підготовки, перепідготовки, та підвищення кваліфікації працівників;
- витрати на видання наукових праць, витрат на організацію наукових конференцій, витрати на придбання книг і періодичних витрат;

Разом з тим, логічним є обмеження в складі собівартості НДДКР витрат, які пов'язані з утриманням апарату управління, представницьких витрат, витрати на рекламу і підготовку товарів до продажу, витрати на видання рекламних виробів, які відносяться до адміністративних витрат та витрат на збут і не пов'язані з розробкою інновацій.

Отже, процес створення на підприємстві нематеріальних активів при відображенні в бухгалтерському обліку ділиться на два етапи: дослідження та розробка.

Принципові підходи до визнання витрат, понесених замовником при створенні об'єктів інновації інтелектуального характеру, капітальними чи поточними витратами подано на рис. 2.10 .

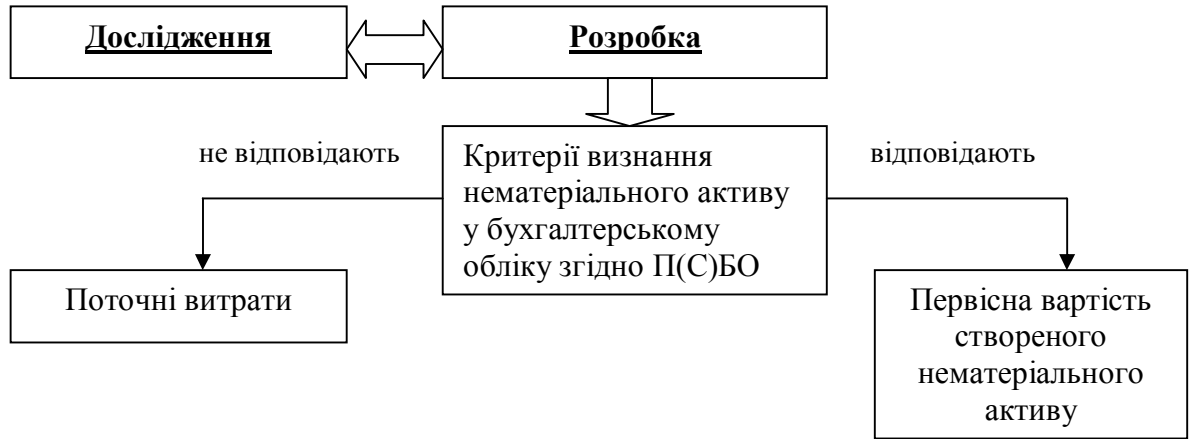


Рис.2.10. Порядок визнання в обліку витрат на створення інтелектуальних інновацій

Витрати на дослідження не визнаються активами та відображаються у складі витрат операційної діяльності (субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки») того звітного періоду, в якому вони були понесені незалежно від того, слугуватимуть у подальшому результати дослідження приводом для розробок, чи ні.

М. С. Пушкар пропонує групувати витрати з дослідження та розробки за статтями, залежно від конкретних умов роботи:

- розробка робочих креслень;
- виготовлення дослідного зразка;
- підготовка виробництва;
- розробка нової технології;
- освоєння у виробництві;
- інші витрати [155, с. 187].

Інновації інтелектуального характеру дають можливість підприємству задовольняти свої інноваційні потреби, суспільні потреби, використовувати результати досліджень та розробок для власного виробництва,

комерціалізація нової ідеї, розповсюдження технологій, послуг.

Таким чином, інноваційні проекти та програми в сфері виробництва і збуту не можуть залежати лише від основної діяльності та інвестування. На виготовлення інноваційної продукції значний вплив має інтелектуальний капітал підприємства (рис.2.11).

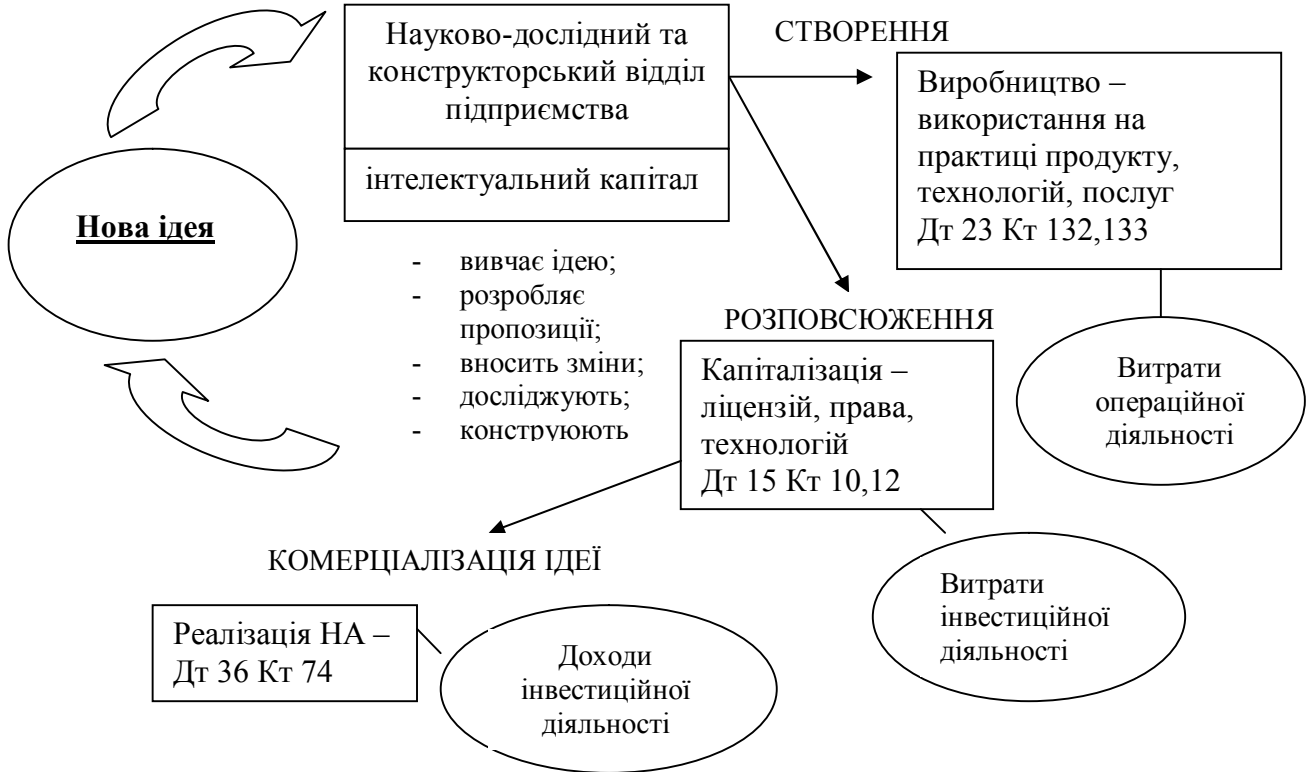


Рис. 2.11. Облік інновацій інтелектуального характеру

Таким чином, без обліку витрат на розвиток науки й інновацій підприємство позбавляється можливості знайти вихід із скрутного становища. Витрати на науку втілюються в певні концепції, форми і методи управління, створення умов для продуктивності праці, певні зразки техніки нового покоління тощо.

Для зацікавленості підприємств у витрачанні коштів на інновації інтелектуального характеру доцільно звільняти від оподаткування ту частину прибутку, яка використовується на вказані цілі.

Отже, науково-дослідний та конструкторський відділ підприємства (центр створення новацій) – це підрозділ на підприємстві, який займається

створенням нововведень та їх впровадженням у сферу виробництва, тобто інноваційною діяльністю.

Роботу науково-дослідного та конструкторського відділу на підприємстві, можна розділити за двома напрямками:

- 1) створення інноваційного напрямку розвитку серійного та масового виробництва з впровадженням технологічних та продуктових інновацій в цілях отримання економічної вигоди від реалізацій інноваційної продукції;
- 2) створення інновацій одичного характеру, тобто інтелектуальних інновацій, які стосуються розширення інтелектуального капіталу підприємства, зокрема це ноу-хау, патент, промислові та дослідні зразки, які передбачають комерціалізацію відповідних знань.

Виходячи з інноваційної спрямованості підприємства у створенні певних видів інновацій, необхідно сформулювати обліково-інформаційне забезпечення кожного з етапів інноваційного проекту через:

- 1) планування (прогнозування) інноваційних витрат відповідно до конкретних калькуляційних статей;
- 2) бюджетування інвестицій та фінансового забезпечення за кожним етапом створення новацій;
- 3) створення системи обробки первинної документації та реєстрації інноваційних витрат;
- 4) розробка методики оцінки нововведень та визначення їх первинної вартості;
- 5) обліково-аналітична обробка даних про впровадження нововведень у виробництво та збут інноваційної продукції;
- 6) облікове забезпечення даних про комерціалізацію знань та об'єктів інтелектуальної власності.

При створенні інтелектуальних новацій на підприємстві можуть використовуватись наступні первинні документи та реєстри для збору та обробки інформації про інноваційну діяльність:



- картки обліку раціоналізаторських пропозицій працівників підприємства (додаток Ж);
- тест опитування, який періодично проводиться управлінським апаратом середньої й нижчої ланки з питань організації, наявності вузьких місць у процесі виробництва й сфері обігу (додатки З);
- перелік та групування вартості виконання НДДКР нововведень, які перебувають у розробці.

Впровадження цих первинних документів та реєстрів в документообіг підприємства дозволить:

- а) дати достовірну оцінку про інноваційні витрати науково-дослідного та конструкторського відділу;
- б) пошук джерел фінансового забезпечення майбутніх розробок та конструкторських робіт по запланованих етапах удосконалення інновацій протягом всього життєвого циклу інновацій на основі експертних оцінок;
- в) розробити програму виконання інноваційних кроків в поточному періоді та інноваційно-інвестиційних проектів стратегічного значення;
- г) скласти кошторис інноваційних витрат відповідно до нормативних показників;
- д) спрогнозувати майбутні доходи на основі моделювання.

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2:

1. У затверджених типових формах первинних документів для обліку активів не враховано особливостей обліку інновацій, те ж саме стосується обсягів розкриття інформації про цей актив в реєстрах та формах внутрішньогосподарської звітності. З огляду на це, доцільно для вдосконалення первинного обліку інновацій запровадити такі документи: Картка обліку інновацій, Тест опитування, Відомість аналітичного обліку інноваційних витрат, Відомість аналітичного обліку витрат майбутніх періодів. Обґрунтована методика збору та реєстрації операцій, пов'язаних з інноваційною діяльністю, через застосування запропонованих форм первинних документів та реєстрів дозволить: а) дати достовірну оцінку про інноваційні витрати науково-дослідного та конструкторського відділу; б) пошук джерел фінансового забезпечення майбутніх розробок та конструкторських робіт по запланованих етапах удосконалення інновацій протягом всього життєвого циклу інновацій на основі експертних оцінок; в) розробити програму виконання інноваційних кроків в поточному періоді та інноваційно-інвестиційних проектів стратегічного значення; г) отримати вартісне вираження інноваційних процесів на підприємстві.

2. Як відомо, уся діяльність підприємства згідно національних положень з обліку поділяється на операційну, фінансову, інвестиційну та надзвичайних подій. Саме таким чином розкривається інформація і на рахунках витрат та доходів. Можливості обліковувати інноваційну діяльність на існуючих рахунках немає, тому необхідно змінювати та доповнювати інформаційну базу нормативних актів, що регулюють питання обліку, щодо доповнення плану рахунків відповідними субрахунками та аналітичними рахунками до рахунків 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція». Виділення спеціального субрахунку до рахунку 231 «Виробництво» дасть можливість вести облік витрат, пов'язаних з випуском інновацій, формуванням їх виробничої собівартості, аналітичні рахунки

третього та четвертого порядку до субрахунку 152 розкривають інформацію про облік інновацій капітального характеру, субрахунок «Інноваційна продукція» – облік новоствореної продукції.

3. Необхідність ведення обліку інноваційних доходів та витрат за центрами їх виникнення та відповідальності впливає з вимог управлінського обліку щодо інформаційного забезпечення керівництва фірми та управлінського персоналу про результативність створення, впровадження та використання нововведень у сферах виробництва та збуту, а також про стан сегментів діяльності підприємства та структурних підрозділів, що виконують інноваційну роботу. Виходячи з цього доцільно відкривати аналітичні рахунки другого та третього порядку для підприємств, що займаються інноваційною діяльністю, а саме 7012 «Дохід від реалізації інноваційної продукції», 9012 «Собівартість реалізованої інноваційної продукції», 7912 «Результат від випуску та збуту інноваційної продукції».

4. Оскільки за інноваційним законодавством існують особливості при веденні обліку в спеціальному режимі технопарку, то рекомендовано використовувати також аналітичний рахунок 9812 «Податок на прибуток, який пов'язаний з виконанням інноваційних програм» до субрахунку 98 «Податок на прибуток». Аналітичний рахунок до податку з прибутку підприємств дозволить спростити розрахунок пільги щодо перенаправлення частини прибутку у спеціальний фонд для виконання інноваційних цілей та програм.

5. При обліку інновацій необхідно розмежовувати облік інновацій, що капіталізуються, облік інновацій в операційній діяльності та інновацій інтелектуального характеру. Запропоновано схеми, а також рекомендації що дають можливість визначити відповідний варіанту обліку інновацій протягом всього їх життєвого циклу: від створення до впровадження у виробництво та їх реалізація.

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ЕФЕКТИВНОСТІ ІННОВАЦІЙ ЩОДО ВИПУСКУ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОЇ ПРОДУКЦІЇ

#### **3.1. Оцінка структури і динаміки витрат інноваційного розвитку підприємства**

Сучасний етап інноваційного розвитку економіки в цілому вимагає від підприємств текстильного виробництва створення та формування нової організаційно-економічної методики щодо управління інноваційними процесами та випуском інновацій. Її розробка дозволить робити оцінку стану інноваційного розвитку підприємства під впливом зовнішніх факторів, які пов'язані з постійним розвитком технічних, економічних та організаційних змін у сфері виробництва конкурентоздатної продукції, а також під впливом інвестиційно-інноваційного потенціалу підприємства.

Методика оцінки витрат інноваційного розвитку повинна базуватись на виконанні аналітичних процедур щодо оцінки витрат на впровадження інноваційних проектів та використання інновацій у виробництві з метою обґрунтування виробничої програми з сторони доцільності інноваційного впровадження.

На попередній стадії оцінки інноваційних процесів формуються дані про витрати за кожним проектом і рішення про оптимальний вибір інвестиційно-інноваційного проекту, який в повній мірі відповідає найбільш повному задіянню власних ресурсів та забезпечує скорочення терміну впровадження у налагоджений виробничий процес із збереженням або зростанням запланованої прибутковості.

Впровадження нововведень у сферу виробництва спрямоване на досягнення певної мети:

- розробку нових видів продукції;
- нових технологічних процесів;
- освоєння випуску нової продукції;
- зміну продуктового портфеля;
- впровадження нових технологій;
- технічне переозброєння;
- виведення товару на ринок, маркетингові дослідження, рекламні акції, та ін.

Основними завданнями аналізу витрат інноваційного розвитку підприємства, на основі яких формується система управління інноваційними процесами, є:

- визначення оптимальних обсягів виробництва інноваційної продукції;
- планування необхідних технологічно-системотворчих процесів й інноваційних змін в поточному та довгостроковому періодах, що можуть забезпечити ефективність інноваційного виробництва;
- прогнозування інноваційних витрат підприємства;
- вибір найбільш важливих показників інноваційних витрат, оцінка їх динаміки;
- визначення раціональної структури інноваційних витрат;
- виявлення невикористаних можливостей зниження інноваційних витрат підприємства та собівартості інноваційної продукції.

Після оцінки впровадження новацій у сферу виробництва, варто перейти до оцінки ефективності інноваційних процесів та розробки інноваційної стратегії.

Щоб підприємство працювало в умовах постійного інноваційного розвитку необхідно визначати планову суму інноваційних витрат. Планову суму інноваційних витрат пропонуємо визначати на основі порівняння максимальної та мінімальної суми цих витрат при випуску інновацій.

Так, максимальної границею інноваційних витрат являється межа, при якій забезпечується рентабельність виробництва інноваційної продукції, яка наближена до перевищення її оптимального рівня, який веде до економічно необґрунтованих трансфер технологій та їх комерціалізацію. На наш погляд оптимальний рівень рентабельності не може мати сталого значення. Цей рівень необхідно визначати шляхом економічної оцінки рентабельності галузі, зокрема для текстильної промисловості. Наприклад, якщо цей рівень дорівнює 35%, то підприємство, яке знаходиться в межах цього значення рентабельності, є в рамках максимальної суми інноваційних витрат, і додаткові витрати на його інноваційний розвиток означатимуть зайві вкладення в розширення виробництва і так конкурентної продукції в межах його галузі.

Рівень інноваційних витрат, при якому відшкодовуються витрати на здійснення інноваційних змін шляхом їх покриття за рахунок поточних витрат або ж за рахунок прибутку, означає мінімальну суму інноваційних витрат, що стосується виробництва та збуту нової продукції (інновацій). Тобто, мінімальна границя інноваційних витрат – це межа, за якою економія витрат на інноваційний розвиток підприємства є недоцільною, оскільки це спричинить уповільнення інноваційних змін та впровадження новацій у сферу виробництва, необхідних для ефективною інноваційної діяльності.

Таким чином, планову суму інноваційних витрат можна визначити за формулою:

$$IV_{\min} < IV_{\text{план}} < IV_{\max} \quad (3.1)$$

З нерівності 3.1. випливає, що витрати на інноваційний розвиток підприємства повинні перевищувати нижню межу інноваційних витрат, яка не покриває їх рівень за рахунок джерел покриття, і бути нижчою за максимальну суму інноваційних витрат, щоб не впроваджувати збиткових інновацій, тобто продукцію, на яку немає попиту всередині галузі.

В текстильній промисловості загальна оцінка інноваційного розвитку показала, що витрати щодо інноваційного наповнення сфери виробництва

пройшла перший етап, який стосується впровадження новацій у виробництво. На сьогодні більшість підприємств даної промисловості виготовляють конкурентоздатну продукцію. Інноваційні перетворення в галузі та їх загальна оцінка подана в додатку Д.

Дослідження показали, що основні інвестиційно-інноваційні перетворення у текстильній галузі припали на 2003-2004р., що були пов'язані з реорганізацією та модернізацією текстильного виробництва. Для наочного спостереження подано дані в комплексі з динамікою зміни випуску продукції текстильної промисловості (табл. 1 та рис. 2).

Таблиця 3.1

## Виробництво тканин за 1993-2009 роки,

МЛН.КВ.М.

Вироблено за роки	1993	1995	1997	1999	2001	2003	2005	2007	2008	2009
Тканини, МЛН.КВ.М.	597,0	169,0	81,9	50,4	74,7	76,3	114,0	114,0	109,0	86,8

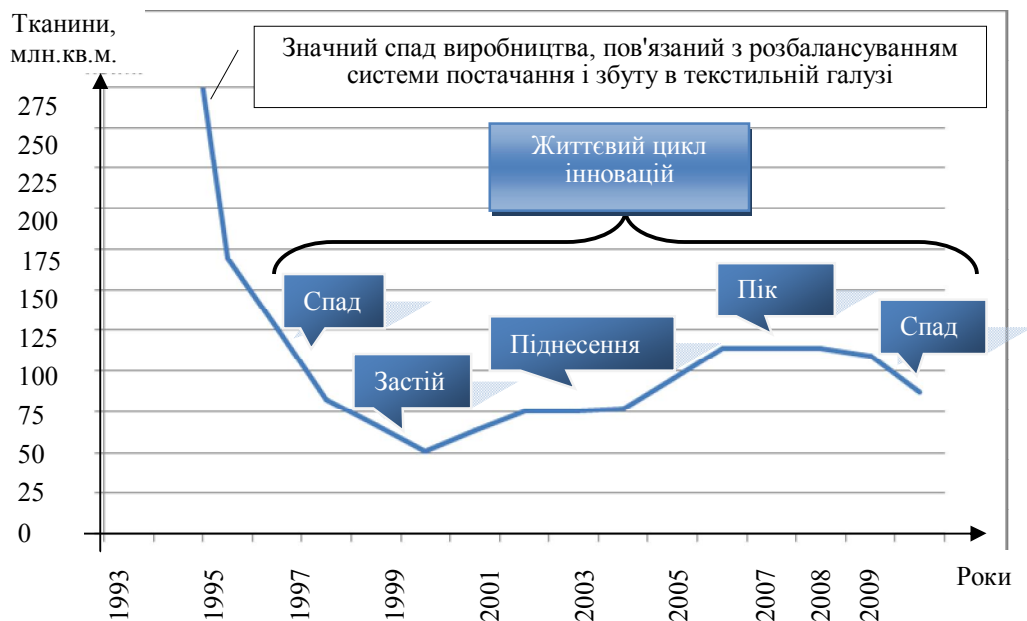


Рис. 3.1. Динаміка виробництва тканин протягом 1993-2009 років, млн.кв.м.

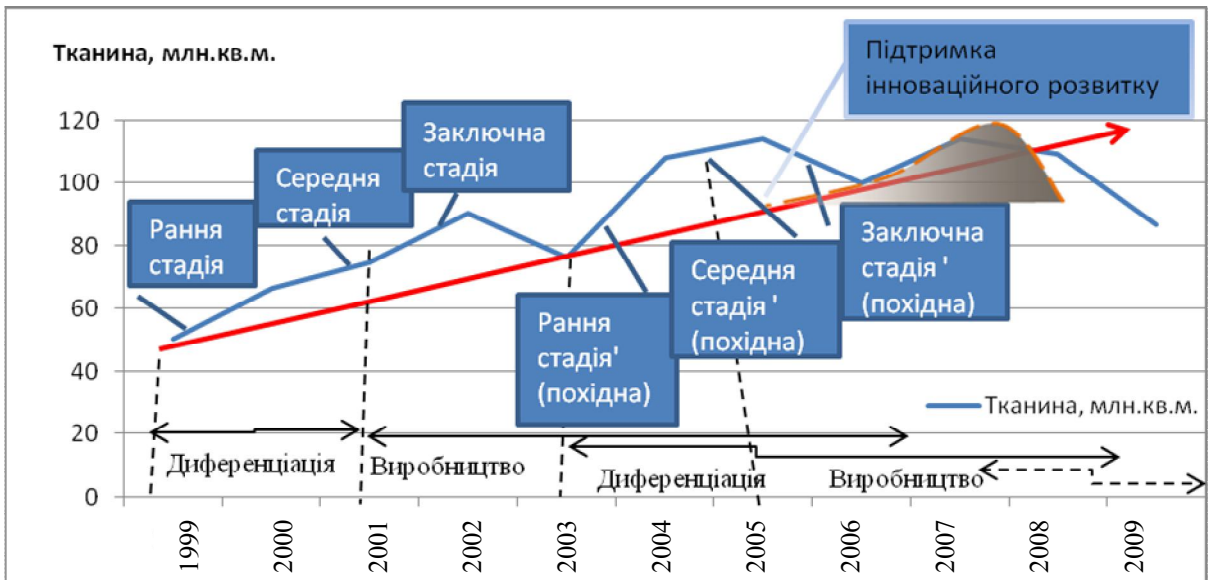


Рис. 3.2. Життєві цикли інновацій виробництва тканин та їх похідні стадії за 1999-2009рр.

За роки ринкових перетворень в Україні за період 1990-1996 рр. у текстильній промисловості відбувся значний спад текстильного виробництва, про що свідчать статистичні дані. Текстильні підприємства повинні були працювати у важких економічних умовах: недостатньої сировинної бази, дешевих цін на імпортні тканини, морально та фізично застарілого технологічного парку виробничого обладнання. Так, за період 1990-1996рр. випуску тканин зменшився на 90,99%. Причинами цього стало не тільки виробничий потенціал текстильного виробництва, а й низький рівень попиту в зв'язку з зниженням рівня життя населення та заповнення ринку імпортними товарами. Стабілізація та тенденції росту галузі припадають на період 2003-2009 рр. Ці галузеві зміни пов'язані з тим, що у 2003-2004 рр. відбулись значні перетворення в текстильній промисловості, які пов'язанні з їх технічним переоснащенням, реорганізацією, структурними змінами, запровадженням маркетингових інновацій у більшості підприємств даного напрямку (рис. 3.2).

Таким чином, тенденція росту галузі за період 2003-2009рр. виходить з того, що у 2003-2004рр. відбулись значні перетворення в текстильній промисловості, які пов'язанні з їх технічним переоснащенням, реорганізацією, структурними змінами, запровадженням маркетингових



інновацій у більшості підприємств даного напрямку. Зокрема, на розвиток галузі направлялись мільйони гривень таким підприємствами як ВАТ «ТО «Текстерно», ВАТ «Черкаський шовковий комбінат», ВАТ «Льонотекс», ЗАТ «Камвольно-суконна фабрика «Чексіл» та ін.

Дані витрати не знайшли відповідного відображення в сфері обліку інноваційних витрат, а були відображенні в межах таких показників як капітальні інвестиції, витрати майбутніх періодів, інші операційні витрати та ін. Такий стан обліково-аналітичного забезпечення не дає можливості для здійснення аналізу динаміки та структури інноваційних витрат за даними бухгалтерського обліку. Більш ґрунтовно ці дані розкрито в бізнес-планах підприємства та при розрахунку планових витрат відповідно в інвестиційному, фінансовому та маркетинговому планах.

Такий стан інформаційного забезпечення інноваційної діяльності є незадовільним, оскільки як інвесторам, так і управлінцям необхідно керувати інноваційними проектами на всіх стадіях роботи для прийняття відповідних управлінських рішень. І тільки деякі дані знаходять відображення в системі бухгалтерської документації та фінансової звітності.

При виконання всіх видів діяльності підприємство повинно виконувати вимоги, що ставляться Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Відповідно до цих положень підприємство відокремлює операційну, фінансову та інвестиційну діяльності та відображає в системі бухгалтерського обліку відповідні облікові потоки щодо капітальних витрат, витрат на виробництво та збут продукції, фінансових витрат та доходів. Хоча навіть при цьому існують певні проблеми щодо виокремлення цих сфер діяльності на окремих рахунках обліку. Інноваційна діяльність не визнається як відокремлена сфера в обліку. Інноваційні процеси на підприємстві пов'язанні з усіма сферами діяльності і це ускладнює аналітичні процедури щодо збору інформації про інноваційні витрати, інноваційні доходи та фінансові результати від впровадження нововведень у сферу створення, виробництва та використання.

Створення інформаційної бази для аналізу починається з групування інформації у первинних документів, які є підставою відображення відповідних сум на рахунках обліку. Далі шляхом систематизації та накопичення у відповідних облікових регістрах бухгалтерського обліку формується інформація про фактичні дані інноваційних процесів на підприємстві, із зазначенням їх потоків покриття витрат та періодів. Формування таких документів забезпечує управлінський облік, виходячи із потреб інвесторів та менеджменту.

Представлення фінансової звітності та порядок її складання чітко регулюється чинним законодавством. Так, фінансова звітність формується на основі складання та подання у визначенні строки чітко затверджених форм та відповідних показників, за виключенням Приміток до фінансової звітності.

Висновок щодо наявності інвестиційно-інноваційної діяльності на підприємстві можна скласти на основі аналізу форми №1 «Баланс», а саме через структуру та динаміку таких показників як залишкова вартість основних засобів та нематеріальних активів на початок та кінець звітного періодів (рядки 010, 030), вартість незавершеного будівництва (рядок 020), довгострокові кредити банків (рядок 440), цільове фінансування та забезпечення (рядок 430). Ці дані формують попереднє уявлення про інвестиційні потоки, які мають зв'язок з виконанням інвестиційно-інноваційних проектів та програм.

Дані щодо динаміки виручки, собівартості та фінансових результатів господарської діяльності вцілому, та її окремих сегментів зокрема, на певний період часу та в порівнянні з минулим періодом відображені у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» (рядки 010,035,040,050,055,100,105,170,175, 220,225).

Однак не можливо точно визначити приналежність даних показників до інноваційної діяльності, не використовуючи дані бізнес-проекту, та скласти висновки щодо впливу інновацій на зміну цих показників. Так, в структурі виручки підприємства можуть об'єднуватись дані щодо реалізації

як інноваційної продукції, так і її аналога, вже не кажучи про виокремлення інноваційної продукції в розрізі окремих інноваційних проектів. Відтак, необхідно інформацію уточнювати в річному звіті до фінансової звітності, а також у відповідних бухгалтерських записках, справках, розшифровках до визначення загальних показників виручки по підприємств в цілому, та за інноваційними видами продукції зокрема.

Те саме стосується інших показників, наведених у формі № 2.

Нажаль, не мають інформаційної цінності щодо аналізу інноваційної діяльності інші форми звітності, а саме форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів», форма №4 «Звіт про власний капітал» та форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності». За даними цих форми № 3 можна відстерегти загальні тенденції щодо надходження та використання грошових потоків в розрізі операційної, фінансової та інвестиційної діяльностей, які взаємопов'язанні з інноваційними процесами на підприємстві, однак стверджувати приналежність цих потоків до інноваційних витрат та доходів лише на основі цих показників не можна. Інноваційна діяльність пов'язана з капітальними інвестиціями, які пов'язані з придбанням основних засобів інноваційного спрямування та нематеріальних активів (ноу-хау, промислові зразки, патенти), витратами на створення знань (витрати на дослідження та розробку), виробничими витратами та витратам на збут (операційні витрати) та доходами від реалізації інновацій (дохід (виручка) від реалізації продукції).

Отже, показники фінансової звітності, які визначають стандарти бухгалтерського обліку, дають можливість:

- отримати попередній висновок про наявність інноваційних проектів на підприємстві;
- сформулювати рішення щодо можливості фінансового забезпечення інноваційно-інвестиційних проектів та програм, тобто джерел фінансування інноваційних витрат та наявність відповідної

технічної бази підприємства для впровадження інноваційних змін;

- виявити форми інвестиційної діяльності, які існують на підприємстві;
- показати зміни у динаміці виробництва та збуту продукції підприємства в порівнянні з попереднім періодом.

Таким чином, для проведення аналізу інноваційних проектів та програм мало керуватись загальними економічними показниками фінансової звітності, необхідно вивчити реєстри бухгалтерського обліку та первинні документи. Структура інформаційної бази щодо структури та динаміки витрат інноваційного розвитку підприємстві представлена на рис. 3.3.

Запропонована структура оцінки та розкриття інформації за відповідними реєстрами та первинними документами повинна базуватись на деталізації та аналітичні оцінці похідних від загальних бухгалтерських показників, що характеризують наявність на підприємстві інноваційних процесів.

Впровадження інновацій базується на складанні та розробці інвестиційно-інноваційних проектів. Створення та реалізація цих проектів передбачають ряд етапів. Заключним етапом є виробництво та збут інноваційної продукції.

На наш погляд, що на першому етапі необхідно проводити аналіз стану науково-технічної діяльності та дослідно-конструкторських робіт. За даними аналізу формуються аналітичні таблиці, які можуть включати наступні показники:

- обсяг інноваційних капіталовкладень відносно річного рівня амортизаційних відрахувань;
- обсяг інноваційних капіталовкладень за рік відносно загальних інвестицій в основний капітал;
- розмір доходу від інноваційних капіталовкладень за рік відносно обсягу інноваційних капіталовкладень;

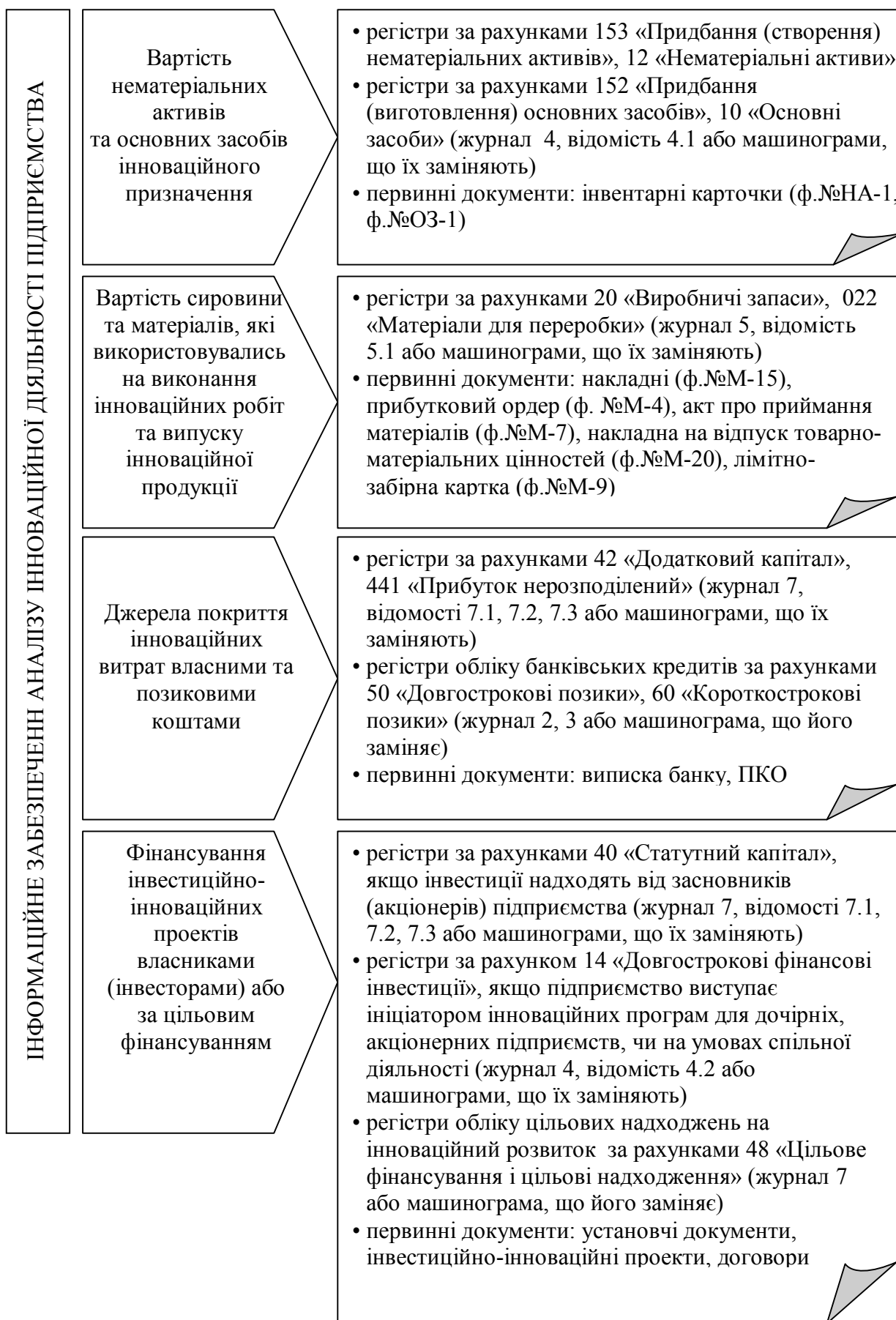


Рис. 3.3. Інформаційне забезпечення аналізу структури та динаміки інноваційних процесів на підприємстві

- розмір сукупного фінансування розвитку науки і техніки відносно обсягу виробництва продукції;
- обсяг продажу новоствореної продукції за рік відносно річного загального обсягу продажу;
- кількість впроваджених винаходів за рік відносно їх загальної кількості;
- індекси обсягу виробництва інноваційної продукції;
- індекси продуктивності праці;
- рентабельність інноваційної продукції;
- динаміка впровадження інновацій.

На другому етапі вивчається динаміка науково-технічних показників, оцінка їх тенденцій та робляться відповідні висновки.

На етапі впровадження новацій у господарську діяльність підприємства варто проводити аналіз інноваційних проектів та оцінку їх ефективності. При чому ця оцінка проводиться за двома напрямками:

- 1) загальна (інтегральна) оцінка інноваційних проектів;
- 2) показники ефективності інновацій за видами діяльності, а саме операційної, фінансової та інвестиційної.

Основними показниками ефективності є прибуток або дохід від реалізації інноваційної продукції, обумовлений використанням на ньому технічного чи організаційного нововведення, а також сумарний ефект (народногосподарський) як сума прибутку чи доходу від запровадження нововведень в галузі народного господарства.

При оцінці інноваційного розвитку підприємства необхідно проаналізувати їх склад та структуру, що стосується випуску інноваційної продукції в порівнянні з їх аналогом (базовим варіантом).

Результати аналізу наведеної вище інформації необхідно оформляти у табличній формі з відповідними висновками щодо проблем, які потребують вирішення в контексті життєвого циклу інновацій на досліджуваному підприємстві.

Таблиця 3.1

Аналіз структури та динаміки інвестицій, джерел їх покриття,  
пов'язаних з інноваційними процесами на підприємствах

Показники	ВАТ «ТО Текстерно»				ВАТ «Херсонський бавовняний комбінат»				ЗАТ «Камвольно-суконна фабрика «Чексіл»			
	31.12.08р.		31.12.09р.		31.12.08р.		31.12.09р.		31.12.08р.		31.12.09р.	
	сума, тис.грн.	струк- тура, %	сума, тис.грн.	струк- тура, %	сума, тис.грн.	струк- тура, %	сума, тис.грн.	струк- тура, %	сума, тис.грн.	струк- тура, %	сума, тис.грн.	струк- тура, %
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Придбання (виготовлення) основних засобів	8759	98,2	116	91,3	42	19,6	106	83,5	6326	99,4	22967	99,9
Придбання (створення) нематеріальних активів	0	0	11	8,6	170	79,4	0	0	11	0,2	0	0
<b>Капітальні інвестиції, всього</b>	<b>8913</b>	<b>100</b>	<b>127</b>	<b>100</b>	<b>214</b>	<b>100</b>	<b>127</b>	<b>100</b>	<b>6366</b>	<b>100</b>	<b>22982</b>	<b>100</b>
Довгострокові кредити банків	28737	9,2	29800	9,0	29745	11,4	28613	7,0	26606	18,1	120472	77,2
Цільове фінансування	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Пасиви, всього</b>	<b>310773</b>	<b>100</b>	<b>332690</b>	<b>100</b>	<b>261883</b>	<b>100</b>	<b>408519</b>	<b>100</b>	<b>146921</b>	<b>100</b>	<b>156011</b>	<b>100</b>
Показники	ВАТ «Черкаський шовковий комбінат»				ВАТ «Льонотекс»				Всього по підприємствах текстильної промисловості			
	31.12.08р.		31.12.09р.		31.12.08р.		31.12.09р.		31.12.08р.		31.12.09р.	
	сума, тис.грн.	струк- тура, %	сума, тис.грн.	струк- тура, %	сума, тис.грн.	струк- тура, %	сума, тис.грн.	струк- тура, %	сума, тис.грн.	струк- тура, %	сума, тис.грн.	струк- тура, %
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Придбання (виготовлення) основних засобів	4841	99,9	7	4,4	66	74,2	18	6,7	20034	98,1	23214	98,4
Придбання (створення) нематеріальних активів	0	0	0	0	0	0	0	0	181	0,9	11	0
<b>Капітальні інвестиції, всього</b>	<b>4848</b>	<b>100</b>	<b>16</b>	<b>100</b>	<b>89</b>	<b>100</b>	<b>269</b>	<b>100</b>	<b>20430</b>	<b>100</b>	<b>23521</b>	<b>100</b>
Довгострокові кредити банків	17657	7,2	26950	11,2	0	0	0	0	102745	11,8	205835	17,5
Цільове фінансування	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Пасиви, всього</b>	<b>244439</b>	<b>100</b>	<b>240065</b>	<b>100</b>	<b>39034</b>	<b>100</b>	<b>39569</b>	<b>100</b>	<b>871050</b>	<b>100</b>	<b>1176854</b>	<b>100</b>

В табл. 3.1 на основі даних балансу оцінено загальний стан інвестиційно-інноваційної діяльності, її склад за основними показниками, а саме інвестиціями та джерелами покриття, в динаміці з 2007-2009рр. Інвестиції в придбання нового обладнання, нематеріальних активів з метою розширення виробничих можливостей мають загальну тенденцію до збільшення + 3091 тис.грн. Водночас, у ВАТ «ТО «Текстерно», ВАТ «Херсонський бавовняний комбінат», ВАТ «Черкаський шовковий комбінат» сума інвестицій має спадаючу тенденцію. Аналіз динаміки обсягів залучених коштів на досліджуваних підприємствах має негативну тенденцію щодо залучення кредитних зобов'язань, а саме +103090 тис.грн. Значне збільшення сум по довгострокових позиках спостерігається на підприємстві «Чексіл», а саме +103090, що і вплинуло на загальну тенденцію на всі 100%. На підприємстві ВАТ «Льонотекс» довгострокових кредитів за період 2008-2009 не було, а у ВАТ «Херсонський бавовняний комбінат» кредити протягом 2009р. знизились на 4,4%, в інших підприємствах їх сума постійно зростала.

Основну частку капітальних інвестицій становить придбання машин та обладнання та капітальний ремонт. У більшості досліджуваних підприємств сума капітальних інвестицій в придбання (виготовлення) основних засобів перевищує 91% від загальної суми інвестицій та за період 2008-2009рр. в загальному по підприємствах становила відповідно 98,1% та 98,4%. Як видно з табл.3.1., зовсім незначна частка інвестицій в нематеріальні активи з тенденцією до спадання відповідно за 2008-2009рр. – 0,9% і 0,01%.

Сума фінансування інвестиційно-інноваційних процесів на досліджуваних підприємствах за рахунок коштів кредиторів станом на 31.01.2009р. становила у ВАТ «Херсонський бавовняний комбінат» 28614 тис.грн або 7% пасиву цього підприємства, у ВАТ «ТО «Текстерно» 29800 тис.грн. або 9%, у ВАТ «Черкаський шовковий комбінат» – 26950 тис.грн. або 11,2%, що не перевищує 50% залученого капіталу відносно балансу підприємства. Однак у ЗАТ «Камвольно-суконна фабрика «Чексіл» сума по довгострокових позиках на кінець 2009р. виросла на 103090 тис.грн і



становила 120472 тис.грн. або 77,2% від пасивів підприємства, що є негативною стороною господарської діяльності підприємства, оскільки на капітальні інвестиції направлено лише 19,1% з цієї суми. Позитивним моментом є відсутність довгострокових кредитів у Житомирського ВАТ «Льонотекс».

Оскільки суми капітальних інвестицій та джерел покриття тісно пов'язані з ефективністю інвестиційно-інноваційної діяльності необхідно розробити більш ґрунтовний аналіз показників за напрямком використання обігових коштів підприємства та джерел фінансування господарської діяльності (Додаток М).

Дані щодо динаміки виручки, собівартості та фінансових результатів господарської діяльності в цілому, та її окремих сегментів зокрема, на певний період часу та в порівнянні з минулим періодом відображені на рис.3.1, 3.2.

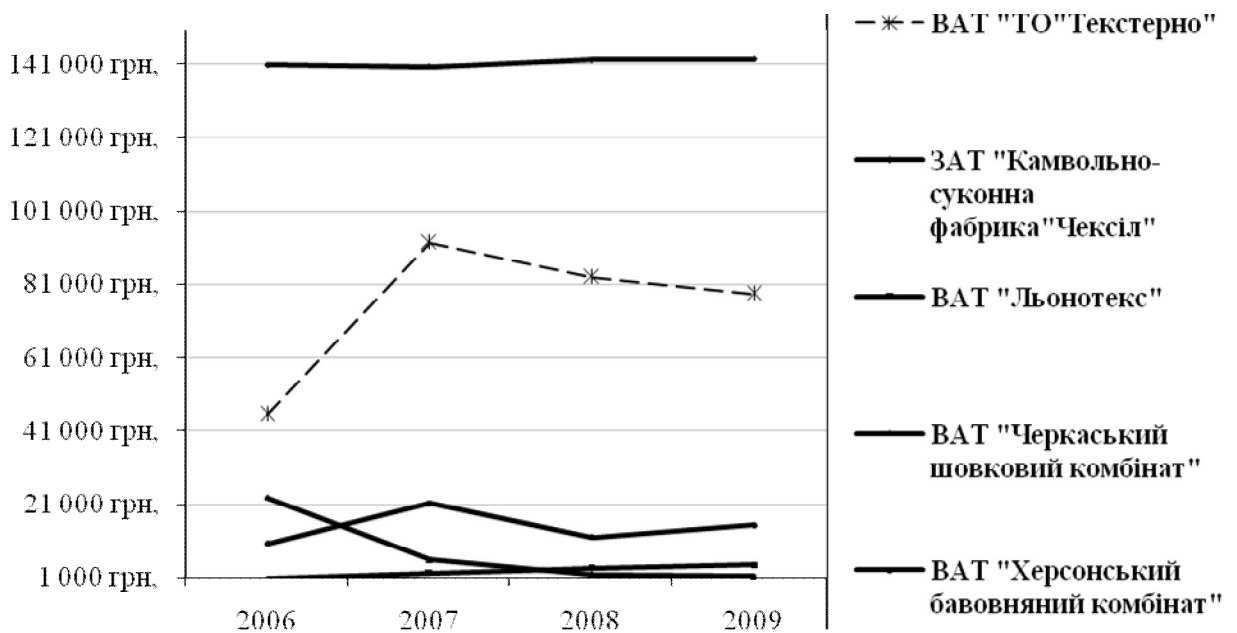


Рис.3.4 Динаміка доходу від реалізації текстильної продукції за період 2006-2009 рр.

Як бачимо з рис.3.4., динаміка збуту текстильної продукції після впровадження інновацій на підприємствах «Текстерно», «Херсонський бавовняний комбінат», спочатку характеризувала ріст до 2007р., а з потім доходи почали спадати. У підприємства «Чексіл» та «Льонотекс»

спостерігається лише позитивна тенденція щодо виручки від продажів тканин, а ВАТ «Черкаський шовковий комбінат» не зміг реалізувати свої виробничі потужності для збільшення доходів від реалізації протягом усього періоду. Такий стан доходу від реалізації може бути пов'язаний із величиною собівартості реалізованої продукції.

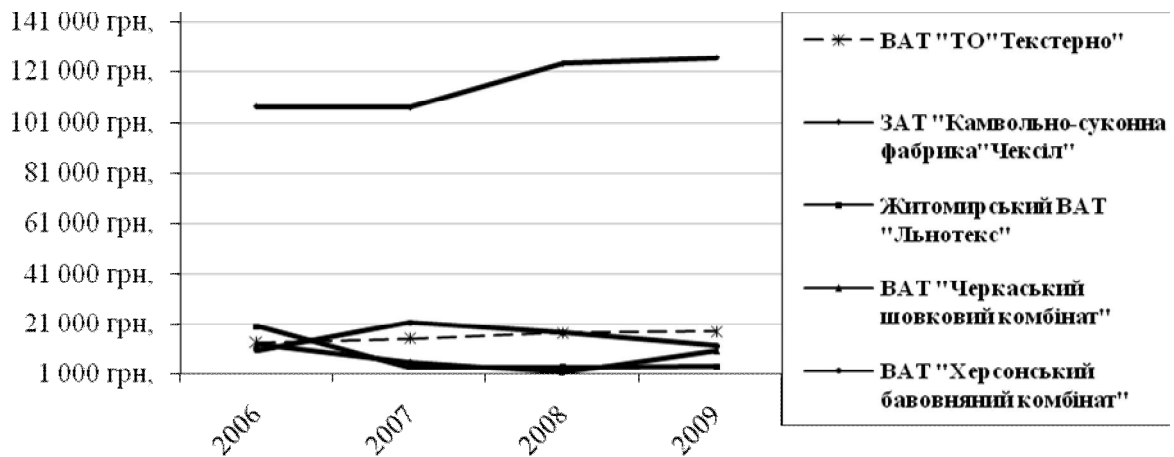
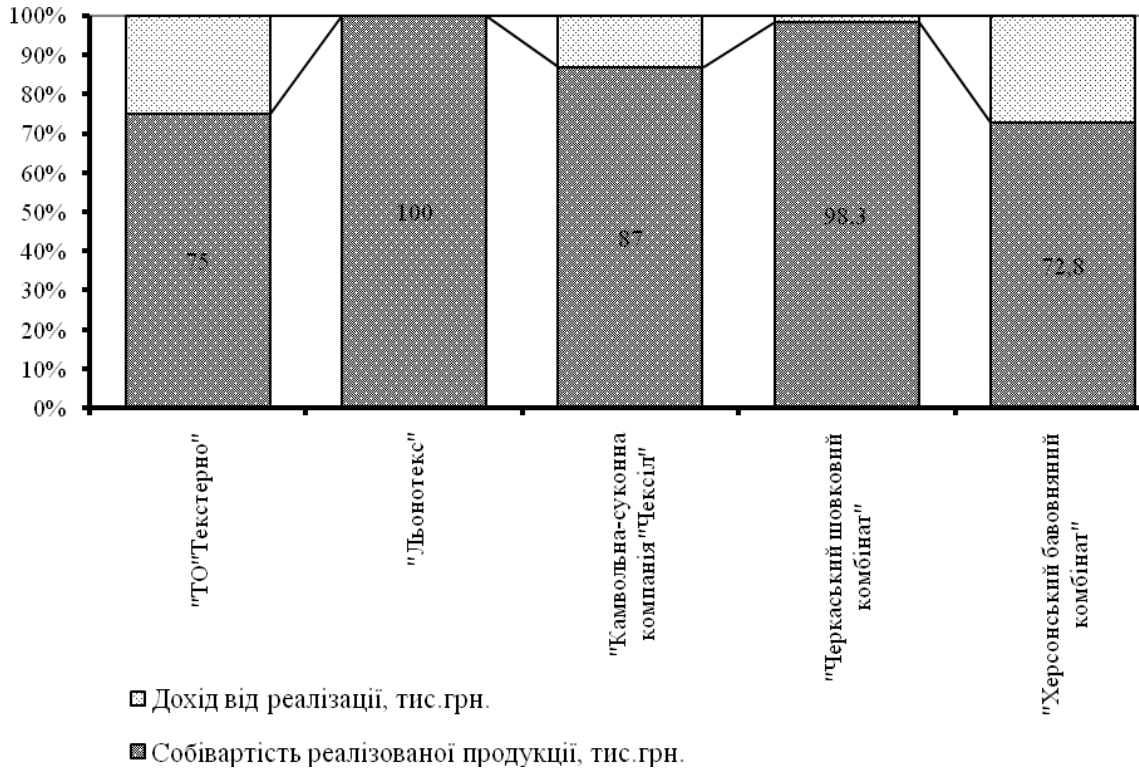


Рис. 3.5. Динаміка собівартості за період 2006-2009 рр. та її структура відносно доходів від реалізації текстильної продукції станом на 31.12.2009 р.

Як бачимо з рис.3.5, собівартість реалізованої продукції зростає в тенденції разом з ростом доходів від реалізації і навпаки. Таким чином, у підприємств за певних умов збільшення обсягів збуту продукції можуть збільшуватись економічний ефект від реалізації та знижуватись змінні витрати.

В зв'язку з полегшенням збору аналітичних даних пропонуємо додати наступні показники в таких регістрах бухгалтерського обліку:

- доповнити графу 4 розділів I, II журналу 2 інформацією про використання позикових коштів на капітальні інвестиції інноваційного характеру, доповнивши окремою графою «в т.ч. на інноваційні цілі»;
- в цілях контролю та покращення аналітичної цінності регістрів бухгалтерського обліку необхідно доповнити у розділі III журналу 3 графу «Призначення кредиту» (між графами 2 і 3);
- у розділі II журналу 4 в графі 4 до рахунку 15 «Капітальні інвестиції» додати інформацію про інноваційний характер основних засобів, нематеріальних активів, тобто додати в рядку 1 «Основні засоби», «в т.ч. інноваційного характеру» та рядку 3 «Нематеріальні активи», «в т.ч. інноваційного характеру»;
- в розділі III «Витрати діяльності» журналу 5 в підпунктах до пункту 1 «Виробництво» виділяти рядок «в т.ч. інноваційної продукції».

Таке доповнення дозволить вести облік капітальних інвестицій у нематеріальні активи та основні засоби інноваційного призначення; розширити аналітику позикових коштів за напрямками їх використання, строками та сумами погашення за інноваційними проектами та програмами; визначати обсяги випуску та реалізації інноваційної продукції, – що має велику інформаційну цінність як для інвесторів, управлінців, так і для державних органів, а саме в органи статистики, податкової.

Дана пропозиція щодо наповнення регістрів бухгалтерського обліку аналітичною інформацією щодо інноваційного напрямку розвитку має місце при складанні фінансової звітності. На нашу думку, інформаційну цінність для аналізу інноваційної діяльності додасть:

- 1) доповнення додатковими показниками фінансову звітність, а саме в формі №5 стосовно розшифровки інформації щодо капітальних інвестицій інноваційного характеру з виділенням рядка «в т.ч. інноваційного характеру»;
- 2) ведення бухгалтерських довідок протягом виконання інноваційного проекту;
- 3) розшифрування у вигляді пояснювальної записки до річної фінансової звітності інформацією про інвестиційно-інноваційні процеси на підприємстві та дані про випуск та реалізацію інноваційної продукції.

На етапі впровадження інновацій у виробництво важливим етапом в оцінці інноваційних процесів є аналіз ефективності інновацій, яка визначається за методом порівняння основних показників діяльності підприємства після введення новацій у сферу виробництва в порівнянні з базовим варіантом (аналогом). Тому необхідно більш детально необхідно визначати вплив кожного з елементів собівартості на ефективність інноваційних змін та робити загальну оцінку виробничої ефективності інновацій в порівнянні з аналогом.

## 4.2. Аналіз та оцінка ефективності інновацій

Ефективність впровадження інновацій у виробничий процес характеризується системою показників, які відображають співвідношення витрат і результатів. На рис 3.6 наводиться ряд показників, які характеризують ефективність інноваційного проекту.

Під ефективністю розуміється співвідношення результатів і затрат на їх досягнення. Економічну ефективність від випуску й збуту інноваційної продукції визначають шляхом порівняння одержаних результатів у процесі експлуатації об'єктів інвестування, і сукупних затрат на здійснення інноваційної діяльності вцілому.

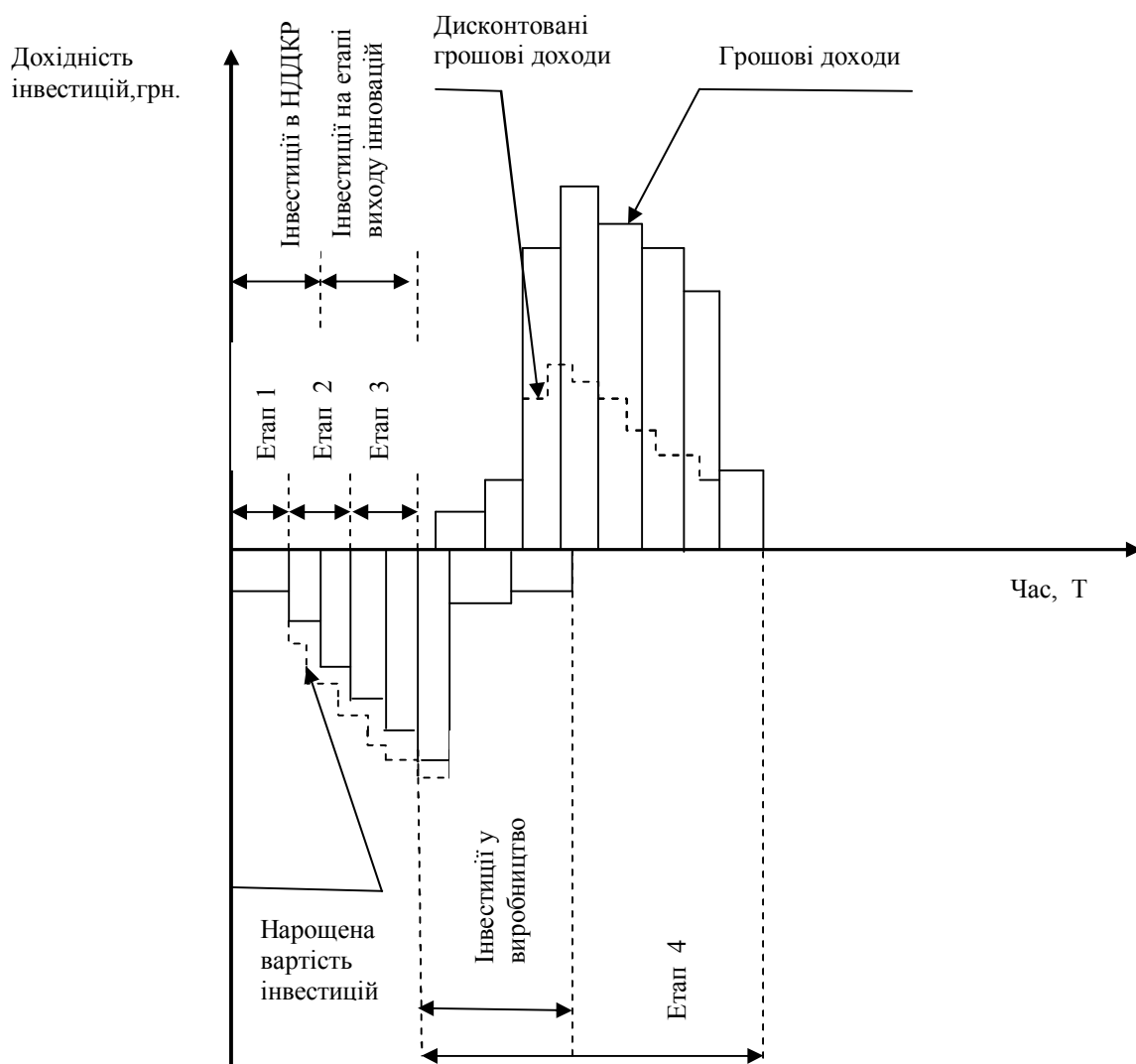


Рис. 3.6. Інвестиції в інноваційних проект

Як бачимо з рис.3.2, економічна ефективність діяльності підприємств в текстильній промисловості, підвищення конкурентноздатності своєї продукції на ринку визначають рівень інвестицій у інноваційний процес. Тобто, для того щоб оцінити доходність інвестиційно-інноваційного проекту потрібно врахувати фактор часу. Ефективна діяльність підприємства характеризується здійсненням інвестиційних витрат та отриманням в майбутньому певних грошових потоків у вигляді доходу від реалізації інновацій.

Поняття «ефект» – різниця між одержаними доходами і здійсненими витратами. Ефективність випуску й збуту інноваційної продукції – узгодженість результатів і реальних витрат на їх досягнення.

В сучасній літературі в процесі дослідження ефективності інновацій значна увага приділяється методам визначення ефективності за інвестиційними витратами як джерела отримання доходу в майбутньому. Виділяють два напрямки, як рекомендаційні для оцінки ефективності інвестиційних витрат: прості, статистичні методи, що не враховують фактору часу і нові, динамічні методи, які базуються на дисконтуванні майбутніх грошових потоків, приведених їх до теперішньої вартості. Для оцінки ефективності інвестиційних витрат є й інші показники й методи. Такі підходи відображенні в працях П.Н. Завліна, А.В.Васильєва [59], С.М. Ілляшенка [66], М.А.Йохни, В.В. Стадник [64], Р.А.Фатхутдінова [181], Крилов Е.І. [94] та ін.

Сучасний підхід до оцінки ефективності інновацій повинен базуватись на взаємозв'язку показників виробничої, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства, так як інновації є більш ширшим поняттям, ніж інвестиції, оскільки пов'язані і зі сферою виробництва, і з сферою обігу.

Таким чином, система показників ефективності нововведень та інновацій повинна об'єднувати показники за такими напрямками:

- 1) показники ефективності виробничої діяльності підприємства;
- 2) показники ефективності фінансової діяльності підприємства;
- 3) показники ефективності інвестиційної діяльності (рис.3.7).

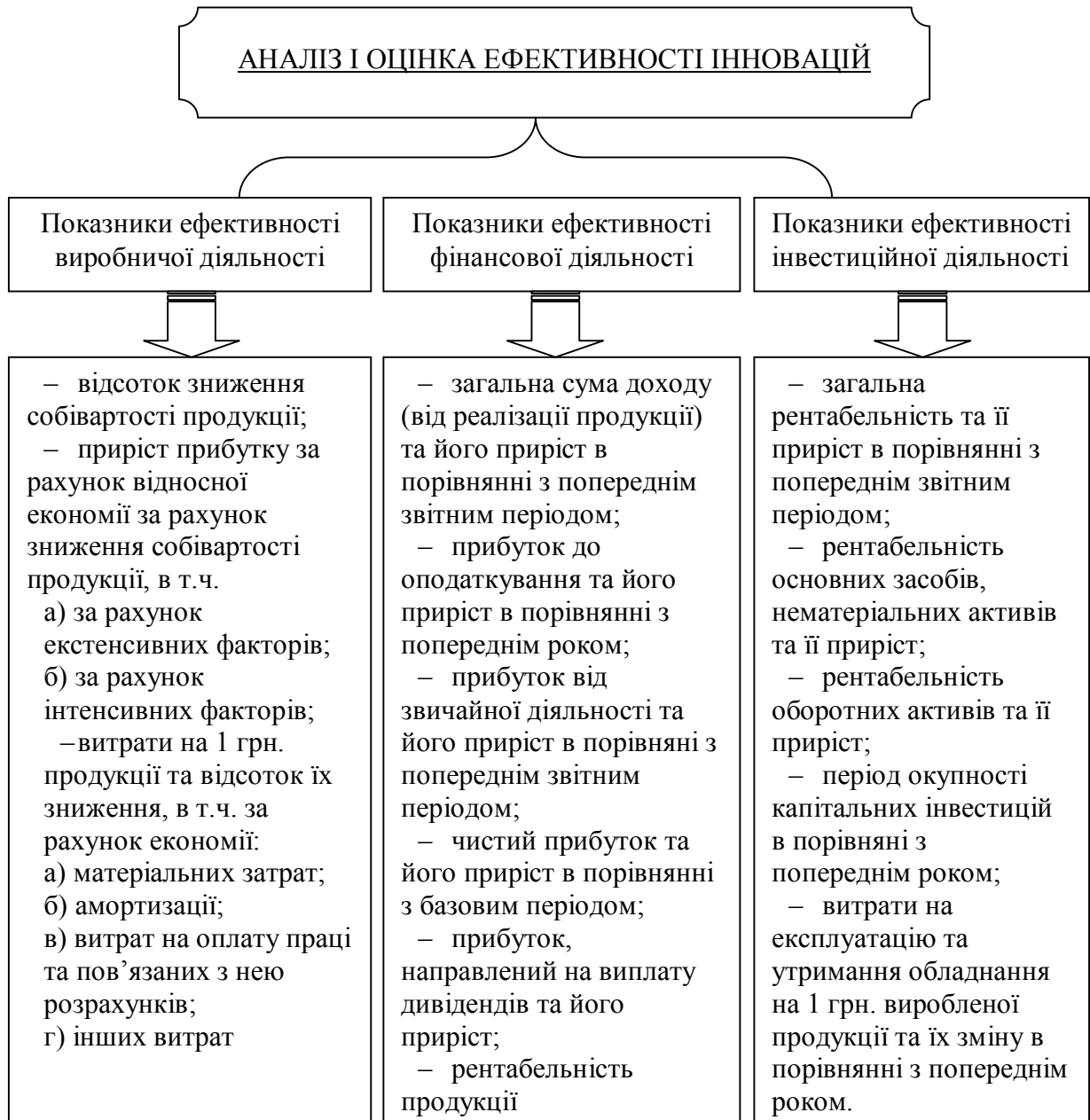


Рис. 3.7. Методика розрахунку порівняльно-аналітичних показників інновацій щодо ефективності виробничої, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства

Методика розрахунку даних економічних показників достатньо висвітлена в економічній літературі. В зв'язку з цим, способи їх розрахунку подані в додатку М.

Одним із найважливішим показником при оцінці ефективності інновацій у сфері виробництва та обігу, є узагальнюючий показник – економія від зниження собівартості продукції. При розрахунку цього

показника необхідно порівняти темпи росту випуску продукції з темпами росту її собівартості: якщо темпи випуску більші, тоді забезпечується зниження собівартості витрат на 1 грн. продукції.

$$E_c = (ПМ_0 + ПЗ_0 + A_0 + ПШВ_0) \cdot \frac{ТП_1}{ТП_0} - (ПМ_1 + ПЗ_1 + A_1 + ПШВ_1) \quad (3.2)$$

де  $ТП_1$  – обсяг інноваційної продукції від загального обсягу виробництва товарної продукції ( $ТП_0$ ), грн.;  $ПМ_1$  та  $ПМ_0$  – матеріальні витрати, пов'язані відповідно з випуском інноваційної продукції та їх аналога, грн.;  $ПЗ_1$  та  $ПЗ_0$  – витрати із заробітної плати та пов'язані з нею відрахувань робітників, зайнятих відповідно виробництвом інноваційної продукції та продукції до впровадження нововведень, грн.;  $A_1$  та  $A_0$  – нараховані суми амортизації, пов'язані з відповідно з випуском інновацій та їх аналога до інноваційних перетворень, грн.;  $ПШВ_1$  та  $ПШВ_0$  – суми інших прямих витрат, пов'язаних в виробництвом нової продукції та її аналога до впровадження інновацій у сферу виробництва, грн.

Ми виділили до цього узагальненого показника часткові показники, які дозволяють розрахувати економію за кожним видом витрат, а саме:

1. Показник економії використання витрат на оплату праці (заробітної плати):

$$E_3 = \left( ПЗ_0 \cdot \frac{ТП_1}{ТП_0} - ПЗ_1 \right), \quad (3.3)$$

$E_3$  – відносна економія витрат на оплату праці та пов'язаних з ними відрахувань, грн.;

$ПЗ_1$  – прямі витрати на оплату праці, включно з відрахуваннями на соцзаходи, в звітному періоді – рік випуску інноваційної продукції, грн.;

$ПЗ_0$  – прямі витрати на оплату праці, включно з відрахуваннями на соцзаходи, в попередньому періоді випуску аналога, грн.;

$ТП_1$  і  $ТП_0$  – обсяг продукції відповідно в звітному та базовому періодах, до і після виробництва та реалізації інновацій, грн.

2. Показник економії використання матеріальних ресурсів:



$$E_m = \left( ПМ_0 \cdot \frac{П_1}{П_0} - ПМ_1 \right), \quad (3.4)$$

де  $E_m$  – відносна економія матеріальних витрат, грн.;

$ПМ_1$  – сума прямих матеріальних витрат в звітному періоді, тобто в році впровадження інновацій у сферу виробництва та збуту продукції, грн.;

$ПМ_0$  – сума прямих матеріальних витрат в попередньому періоді, грн.;

$П_1$  і  $П_0$  – обсяг продукції відповідно в звітному та базовому періодах, грн.

3. Показник економії використання виробничого обладнання (через амортизацію):

$$E_a = \left( A_0 \cdot \frac{П_1}{П_0} - A_1 \right), \quad (3.5)$$

де  $E_a$  – відносна економія витрат на амортизацію за рахунок всіх техніко-економічних факторів, грн.;

$A_1$  – сума амортизаційних відрахувань, пов'язаних з випуском інноваційної продукції в звітному році, тобто початку випуску інноваційної продукції, грн.;

$A_0$  – сума амортизаційних відрахувань обладнання виробничого призначення в попередньому періоді випуску та збуту аналога, грн.;

$П_1$  і  $П_0$  – обсяг продукції відповідно в звітному та базовому періодах, грн.

4. Показник економії інших витрат собівартості:

$$E_{iv} = \left( ПІВ_0 \cdot \frac{П_1}{П_0} - ПІВ_1 \right), \quad (3.6)$$

де  $E_{iv}$  – відносна економія інших прямих витрат, грн.;

$ПІВ_1$  – сума інших прямих витрат в році випуску інноваційної продукції, грн.;

$ПІВ_0$  – сума інших прямих витрат в попередньому періоді, грн.

$П_1$  і  $П_0$  – обсяг продукції відповідно в звітному та базовому періодах, грн.

На нашу думку, ці показники варто розраховувати не лише по підприємству в цілому, але у його цехах, дільницях, де є випуск продукції, а також в розрізі видів інноваційної продукції для оцінки ефективності виробничої діяльності за центрами відповідальності з метою одержання

правдивої та повної інформації щодо економії виробничих ресурсів після впровадження інновацій.

Важливо також визначити на основі відносної економії собівартості приріст продукції як за рахунок інтенсивних факторів (економія виробничих ресурсів: матеріальних, трудових та фінансових), так і екстенсивних факторів (під впливом техніко-економічних та науково-технічних факторів).

Варто також розраховувати показники ефективності використання виробничих ресурсів, використовуючи розрахунок процента зниження заробітної плати на випуск продукції, матеріалоемності, амортизаційної ємності, інших прямих витрат на 1 грн. виготовленої продукції.

Що стосується показника витрат на 1 грн., то даний показник має унікальні аналітичні можливості. Оскільки в знаменнику відображається інтегрований показник обсягу випущеної продукції, то по-суті це узагальнений показник всіх витрат на виготовлення продукції (повна собівартість), які повинні покриватись в процесі збуту через ціну та певний обсяг реалізації. А в знаменнику відображено фактичні витрати всіх ресурсів, які використанні в процесі виробництва продукції, а саме витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, матеріальні витрати та інші витрати. Виходячи з цього, на основі цього показника можна робити висновки про відповідність фактичних витрат на виробництво продукції (собівартості) щодо рівня загальних витрат (необхідних для організації виробництва та збуту продукції), які відображає обсяг реалізованої продукції в грн. Цей показник також варто розраховувати в управлінському обліку за кожним цехом, дільницями для визначення ефективності виробничої діяльності по окремих центрах відповідальності.

Виходячи з сучасного функціонування підприємств текстильної промисловості в жорстких умовах конкуренції, як з боку вітчизняних, так і зарубіжних виробників, необхідно значну увагу у сфері виробництва приділяти сфері обігу продукції, а саме раціональній організації збуту текстильної продукції, використання новітніх маркетингових технологій.

Тому, на наш погляд, поряд з показниками ефективності інновацій у сфері виробництва необхідно визначати їх комерційну ефективність.

Комерційна ефективність проекту визначається відношенням фінансових витрат і результатів діяльності, які забезпечують необхідну норму доходності. Комерційна ефективності може розраховуватись як для проекту вцілому, так і для конкретних ділянок з врахуванням їх вкладів. При цьому в якості ефекту на  $t$ -проміжку ( $E_t$ ) виступає грошовий потік підприємства. Надходження грошового потоку відбувається від кожного виду діяльності  $H_{i(t)}$  як і вибуття грошових коштів  $V_{i(t)}$ . Різницю між ними позначимо  $\Phi_{i(t)}$ :

$$\Phi_{i(t)} = H_{i(t)} - V_{i(t)}, \quad (3.7)$$

де  $i - 1, 2, 3$ , – види економічної діяльності підприємства.

Потік реальних грошей  $\Phi_{(t)}$  називається різниця між надходженням та вибуттям грошових коштів від інвестиційної, інноваційної діяльності та операційної діяльності на кожному етапі проекту (на будь-якому проміжку часу).

$$\Phi_{(t)} = [H_{1(t)} - V_{1(t)}] + [H_{2(t)} - V_{2(t)}] = \Phi_{1(t)} + \Phi_{2(t)} \quad (3.8)$$

Дана формула показує ефективність або фінансову обґрунтованість впровадження інновацій в виробничу-господарську діяльність підприємства.

Недоліки використання цього показника для оцінки інноваційної діяльності, попри його легкий розрахунок є недосконалість забезпечення обліковою інформацією щодо виокремлення інноваційної діяльності. В зв'язку з чим такий підхід визначення ефективності інновацій не може в повній мірі дослідити процес випуску та збуту інновацій та розробити науково обґрунтовані варіанти управлінських рішень, визначити ефективність цих варіантів і вибрати найефективніший серед них, оскільки не врахований фактор часу. Однак позитивним при цьому способі є те, що просто вирізнити аналіз окремих видів діяльності підприємства, а саме, операційної чи інвестиційної. А метою економічного аналізу при визначенні результату інноваційної діяльності підприємства полягає в розкритті причинно-

наслідкових зв'язків між інвестиційною, виробничою і комерційною діяльністю підприємства.

Основний недолік традиційного способу оцінювання ефективності впровадження інновацій полягає у тому, що він не враховує фактор часу, а за основне джерело повернення інвестицій береться тільки прибуток. Проте амортизація посідає важливе місце серед джерел фінансування інвестиційних витрат.

Значним недоліком традиційних методів оцінки ефективності інвестиційних витрат, як зазначає професор І.О.Бланк є те, що в більшості вони ґрунтуються на сумі інвестиційних витрат і прибутку. Хоча багато економістів відстоюють позицію оцінки ефективності інвестиційних витрат традиційними методами – як максимум прибутку або мінімум приведених витрат [123, с.256].

Показник мінімуму приведених затрат розраховується за відомою формулою:

$$B_{\text{п}} + E_{\text{н}} K_{\text{і}} \rightarrow \min \quad (3.9)$$

де  $B_{\text{п}}$  – поточні витрати;

$E_{\text{н}}$  – нормативний коефіцієнт ефективності капіталовкладень;

$K_{\text{і}}$  – інвестиції в інвестиційно-інноваційний проект.

Але цей показник не може свідчити про наявність вигоди, прибутку, або віддачі.

Оцінку ефективності інвестиційних витрат орієнтують на виявлення найбільшого прибутку від реалізації інноваційної продукції.

Для цього пропонувалось розраховувати показник приведенного прибутку за формулою:

$$П - E_{\text{н}} K \rightarrow \max \quad (3.10)$$

де  $П$  – прибуток.

Такий підхід загальновідомий у вітчизняній практиці. Однак, на нашу думку, в процесі випуску інноваційної діяльності мінімізація поточних витрат (в тому числі собівартості продукції) може вплинути на якість

продукції, її ново-технічне наповнення, що є негативним моментом в спробі випускати конкурентоспроможну продукцію.

Метод, що базується на дисконтуванні грошових потоків – другий напрям оцінки ефективності інвестиційних витрат. Основою оцінки є інвестиційні витрати і результат від реалізації через надходження грошових потоків (чистий прибуток) та амортизаційних відрахувань. При цьому майбутні грошові потоки приводяться до теперішньої їх вартості.

Виділяються головні чотири методи оцінки ефективності інвестиційних витрат, які враховують індекс доходності, чистий приведений дохід, фактор часу, внутрішня норма доходності і строк окупності. Ряд авторів називають ці методи оцінки ефективності інвестиційних витрат – показниками аналізу ефективності інвестицій.

Метод розрахунку індексу доходності використовується при зіставленні різних за величиною витрат інвестиційних витрат, який характеризує рівень доходів на одиницю витрат.

Індекс доходності – це відносний показник, що характеризує ефективність інвестицій.

$$I_d = \text{ГП}_T / K_i \quad (3.11)$$

де  $K_i$  – сума інвестиційних витрат, призначена для впровадження інновацій;

$\text{ГП}_T$  – сума грошового потоку, приведенного до теперішньої вартості.

Індекс доходності не повинен бути менший за одиницю, адже такий проект є неефективним.

Чистий приведений дохід базується на зіставленні величини початкових інвестиційних витрат із сумою загальних дисконтованих надходжень.

Чистий приведений дохід – це абсолютна сума ефекту від здійснення інвестицій в інноваційний процес, що визначається за формулою:

$$\text{ЧПД} = \text{ГП}_T - K_i \quad (3.12)$$

де  $\text{ГП}_T$  – сума грошового потоку, приведенного до теперішньої вартості;

$K_i$  – сума інвестиційних витрат, призначена для впровадження інновацій.

Чистий приведений дохід та індекс дохідності перебувають у прямій залежності. Зі збільшенням абсолютної суми чистого приведенного доходу підвищується й індекс дохідності.

Метод, що базується на визначенні строку окупності, використовується для порівняння характеристик декількох об'єктів. Від рівномірності розподілу прогнозованих доходів від інвестиційних витрат залежить і вибір методики для розрахунку строку окупності.

Показник періоду окупності дає відповідь, коли повернуться інвестиційні витрати:

$$P_o = K_i / ГП_c \quad (3.13)$$

де  $K_i$  – сума інвестиційних витрат;

$ГП_c$  – середня сума грошового потоку в теперішній вартості в даному періоді.

Також розроблено різні модифіковані показники і методи оцінки інвестиційних витрат з врахуванням часу. Значними є розбіжності при застосуванні недисконтованих і дисконтованих показників. Строк окупності недисконтований не враховує обсяги грошового потоку після завершення періоду окупності інвестиційних витрат.

Оскільки інноваційний процес охоплює великий проміжок часу: від здійснення інвестицій до випуску та збуту інноваційної продукції важливо визначити інші підходи, які характеризують ефективність з позиції довгострокових інвестиційних витрат. А саме, метод чистої економічної вартості; внутрішня норма рентабельності; метод періоду повернення вкладених інвестицій; балансова норма рентабельності; індекс прибутковості. Методи оцінки ефективності інвестиційних витрат залежать від їхнього призначення. Найбільшою проблемою оцінки інвестиційних витрат є інфляція, яка має вплив на довгострокові інвестиційні витрати.

Відтак, традиційні методи оцінки визначають коефіцієнт ефективності інвестиційних витрат для впровадження інновацій та період окупності, але не враховують фактора часу, грошового потоку, тому, що ґрунтуються на обмеженій інформації, крім цього не враховується співвідношення результату і затрат. А при визначенні ефективності від випуску та збуту інновацій важливо аналізувати не тільки ефективність інвестиційних витрат та грошового потоку, але й розрахунок та оцінку показників, які характеризують рентабельності інновацій та факторний аналіз прибутку від збуту інновацій.

Новий підхід щодо визначення ефективності інновацій з сферою впливу на виробничий процес подано в працях вітчизняних економістів Е.І.Крилов, В. М. Власова [94], Г. В. Савицької [158], П. П. Микитюк [111].

Як показали дослідження, в даний момент оцінка ефективності інноваційних проектів регулюється Методичними рекомендаціями щодо оцінки ефективності інвестиційних проектів. Однак, вони в не повній мірі підходять для оцінки ефективності інновацій. Адже в реалізації інноваційного проекту беруть участь не лише учасники інвестиційного проекту, але й зацікавлені фінансові установи, які кредитують проект, інвестори, власники і саме підприємство, яке проводить реалізацію проекту.

Вплив перелічених факторів зумовлює особливість виявлення економічної ефективності інновацій. Ці особливості повинні включати, на нашу думку, наступні питання.

У відповідності з Методичними рекомендаціями порівнюють різні варіанти проектів та роблять відповідні висновки про ефективність змін. Таким чином, на основі абсолютної ефективності інвестицій визначається ефект як різниця між доходами і витратами від реалізації проекту.

Крім того, що оцінка ефективності нововведень необхідна для відбору найкращого варіанту із числа можливих, оцінка дає підґрунтя для визначення впливу інноваційних змін на економічні показники господарської діяльності підприємств.

При оцінці ефективності інновацій нами рекомендується розділити:

- 1) розрахунковий рік впровадження,
- 2) перший рік після закінчення нормативного терміну освоєння нововведення,
- 3) початковий рік терміну корисного використання інновацій,
- 4) термін корисного використання нововведень,
- 5) останній рік терміну корисного використання інновацій.

Варто відзначити, що під терміном корисного використання інвестиційного проекту розуміють рік початку фінансування робіт по його реалізації. Такий підхід не завжди підходить для оцінки ефективності інновацій, оскільки одноразові затрати (витрати майбутніх періодів, витрати на дослідження та розробку) на створення інновацій та їх впровадження у сфери виробництва та використання можуть реалізовуватись протягом багатьох років. При цьому одночасно можна отримати додатковий корисний результат, наприклад при великомасштабних інноваційних проектах і участі в їх реалізації зацікавлених державних і комерційних структур (реалізація технологічних знань, промислових зразків, патентів тощо). Особливість виробництва текстилю така, що виробниче устаткування та обладнання, як правило проектується близько десяти років, а сам життєвий цикл товару залежить від маркетингових технологій та асортиментних новацій.

Виходячи із вищеописаного, при оцінці ефективності інновацій всі витрати і доходи від реалізації інноваційної продукції приводяться до розрахункового року за допомогою коефіцієнта дисконтування так і коефіцієнта нарощування.

При оцінці ефективності інвестиційних проектів приведення поточних витрат і результатів проводяться шляхом їх дисконтування відповідно до початкового року здійсненої капітальних вкладень.

На етапі оцінки ефективності нововведень щодо їх вибору та залучення інвестицій для впровадження інвестиційно-інноваційного проекту, на



відмінну від оцінки ефективності інновацій, необхідно більше уваги приділити процесу вибору найкращого варіанту із числа можливих.

При цьому, відбір найкращого варіанту із числа можливих повинен забезпечити їх співставність не тільки за фактором часу, але і за обсягами виробництва нової продукції (робіт) і за якісними, соціальними чи економічними факторами.

На етапі формування портфеля, або при прийнятті рішення про впровадження у сферу виробництва нововведень використовують показники прогресивної техніки, яка спроектована в Україні, чи закордоном і може бути придбана в необхідній кількості, чи розроблена і вироблена на основі ліцензії в Україні. Тому, пропонуємо при оцінку ефективності врахувати позитивні і негативні зміни в інших сферах господарської діяльності, тобто соціальну, екологічну і зовнішньоекономічну.

Проведення розрахунків економічної ефективності по всьому циклу розробки і реалізації інновацій, включаючи освоєння серійного виробництва, а також періоди його використання включають систему показників ефективності, які відображають вплив інновацій на державний інтерес (через систему податків), інтереси виробника і споживача.

При оцінці ефективності інновацій витрати і доходи, які отримані до початку розрахункового року, множимо на коефіцієнт ануїтету, а після звітного року – на коефіцієнт дисконту. Приведення різних за часом витрат до розрахункового року має сенс лише при визначенні оцінювальних показників ефективності з метою прийняття управлінського рішення про необхідність створення та впровадження нововведення у сфери господарської діяльності підприємства.

Оцінка ефективності інвестиційного проекту передбачає відбір найкращого варіанту як бази для прийняття рішення. Це пояснюється тим, що рекомендований нами метод оцінки ефективності інновацій базується на теорії як порівняльної так і абсолютної ефективності капітальних інвестицій.

Методи оцінки ефективності нововведень повинні включати показники, які відображають інтегральний (загальний) ефект від створення, виробництва і експлуатації нововведень. Такий підхід дозволяє не тільки дати загальну оцінку ефективності нововведень, але і визначити вклад кожного із учасників інвестиційної діяльності в цю ефективність. На відмінну від цього методу оцінки ефективності інвестицій, запропоновані варіанти в Методичних рекомендаціях дозволяють визначити ефективність лише у того учасника, який реалізує інвестиційний проект.

Для оцінки ефективності нововведень необхідно застосовувати не тільки методи дисконту, але і ануїтету. В цьому випадку появляється можливість розрахувати економічний ефект по кожному році корисного використання нововведень і узагальнити показники ефективності з реальними господарськими потребами, які будуть відбуватись в економіці.

Виходячи з вищеписаного, для оцінки ефективності інновацій повинна використовуватись система показників, а не один із них, який сукупно характеризує економічний зміст впроваджених у виробництво інновацій.

Методика розрахунку ефективності інновацій подано в додатку М.

Розглянемо аналіз складу витрат динаміки виробництва інновацій на підприємствах текстильної промисловості (табл. 3.2, 3.3).

Таблиця 3.2

Аналіз ефективності інновацій на ВАТ «ТО «Текстерно», ВАТ «Херсонський бавовняний комбінат», Житомирському ВАТ «Льонотекс»

Показники	Одиниця виміру	ВАТ «ТО «Текстерно»		ВАТ «Херсонський бавовняний комбінат»		Житомирський ВАТ «Льонотекс»	
		до впровадження нововведень	після впровадження нововведень	до впровадження нововведень	після впровадження нововведень	до впровадження нововведень	після впровадження нововведень
		2003р.	2005р.	2005р.	2007р.	2006р.	2008р.
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Обсяг виготовленої	тис. п.м	11463	9174,7	5391	1531	591	2797

продукції							
2. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	тис. грн.	33139	36614	29325	21283	757	3586
3. Собівартість реалізованої продукції, в т.ч.:	тис. грн.	28569	27761	31747	15028	1987,8	3714

Продовження табл.3.2

1	2	3	4	5	6	7	8
4. матеріальні витрати	тис. грн.	9068	10130	16181	2655	548	1402
5. витрати на оплату праці	тис. грн.	7542	7967	6540	4794	602	1129
6. відрахування на соціальні заходи	тис. грн.	2857	3137	2508	1879	221	386
7. амортизація	тис. грн.	5085	2970	3048	4373	409	565
8. інші витрати	тис. грн.	788	1002	1312	170	42	139
9. Середньорічна капітальних інвестицій	тис. грн.	71	3856	–	228	–	269
10. Чиста продукція, включаючи амортизацію (р.2-р.5)	тис. грн.	23283	25482	11832	18458	167	2045
11. Чиста продукція (р.2-р.5-р.4)	тис. грн.	18195	22512	8784	14085	-242	1480
12. Прибуток до оподаткування	тис. грн.	4570	8853	-2422	6255	-1230,8	-128
13. Податок на прибуток	тис. грн.	4549,5	5628	2196	3521	–	370
14. Чистий прибуток	тис. грн.	20,5	3225	-4618	2734	–	–
15. Відносна економія від зниження собівартості $E_c = p.3(\text{гр.4}) - p.3(\text{гр. 3}) \times p.2(\text{гр. 4}) / p.2(\text{гр. 3})$	тис. грн.	–	-3803	–	-8013	–	-5697

Як бачимо з табл. 3.2 всі три підприємства отримали ефект від впровадження інновацій в сферу виробництва за рахунок зниження собівартості, а саме ВАТ «ТО «Текстерно» на суму 3803 тис.грн., ВАТ «Херсонський бавовняний завод» – 8013 тис.грн., Житомирський ВАТ «Льонотекс» – 5697 тис.грн.

Таблиця 3.3

Аналіз ефективності інновацій на ВАТ «Черкаський шовковий комбінат», ЗАТ «Камвольно-суконна фабрика «Чексіл»

Показники	Одиниця виміру	ВАТ «Черкаський шовковий комбінат»		ЗАТ «Камвольно-суконна фабрика «Чексіл»	
		до впровадження нововведень	після впровадження нововведень	до впровадження нововведень	після впровадження нововведень
		2002р.	2003р.	2006р.	2007р.
1	2	3	4	5	6
1. Обсяг виготовленої продукції	тис. грн.	1389	2975	10413	8925
2. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	тис. грн.	24724,8	41291,8	140639	140254
3. Собівартість реалізованої продукції, в т.ч.:	тис. грн.	26173,1	31451,7	107222	106903
4. матеріальні витрати	тис. грн.	691	9541	56105	57044
5. витрати на оплату праці	тис. грн.	1754	3302	14261	2224
6. відрахування на соціальні заходи	тис. грн.	681	1368	5576	8125
7. амортизація	тис. грн.	3308	4894	1555	3207
8. інші витрати	тис. грн.	68	829	5548	4960
9. Середньорічна вартість капітальних інвестицій	тис. грн.	–	37827,1	–	4387
10. Чиста продукція, включаючи амортизацію (р.2-р.5)	тис. грн.	23965,8	30921,8	78986	78250
11. Чиста продукція (р.2-р.5-р.8)	тис. грн.	20657,8	26027,8	77431	75043
12. Прибуток до оподаткування	тис. грн.	-1448,3	9840,1	33417	33351
13. Податок на прибуток	тис. грн.	6197	7808	19358	18761
14. Чистий прибуток	тис. грн.	–	2032,1	14059	14590
15. Відносна економія від зниження собівартості Ес = р.3(гр.4) -р.3(гр. 3) x р.2 (гр. 4) /р.2(гр. 3)	тис. грн.	–	-12259	–	-25,46

Як видно з табл. 3.3, ВАТ «Черкаський шовковий комбінат» отримав економічний ефект від впровадження інноваційної продукції у сумі 12259 тис.грн. економії собівартості. У ЗАТ «Камвольно-суконна фабрика «Чексіл» економічний ефект від використання нових виробничих засобів становить 25,46 тис.грн. економії собівартості.

Так, в табл. 3.2, табл. 3.3 дано аналіз ефективності інновацій на виробничу діяльність через економію собівартості. Кожне підприємство характеризувалось певним видом впроваджених інновацій. Так, ВАТ «ТО «Текстерно» в 2003р. зробили великі капітальні інвестиції в закупівлю прогресивного обладнання для виробництва бавовни та її обробки. Після впровадження інновацій є позитивні зміни в нарощуванні виробничих потужностей та економії собівартості. Маркетингові інновації, які застосовані в процесі діяльності Житомирського ВАТ «Льонотекс» не дали очікуваного результату від їх впровадження, оскільки використовувалась старе обладнання, яке має високий рівень морального зносу. Структурні інновації щодо скорочення витрат виробництва та адміністративних витрат на підприємстві «Херсонський бавовняний комбінат» також не дало очікуваних змін, оскільки під впливом зовнішніх факторів були піднесені тарифні розцінки на 27-38%. Інші підприємства отримали економічний ефект від впровадження технологічних інновацій з відповідною економією.

Порівняльний аналіз оцінки показників виробничої діяльності після впровадження інновацій показує, що реалізація інноваційних процесів на підприємствах текстильної промисловості дозволяє покращити їх економічне становище. Поряд з тим, велике значення має форма інноваційних змін та рівень їх реалізації у виробничому процесі. Так, найбільший ефект від впровадження інновацій показують ті підприємства, в яких були залучені технологічні інновації, а саме ВАТ «Черкаський шовковий комбінат», ВАТ «ТО Текстерно». Загальна економія від впровадження нових технологій у сферу виробництва відповідно 3803 тис.грн. та 12259 тис.грн. Виключенням є «Камвольно-суконна компанія «Чексіл», яка отримала ефект від

технологічних інновацій лише 25 460 тис.грн. економії, однак дане підприємство проводило повну реструктуризацію, тому в собівартості є включені значні суми амортизаційних відрахувань, які стосуються дорогої технології, що не дало позитивного результату. Значний результат щодо економії собівартості показало Житомирський ВАТ «Льонотекс», яка без суттєвих технологічних змін, за допомогою товарних інновацій (освоєння нових видів продукції та наближення до попиту населення щодо побутового декору з текстилю), рівень економії – 5 697 тис. грн. ВАТ «Херсонський бавовняний завод» отримав за розрахунками ефект від впровадження структурних інновацій в сумі 8 013 тис.грн. економії собівартості.

Таким чином, результати проведеного аналізу ефективності інновацій у сфері виробництва показують, що великі витрати на придбання нових технологій та обмежений рівень збуту текстильної продукції не дозволяють в повній мірі показати економічний ефект від впровадження нововведень у виробництві та збуті. Саме тому важливо виробити моделі прийняття рішень щодо купівлі технологій. Управлінцям необхідно за допомогою підстановки даних визначити рентабельність інвестиційного проекту та можливість отримання економічних вигод. В умовах нестабільного становища в Україні та обмеження оборотними ресурсами актуальним є використання зарубіжного досвіду щодо придбання у ліцензійній формі знань, науково-технічних досягнень, виробничого досвіду. Суть цього такої форми полягає в тому, що «споживча вартість» інновацій (об'єктів інтелектуальної власності з комерційними можливостями та відповідною новизною) переходить від ліцензіара до ліцензіара та адаптується у сферу виробництва, а як кінцевий результат – випуск та реалізація новоствореної продукції.

### **3.3. Підхід до моделювання інвестиційних розрахунків у процесі реалізації інноваційно-інвестиційного проекту на підприємстві при різній тривалості**

В основу інноваційних розрахунків має бути покладено моделі обґрунтування інвестиційних проектів та оцінки їхньої ефективності, тобто під інноваційними розрахунками треба розуміти аналіз моделей прийняття рішень в інвестиційній сфері (планування, контроль, контролінг). Аналіз моделей прийняття рішень поділяється на етапи: визначення проблеми, побудова моделі, забезпечення даними, реалізація і аналіз результатів.

Створюючи модель потрібно необхідно визначити елементи моделей (варіанти рішень, стан ринкового середовища, систему цілей, функції результативності). Відповідно до цього існують альтернативи стосовно кількості та виду цілей, варіантів прийняття рішень, які враховують стан ринкового середовища та функцій результативності. Особливої уваги при створенні моделі займає фактор часу.

Моделі прийняття інвестиційних рішень можна класифікувати за проявами елементів моделей:

- станом зовнішнього середовища і функцій результативності;
- рівнем дій;
- рівнем мети;
- аспектом часу [117, с. 136].

Використовуючи моделі прийняття окремих рішень, порівнюють варіант дій з однією з альтернатив і/або ступінь корисності кількох взаємовиключних варіантів дій. Альтернатива вибору інвестиційного рішення дає позитивне або негативне відношення до вкладання інвестицій в інноваційний проект через аналіз абсолютної чи відносної корисності.



Класифікацію моделей можна подати у вигляді схеми.

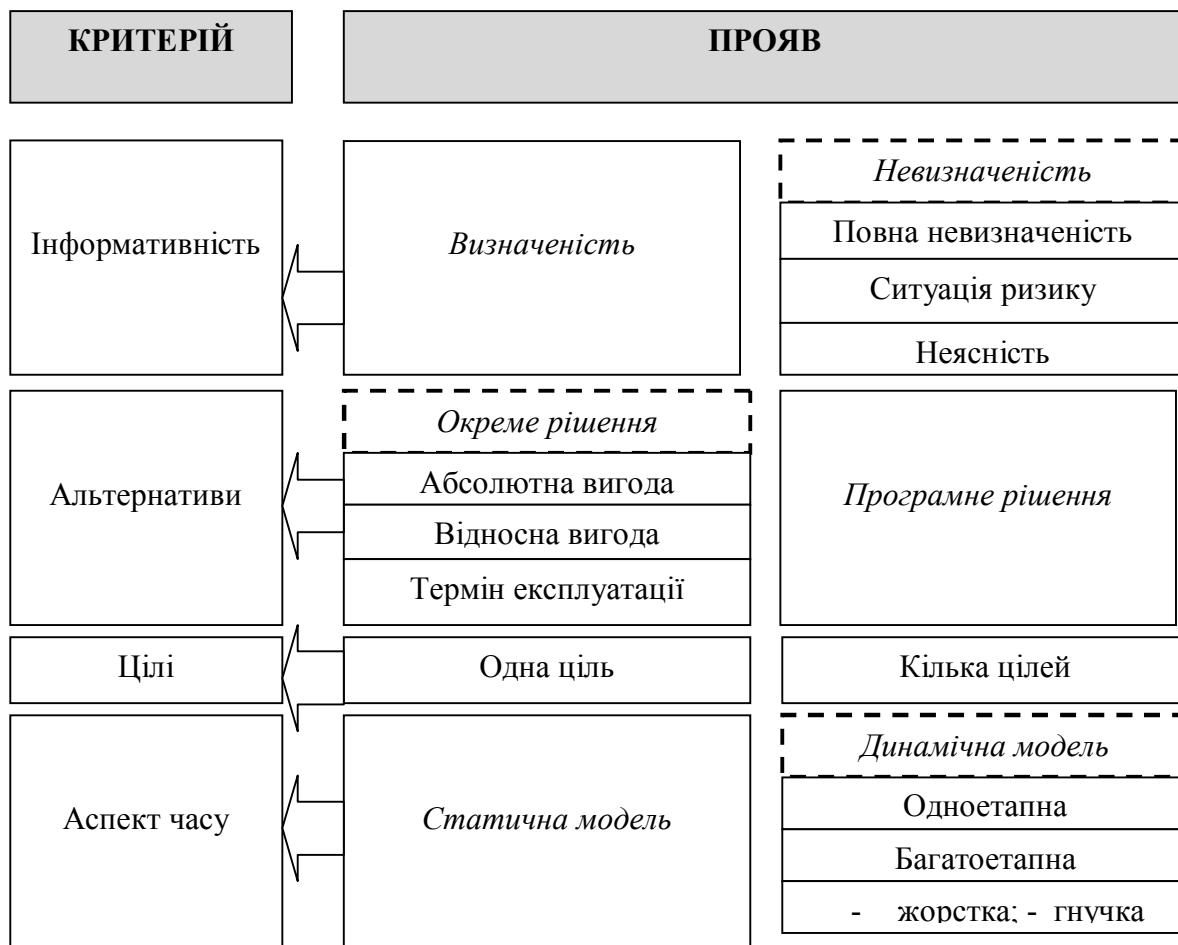


Рис. 3.8. Класифікація моделей прийняття рішень при реалізації інноваційного проекту

При побудові моделей інноваційних проектів будуть здійснені такі спрощення: обмеження моделі однією цільовою функцією; обмеження здійснення платежів у часі; нехтування або врахування взаємозв'язків із зовнішніми чинниками, іншими сферами діяльності об'єкта та іншими інвестиційними можливостями передусім у майбутньому.

В основу побудови системи моделей оцінки інноваційних проектів в текстильній галузі покладено розглянуті далі концептуальні положення.

1. Фінансове забезпечення інноваційного проекту в текстильній галузі – це розрахункові обсяги необхідних для реалізації проекту фінансових ресурсів та формування джерел забезпечення розрахункової ефективності проекту після введення в експлуатацію створених у межах проекту основних засобів, у тому числі обладнання та устаткування.

2. Метою створення системи моделей є оптимізація показників розрахункової ефективності проекту з урахуванням:

- реальних джерел його фінансування та ціни інвестиційних ресурсів;
- досягнення прийнятних з погляду інвесторів значень показників ефективності проекту;
- мінімізації економічних втрат внаслідок підвищення ціни на період окупності проекту.

3. Джерела фінансового забезпечення ефективності проектів в текстильній галузі такі:

- амортизаційні відрахування, які нараховуються на створені в межах проекту основні засоби;
- обсяги збільшення фінансових потоків, які будуть генеруватися на об'єкті після введення в експлуатацію створених у межах проекту основних засобів за рахунок підвищення ефективності функціонування об'єкта;
- цільова надбавка передбачена у складі відповідної норми рентабельності на продукцію та послуги на період окупності проекту;
- банківське фінансування.

4. Застосування моделей оцінки інноваційних проектів має передбачати остаточний вибір технічних та технологічних аспектів, тобто варіантів їх реалізації на об'єкті, і тому внутрішні джерела окупності проекту, які впливають на підвищення ефективності функціонування об'єкта після його впровадження, має бути встановлено та кількісно визначено.

Методи оцінки окремих інноваційних рішень за одним критерієм належать до класу прямих розрахунків і ґрунтуються на порівнянні значень показників, узятих як критерії. У статичних методах за такі критерії беруть показники витрат, прибутку, рентабельності. Розмір витрат обчислюється для кожної альтернативи інвестування як середнє значення упродовж усього планового періоду.

При виборі об'єкта інвестування використовують такі правила:

- об'єкт інвестування абсолютно вигідний, якщо його витрати нижчі за витрати в разі альтернативи відмови від його інвестування;
- об'єкт інвестицій порівняно вигідний, якщо його витрати нижчі за витрати на будь-який інший пропонований об'єкт.

Розглянемо, наприклад, формулу для порівняльного розрахунку рентабельності:

$$R = \frac{\Pi + P}{K}, \quad (3.14)$$

де  $\Pi$  — середній прибуток;

$P$  — середній процент;

$K$  — середні витрати капіталу.

Порівняльне врахування рентабельності слід використовувати в разі, коли існує велика кількість інвестиційних можливостей з високим рівнем рентабельності, що конкурують між собою за обмежені фінансові ресурси. Якщо це не має місця і справджується припущення про застосування методу порівняльного врахування прибутку (вкладення капіталу за розрахунковою процентною ставкою), то даний метод є більш преференційним.

У динамічних методах об'єкти характерні надходженнями і виплатами, які очікуються при реалізації проектів у часі. Будемо далі виходити з припущення, що суттєвий вплив альтернатив обмежений надходженнями і виплатами певного розміру, які можна прогнозувати з віднесенням їх до певних термінів.

Враховуючи залежність розміру платежів від терміну їх здійснення, їх не можна безпосередньо підсумовувати, а необхідно попередньо проводити фінансово-математичні перетворення на основі ревальвації або дисконтування.

При ревальвації визначають, яку вартість  $V$  матиме інвестована до попереднього моменту часу сума капіталу  $K$  у момент часу  $t$  з урахуванням нарахувань процентів і складних процентів:

$$V = K(1 + p)^t \quad (3.15)$$

де  $p$  — однакова для всіх періодів (між моментами нульовим і  $t$ ) процентна ставка.

Величину  $q^t = K(1+p)^t$  називають коефіцієнтом ревальвації. Якщо процентні ставки різні для різних періодів, то

$$V = K \prod_{t=0}^T (1+p_t)^t, \quad t = \overline{1, T} \quad (3.16)$$

де  $p_t$  — процентна ставка для періоду  $t$ ;

$T$  — загальна кількість періодів.

Дисконтування дає можливість розрахувати вартість  $V$ , яку має бути інвестовано в будь-який момент часу для того, щоб в момент  $t$  мати в розпорядженні суму  $K$ . Значення  $V$  розраховують за формулами:

$$V = \frac{K}{(1+p)^t}, \quad \text{або} \quad V = K(1+p)^{-t} \quad (3.17)$$

$$V = \prod_{t=1}^T \frac{K}{(1+p_t)}, \quad \text{або} \quad K \prod_{t=1}^T (1+p_t) \quad (3.18)$$

Величина  $q^{-t} = K(1+p)^{-t}$  - коефіцієнт дисконтування.

Розрахунок вартості в момент часу  $t=0$  для ряду платежів однакового розміру, які здійснюються в кінці кожного періоду впродовж  $t$  періодів (фактична вартість), виконується за формулою:

$$V = K \frac{(1+p)^t - 1}{p(1+p)^t} \quad (3.19)$$

де другий співмножник (дріб) називається коефіцієнтом фактичної вартості періодичних надходжень.

Аналогічно можна здійснити розрахунок періодичних надходжень шляхом перетворення вартості  $K$ , що є на момент часу  $t=0$ , у ряд віднесених на кінець періоду платежів:

$$V = K \frac{(1+p)^t p}{(1+p)^t - 1} \quad (3.20)$$

Коефіцієнт, обернений до коефіцієнта фактичної вартості періодичних надходжень, називається коефіцієнтом відновлення.

Динамічні методи оцінки інвестиційних проектів поділятимемо на дві групи: в першому випадку передбачається, що платежі ревальвуються або

дисконтуються за єдиною розрахунковою ставкою процента; у другому — процентні ставки при вкладанні і залученні фінансових засобів різні.

Динамічні методи, як і статичні, різняться залежно від того, які показники використовуються як критерій прийняття рішення (табл.3.4).

Таблиця 3.4

## Динамічні методи оцінки інвестиційних проектів

Вид ставки процента	Метод
Єдина ставка процента	1. Визначення чистого дисконтованого доходу(вартості капіталу) 2. Ануїтетів 3. Визначення внутрішньої процентної ставки
Різні процентні ставки	1. Визначення кінцевої вартості майна 2. Визначення процентної ставки при залученні фінансових засобів

Чистий дисконтований дохід — це сума всіх дисконтованих або ревальвованих на будь-який момент часу надходжень і виплат, що виникають в результаті інноваційного проекту. Цей показник називається вартістю капіталу. Будемо користуватися останнім терміном і позначати цей показник через  $V_k$ .

Виходячи з визначення показника вартості капіталу, його розмір на початок планового періоду (при  $t=0$ ) можна визначити за формулою:

$$V_k = \sum_{t=0}^T q^{-t} (H_t - B_t) \quad (3.22)$$

Де  $H_t$  — надходження в момент  $t$ ;

$B_t$  — виплати в момент  $t$ .

Величину  $(H_t - B_t)$  будемо називати відповідно до її суті чистим платежем. Наведену формулу можна модифікувати на випадок розгляду компонентів чистих платежів:

$$V_k = \sum_{t=1}^T ((C_t - B_{dt})a_t - B_{dt}^0)q^{-t} + Lq^{-T} - B_0 \quad (3.23)$$

де  $C_t$  — ціна продажу в момент  $t$ ;

$B_{dt}$  — виплати за одиницю в момент  $t$ , що визначаються обсягами збуту або виробництва;

$a_t$  — обсяг збуту або виробництва в момент  $t$ ;

$B_{dt}^0$  — виплати в момент  $t$ , що не залежать від обсягів збуту або виробництва;

$L$  — виторг від ліквідації;

$B_0$  — виплати на придбання.

Користуючись наведеними формулами, можна сформулювати правила оцінки інноваційних проектів:

— інноваційних проект абсолютно вигідний, якщо  $V_K > 0$ ;

— інноваційних проект порівняльно вигідний, якщо вартість його капіталу більша за цей показник для будь-якого іншого проекту.

Слід зазначити, що описаний метод точніше відбиває реальну дійсність порівняно зі статичними методами, оскільки він враховує кілька відрізків часу. На базі методу визначення вартості капіталу можна запропонувати метод ануїтетів. Ануїтет визначається як рівні один одному фінансові платежі, що виплачуються через певні відрізки часу в рахунок погашення отриманого кредиту, позики, і проценти за ними. Виходячи з цього визначення, ануїтет  $A$  розраховується шляхом множення показника вартості капіталу проекту на коефіцієнт відновлення:

$$A = V_K \frac{(1+p)^t p}{(1+p)^t - 1} \quad (3.24)$$

Як впливає з даної формули, при оцінці ефективності інноваційного проекту метод ануїтетів приводить до тих самих результатів, що й попередній метод. Але порівняно з методом визначення вартості капіталу цей метод дає змогу обчислити показник, який являє собою певну форму середнього прибутку і тому може легше тлумачитися, ніж вартість капіталу.

Метод внутрішньої процентної ставки також ґрунтується на використанні показника вартості капіталу. Якщо врахувати, що внутрішня процентна ставка  $h$  являє собою ставку процента, за якої вартість капіталу дорівнює нулю, то її можна визначити з рівняння:

$$V_K = \sum_{t=0}^T (H_t - B_t)(1+h)^t = 0 \quad (3.25)$$

Величина  $h$  являє собою нарахування процентів на капітал, що витрачається на реалізацію інноваційного проекту в різні моменти часу, відбиваючи тим самим динаміку процесу.

Згідно з цим методом правила оцінки інноваційного проекту такі:

- інноваційний проект абсолютно вигідний, якщо його внутрішня, процентна ставка більша за розрахункову ставку проекту;
- інноваційний проект порівняно вигідний, якщо його внутрішня процентна ставка більша, ніж у інших розглядуваних проектів.

Перевага описаного методу, як і методу ануїтетів, перед методом визначення вартості капіталу полягає в можливості його легкої економічної інтерпретації: він характеризує нарахування процентів на витрачений капітал, тобто його рентабельність.

Метод визначення кінцевої вартості майна ґрунтується на припущенні, що існує дві процентні ставки: ставка залучення фінансових засобів і ставка вкладення фінансових засобів. Крім того, передбачається, що не відбувається погашення заборгованості з позитивних нетто-платежів, а також фінансування негативних нетто-платежів із наявних грошових активів. Тому постає необхідність у відкритті рахунку майна і рахунку зобов'язань.

Для розрахунку показника кінцевої вартості майна  $V_T^+$  і зобов'язання  $V_T^-$  у кінці планового періоду можна скористатися формулами:

$$V_T^+ = \sum_{t=0}^T N_t^+ (1+a)^{T-t}, \quad (3.26),$$

$$V_T^- = \sum_{t=0}^T N_t^- (1+b)^{T-t} \quad (3.27)$$

де  $N_t^+$  — позитивні нетто-платежі в  $t$ -му періоді;  $N_t^-$  — негативні нетто-платежі в  $t$ -му періоді;

$a$  — процентна ставка вкладення фінансових засобів  $N_t^+$ ;

$b$  — процентна ставка залучення фінансових засобів  $N_t^-$ . Тоді кінцева вартість майна розраховується за формулою:

$$\bar{V} = V_T^+ + V_T^- \quad (3.28)$$

Враховуючи вираз вартості майна на момент  $t$ :

$$V_t = N_t + \begin{cases} V_{t-1}(1+a) \text{ при } V_{t-1} \geq 0; \\ V_{t-1}(1+b) \text{ при } V_{t-1} < 0 \end{cases}$$

кінцеву вартість майна розраховують за формулою:

$$\bar{V} = N_T + \begin{cases} V_{t-1}(1+a) \text{ при } V_{t-1} \geq 0; \\ V_{t-1}(1+b) \text{ при } V_{t-1} < 0 \end{cases} \quad (3.29)$$

Метод визначення процентної ставки засобів також ґрунтується на припущенні існування ставок вкладення і залучення фінансових засобів. При цьому як критерій розглядається критична процентна ставка залучення фінансових засобів, що являє собою ставку, при застосуванні якої кінцева вартість майна дорівнює нулю. Вона, як у разі внутрішньої процентної ставки, є специфічним показником рентабельності.

Критичну ставку залучення фінансових засобів розраховують аналогічно внутрішній процентній ставці. Для ставки залучення фінансових засобів  $b'$  розраховується  $\bar{V}'$ . Якщо  $\bar{V}' > 0$  ( $\bar{V}' < 0$ ), то вибирається вища (нижча) ставка залучення фінансових засобів  $b'$  і для неї розраховується  $\bar{V}''$ . Далі шляхом інтерполяції або екстраполяції визначається критична ставка залучення фінансових засобів:

$$b_{кр} = b' + \frac{\bar{V}'}{\bar{V}' - \bar{V}''} (b'' - b') \quad (3.30)$$

Інвестиційний проект абсолютно вигідний, якщо  $b_{кр} > b$ .

Останнім часом велика увага приділяється дослідженням у галузі розробки загальних моделей і методів прийняття рішень при кількох критеріях оцінки інвестиційних проектів [200; 202]. Завдяки детальному викладенню цих методів вони можуть застосовуватися без будь-яких змін при оцінці інноваційних проектів в текстильній галузі.

Проведемо аналіз інноваційного проекту ВАТ «ТО «Текстерно», термін дії якого 5 років, норма дисконту складає 10% і рівна ставці реінвестицій, що становить 10%. Прогнозований потік платежів отриманий внаслідок реалізації проекту представлений в табл. 3.5

Таблиця 3.5

Потік платежів по проекту					
Дата	25.01.2010	26.01.2011	27.01.2012	27.01.2013	28.01.2014
Платіж	-1000	-100	700	600	400



Таблиця 3.6

Аналіз ефективності інноваційного проекту ВАТ «ТО «Текстерно»

<i>Показники</i>	<i>Значення</i>
Ставка дисконту	0,1
Термін реалізації	5
Ставка реінвестиції	0,1
<i>Дата платежу</i>	<i>Сума</i>
25.01.2010	-1000
26.01.2011	100
27.01.2012	700
28.01.2013	600
29.01.2014	400
NPV (чиста теперішня вартість)	392,2628967
PI (індекс рентабельності)	1,392262897
MIRR (модифіков.внутр.норма дохідності)	20%
IRR (внутр.норма дохідності)	25%

Проведений аналіз показує економічну ефективність даного інноваційного проекту і при відсутності інших альтернатив може бути прийнятим. Проведемо аналіз межі безпеки даного проекту (табл. 3.7), тобто визначимо допустиму величину похибки оцінки значень потоку платежів при якій забезпечується беззбитковість інноваційного проекту, тобто коли значення чистої теперішньої вартості дорівнює нулю.

Таблиця 3.7

Аналіз межі безпеки інноваційного проекту ВАТ «Текстерно»

<i>Показники</i>	<i>Значення</i>	
Ставка дисконту	0,1	
Термін реалізації	5	
Ставка реінвестиції	0,1	
Похибка	28%	
<i>Дата платежу</i>	<i>Сума</i>	<i>Мінімальна сума</i>
25.01.2010	-1000	-1000
26.01.2011	100	71,82551531
27.01.2012	700	502,7786071
28.01.2013	600	430,9530918
29.01.2014	400	287,3020612
NPV (чиста теперішня вартість)	392,2628967	0,00
PI (індекс рентабельності)	1,392262897	1
MIRR (модифіков.внутр.норма дохідності)	20%	10%

Результати аналізу показують, що проект має достатній запас міцності і буде беззбитковим, навіть якщо помилка при оцінці значення потоку платежів складає 28%. Наступним кроком аналізу є визначення чутливості критеріїв ефективності інноваційного проекту, тобто знайти значення чистої теперішньої вартості проекту від зміни вхідних показників.

Таблиця 3.8

## Попередні дані по проекту з випуску продукції

Показники	Діапазон змін	Ймовірне значення
Обсяг випуску	150 - 300	200
Ціна за одиницю	35 - 55	50
Змінні витрати	25 - 40	30
Постійні витрати	500	500
Амортизація	100	100
Податок на прибуток	25%	25%
Норма дисконту	8% - 15%	10%
Термін проекту	5 - 7	5
Початкові інвестиції	200	200

Таблиця 3.9

## Аналіз чутливості критеріїв ефективності інноваційного проекту від обсягу випуску продукції.

Обсяг випуску	200	Початкові інвестиції	2000
Ціна за одиницю	50	Постійні витрати	500
Змінні витрати	30	Амортизація	100
Норма дисконту	0,1	Податок на прибуток	0,25
Термін проекту	5		
Чисті платежі	2650		Значення NPV
		Значення змінного параметра	8045,6
		300	13731,8
		260	11457,3
		220	9182,8
		180	6908,3
		140	4633,9
		100	2359,4
		60	84,9

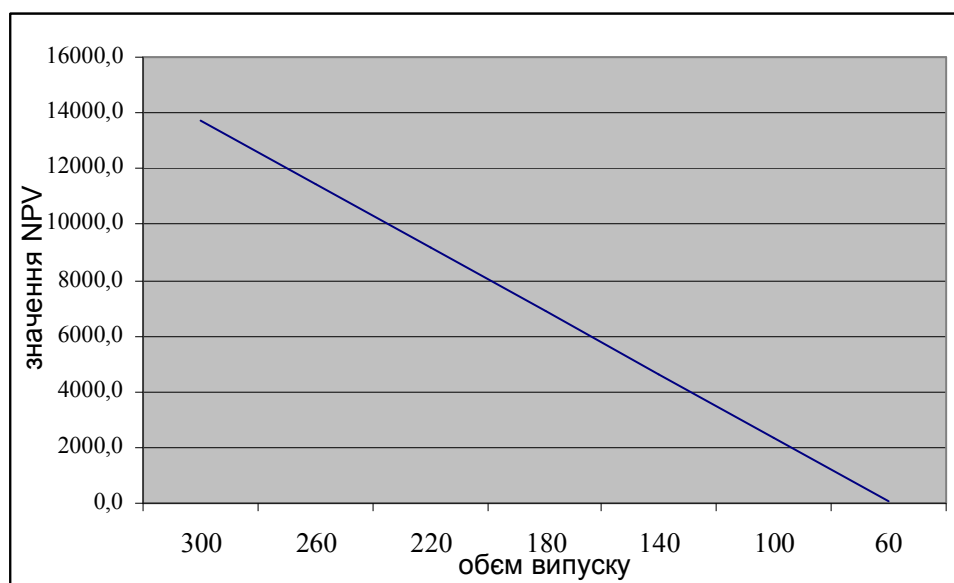


Рис. 3.9. Залежність чистої вартості від зміни обсягу випуску продукції

Таблиця 3.10

Аналіз чутливості критеріїв ефективності інноваційного проекту від ціни за одиницю продукції.

Обсяг випуску	200	Початкові інвестиції	2000
Ціна за одиницю	50	Постійні витрати	500
Змінні витрати	30	Амортизація	100
Норма дисконту	0,1	Податок на прибуток	0,25
Термін проекту	5		
Чисті платежі	2650		Значення NPV
		Значення змінного параметра	8045,6
		55,0	10888,7
		52,0	9182,8
		49,0	7477,0
		46,0	5771,1
		43,0	4065,3
		40,0	2359,4
		38,0	1222,2
		35,0	-483,7

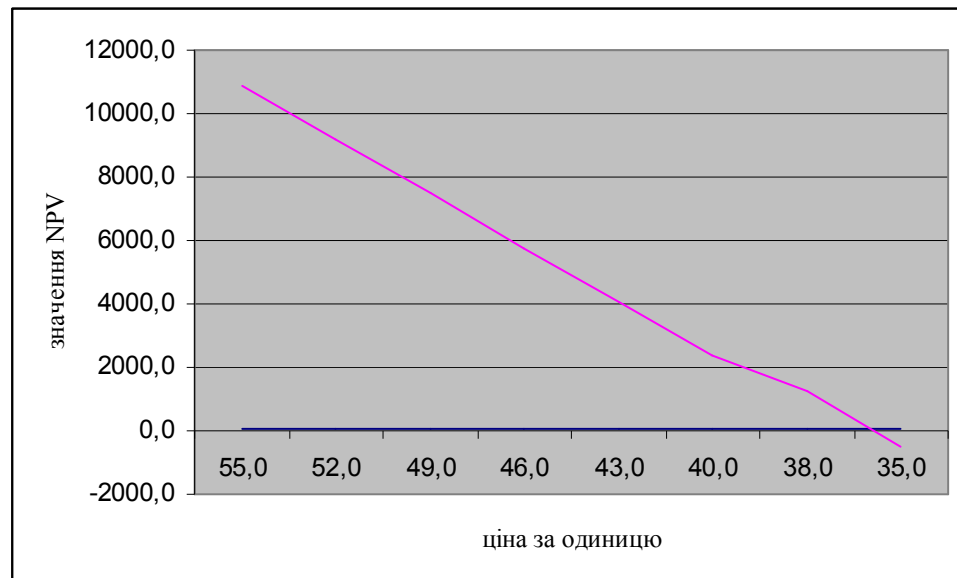


Рис. 3.10. Залежність чистої вартості проекту від зміни ціни за одиницю продукції

З результатів аналізу по двох параметрах видно що  $NPV$  проекту більш чутлива до змін ціни ніж обсягів випуску, падіння ціни менш ніж на 20% приведе до від'ємної чистої теперішньої вартості проекту, тоді як таке ж падіння обсягів випуску все ще забезпечує додатню величину  $NPV$ .

При вирішенні практичних завдань аналізу інноваційних проектів використовують моделі що містять випадкові величини, поведінка яких не піддається управлінню особам, що приймають рішення - такі моделі називаються стохастичними.

Використання імітації дозволяє зробити висновки про можливі результати проекту які базовані на ймовірних розподілах випадкових величин. Проведемо імітаційний аналіз інноваційного проекту з випуску інноваційної продукції методом Монте-Карло. В процесі попереднього аналізу ми виявили три ключових змінних параметри проекту і визначили можливі границі їх змін (табл. 3.11).

Таблиця 3.11

Показники	Параметри для імітації		
	Сценарій		
	Найгірший	Найкращий	Ймовірний
Об'єм випуску	100	300	200
Ціна за одиницю	38	55	50
Змінні витрати	35	25	30

Якщо норма дисконту та початкові інвестиції незмінні протягом всього терміну реалізації проекту, то вважатимо, що генерований проектом потік платежів для любого періоду може бути визначений з наступного співвідношення:  $NCF=(Q(P-V)-F-A)(1-T)+A$ , де:  $Q$ -обсяг випуску продукції;  $P$ - ціна за одиницю продукції;  $V$  – змінні витрати;  $F$  – постійні витрати;  $A$ - амортизація;  $T$  – податок на прибуток . При цьому будемо виходити з припущення, що всі ключові змінні мають рівномірний розподіл ймовірностей.

Таблиця 3.12

## Результати імітації (Метод Монте-Карло)

Змінні витрати	Обсяги випуску	Ціна	Надходження від проекту	Чиста теперішня вартість проекту
26	217	52	3898,19	12777,20
34	152	46	1089,77	2131,08
29	143	53	2192,78	6312,37
33	288	42	1521,65	3768,25
33	192	45	1449,19	3493,57
28	196	44	1936,16	5339,55
28	129	52	1977,01	5494,41
29	117	41	743,67	819,11
31	244	54	3792,90	12378,07
26	200	42	2052,32	5779,91
25	269	52	5177,65	17627,38
26	247	50	3982,13	13095,42
33	234	46	1869,81	5088,05
35	194	48	1619,45	4138,99
27	131	48	1735,39	4578,50
32	256	39	913,66	1463,47
29	196	38	1029,56	1902,85
34	140	39	166,47	-1368,96
33	292	51	3626,35	11746,73
35	253	48	2152,23	6158,64
27	141	40	1028,21	1897,72
29	192	47	2258,75	6562,44

Таблиця 3.13

## Імітаційний аналіз (Метод імітаційного моделювання Монте-Карло)

Постійні витрати	500	Норма дисконту	0,1		
Амортизація	100	Термін	5		
Податок	0,25	Початкові інвестиції	2000		
Середнє значення	30	198	46	1992	5552,28
Стандартне відхилення	2,55	61,35	4,58	703,27	2665,97
Коефіцієнт варіації	0,09	0,31	0,10	0,35	0,48
Мінімум	25	102	40	1207	2576,80
Максимум	34	300	54	3782	12334,87
Число випадків NPV<0					0
Сума збитків					0,00
Сума доходів					115925,26

Результати аналізу показують що величина стандартного відхилення складає всього 48% середнього значення. Таким чином з ймовірністю більше 90% можна стверджувати, що надходження від проекту будуть додатними величинами. Коефіцієнт варіації менше одиниці (0,48), таким чином ризик інноваційного проекту нижчий за середній ризик. (програмна реалізація аналізу наведена у додатку М).

Отже ми запропонували підхід до оцінки інноваційно-інвестиційних проектів, зміст якого полягає у поєднанні базових положень теорії фінансового менеджменту з методами імітаційного моделювання. У результаті ми розробили прикладну модель для аналізу інвестиційно-інноваційного проекту, що дає змогу приймати обґрунтовані фінансові рішення та прогнозувати майбутні фінансові результати проекту.

Як видно з попередніх розрахунків – значення показника рентабельності, що фігурує у аналізі є не реальним значенням рентабельності виробництва, що буде відоме тільки при закінченні реалізації продукції, а – прогнозованим.

Щоб відобразити реальну рентабельність інноваційного проекту, на нашу думку, необхідно звернути увагу на таку складову інвестиційно-

інноваційного процесу як реалізацію ноу-хау у формі досліджень та розробок або у ліцензійній формі (рис. 3.11).

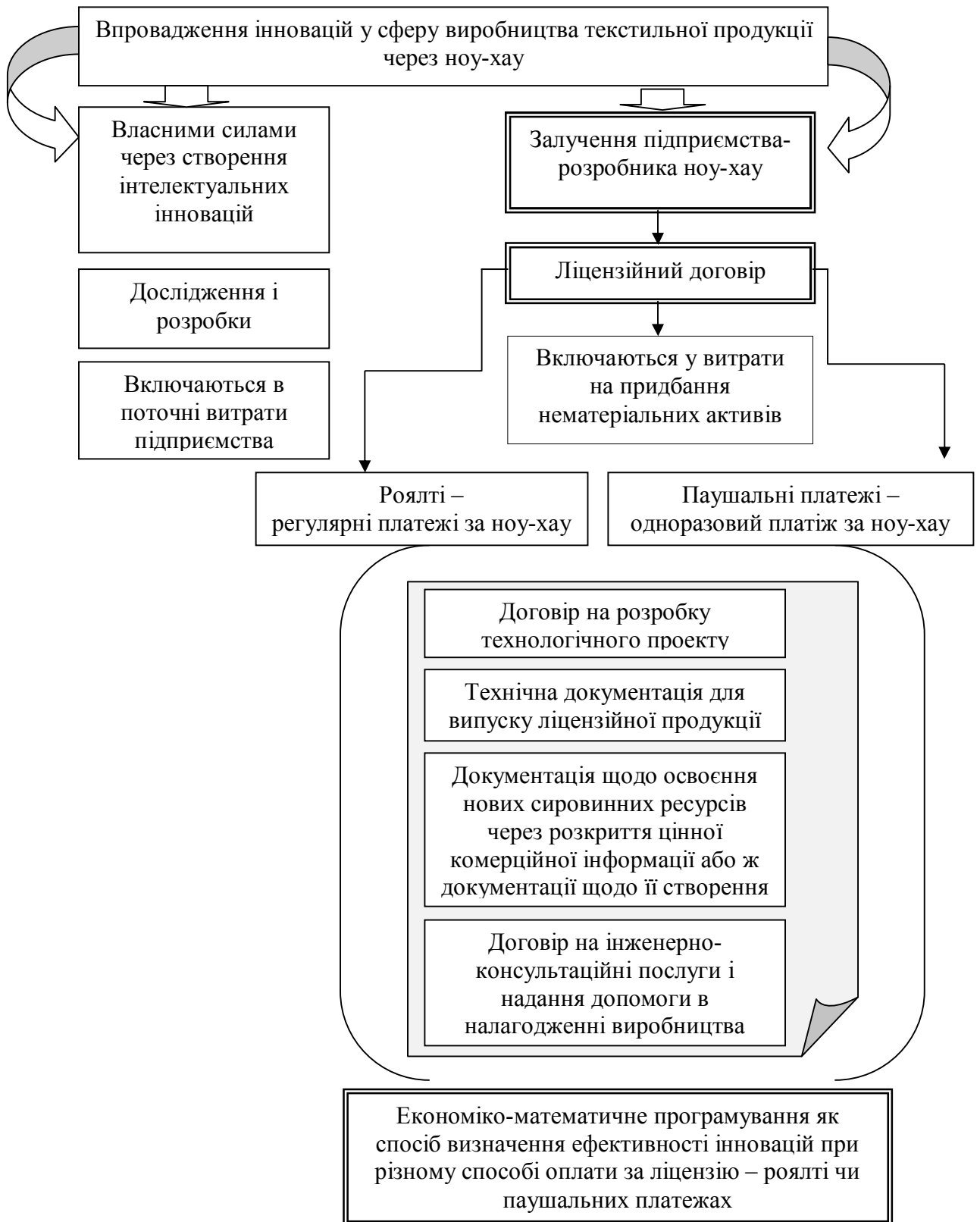


Рис. 3. 11. Ліцензійні платежі як спосіб залучення ноу-хау у виробничий процес та їх вплив на ефективність інновацій

При цьому важливим для підприємства є те, що ставку роялті треба знати ще на початку організації виробництва і початку реалізації інноваційно-інвестиційного проекту. Якщо, наприклад, виробництво продукції на основі ліцензії нової технології виявиться збитковим, тобто рентабельність буде від'ємною, то також від'ємною буде ставка роялті. Тому потрібно точно оцінити сподіване значення рентабельності інноваційно-інвестиційного проекту.

Продаж ліцензій є однією з найбільш вигідних комерційних угод для підприємств вітчизняної промисловості, що дозволяє досягти наступного з мінімальними витратами на реконструкцію виробництва:

- освоїти виробництво продукції, що користується попитом, при значній економії матеріальних і трудових ресурсів;
- підвищити продуктивність праці;
- знизити собівартість продукції, що виготовляється;
- підвищити конкурентоспроможність товарів на зовнішньому ринку;
- зменшити небезпеку проникнення в економіку країни імпортного капіталу, що приводить до економічної залежності [153, с.199].

Основним обов'язком ліцензіата за ліцензіаром договором є виплата ліцензіару ліцензійної винагороди в терміни, встановлені в договорі.

Світова практика виробила два основних види ліцензійних платежів: паушальний платіж і роялті. Паушальний платіж являє собою тверді (фіксовані суми, затверджені в тексті ліцензійного договору, виплачу вальні як одноразово, обов'язково на початковій стадії дії ліцензійного договору. Паушальний платіж використовують у тих випадках, коли є сумніви, чи вдасться налагодити успішний випуск і комерційну реалізацію предмета ліцензії. Роялті – це відрахування, виплачувані ліцензіатом протягом усього терміну дії ліцензійного договору. Ставка роялті вираховується як частка прибутку від виробництва і реалізації ліцензійної продукції, на яку може претендувати ліцензіар.



Очікуване значення рентабельності виробництва можна оцінити на основі прогнозованих грошових потоків  $C_i (i = \overline{0, m})$  в  $i$ -му періоді виробництва і дисконтної ставки  $r$  за відповідний період. Справді, чистий зведений прибуток  $Pr$  обчислюється за формулою

$$Pr = \sum_{i=0}^m C_i / (1+r)^i. \quad (3.31)$$

Чисті зведені видатки обчислюються як сума дисконтованих від'ємних значень  $C_i$ :

$$\text{Видатки} = \sum_{i=1}^m \left( \frac{C_i (\text{sign } C_i - 1)}{2(1+r)^i} \right), \quad (3.32)$$

$$\text{де } \text{sign } C_i = \begin{cases} 1, & C_i > 0, \\ 0, & C_i = 0, \\ -1, & C_i < 0. \end{cases}$$

На основі формул (3.31) і (3.32) обчислимо рентабельність інноваційного проекту  $PI = \frac{Pr}{\text{Вид}}$ ;

$$PI = \frac{\sum_{i=0}^m C_i / (1+r)^i}{\sum_{i=0}^m \frac{C_i (\text{sign } C_i - 1)}{2(1+r)^i}}. \quad (3.33)$$

Отриману рентабельність підставимо у формулу роялті:

$$\text{Роялті} = D \cdot \left( 1 - \frac{1}{1 + \frac{\sum_{i=0}^m C_i / (1+r)^i}{\sum_{i=0}^m \frac{C_i (\text{sign } C_i - 1)}{2(1+r)^i}}} \right). \quad (3.34)$$

Недолік формули (3.34) полягає в тому, що для її використання потрібно мати параметр  $r$ . Тому формулу (3.34), пропонуємо дещо видозмінити, замінивши в ній показник рентабельності показником внутрішньої норми рентабельності  $IRR$  (*internal rate return*) [152, с. 225]:

$$\text{Роялті} = \frac{IRR \cdot D}{1 + IRR}. \quad (3.35)$$

де  $IRR$  – найбільший додатний корінь рівняння

$$C_0 + \frac{C_1}{1+IRR} + \frac{C_2}{(1+IRR)^2} + \dots + \frac{C_m}{(1+IRR)^m} = 0. \quad (3.36)$$

Очевидно, для одноперіодного інноваційного проекту ( $m = 1$ ) ставку роялті за обома формулами (3.34) та (3.35) отримаємо однаковою. Для рівняння (3.36) 2-го, 3-го, 4-го порядків можна використовувати точні методи розв'язання, а в загальному наближені ітераційні методи.

Розглянемо ситуацію прогнозування ставки роялті з урахуванням дисконтування грошових потоків інноваційно-інвестиційного проекту підприємства.

У припущенні про незмінність витрат і цін протягом усього періоду виробництва в роботі встановлено відповідність між паушальною і роялті оплатою ліцензії

$$\text{Паушальна плата} = \text{Роялті } \psi, \quad (3.37)$$

– де  $\psi$  – обсяг реалізації нового продукту у грошових одиницях.

Однак у реальних умовах підготовка виробництва та і саме виробництво та реалізація продукції вимагають певного часу, протягом якого гроші здебільшого знецінюються, тому грошові кошти, що фігурують у правій частині формули (3.37), мають, як правило, меншу вартість, ніж грошові кошти, які можна отримати раніше при паушальній оплаті ліцензії. Тому в роботі запропоновано застосовувати техніку дисконтування прогнозованих для ліцензіата грошових потоків для визначення більш справедливої ставки роялті. Проте рекомендації, що містяться у цих роботах, здебільшого не перетворені на конкретні розрахункові формули. Отже, нехай на основі ліцензії передбачається реалізувати інвестиційно-інноваційний з такими прогнозованими грошовими потоками:

$$C_0, C_1, \dots, C_n. \quad (3.38)$$

Розглянемо коли тільки початковий грошовий потік  $C_0$  від'ємний ( $C_0 < 0$ ), а решта потоків додатні ( $C_j > 0, j = \overline{1, n}$ ) що свідчить про надходження від реалізації ліцензійної продукції.

При паушальній оплаті ліцензії в грошових потоках (3.39) змінюється лише початкове вкладення, а доходи залишаються у повному розпорядженні ліцензіата:

$$C_0 - \text{Пауш}, C_1, C_2, \dots, C_n \quad (3.39)$$

Номінальний прибуток ліцензіата при цьому обчислюється у вигляді суми всіх грошових потоків

$$NPV_{ном} = \sum_{j=0}^n C_j - Пауш. \quad (3.40)$$

Зведений прибуток можна обчислити, продисконтувавши прогнозовані грошові потоки:

$$NPV = C_0 - Пауш + \sum_{j=1}^n \frac{C_j}{(1+r)^j}, \quad (3.41)$$

де  $r$  – дисконтна ставка за один період.

При оплаті роялті, на відміну від паушальної, початковий потік залишається без змін, а кожен наступний зменшується відповідно роялті:

$$C_0, C_1(1-Роялті), C_2(1-Роялті), \dots, C_n(1-Роялті). \quad (3.42)$$

Номінальний прибуток ліцензіата при цьому становитиме:

$$NPV_{ном} = C_0 + \sum_{j=1}^n C_j(1-Роялті). \quad (3.43)$$

Однак, як уже було зазначено, рівність номінальних прибутків (3.42) і (3.43) не можна вважати справедливою підставою для визначення ставки роялті. Тому потрібно знайти зведений прибуток ліцензіата при інноваційному проекті (3.44).

$$NPV = C_0 + \sum_{j=1}^n \frac{C_j(1-Роялті)}{(1+r)^j} \quad (3.44)$$

Прирівнявши праві частини виразів (3.42) та (3.44), обчислимо ставку роялті.

$$Роялті = Пауш \left( \sum_{j=1}^n \frac{C_j}{(1+r)^j} \right). \quad (3.45)$$

З формули (3.45) випливає, що чим більша дисконтна ставка  $r$ , тим більшою повинна бути ставка роялті. Однак тільки у випадку одноперіодного інноваційного проекту ( $n = 1$ ) ця залежність лінійна:

$$Роялті = \frac{Пауш(1+r)}{C_1}. \quad (3.46)$$

Для випадку кількох періодів ( $n > 1$ ) залежність роялті ставки від дисконтної, як випливає з формули (3.46), є нелінійною.

Формулу (3.45) можна узагальнити також на випадок, коли дисконтні ставки в різні періоди інноваційного проекту, взагалі кажучи, різні. Отже, якщо періоду  $j$  відповідає дисконтна ставка  $r_j$ , то формула (3.45) видозміниться в наступну формулу:

$$\text{Роялті} = \text{Пауш} / \left( \sum_{j=1}^n C_j / \prod_{k=1}^j (1 + r_k) \right) \quad (3.47)$$

Визначення ставки роялті на основі формули (3.45) чи (3.47), як, зрештою, і формули (3.37) вказує на їх індиферентність щодо початкового вкладення  $-C_0$  ліцензіата. Тому поруч з підходом на основі рівності зведених прибутків розглянемо підхід рівності зведених рентабельностей інноваційних проектів при паушальній і роялті оплаті. Для інноваційного проекту (3.39) при паушальній оплаті ліцензії зведена рентабельність виражається формулою:

$$PI = \sum_{j=1}^n \frac{C_j}{(1+r)^j} / (\text{Пауш} - C_0) - 1. \quad (3.48)$$

При оплаті роялті зведена рентабельність проекту обчислюється за формулою:

$$PI = \sum_{j=1}^n \frac{C_j(1 - \text{Роялті})}{(1+r)^j} / (-C_0) - 1. \quad (3.49)$$

Прирівняємо праві частини формул (3.48) та (3.49)

$$\sum_{j=1}^n (C_j(1 - \text{Роялті}) / (1+r)^j) / (-C_0) = \sum_{j=1}^n \frac{C_j}{(1+r)^j} / (\text{Пауш} - C_0). \quad (3.50)$$

Розв'яжемо рівняння (3.50):

$$(1 - \text{Роялті}) = \frac{-C_0}{\text{Пауш} - C_0} \Rightarrow \text{Роялті} = 1 + \frac{C_0}{\text{Пауш} - C_0} \Rightarrow$$

$$\text{Роялті} = \frac{\text{Пауш}}{\text{Пауш} - C_0}. \quad (3.51)$$

Як впливає з формули (3.34), визначення ставки роялті на основі рівності зведених рентабельностей залежить від початкового вкладення  $C_0$  (за гіперболічним законом), однак не залежить ні від наступних грошових потоків  $C_j (j = \overline{1, n})$ , ні від дисконтної ставки  $r$ .

Крім зведеної вартості і зведеної рентабельності, інноваційний проект прийнято характеризувати ще одним важливим показником, а саме внутрішньою нормою рентабельності  $IRR$ .

Для проекту (3.39) при паушальній оплаті ліцензій внутрішню норму рентабельності визначається як додатний корінь рівняння

$$C_0 - Пауш + \frac{C_1}{1+IRR} + \frac{C_2}{(1+IRR)^2} + \dots + \frac{C_n}{(1+IRR)^n} = 0. \quad (3.52)$$

При оплаті ліцензії роялті внутрішня норма рентабельності інноваційного проекту знаходиться як додатний корінь рівняння

$$C_0 + \sum_{j=1}^n C_j (1 - Роялті) / (1 + IRR)^j = 0 \quad (3.53)$$

Складнощі визначення ставки роялті на основі рівності внутрішніх норм рентабельності при роялті і паушальній оплаті спричинена складністю розв'язування нелінійного алгебраїчного рівняння (3.52).

У найпростішому випадку однопіріодного інноваційного проекту ( $n=1$ ) рівняння (3.53) розв'язується досить легко:

$$C_0 - Пауш + \frac{C_1}{1+IRR} = 0 \Rightarrow 1+IRR = \frac{C_1}{Пауш - C_0}; IRR = \frac{C_1}{Пауш - C_0} - 1. \quad (3.54)$$

Отриманий корінь (3.54) підставимо у рівняння (3.53) при  $n = 1$ :  $C_0 + \frac{C_1(1-Роялті)}{C_1/(Пауш - C_0)} = 0$ , звідси  $Роялті = \frac{Пауш}{Пауш - C_0}$ , тобто отримуємо ту ж саму формулу, що й на основі порівняння зведених рентабельностей при паушальній і роялті оплаті ліцензії.

У випадку двопіріодного інноваційного проекту при  $n = 2$  рівняння (3.52) зводиться до квадратного

$$C_0 - Пауш + \frac{C_1}{1+IRR} + \frac{C_2}{(1+IRR)^2} = 0. \quad (3.55)$$

Додатний корінь рівняння (3.55) знайдемо, використавши формулу:

$$\frac{1}{1+IRR} = \frac{-C_1 + \sqrt{C_1^2 - 4C_2(C_0 - Пауш)}}{2C_2}. \quad (3.56)$$

Вираз (3.56) підставимо у рівняння (3.53) при  $n = 2$ :

$$C_0 + \frac{C_1(1 - \text{Роялті})(-C_1 + \sqrt{C_1^2 - 4C_2(C_0 - \text{Пауш})})}{2C_2} + \frac{(1 - \text{Роялті})(-C_1 + \sqrt{C_1^2 - 4C_2(C_0 - \text{Пауш})})^2}{4C_2} = 0. \quad (3.57)$$

Розв'яжемо рівняння (3.57) щодо величини роялті:

$$C_0 + \frac{C_1(-C_1 + \sqrt{C_1^2 - 4C_2(C_0 - \text{Пауш})})}{2C_2} + \frac{(-C_1 + \sqrt{C_1^2 - 4C_2(C_0 - \text{Пауш})})^2}{4C_2} = \\ = \text{Роялті} \left( \frac{C_1(-C_1 + \sqrt{C_1^2 - 4C_2(C_0 - \text{Пауш})})}{2C_2} + \frac{(-C_1 + \sqrt{C_1^2 - 4C_2(C_0 - \text{Пауш})})^2}{4C_2} \right).$$

Звідси отримаємо:

$$\text{Роялті} = 1 + C_0 / \left( \frac{C_1(-C_1 + \sqrt{C_1^2 - 4C_2(C_0 - \text{Пауш})})}{2C_2} + \frac{(-C_1 + \sqrt{C_1^2 - 4C_2(C_0 - \text{Пауш})})^2}{4C_2} \right). \quad (3.58)$$

Формула (3.58) визначення ставки роялті відмінна від формули (3.55) чи (3.51) тим, що вона формально залежить від усіх показників інноваційного проекту ліцензіата: і від початкового вкладення  $-C_0$ , і від надходжень від продажу продукції  $C_1$  та  $C_2$ . Однак її детальніший розгляд показує, що формула (3.58) насправді є лише іншою формулою запису формули (3.51). Отже, її перевагою, як і формули (3.51) порівняно з формулою (3.45) чи (3.47) є те, що вона не залежить від дисконтної ставки, визначення якої може потребувати додаткового макроекономічного аналізу.

Якщо двоперіодний інноваційний проект ВАТ «Текстерно» характерний наступними грошовими потоками  $C_0 = -120$  тис. грн.;  $C_1 = 200$  тис. грн.,  $C_2 = 150$  тис. грн. і паушальна оплата ліцензії при цьому становить 20 тис. грн., то на основі формули (3.58) визначаємо ставку роялті: Роялті = 14%, при грошових потоках потоками  $C_0 = -150$  тис. грн.;  $C_1 = 220$  тис. грн.,  $C_2 = 170$  тис. грн. ставка роялті становить 12% (додаток М).

При  $n = 3$  рівняння (3.34) набуває вигляду:

$$C_0 - \text{Пауш} + \frac{C_1}{1 + \text{IRR}} + \frac{C_2}{(1 + \text{IRR})^2} + \frac{C_3}{(1 + \text{IRR})^3} = 0. \quad (3.59)$$

Для зручності подальших викладок зробимо такі заміни:

$$\frac{C_0 - \text{Пауш}}{C_3} = A_0; \quad (3.60)$$

$$\frac{C_1}{C_3} = A_1; \quad \frac{C_2}{C_3} = A_2; \quad (3.61)$$

$$\frac{1}{1+IRR} = Z. \quad (3.62)$$

Рівняння (3.59) набуває простішого вигляду

$$Z^3 + A_2 Z^2 + A_1 Z + A_0 = 0, \quad (3.63)$$

причому  $A_2 > 0$ ,  $A_1 > 0$ ,  $A_0 < 0$ .

У рівнянні (3.63) введемо заміну

$$Z + A_2/3 = y. \quad (3.64)$$

Отримаємо

$$\begin{aligned} (y - A_2/3)^3 + A_2(y - A_2/3)^2 + A_1(y - A_2/3) + A_0 &= 0; \\ y^3 - A_2 y^2 + A_2^2/3 y - A_2^3/27 + A_2(y^2 - 2yA_2/3 + A_2^2/9) + \\ &+ A_1(y - A_2/3) + A_0 = 0; \\ y^3 - A_2^2/3 y + A_1 y + 2A_2^3/27 - A_1 A_2/3 + A_0 &= 0. \end{aligned} \quad (3.65)$$

Якщо виконана умова

$$A_1 - A_2^2/3 = 0, \quad (3.66)$$

то рівняння (3.66) розв'язати не складно:

$$\begin{aligned} y^3 - A_2^3/27 + A_0 &= 0 \Rightarrow \\ y &= (A_2^3/27 - A_0)^{\frac{1}{3}}. \end{aligned} \quad (3.67)$$

З урахуванням заміни (3.64) знайдемо

$$Z = (A_2^3/27 - A_0)^{\frac{1}{3}} - A_2/3. \quad (3.68)$$

Підставивши у формулу (3.68) заміни (3.60)–(3.62), отримаємо

$$\frac{1}{1+IRR} = \left[ \left( \frac{C_2}{C_3} \right)^3 / 27 - \frac{C_0 - \text{Пауш}}{C_3} \right]^{\frac{1}{3}} - \frac{C_2}{3C_3}. \quad (3.69)$$

Отримане значення внутрішньої норми рентабельності підставимо в рівняння (3.53) при  $n = 3$

$$\begin{aligned} C_0 + C_1(1 - \text{Роялті}) \left[ \left( \frac{C_2}{C_3} \right)^3 / 27 - \frac{C_0 - \text{Пауш}}{C_3} \right]^{\frac{1}{3}} - \frac{C_2}{3C_3} &+ C_2(1 - \text{Роялті}) \times \\ \times \left[ \left( \frac{C_2}{C_3} \right)^3 / 27 - \frac{C_0 - \text{Пауш}}{C_3} \right]^{\frac{1}{3}} - \frac{C_2}{3C_3} &+ \\ + C_3(1 - \text{Роялті}) \left[ \left( \frac{C_2}{C_3} \right)^3 / 27 - \frac{C_0 - \text{Пауш}}{C_3} \right]^{\frac{1}{3}} - \frac{C_2}{3C_3} &= 0. \end{aligned}$$

Звідси

$$\begin{aligned} \text{Роялті} = & 1 + C_0 / C_1 \left[ \left( \left( \frac{C_2}{C_3} \right)^3 / 27 - \frac{C_0 - \text{Пауш}}{C_3} \right)^{\frac{1}{3}} - \frac{C_2}{3C_3} \right] + C_2 \times \\ & \times \left[ \left( \left( \frac{C_2}{C_3} \right)^3 / 27 - \frac{C_0 - \text{Пауш}}{C_3} \right)^{\frac{1}{3}} - \frac{C_2}{3C_3} \right]^2 + C_3 \left[ \left( \frac{C_2^3}{27C_3^3} - \frac{C_0 - \text{Пауш}}{C_3} \right)^{\frac{1}{3}} - \frac{C_2}{3C_3} \right]^3, \end{aligned} \quad (3.70)$$

якщо виконана умова (3.66), яку з урахуванням заміни (3.65) можна записати у такому вигляді:

$$\frac{C_1}{C_3} - \frac{C_2^2}{C_3^2 3} = 0,$$

або

$$C_1 = \frac{C_2^2}{3C_3}. \quad (3.71)$$

У випадку триперіодного проекту ВАТ «Текстерно», що характерний наступними грошовими потоками:  $C_0 = -110$  тис. грн;  $C_1 = 20$  тис. грн.,  $C_2 = 90$  тис. грн.,  $C_3 = 135$  млн. грн.; паушальна оплата ліцензії становить 18 млн. грн. Безпосередньо перевіркою переконуємося, що величини  $C_1$ ,  $C_2$ ,  $C_3$  задовольняють умову (3.71).

Тоді на основі формули (3.70) обчислимо ставку роялті: Роялті = 14%. За цих же грошових потоків, але при паушальній оплаті розміром 15 млн. грн. відповідно ставка роялті дорівнює 12%.

Таким чином, інвестиційні розрахунки як цінний інструмент управління об'єктом у сфері планування інновацій полягають у побудові й оцінці моделей з підготовки інноваційних рішень. Згідно з цим інвестиційні розрахунки охоплюють не тільки моделі та методи, що ґрунтуються на аналізі надходжень і виплат або доходів і витрат, а й методи з підготовки багатоцільових рішень із включенням до моделі величин корисності. Такий розгляд інвестиційних розрахунків у широкому розумінні доцільний, оскільки інновації часто справляють вплив який неможливо виміряти грошовими величинами.



### ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3:

На основі вивчення організації та методики аналізу інновацій щодо випуску та збуту продукції можна зробити наступні висновки і пропозиції:

1. Відсутність розроблення чіткої методики аналізу інновацій у сфері виробництва. Більшість методик пов'язані із оцінкою ефективності інвестицій, які вкладені у інноваційний розвиток підприємства. У дисертації запропонована структурно-логічна модель послідовності його проведення: аналіз структури та динаміки витрат інноваційного розвитку підприємства; аналіз ефективності інновацій, яка визначається за методом порівняння основних показників діяльності підприємства після введення новацій у сферу виробництва в порівнянні з базовим варіантом (аналогом); оцінка ефективності інновацій за рахунок економії собівартості з визначенням впливу кожних її структурних елементів.

2. Стан інформаційного забезпечення інноваційної діяльності є незадовільним, оскільки не як інвесторам, так і управлінцям необхідно керувати інноваційними проектами на всіх стадіях роботи для прийняття відповідних управлінських рішень. І тільки деякі дані знаходять відображення в системі бухгалтерської документації та фінансової звітності.

В зв'язку з полегшенням збору аналітичних даних запропоновано додати наступні показники в таких регістрах бухгалтерського обліку: доповнити графу 4 розділів I, II журналу 2 інформацією про використання позикових коштів на капітальні інвестиції інноваційного характеру, доповнивши окремою графою «в т.ч. на інноваційні цілі»; в цілях контролю та покращення аналітичної цінності регістрів бухгалтерського обліку необхідно доповнити у розділі III журналу 3 графу «Призначення кредиту» (між графами 2 і 3); у розділі II журналу 4 в графі 4 до рахунку 15 «Капітальні інвестиції» додати інформацію про інноваційний характер основних засобів, нематеріальних активів, тобто додати в рядку 1 «Основні засоби», «в т.ч. інноваційного характеру» та рядку 3 «Нематеріальні активи»,

«в т.ч. інноваційного характеру»; в розділі III «Витрати діяльності» журналу 5 в підпунктах до пункту 1 «Виробництво» виділяти рядок «в т.ч. інноваційної продукції».

Таке доповнення дозволить вести облік капітальних інвестицій у нематеріальні активи та основні засоби інноваційного призначення; розширити аналітику позикових коштів за напрямками їх використання, строками та сумами погашення за інноваційними проектами та програмами; визначати обсяги випуску та реалізації інноваційної продукції, – що має велику інформаційну цінність як для інвесторів, управлінців, так і для державних органів, а саме в органи статистики, податкової.

3. Розкриття інформації про собівартість продукції до і після впровадження інновацій дасть змогу визначати загальну економію витрат на виробництво з виділенням різних чинників впливу.

На основі результатів проведеного аналізу економії собівартості після запровадження інновацій можна стверджувати, що спостерігається зниження рівня виробничої собівартості інноваційної продукції. Зокрема, оцінка ефекту від впровадження інновацій у сферу виробництва дала такі результати економії за рахунок зниження собівартості, а саме на: ВАТ «Тернопільське об'єднання «Текстерно» – на суму 3 803 тис. грн., ВАТ «Херсонський бавовняний завод» – 8 013 тис. грн., ВАТ «Черкаський шовковий завод» – 5 697 тис. грн., а Житомирський ВАТ «Льонотекс» отримав економічний ефект від впровадження інноваційної продукції у сумі 5 697 тис. грн.

## ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано вирішення наукової проблеми, що полягає в удосконаленні методики та організації обліку й аналізу інновацій щодо випуску і збуту продукції підприємствами текстильної промисловості. Це дало підстави сформулювати такі висновки та пропозиції:

1. Інновації – це новизна, що виражена в новоствореному об’єкті, та її вартісна оцінка у формі готової продукції, матеріальних чи нематеріальних активів, здатних забезпечувати отримання економічних вигод та/або соціального розвитку підприємства у майбутньому.

Обґрунтовано необхідність об’єктивного вираження інновації у формі новоствореної продукції, нематеріального активу, незавершених капітальних інвестицій як результату впливу новизни на об’єкт та її вартісний вимір з метою забезпечення управління обліково-аналітичною інформацією про інноваційні витрати, доходи і результати для визначення їхньої ефективності.

2. До критеріїв визнання інновацій з позиції ринкового підходу рекомендовано ввести такі додаткові умови: можливість ідентифікувати інновацію та ймовірність отримання від їхнього використання майбутніх економічних вигод; можливість отримати економічну вигоду від продажу інновації, яку неможливо ідентифікувати, але є зацікавлені покупці; можливість виокремлення даного об’єкта зі складу неідентифікованих нематеріальних активів для власного використання у виробничій системі; за умови, що актив можна обміняти на інший інноваційний актив з метою отримання економічних вигод. Побудовано структурно-логічну схему поетапного процесу визнання інновацій, що забезпечить уникнення необґрунтованої їхньої реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку.

3. Запропоновано розширити діючу класифікацію інновацій на основі доповнення її новими ознаками, які визначають їх як об’єкт обліку. За джерелами фінансування інновації поділено на інновації з власним фінансовим забезпеченням, державним забезпеченням, цільовим забезпеченням, кредитним забезпеченням; за характером – на інновації виробничого, соціального характеру, маркетингові інновації, екологічні та організаційно-управлінські інновації; за способом погашення – на капіталізовані з подальшим перенесенням витрат на новостворений продукт,

визнання інновацій поточними витратами діяльності й інновації як витрати майбутніх періодів. Для цих класифікаційних ознак визначено сфери відповідальності та центри доходів і витрат за видами діяльності підприємства й встановлено особливості їхнього відображення в обліку.

4. Розроблено методика збору та реєстрації господарських операцій, пов'язаних з впровадженням інновацій, і запропоновано форми первинних документів та реєстрів, серед яких: «Картка обліку раціоналізаторських пропозицій (інновацій)», «Тест опитування з вивчення проблемних питань у виробництві продукції та її збуті», «Відомість аналітичного обліку інноваційних витрат», «Відомість аналітичного обліку витрат майбутніх періодів інноваційного характеру». Доведено, що їхнє використання дасть змогу: а) дати достовірну оцінку щодо інноваційних витрат на науково-дослідні й конструкторські роботи; б) виявити джерела фінансового забезпечення майбутніх розробок відповідно до запланованих етапів протягом всього життєвого циклу інновацій; в) розробити послідовність інноваційних кроків у поточному і майбутніх періодах; г) отримати та контролювати вартісну оцінку інноваційних процесів на підприємстві.

5. З метою розширення інформаційної бази для тактичного, стратегічного управління визнано за доцільне доповнити План рахунків відповідними субрахунками: «Виробництво інноваційної продукції» (для узагальнення витрат з виробництва інноваційної продукції), «Інновації капітального характеру» (для обліку капітальних інновацій), «Інноваційна продукція» (для обліку новоствореної продукції).

Обґрунтовано необхідність ведення обліку інноваційних витрат, доходів і результатів за центрами їхнього виникнення, яка впливає з вимог внутрішньогосподарського обліку щодо забезпечення управління інформацією про результативність створення, впровадження та використання нововведень у сфері виробництва і збуту. З огляду на це, рекомендовано відкривати субрахунки й аналітичні рахунки третього та четвертого порядків про доходи, витрати і результати на підприємствах, що здійснюють реалізацію інноваційних проектів та програм. Застосування такого підходу сприятиме розширенню інформаційних потоків для розкриття інформації про інноваційні витрати, інноваційні доходи, прибутки (збиток) від виконання і впровадження інноваційних проектів та програм і прийняття на основі цього

відповідних управлінських рішень. Така облікова інформація є достовірною базою для оцінки й аналізу ефективності інновацій.

6. Доцільно розмежовувати в обліку інновації, які капіталізуються, інновації в операційній діяльності та інновації, які відносяться до майбутніх періодів. Побудовано схеми і складено рекомендації, з урахуванням яких стає можливим ведення обліку інновацій протягом всього їхнього життєвого циклу: від створення до впровадження у виробництво.

7. Для забезпечення реальної оцінки та формування аналітичних даних про інноваційні процеси запропоновано створити еталонну інформаційну базу даних; доповнити реєстри бухгалтерського обліку низкою показників, які розкривають інформацію про використання позикових коштів на капітальні інвестиції інноваційного характеру, інноваційну спрямованість основних засобів, нематеріальних активів, обсяги виробництва інноваційної продукції.

8. З метою оцінки й аналізу ефективності нововведень та інновацій розроблено методику, спрямовану на: а) розрахунок порівняльно-аналітичних показників використання активів, які належать до інвестиційно-інноваційного сегмента діяльності підприємства; б) вивчення динаміки витрат, доходів і результатів від впровадження інновацій, що стосуються операційної діяльності та мають безпосередній вплив на підсумкові показники фінансово-господарської діяльності підприємства; в) оцінку й аналіз ефективності інновацій.

9. Для аналізу інновацій у сфері випуску та збуту продукції доцільно використовувати комплексний показник економії собівартості, за допомогою якого можна визначити абсолютну суму економії витрат і відносний коефіцієнт ефективності. Аналіз ефективності інновацій рекомендовано здійснювати з виокремленням певних етапів: розрахунковий рік впровадження, перший рік після закінчення нормативного терміну освоєння нововведення, початковий рік терміну корисного використання інновацій, термін корисного використання нововведень та останній рік терміну корисного використання інновацій.

