МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЦЕНТРАЛЬНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

РОЄВА ОЛЬГА СЕРГІЇВНА

УДК 657.631:334.7

ДИСЕРТАЦІЯ

ОБЛІК І АУДИТ ЗАПАСІВ В УПРАВЛІННІ ІННОВАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування

Галузь знань – управління та адміністрування

Подається на здобуття наукового ступеня
доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело
_____О.С. Роєва

Науковий керівник
Шалімова Наталія Станіславівна,
доктор економічних наук, професор

Кропивницький – 2021

Житомир – 2021

АНОТАЦІЯ

Роєва О.С. **Облік і аудит запасів в управлінні інноваційною діяльністю підприємства**. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису. Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю **071 – Облік і оподаткування**. – Державний університет «Житомирська політехніка» Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2021.

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення актуального наукового завдання в частині розробки теоретичних, методичних, організаційних та практичних засад обліку і аудиту запасів в управлінні інноваційною діяльністю підприємства.

На основі критичного аналізу наукових підходів щодо розуміння та визначення економічної сутності запасів та розгляду змістовних характеристик запасів у контексті їхнього використання в процесі управління інноваційною діяльністю підприємства запропоновано авторське визначення терміну «запаси», під якими розуміємо активи, придбані (набуті) підприємством з метою отримання в майбутньому економічних вигод від їх споживання під час виробництва інноваційної продукції та/або в процесі управління інноваційною діяльністю та які утримуються для такого споживання або перебувають у процесі виробництва з перенесенням їх вартості до складу матеріальних витрат.

Обґрунтовано, що важливою передумовою ефективного управління інноваційною діяльністю є чітка класифікація запасів, здійснена з урахуванням специфіки провадження інноваційної діяльності. З метою підвищення рівня інформаційної деталізації та належного групування запасів визначено основні економічні ознаки та запропоновано й обґрунтовано їх класифікацію, що забезпечуватиме формування повної і достовірної інформації у процесах управління запасами підприємства для прийняття оперативних і поточних рішень та є основою подальшого вдосконалення організації і методики їх обліку та аудиту.

Відзначено, що інноваційна діяльність є визначальним чинником забезпечення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств на внутрішньому та зовнішньому ринках, а її динамічне зростання сприятиме подоланню кризових явищ та досягнення економічного прогресу як на мікро- так і на макрорівні. Запропоновано під інноваційною діяльністю підприємства розуміти процес, що охоплює всі сфери його виробничо-господарської діяльності та управління, реалізується на кожному етапі життєвого циклу інноваційного продукту та/або технології його виготовлення й для створення якого необхідне відповідне ресурсне та організаційно-управлінське забезпечення, що здійснюється на основі поєднання наукового та інтелектуального потенціалу й впроваджується у виробництво, в результаті чого забезпечується дуальний ефект: з одного боку – задовольняються потреби споживачів, а з іншого – підприємством отримуються вищі доходи і досягаються кращі фінансові результати.

За результатами дослідження особливостей провадження інноваційної діяльності визначено послідовність етапів операційного циклу запасів та обґрунтовано необхідність їх врахування під час формування облікової політики підприємства в контексті її спрямованості на формування повної і достовірної інформації про запаси на етапі формування запасів для провадження інноваційної діяльності, в процесі зберігання запасів, в процесі безпосереднього провадження інноваційної діяльності та в процесі зберігання й реалізації інноваційної продукції.

Констатовано, що ефективна організація бухгалтерського обліку запасів в процесі інноваційної діяльності базується на системі чинних нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік запасів та являються підґрунтям для здійснення і розвитку інноваційної діяльності. Дослідження масиву законодавчих та нормативно-правових актів, що регламентують організацію бухгалтерського обліку запасів й інноваційної діяльності дозволило розробити ієрархічну модель нормативно-правового регламентування організації бухгалтерського обліку запасів в процесі

інноваційної діяльності, яка побудована на основі дворівневого підходу: перший: організація бухгалтерського обліку запасів, регламентована на рівні держави; другий – організація бухгалтерського обліку запасів, регламентована на рівні підприємства.

Відзначено, що формування облікової політики підприємства в частині запасів має бути спрямоване на задоволення інформаційних запитів управлінської системи щодо наявного обсягу і структури запасів, можливості їх оптимізації та економії коштів за рахунок раціонального формування нормативів потреби в запасах. Облікова політика в частині обліку запасів визначена як сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для формування якісної, своєчасної, актуальної, зрозумілої, повної та достовірної інформації про наявність, рух, збереження та використання запасів на підприємстві, достатньої для прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності управління запасами і розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності.

З’ясовано, що методика бухгалтерського обліку запасів як складова загального процесу бухгалтерського обліку є логічною послідовністю етапів, які відбуваються у чітко визначеному порядку та не можуть бути відокремлені один від одного. За результатами дослідження розроблено модель, яка ілюструє порядок формування облікової інформації про наявність і рух запасів підприємства та включає такі етапи: спостереження, фіксування та документування операцій про наявність і рух запасів; систематизація та групування облікової інформації про наявність і рух запасів; узагальнення отриманої облікової інформації про запаси задля формування показників фінансової звітності.

Обґрунтовано підходи щодо удосконалення методики обліку запасів, що базуються на підвищенні якості та повноти первинного обліку запасів (в частині удосконалення первинної документації), розробці рекомендацій з відображення окремих операцій із запасами на рахунках бухгалтерського

обліку та розширенні інформаційного забезпечення потреб користувачів фінансової звітності в інформації щодо наявності запасів та здійснюваних операцій із запасами за звітний період (в частині удосконалення форм фінансової звітності).

Розроблено концепцію управлінського обліку запасів в системі управління інноваційною діяльністю підприємства, яка визначає порядок формування і використання інформації про надходження, рух та списання запасів, включаючи стратегічне управління, планування і контроль, забезпечення оптимального використання запасів. Складовою концепції є запропонований підхід до формування аналітичних рахунків по окремих синтетичних рахунках обліку запасів задля забезпечення необхідного ступеня деталізації інформації про запаси для потреб внутрішніх користувачів.

Обґрунтовано, що для оптимального використання потенціалу аудиторських послуг в процесі організації інноваційної діяльності в цілому та використання в процесі її здійснення запасів, важливим є правильне використання в кожному конкретному випадку того виду аудиторських послуг, яке б відповідало очікуванням та інформаційним потребам користувачів: завдання з аудиту або огляду, завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, супутні послуги або консультаційні послуги. Розвинуто теоретичні положення щодо аудиту в контексті їх зв’язку з інноваційною діяльністю, відмінністю яких є систематизація вимог Міжнародних стандартів, аналіз сучасного стану інноваційної діяльності в Україні, виокремлення специфічних особливостей ринку інноваційних продуктів, порівняльних аналіз основних видів аудиторських послуг, предметом завдання в яких можуть виступають запаси, що використовуються для інноваційної діяльності. Обґрунтовано фактори залучення аудиторів для виконання професійних послуг відповідно до очікувань та інформаційних потреб користувачів, напрями розвитку організаційного та методичного забезпечення виконання завдань з аудиту запасів в процесі управління інноваційною діяльністю підприємств.

Уточнено класифікацію завдань з аудиту, в рамках яких виокремлено такі завдання, як індивідуальні та інтегровані, одиничні та комплексні завдання. Обґрунтовано, що незважаючи на те, що виконання інтегрованих завдань (одночасну виконання аудиту повного комплекту фінансової звітності та окремого фінансового звіту або елементу й статті фінансового звіту) не є традиційним для українського ринку аудиторських послуг, їх потенціал є високим саме в контексті аудиту запасів в процесі управління інноваційною діяльністю підприємств, оскільки інформаційні потреби користувачів є в значній мірі комплексними в цій сфері.

Удосконалено організаційні положення аудиту запасів в процесі управління інноваційною діяльність, в рамках яких обґрунтовано організаційні етапи завдань з аудиту запасів як елементів фінансової звітності та рахунків бухгалтерського обліку, відмітною особливістю яких є регламентування відносин із управлінським персоналом і обґрунтування наповнення специфічних етапів, які вимагаються в процесі проведення аудиту всієї фінансової звітності, зокрема, розгляд шахрайства, законодавчих та нормативних актів, операцій та відносин із пов’язаними особами, облікових оцінок, подальших подій, іншої інформації, безперервності діяльності тощо.

Обґрунтовано підходи до визначення суттєвості при виконанні аудиту запасів в процесі управління інноваційною діяльністю. Суттєвість при виконанні завдань з аудиту визначена як комплексне поняття, яке має розглядатися: по-перше, як гранично допустимий розмір викривлення суми, класифікації, подання або розкриття інформації про запаси у фінансовому звіті; по-друге, як додатковий критерій для планування спеціальних аудиторських процедур, пов’язаних з інвентаризацією запасів, в тому числі тих, що знаходяться на відповідальному зберіганні; по-третє, як критерій, який визначає необхідність модифікації думки аудитора в звіті та вибору типу такої модифікації. Доведено, що при її визначенні слід враховувати декілька факторів: інформаційні потреби та типи рішень, які приймають

користувачі на основі інформації про запаси; умови виконання завдання з аудиту запасів (як окреме завдання або як додаткове до аудиту фінансової звітності); необхідність розгляду як кількісних показників, так і якісного характеру можливих викривлень; необхідність розрахунку декількох рівнів суттєвості як з точки зору організації аудиту (суттєвість на рівні загального об'єкту, на рівні аудиторських процедур, та вочевидь незначна сума), так і з точки зору необхідної деталізації загального об'єкту (суттєвість на рівні видів, груп та підвидів запасів); необхідність визначення суттєвості запасів при їх аудиті в рамках дослідження повного комплекту фінансової звітності для обґрунтування необхідності участі аудитора в інвентаризації запасів.

Розвинуто методику виконання аудиту запасів в процесі управління інноваційної діяльністю, яка, на відміну від існуючих, враховує напрями використання інвентаризації в процесі виконання завдань з аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, взаємозв'язок аудиторських процедур, аудиторських доказів та інвентаризації, передбачає необхідність розробки національного положення (стандарту) стосовно проведення інвентаризації та використання її результатів в процесі виконання завдань з аудиту фінансової звітності, особливо обов'язкового аудиту.

Ключові слова: інноваційна діяльність, управління інноваційною діяльністю, запаси, операційний цикл запасів, облікова політика, управлінський облік, звітність, фінансова звітність, аудиторські послуги, завдання з аудиту, суттєвість, інвентаризація, аудиторські процедури.

ABSTRACT

Roieva O.S. Accounting and Auditing of Inventories in Management of Innovation Activity of Enterprises. - Qualified scientific work as a manuscript. Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in the specialty 071 «Accounting and taxation». - Zhytomyr Polytechnic State University of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr, 2021.

In the dissertation the theoretical generalization is carried out and the new

decision of an actual scientific problem in part of development of theoretical, methodical, organizational and practical bases of the account and audit of inventories in management of innovative activity of the enterprise is proposed.

Based on a critical analysis of scientific approaches to understanding and determining the economic essence of inventories and consideration of the substantive characteristics of inventories in the context of their use in the management of innovative activities, the author's definition of the term “inventories” is proposed: assets acquired (acquired) by an enterprise in order to obtain future economic benefits from their consumption during the production of innovative products and / or in the process of managing innovative activities and which are retained for such consumption or are in the process of production with the transfer of their value to material costs.

It is substantiated that an important prerequisite for effective management of innovation is a clear classification of inventories, carried out taking into account the specifics of innovation. In order to increase the level of information detailization and proper grouping of inventories, the main economic features are identified and their classification is proposed and substantiated, which will ensure the formation of complete and reliable information in inventory management processes for operational and current decisions and is the basis for further improvement of organization and methodology of accounting and audit.

It is noted that innovation is a determining factor in ensuring the competitiveness of national enterprises in national and foreign markets, and its dynamic growth will help overcome the crisis and achieve economic progress at both micro and macro levels. It is proposed to understand the innovative activity of the enterprise as a process that covers all areas of its production and economic activities and management, that is implemented at each stage of the life cycle of the innovative product and/or technology and its creation requires appropriate resource and organizational and management support based on a combination of scientific and intellectual potential and is introduced into production, resulting in a dual effect: on the one hand - the needs of consumers are met, and on the other -

the company receives higher incomes and achieves better financial results.

According to the results of the study of the peculiarities of innovation activities, the sequence of stages of the operational cycle of inventories is determined and the necessity of their consideration during the formation of the accounting policy of the enterprise in the context of its focus on the formation of complete and reliable information about inventories at the stage of its formation for innovation activity, in the process of direct innovation and in the process of storage and sale of innovative products.

It is stated that the effective organization of inventory accounting in the process of innovation is based on the system of current regulations governing inventory accounting and are the basis for the implementation and development of innovation. The study of an massive of laws and regulations governing the organization of inventory accounting and innovation allowed to develop a hierarchical model of regulatory organization of inventory accounting in the process of innovation, which is based on a two-tier approach: the first - the organization of inventory accounting, inventory at the state level; the second - the organization of inventory accounting, regulated at the enterprise level.

It is noted that the formation of the company's accounting policy in terms of inventories should be aimed at meeting the information requests of the management system on the available volume and structure of inventories, the possibility of their optimization and cost savings through the rational formation of inventory requirements. Accounting policy in terms of inventory is defined as a set of principles, methods and procedures used by the company to generate quality, timely, relevant, clear, complete and reliable information about the availability, movement, storage and use of inventories at the enterprise, sufficient for management decisions, aimed at improving the efficiency of inventory management and disclosure of inventory information in the financial statements.

It was substantiated that the method of inventory accounting as part of the overall accounting process is a logical sequence of stages that occur in a clearly defined order and can not be separated from each other. Based on the results of the

study, a model was developed that illustrates the procedure for forming accounting information on the availability and movement of inventories of the enterprise and includes the following stages: monitoring, recording and documenting operations on the availability and movement of inventories; systematization and grouping of accounting information on the availability and movement of inventories; generalization of the received accounting information on inventories for formation of indicators of the financial reporting.

Approaches to improving the methodology of inventory accounting based on improving the quality and completeness of primary inventory accounting (in terms of improving primary documentation), developing recommendations for reflecting individual transactions with inventories in accounting accounts and expanding information support for users of financial statements in information on availability inventories and transactions with inventories for the reporting period (in terms of improving the forms of financial reporting) have been substantiated.

The concept of management accounting of inventory in the innovation management system of the enterprise, which determines the order of formation and use of information on the receipt, movement and write-off of inventories, including strategic management, planning and control, ensuring optimal use of inventories have been elaborated. A component of the concept is the proposed approach to the formation of analytical accounts for individual synthetic inventory accounts to ensure the necessary level of detail of inventory information for the needs of internal users.

It is substantiated that for optimal use of the potential of audit services in the process of organizing innovation in general and use in the process of its implementation, it is important to use in each case the type of audit services that would meet the expectations and information needs of users: audit or review engagements, assurance engagements that are not audits or reviews of historical financial information, related services or consulting services. Theoretical provisions on audit in the context of their connection with innovation, the difference of which is the systematization of international standards, analysis of the

current state of innovation in Ukraine, highlighting specific features of the market of innovative products, comparative analysis of major audit services, the subject of the engagements in which the subject matter is the inventories used for innovative activity. Factors of involvement of auditors for performance of professional services according to expectations and information needs of users, directions of development of organizational and methodical maintenance of performance of engagements on audit of inventories in the course of management of innovative activity of the enterprises are substantiated. The classification of audit engagements has been clarified, within which such engagements as individual and integrated, single and complex engagements have been singled out. It is substantiated that despite the fact that the implementation of integrated engagements (simultaneous audit of the complete set of financial statements and a separate financial statement or element and article of the financial statement) is not traditional for the Ukrainian market of audit services, their potential is high in the context of inventory audit in the process of management of innovative activity of enterprises, as the information needs of users are largely complex in this area.

Organizational provisions of inventory audit in the process of innovation management have been improved, in the framework of which the organizational stages of engagements of inventory audit as elements of financial statements and accounting accounts have been substantiated, a distinctive feature of which is the regulation of relations with management staff and justification of specific stages required audit of all financial statements, in particular, consideration of fraud, laws and regulations, transactions and relationships with related parties, accounting estimates, subsequent events, other information, business continuity, etc.

Approaches to determining the materiality of the inventory audit in the process of innovation management are substantiated. Materiality in performing audit engagements is defined as a complex concept that should be considered: first, as the maximum allowable amount of distortion of the amount, classification, presentation or disclosure of information on inventories in the financial statements; second, as an additional criterion for planning special audit procedures related to

the inventories, including those in safekeeping; third, as a criterion that determines the need to modify the auditor's opinion in the report and choose the type of such modification. It is proved that several factors should be taken into account when determining it: information needs and types of decisions made by users based on information about inventories; conditions for performing the inventory audit engagement (as a separate engagement or as an additional to the audit of financial statements); the need to consider both quantitative indicators and the qualitative nature of possible distortions; the need to calculate several levels of materiality both in terms of the organization of the audit (materiality at the level of the general object, at the level of audit procedures, and obviously a small amount) and in terms of the necessary detail of the general object (materiality at the level of species, groups and subspecies of inventories); the need to determine the materiality of inventories during their audit in the study of a complete set of financial statements to justify the need for the auditor's participation in the inventory.

Developed methodology of inventory audit in the process of innovation management, which, in contrast to existing ones, takes into account the use of physical inventory counting in the process of performing audit engagements in accordance with International Standards on Auditing, the relationship of audit procedures, audit evidence and physical inventory counting, provides for the need to develop a national regulation (standard) for conducting physical inventory counting and using its results in the process of performing audits of financial statements, especially statutory audit.

Keywords: innovation activity, innovation management, inventories, inventory operating cycle, accounting policy, management accounting, reporting, financial reporting, audit services, audit tasks, materiality, physical inventory counting, audit procedures.

Список публікацій здобувача

Праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Шалімова Н.С., Роєва О.С. Проблемні аспекти використання інвентаризації як аудиторської процедури та джерела аудиторських доказів в процесі виконання завдань з аудиту фінансової звітності. Бухгалтерський облік, аналіз, контроль, оподаткування, фінансовий менеджмент : сучасні виклики та перспективи розвитку : монографія. Кривий Ріг: Видавництво ФО-П Чернявський Д.О., 2018. С. 120-138. http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/handle/123456789/9292 (0,6 др.арк., особисто автора 0,4 др.арк., обґрунтовано взаємозв'язок інвентаризації та аудиторських процедур й джерел аудиторських доказів, можливості та обмеження використання інвентаризації в процесі проведення аудиту запасів).

Статті у фахових виданнях України, які включені до науко-метричних баз:

2. Роєва О.С. Організаційні засади побудови бухгалтерського обліку запасів в процесі інноваційної діяльності: нормативно-правовий аспект. Центральноукраїнський науковий вісник. Вип. 4(37). С. 230-243. (0,85 др.арк.). http://economics.kntu.kr.ua/archive/4(37)/37_Roieva.html *(Index Copernicus, CEEOL, CrossRef)*

3. Роєва О.С. Розвиток управлінського обліку запасів в інформаційному забезпеченні інноваційної діяльності. Центральноукраїнський науковий вісник. Вип. 5(38). С. 273-285. (0,86 др.арк.). http://economics.kntu.kr.ua/archive/5(38)/38_Roieva.html *(Index Copernicus, CEEOL, CrossRef)*

Статті у закордонних збірниках наукових праць, що входять в періодичні наукові видання інших держав, які входять до Організації економічного співробітництва та розвитку та /або Європейського Союзу:

4. Roieva Olha Formation of the accounting policy of the enterprise in the context of ensuring effective management of inventories in the process of

innovation activity. *Three Seas Economic Journal. 2020, 1*(3), P. 77-83. (0,56 др.арк.). URL : http://www.baltijapublishing.lv/index.php/threeseas/article/view/915/969 (Латвія) *(Index Copernicus, Directory of Open Access Journals (DOAJ), Research Papers in Economics (RePEc))*

Статті в наукових періодичних виданнях України:

5. Роєва О.С. Вплив інтеграційних процесів обліку на систему інформаційного забезпечення підприємства. Збірник наукових праць «Проблеми системного підходу в економіці». 2018. Випуск 5(67). С. 199-203. http://www.psae-jrnl.nau.in.ua/journal/5_67_2018_ukr/33.pdf (0,53 др.арк.). *(Index Copernicus, CrossRef, CiteFactor, OAJSE, Eurasian Scientific Journal Index)*

6. Роєва О.С. Виконання завдань з аудиту елементів та статей фінансової звітності як окремих об'єктів: вимоги та рекомендації Міжнародних стандартів аудиту. Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки. 2018. №1(34). С. 221-232. (0,78 др.арк.). URL: http://economics.kntu.kr.ua/archive/1(34)/34_Roieva.html *(Index Copernicus, CEEOL, CrossRef, ResearchBib, Ulrich`s Periodocal Directory)*

7. Шалімова Н.С., Роєва О.С. Потенціал аудиторських послуг в контексті дослідження використання запасів в інноваційній діяльності підприємств. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2019. № 3 (108). С. 269-275. (0,71 др.арк., особисто автора 0,4 др.арк.). URL: http://www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2019/3_2019/51.pdf *(Index Copernicus)* (конкретизовано вплив інноваційної діяльності на затребуваність аудиторських послуг, визначено види, мету, задачі та особливості аудиторських послуг з предметом завдання «запаси»)

8. Роєва О.С. Підходи до розрахунку рівня суттєвості при виконанні завдань з аудиту запасів. [Електронний ресурс]. Економіка: реалії часу. 2019. №1(41). (0,65 др.арк.). https://economics.opu.ua/files/archive/2019/No1/81.pdf *(Index Copernicus, EBSCO Publishing, Ulrich`s Periodicals Directory)*

Матеріали конференцій, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

9. Роєва О.С., Вальчук Н.В. Оцінка, як елемент методу бухгалтерського обліку. *Національна економіка в умовах глобалізації: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку*: зб. тез доп. міжнар. наук.-практ. конф. (м. Полтава, 7 берез. 2017 р.). П.: ЦФЕНД, 2017. С. 65-67. (0,1 др.арк., особисто автора 0,05 др.арк., визначено проблемні аспекти використання оцінки в процесі обліку запасів). URL: http://www.economics.in.ua/2017/03/NATIONAL-ECONOMY-IN-CONDITIONS-OF-GLOBALIZATION.html

10. Роєва О.С., Бойко О. Аналіз забезпеченості підприємства виробничими запасами. *Стратегії та інновації: актуальні управлінські практики :* матеріали II Міжнар. наук. - практ. конф. (м. Кривий Ріг, 13 квіт. 2017 р.). Кривий Ріг: Донецький національний університет економіки та торгівлі, 2017. С. 72-74. (0,12 др.арк., особисто автора 0,06 др.арк., визначено можливості використання прийомів аналізу як аналітичних процедур)

11. Роєва О.С., Ротозєєнко Ю. Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку. *Актуальні проблеми сучасного економіко-гуманітарного дискусу в Україні:* зб. матеріалів I Міжн. наук.-практ. конф., м. Кривий Ріг, 28 квіт. 2017 р. Кривий Ріг: ДонНУЕТ, 2017. С. 261-263. (0,12 др.арк., 0,06 др.арк., визначено передумови організації управлінського обліку в контексті обліку запасів) URL: https://donnuet.edu.ua/uploads/files/konf/2016/seminar29042016.pdf

12. Роєва О.С. Використання інвентаризації як аудиторської процедури в процесі аудиту фінансової звітності: обмеження та шляхи їх вирішення. Облік і контроль в управлінні підприємницькою діяльністю : Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції, 19-20 жовтня 2018 р. Кропивницький: Ексклюзив-Систем, 2018. С. 134-137. (0,12 др.арк.). URL: http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/handle/123456789/8347

13. Роєва О.С. Сучасні тенденції розвитку інноваційної діяльності та

використання запасів в процесі її здійснення як об'єктів аудиторських послуг. Облік і контроль в управлінні підприємницькою діяльністю : Матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції, 25 жовтня 2019 р. Кропивницький: ПП «Ексклюзив-Систем», 2019. С. 214-216. (0,12 др.арк.). URL: http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/handle/123456789/9122

14. Роєва О.С. Особливості виконання аудиту запасів як окремого завдання. Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення в умовах переходу до Індустрії 4.0 : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, 26-27 березня 2020 року. Рівне : НУВГП, 2020. С. 160-162. (0,1 др.арк.). URL: http://ep3.nuwm.edu.ua/17949/1/%D0%BC%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%B0%D0%BB%D0%B8_%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%84%D0%B5%D1%80%D0%B5%D0%BD%D1%86%D1%96%D1%97.pdf

15. Elena Magopets, Olga Roeva Accounting support for the formation of information about stocks in the enterprise management system. Conference Proceedings. Papers and Articles. Azerbaijan-Turkey. The First International Scientific-Practical Virtual Conference Science and Technology in Modern Society: Problems, Prognoses and Solutions. Turkey, Izmir September 26-27, 2020. С. 59-67. (0,55 др.арк., особисто автора 0,3 др.арк.) URL: https://www.researchgate.net/profile/Pulsus-Group/publication/344503697_CONFERENCE_PROCEEDINGS/links/5f7d07e3a6fdccfd7b4c95ba/CONFERENCE-PROCEEDINGS.pdf (розкрито роль обліку у формуванні інформації про запаси в системі управління підприємством)

16. Роєва О.С. Використання зовнішніх підтверджень при виконанні аудиту запасів як окремого завдання та в рамках завдань з аудиту фінансової звітності. Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем: Матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції, 25 листопада 2020 р. Кропивницький: Ексклюзив-Систем, 2020. С. 385-386. (0,12 др.арк.). URL: http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/handle/123456789/10369

ЗМІСТ

ВСТУП..... 18

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ЗАПАСІВ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ІННОВАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА 28

1.1. Економічна сутність запасів, їх місце і роль в управлінні інноваційною діяльністю підприємства 28

1.2. Особливості провадження інноваційної діяльності та її вплив на організацію обліку запасів 44

1.3. Потенціал аудиторських послуг в контексті дослідження використання запасів в інноваційній діяльності підприємств 61

Висновки до розділу 1 79

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗАПАСІВ В УПРАВЛІННІ ІННОВАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА 82

2.1. Організаційні положення бухгалтерського обліку запасів в системі управління інноваційною діяльністю підприємства 82

2.2. Методика бухгалтерського обліку запасів та розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності підприємства..... 108

2.3. Порядок формування інформації про запаси в процесі провадження інноваційної діяльності в системі управлінського обліку 129

Висновки до розділу 2 154

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ЗАПАСІВ В УПРАВЛІННІ ІННОВАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА. 158

3.1. Організаційні засади виконання завдань з аудиту запасів відповідно до Міжнародних стандартів аудиту 158

3.2. Підходи щодо оцінки суттєвості при аудиті запасів, що використовуються для інноваційної діяльності підприємства..... 176

3.3. Методичне забезпечення аудиторських процедур операцій з запасами в управлінні інноваційною діяльністю підприємства 188

Висновки до розділу 3 200

ВИСНОВКИ 204

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 209

ДОДАТКИ..... 231

ВСТУП

Актуальність теми. Облік і аудит має визначальний вплив на інноваційну діяльність та результативність її управління, що підтверджується включенням відповідних показників в розрахунок Індексу глобальної конкурентоспроможності (Global Competitiveness Index): за критерієм «інституції», який входить в блок показників з оцінки доступного середовище передбачена оцінка сили стандартів аудиту та звітності і за цим показником Україна займає 118 місце з 141 країн (як і по показнику «захист інтелектуальної власності»), випереджаючи лише такі показники за критерієм «інституції», як право власності (128 місце) та тероризм (132 місце)[1].

Водночас розвиток обліку та аудиту, вдосконалення їх концептуальних, організаційних та методичних положень має забезпечувати користувачів достовірною, доречною та своєчасною інформацію для прийняття різноманітних управлінських рішень, що актуалізує необхідність концентрації на окремих елементах витрат на інноваційну діяльність, зокрема матеріальні витрати і запаси. Підвищення ефективності використання запасів є одним із головних факторів активізації інноваційної діяльності та прогресивного розвитку підприємства, від якого залежить збільшення обсягів виробництва та загальної прибутковості діяльності. Це зумовлює необхідність дослідження організаційних та методичних засад побудови бухгалтерського обліку запасів в процесі інноваційної діяльності як самостійного фактору забезпечення ефективності управління інноваційної діяльністю та джерела отримання доказів при проведенні аудиту, по-друге, аудиту запасів як визначального чинника забезпечення достовірності інформації про інноваційну діяльність та забезпечення її результативності.

[1] The Global Competitiveness Report 2019. URL: http://www3.weforum.org/docs/WEF_TheGlobalCompetitivenessReport2019.pdf

При цьому розгляд питань, пов’язаних з обліком й аудитом запасів має ґрунтуватися на їх нормативній регламентації й врахувати сучасні тенденції інтеграції національної облікової й аудиторської системи в міжнародний законодавчий простір та виходити з необхідності просування вітчизняної інноваційної продукції на міжнародні ринки та залучення до інноваційної діяльності зарубіжних партнерів.

Теоретичні й практичні аспекти обліку запасів досліджували такі провідні вітчизняні та зарубіжні вчені, як П.Й. Атамас, М.І. Бондар, Л.В. Бурдейна, І.М. Вигівська, С.Ф. Голов, Д.О. Грицишин, К. Друрі, В.В. Євдокимов, Я.О. Ізмайлов, Я.Д. Крупка, М.В. Кужельний, С.А. Кузнецова, П.О. Куцик, С.Ф. Легенчук, Л.В. Нападовська, Г.В. Нашкерська, Г.Л. Норд, В.П. Пантелеєв, М.С. Пушкар, С.В. Свірко, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, Дж. Фостер, П.Я. Хомин, Ч.Т. Хорнгрен та ін. Вагомий внесок у розвиток аудиту запасів у системі управління підприємством зробили такі науковці, як Г.М. Давидов, Н. І. Дорош, І. К. Дрозд, С.В. Івахненков, О.А. Петрик, Н.М. Проскуріна, К.О. Редько, О.Ю. Редько, Н.С. Шалімова та ін. Попри високий рівень розробок цих авторів, варто наголосити на відсутності цілеспрямованих і комплексних напрацювань у сфері обліку і аудиту запасів в управлінні інноваційною діяльністю підприємств з огляду на активізацію даних процесів, їх складність та пріоритетність для розвитку національної економіки.

Необхідність дослідження, спрямованого на розроблення підходів до вдосконалення методики й організації обліку і аудиту запасів, з урахуванням особливостей управління інноваційною діяльністю підприємств зумовили актуальність обраної теми дисертаційної роботи.

Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідницьких робіт кафедри аудиту, обліку та оподаткування Центральноукраїнського національного технічного університету. Так, в межах теми «Організація та методологія виконання завдань з надання впевненості» (номер державної

реєстрації 0110U00004979) запропоновано підходи щодо класифікації аудиторських послуг в контексті дослідження запасів в процесі здійснення інноваційної діяльності підприємств, а також організаційні та методичні підходи щодо аудиту запасів відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (далі – МСА); теми «Організаційні та методичні аспекти вдосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації економіки та інформатизації суспільства» (номер державної реєстрації 0112U002600) запропоновано підходи щодо побудови облікової політики в частині запасів та розкриття інформації щодо них у фінансовій звітності на підприємствах, які займаються інноваційною діяльністю; теми «Розвиток функцій бухгалтерського обліку в сучасних умовах» (номер державної реєстрації 0118U007187) розроблено положення щодо управлінського обліку запасів в процесі провадження інноваційної діяльності.

Мета і завдання дослідження. *Мета дисертаційної роботи* полягає в розвитку теоретичних засад, обґрунтуванні методичних та організаційних положень, розробленні практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення обліку і аудиту запасів в управлінні інноваційною діяльністю підприємств.

Відповідно до окресленої мети, сформульовано *завдання*, спрямовані на її досягнення:

– дослідити економічну природу і сутність категорій «запаси», «інноваційна діяльність», обґрунтувати їх взаємозв’язок;

– уточнити класифікацію запасів з урахуванням специфіки провадження інноваційної діяльності;

– дослідити організаційні засади побудови бухгалтерського обліку запасів в системі управління інноваційною діяльністю підприємств;

– удосконалити методику обліку запасів з метою формування повної, достовірної й своєчасної інформації для потреб ефективного управління інноваційною діяльністю підприємств;

– розробити практичні рекомендації з удосконалення організації і

методики управлінського обліку запасів та формування управлінської звітності;

– дослідити потенціал аудиторських послуг та напрямів їх використання в процесі дослідження використання запасів в інноваційній діяльності підприємств;

– обґрунтувати напрямки розвитку організаційного та методичного забезпечення виконання завдань з аудиту запасів, які використовуються в процесі інноваційної діяльності підприємства, як окремої аудиторської послуги;

– розробити методичні підходи до розрахунку рівня суттєвості при виконанні аудиту запасів відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту.

Об'єктом дослідження є процеси управління інноваційною діяльністю підприємств.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних, методичних положень обліку і аудиту запасів в управлінні інноваційною діяльністю підприємств.

Методи дослідження. Дисертація підготовлена із застосуванням загальнонаукових методів пізнання (абстрагування, аналіз, синтез, індукція, дедукція) і методичних прийомів (огляд, групування, порівняння, систематизація, узагальнення). Діалектичний метод застосовано для вивчення економічної сутності запасів та їх класифікації. Методи спостереження й зіставлення, статистичний метод використано для аналізу особливостей та сучасного стану інноваційної діяльності підприємств. Методи порівняльного аналізу й абстрактно-логічний метод дали змогу уточнити економічну сутність запасів та їх класифікацію. За допомогою методів узагальнення, конкретизації й моделювання вдосконалено організаційні та методичні положення обліку і аудиту запасів. Графічний метод застосовано для наочного відображення отриманих результатів; методи аналізу й синтезу – для обґрунтування необхідності та можливості

практичного застосування отриманих результатів.

Інформаційною базою дослідження є міжнародні й національні законодавчі та нормативні документи з питань обліку і аудиту; офіційна статистична та аналітична інформація про стан аудиторської діяльності, оприлюднена на сайті Аудиторської палати України (АПУ), та про стан інноваційної діяльності, оприлюднена на сайті Державної служби статистики України; навчальна, наукова, монографічна й довідкова література, наукові публікації вітчизняних і зарубіжних учених з управління інноваційною діяльністю, теорії, методології, методики та організації обліку та аудиту, матеріали наукових, науково-методичних та науково-практичних конференцій, періодичних видань; інформація спеціалізованих фахових сайтів мережі «Інтернет».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в удосконаленні теоретичних, організаційних, методичних положень обліку і аудиту запасів в управлінні інноваційною діяльністю підприємств. Результати проведеного дослідження, що характеризують його наукову новизну та особистий внесок автора, такі:

удосконалено:

– теоретичні положення щодо визначення сутності поняття «запаси», що на відміну від існуючих, розглядається в контексті змістовних характеристик запасів та їх використання в процесі управління інноваційною діяльністю підприємства, що дозволило запропонувати визначення запасів, як активів, придбаних (набутих) підприємством з метою отримання в майбутньому економічних вигод від їх споживання під час виробництва інноваційної продукції та/або в процесі управління інноваційною діяльністю та які утримуються для такого споживання або перебувають у процесі виробництва з перенесенням їх вартості до складу матеріальних витрат, що забезпечує більш точний опис цієї категорії в процесі управління інноваційною діяльністю;

– організацію бухгалтерського обліку запасів в частині формування

концептуально-теоретичних засад формування облікової системи та побудови облікової політики, що ґрунтується на аналізі та взаємоузгодженні чинних положень національних та міжнародних нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік запасів та визначають порядок провадження інноваційної діяльності, що спрямовано на підвищення рівня ефективності системи управління;

– методику бухгалтерського обліку запасів, в основі якої лежить модель, що побудована на логічному взаємозв'язку, узгодженості та послідовності окремих етапів спостереження, фіксування, документування, систематизації, групування та узагальнення інформації про запаси та орієнтована на формування облікової інформації про наявність і рух запасів для підвищення повноти й достатності параметрів системи інформаційного забезпечення підприємства;

– методичні підходи щодо побудови системи управлінського обліку запасів, що на відміну від існуючих, обґрунтовує її конфігурацію з урахуванням особливостей провадження інноваційної діяльності, охоплює всю систему формування і використання інформації про надходження, використання і списання запасів, включаючи стратегічне управління, планування і контроль, забезпечення оптимального використання запасів, що дозволяє найбільш повно відобразити технологічні і економічні особливості використання запасів в процесі інноваційної діяльності, здійснювати контроль за їх збереженням і економним витрачанням;

– методичні підходи до визначення суттєвості при виконанні аудиту запасів в процесі управління інноваційною діяльність, які, на відміну від існуючих, базуються на розумінні суттєвості при виконанні завдань з аудиту запасів як комплексного поняття, яке має розглядатися як гранично допустимий розмір викривлення суми, класифікації, подання або розкриття інформації про запаси у фінансовому звіті, як додатковий критерій для планування спеціальних аудиторських процедур, пов'язаних з інвентаризацією запасів, як критерій, який визначає необхідність модифікації

думки аудитора в звіті та вибору типу такої модифікації, виокремлення факторів, які мають ураховуватися при її розрахунку (інформаційні потреби та типи рішень, які приймають користувачі на основі інформації про запаси; умови виконання завдання з аудиту запасів; необхідність розгляду кількісних показників і якісного характеру можливих викривлень; необхідність розрахунку декількох рівнів суттєвості);

набули подальшого розвитку:

– підходи щодо класифікації запасів в процесі провадження інноваційної діяльності, що на відміну від відомих, сфокусовані на їх групуванні за функціональним і технологічним призначенням, що забезпечуватиме формування повної і достовірної інформації у процесах управління інноваційною діяльністю підприємства для прийняття оперативних і поточних рішень та є основою подальшого вдосконалення організації і методики обліку та аудиту запасів;

– теоретичні положення щодо аудиту та аудиторської діяльності в контексті їх зв'язку з інноваційною діяльністю, відмінністю яких є систематизація вимог Міжнародних стандартів, аналіз сучасного стану інноваційної діяльності в Україні, виокремлення специфічних особливостей ринку інноваційних продуктів, порівняльних аналіз основних видів аудиторських послуг, об'єктом в яких можуть виступати запаси, що використовуються для інноваційної діяльності, що дозволило обґрунтувати умови залучення аудиторів для виконання професійних послуг відповідно до очікувань та інформаційних потреб користувачів, напрями розвитку організаційного та методичного забезпечення виконання завдань з аудиту запасів в процесі управління інноваційною діяльністю підприємств, уточнити класифікацію завдань з аудиту, в рамках яких виокремлено такі завдання, як індивідуальні та інтегровані, одиничні та комплексні завдання;

– організаційні положення аудиту запасів в процесі управління інноваційною діяльність, в рамках яких обґрунтовано організаційні етапи завдань з аудиту запасів як елементів фінансової звітності та рахунків

бухгалтерського обліку, відмітною особливістю яких є регламентування відносин із управлінським персоналом і обґрунтування наповнення специфічних етапів, які вимагаються в процесі проведення аудиту всієї фінансової звітності, зокрема, розгляд шахрайства, законодавчих та нормативних актів, операцій та відносин із пов'язаними особами, облікових оцінок, подальших подій, іншої інформації, безперервності діяльності тощо;

– методику виконання аудиту запасів в процесі управління інноваційної діяльністю, яка, на відміну від існуючих, враховує напрями використання інвентаризації в процесі виконання завдань з аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, взаємозв'язок аудиторських процедур, аудиторських доказів та інвентаризації та передбачає необхідність розробки національного положення (стандарту) стосовно проведення інвентаризації та використання її результатів в процесі виконання завдань з аудиту фінансової звітності, особливо обов'язкового аудиту.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що їх доведено до рівня практичних рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності й результативності обліку та аудиту запасів, що сприятиме підвищенню якості інформаційного забезпечення для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень щодо управління інноваційною діяльністю підприємств.

Розробки автора застосовано в діяльності підприємств, що підтверджене довідками: ПрАТ «Криворізька будівельна компанія» (довідка №1268 від 02.10.2020 р.) використані пропозиції щодо формування облікової політики в частині обліку запасів; ТОВ «Термоліт-Інвест» (від 4.11.2020 р.) використані рекомендації щодо концепції побудови управлінського обліку та аналітичної системи рахунків обліку запасів в управлінні інноваційною діяльністю; ТОВ «Ферросистема-Трейд» (довідка №352/1 від 02.12.2020 р.) використані розробки, які стосуються організації управлінського обліку, процесу бюджетування, системи аналітичних рахунків запасів, а розробки, які стосуються організації аудиту запасів – при побудові системи

внутрішнього аудиту та визначенні потреб у взаємовідносинах із зовнішніми аудиторами.

Основні положення дисертації впроваджено в навчальний процес Центральноукраїнського національного технічного університету під час формування навчально-методичного забезпечення з таких дисциплін, які входять до освітньо-професійних програм зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»: «Фінансовий облік І», «Управлінський облік», «Облік за видами економічної діяльності», «Організація обліку», «Бухгалтерський облік в управлінні підприємством», «Облікова політика», «Організація і методика аудиту» (довідка № 33-15/1297 від 10.09.2020 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням, що полягає в в обґрунтуванні теоретичних, організаційних, методичних засад обліку і аудиту запасів в управлінні інноваційною діяльністю підприємств. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи здобувача..

Апробація результатів дисертації. Основні положення й результати за темою дослідження представлено та обговорено на 8 міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях, що розкрито в публікаціях [149; 150; 153; 156; 157; 158; 159; 212].

Публікації. Основні результати дисертації опубліковані автором у 16 наукових працях, загальним обсягом 6,89 др.арк. (особисто автора – 5,96 др.арк.), із них: 1 одноосібна стаття в періодичному науковому виданні з наукового напряму, за яким підготовлено дисертацію здобувача, держави, яка входить до ОЕСР та ЄС; 2 одноосібні статті в наукових виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України категорії «Б»; 1 розділ монографії, опублікований у співавторстві; 4 статті у наукових виданнях України, що зареєстровані в міжнародних наукометричних базах, 8 – в інших виданнях.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг дисертації становить 258 сторінки, основний текст - 179 сторінок. Робота містить 17 таблиць, 15 рисунків, 7 додатків, список використаних джерел із 219 найменувань.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ЗАПАСІВ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ІННОВАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність запасів, їх місце і роль в управлінні інноваційною діяльністю підприємства

Сучасні умови функціонування суб’єктів підприємницької діяльності та необхідність їх орієнтації на інноваційний розвиток, визначають нові вимоги до формування системи управління запасами як найрентабельнішого ресурсу діяльності та вимагають розробки раціональних методів управління запасами, які в значній мірі залежать від якості й достовірності облікової інформації, оскільки саме облікова інформація є джерелом забезпечення інформаційних потреб менеджменту підприємства й на її основі приймаються управлінські рішення. Запаси є об'єктами управління на різних етапах інноваційної діяльності підприємства: з одного боку, - являються складовою частиною системи «підприємство - зовнішнє середовище» (закупівля-збут); з іншого боку, запаси є основою носіїв витрат під час виробництва інноваційної продукції протягом усього виробничого циклу, починаючи від відпуску сировини і матеріалів у виробництво до здачі готової продукції на склад. Відповідно задля інформаційного забезпечення інноваційних процесів та підвищення інноваційної активності вітчизняних підприємств використання запасів є тим фактором, який визначає кінцеву результативність вказаних процесів. Це, насамперед, зумовлює необхідність дослідження економічної сутності запасів та визначення їх місця і ролі в управлінні інноваційною діяльністю.

Здійснення інноваційної діяльності неможливо без використання запасів, які є невід’ємною складовою виробничих ресурсів підприємства.

Як зазначають А. Румянцев, Є. Яковенко, С. Янаєв, виробничі ресурси

– це сукупність трудових і матеріальних ресурсів, а також основних фондів, які залучені у процес виробництва для створення споживчих вартостей [162, с. 121].

На думку В. Грузінова та В. Грибова, до виробничих ресурсів підприємства слід відносити робочу силу, знаряддя праці (машини, устаткування та ін.), предмети праці (сировина, матеріали і так далі), готову продукцію (запаси товарів) та природні умови виробництва (земля, корисні копалини й ін.) [44, с. 20].

Згідно із визначенням А. Радіонова «виробничі ресурси – це ресурси підприємства, які використовуються у процесі виробництва (земля, капітал, праця, інформація, підприємницька здатність). Земля – всі природні ресурси, які використовуються у виробничому процесі (землі, ліси, родовища, водні ресурси). Капітал – засоби виробництва; виробнича інфраструктура; грошові кошти, які використовуються для придбання засобів виробництва. Праця – фізичні й розумові здібності людей, вживані при виробництві товарів і послуг. Інформація – впорядкована система знань. Підприємницька здатність – процес пошуку нових можливостей, заповзятливість, здібність до ризику. Всі ресурси є не безкоштовними, обмеженими і рідкісними». [141].

В. Горфінкель та В. Швандар вважають, що до складу виробничих ресурсів підприємства (організації) включаються виробничі фонди (основні й оборотні), робоча сила та інформація [42, с. 129].

Аналогічної думки дотримуються А. Ільїн та В. Волков, які до виробничих ресурсів підприємства відносять трудові ресурси, виробничі фонди, інвестиції та інформаційні ресурси [195, с. 654].

Подібну до попередніх авторів, але більш деталізовану класифікацію виробничих ресурсів визначає А. Калініна, яка виділяє такі види виробничих ресурсів: основні фонди та виробничі потужності, оборотні кошти та оборотні засоби, трудові ресурси, сировинні та паливно-енергетичні ресурси, інвестиції [74].

Ще більш деталізований склад виробничих ресурсів представлено у

наукових працях Г. Нашкерської, яка вважає, що «до виробничих ресурсів промислових підприємств відносяться наступні їх види: природні ресурси (земля, надра, вода й ін.); оборотні кошти, в тому числі матеріальні ресурси; трудові ресурси (людські ресурси з їх здатністю виробляти блага); капітал (джерело власних засобів підприємства); заповзятливість (підприємницька здібність людей до організації виробництва товарів і послуг); результати науково-технічного прогресу» [109, с. 30].

Невід'ємною складовою виробничих ресурсів є матеріальні ресурси, які, як зазначає В. Новодворський, є комплексом речових елементів, призначених для обробки в процесі виробництва за допомогою знарядь праці [111].

К. Макконелл, С. Брю до матеріальних ресурсів відносять земельні ресурси, сировину, матеріали та капітал [95, с. 37].

Наукові підходи щодо розуміння та сприйняття матеріальних ресурсів не є однозначними. На думку одних авторів, матеріальні ресурсі – це предмети праці [2]; інші, під матеріальними ресурсами розуміють засоби виробництва [64, с. 95], оскільки включають до їх складу і предмети і засоби праці.

В економічному енциклопедичному словнику матеріальні ресурси трактуються як «основні та оборотні засоби, які використовуються (або можуть бути використані) у виробничому процесі та формують його матеріально-речову базу» [52, с. 463].

На думку інших науковців матеріальні ресурси представляють собою «предмети праці, які підлягають обробці в процесі виробництва за допомогою засобів праці. Вони представлені виробничими запасами на складах підприємства, в коморах, цехах і на ділянках, складах виробничого відділу і в процесі їх руху по стадіях виробничого циклу до складу готової продукції [187, с. 18].

У фінансово-економічному словнику під редакцією Г. Вознюк та А. Загороднього матеріальні ресурси трактуються занадто звужено, оскільки

включають лише основні та допоміжні матеріали, вироби, конструкції, сировину, паливо, незавершене виробництво і відходи власного виробництва, тару й тарні матеріали, а також запасні частини, призначені для ремонту обладнання [57, с. 783].

У економічному словнику П.І. Багрія та С.І. Дорогунцова зазначається, що до матеріальних і сировинних ресурсів належать наявні руди, нафта, газ тощо, обладнання та устаткування до встановлення, що призначені і потребують монтажу [53, с. 474].

Серед науковців існує багато суперечливих питань стосовно того, чи доцільно зараховувати до складу матеріальних ресурсів земельні, водні та інші природні ресурси В.Д. Новгородський дотримується думки, що до складу матеріальних ресурсів не слід відносити природні ресурси, оскільки вони лише під впливом людської праці стають матеріальними ресурсами [111].

Іноді в літературних довідникових джерелах зустрічаються підходи, згідно з якими поняття «матеріальні ресурси» ототожнюється з поняттями «предмети праці» та «запаси» [169, с. 118], що неможна вважати обґрунтованим.

Підсумовуючи вищезазначене, вважаємо, що виробничі ресурси за їх складом доцільно поділяти на: матеріальні, фінансові, трудові, природні, інвестиційні та інформаційні ресурси.

Таким чином, аналізуючи підходи до розуміння і сприйняття виробничих ресурсів як економічної категорії, можемо провести їх класифікацію за наступними ознаками: за складом; за походженням; за обсягом; за структурою, за сферою використання (рис. 1.1).

З урахуванням означеної класифікації виробничих ресурсів, можна дійти висновку, що запаси за своєю економічною природою і сутністю мають ознаки матеріальних ресурсів, предметів праці та засобів праці, які використовуються в сфері виробництва, в сфері обігу та невиробничій сфері.

Сприйняття запасів як матеріальних ресурсів пояснюється їх

безпосередньою участю у виробничому процесі та винятковим значенням задля забезпечення розширеного відтворення; використанням в процесі обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення. Запаси, як матеріальні ресурси зберігаються на складах або в інших призначених для цього місцях задля їх подальшого використання в запланових цілях.

Рис. 1.1. **Класифікація виробничих ресурсів**

Джерело: складено автором на основі опрацювання та узагальнення літературних джерел.

Запаси в контексті їх сприйняття як предметів праці, слід трактувати як речовинні елементи, придбані для використання у процесі виробництва під час виготовлення продукції та господарських потреб, використання для обслуговування виробництва, виконання робіт чи надання послуг та потреб управління .

Запаси як засоби праці, являють собою засоби, які призначені для забезпечення процесу виробництва продукції, служать не більше одного року чи нормального операційного циклу (операційний цикл – проміжок часу між

придбанням запасів для здійснення діяльності та одержанням коштів від реалізації виробленої з них продукції, товарів, робіт чи послуг [108]), якщо він триває більше року. До таких засобів праці відносяться малоцінні та швидкозношувані предмети.

Поширення терміну «запаси» та його вживання і розкриття у вітчизняній фаховій науковій літературі пов'язано із реформуванням бухгалтерського обліку у відповідності до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності на початку 90-х років XX ст. Проте донині у літературі знаходимо різні поняття, пов'язані із розкриттям сутності запасів, а саме: активи, ресурси, товарно-матеріальні цінності, предмети праці, матеріальні ресурси, виробничі ресурси, однак, слід зауважити, що кожне з цих понять має власне тлумачення. Огляд літературних джерел дозволяє визначити наявні поняття, які використовуються для означення економічної категорії «запаси» та охарактеризувати їх сутність (табл. 1.1).

Таблиця 1.1.

Поняття, які використовують в економічній літературі для означення категорії «запаси»

№	Поняття, які використовують для означення економічної категорії «запаси»	Сутність поняття
1	2	3
1	Запаси	Активи, які: утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.
		Резерви матеріальних ресурсів, що не використовуються в поточній діяльності підприємства, призначені для забезпечення безперервності процесу виробництва, збереження на випадок необхідності
2	Виробничі запаси	Матеріальні елементи виробництва, що піддаються обробці в процесі виробництва, беруть участь у процесі виробництва одноразово і повністю переносять свою вартість на новостворений продукт

Продовжння табл. 1.1.

1	2	3
3	Запаси матеріальних цінностей	Резерви матеріальних активів, що зберігаються на складах на випадок необхідності, і не використовуються в поточній діяльності підприємства
4	Матеріали	Частина виробничих запасів, призначених для обробки чи переробки в процесі виробництва, що видозмінюють свою форму, будучи основою продуктів виробництва
5	Матеріальні запаси	Резерви матеріальних ресурсів, запаси засобів виробництва, призначені для забезпечення безперервності виробничого процесу
6	Матеріальні цінності	Активи підприємства, засоби виробництва, що мають матеріально-речову форму та можуть приносити економічні вигоди та можуть обмінюватись на кошти, чи використовуватись за іншим призначенням відповідно до потреб
7	Матеріальні ресурси	Джерела забезпечення процесу виробництва, що виступають одним з видів економічних ресурсів і охоплюють засоби виробництва (засоби і предмети праці)
8	Матеріально-виробничі запаси	Активи підприємства, що мають матеріальну форму, використовуються у виробничій діяльності і включають засоби праці, а також елементи виробництва, що піддаються обробці в процесі виготовлення продукції
9	Оборотні активи	Активи підприємства, що призначені для реалізації, споживання протягом операційного циклу, а також кошти та їх еквіваленти
10	Засоби праці, продукти праці	Засоби праці включають необоротні та оборотні (в частині МШП) активи. Продукти праці включають готову продукцію та товари
11	Предмети праці	Речовинні (матеріальні) елементи виробництва, що піддаються обробці в процесі виробництва, беруть одноразову участь у виробничому процесі і повністю переносять свою вартість на новостворений продукт (сировина й основні матеріали, допоміжні матеріали, паливо, напівфабрикати, комплектуючі вироби, запасні частини і незавершене виробництво)
12	Товарно-виробничі запаси	Матеріальні елементи господарської діяльності підприємства, що включають активи, призначені для обробки чи використання в процесі виробництва, а також реалізації готової продукції або товарів даного підприємства
13	Товарні запаси	Резерви матеріальних активів, що мають товарну форму і призначені винятково для продажу

Джерело: складено автором на основі опрацювання та узагальнення літературних джерел.

Теоретичні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси й розкриття її у фінансовій звітності висвітлено в П(С)БО №9 «Запаси» та М(С)БО № 2 «Запаси» [58; 59]. На рис. 1.2 наведено трактування сутності економічної категорії «запаси» згідно з П(С)БО № 9 та М(С)БО № 2 з порівняльної точки зору.

Запаси – активи, які:	
П(С)БО №9 «Запаси»	М(С)БО № 2 «Запаси»
- утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; - перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; - утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.	- утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; - перебувають у процесі виробництва для такого продажу або - існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Рис. 1.2. **Підходи до визначення поняття «запаси» у П(С)БО №9 «Запаси» та М(С)БО № 2 «Запаси»**

Джерело: складено автором на основі [58; 59].

Аналізуючи визначення запасів, що наводяться у П(С)БО 9 та МСБО 2, слід вказати на майже повну їх ідентичність за виключенням того, що П(С)БО 9, на відміну від МСБО 2 дещо розширює перелік активів, які відносяться до складу запасів, доповнюючи їх активами, які утримуються для управління підприємством, тобто активами, що споживаються в процесі управління підприємством.

Що стосується наукових підходів до трактування сутності запасів, то слід вказати на те, що вони не є однозначними. Є ряд авторів, які описуючи сутність запасів, трактують їх відповідно до норм чинного законодавства, зокрема вважають запаси активами, які: утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, а також утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, та управління підприємством

[54; 14]. Л. Кулаковська та Ю. Піча, також трактують запаси з огляду на визначення, що наведено у П(С)БО 9 «Запаси», хоча ключова відмінність полягає в тому, що запаси науковці сприймають не як активи, а як предмети праці [89]. Г. Нашкерська розглядає запаси як активи, які використовуються переважно в одному операційному циклі діяльності підприємств або в період до одного року [109].

В економічній енциклопедії за редакцією С. Мочерного, запаси визначаються як матеріальні ресурси, до яких належать засоби виробництва, предмети споживання, тобто сукупність сировини, основних і допоміжних матеріалів та інших товарів, які знаходяться на різних стадіях виробничого процесу та збуту, ще не використовуються (резерви підприємства), служать для розширеного відтворення, обслуговування сфери матеріального, нематеріального виробництва, задоволення потреб населення [52, с. 583–584]. Таке трактування запасів здебільшого використовується для розкриття їх сутності з точки зору виробничої логістики і в даному контексті є виправданим. Проте це визначення обмежується сприйняттям запасів виключно як матеріальних ресурсів, а відтак не може бути прийнятним в широкому розумінні економічної категорії «запаси».

На думку Б. Райзберга, Л. Лозовського та Е. Стародубцева запаси – це матеріальні цінності, матеріали та продукція, які у виробництві не використовуються в даний момент і зберігаються на складах, або в інших місцях й призначені для наступного використання [142, с. 112]. К. Маркс розглядає запаси як матеріальні цінності, що знаходяться на різних складах [96, с. 156]. Такі підходи до розкриття сутності запасів, насамперед акцентують увагу на двох моментах: 1) на сприйнятті запасів як матеріальних цінностей; 2) вказують на місцезнаходження запасів; що також не дозволяє в повній мірі розкрити сутність досліджуваного поняття.

Згідно із визначенням поняття «запаси», яке надають В. Козловський, Е. Козловська, Н. Саврукова та В. Савкович «запаси» трактуються як будь-які ресурси, що призначені для використання: матеріальні, фінансові, трудові та

інші ресурси, проте тимчасово не використовуються [80, с. 105; 163]. Таке визначення обмежено характеризує запаси як економічну категорію, однак досить масштабно окреслює склад ресурсів, які входять в цю категорію.

Враховуючи наявні в економічній літературі підходи до трактування сутності запасів, вважаємо, що їх можна поєднати за наступними ознаками:

1) запаси, як активи;
2) запаси, як предмети праці;
3) запаси, як матеріальні ресурси;
4) запаси, як матеріальні цінності,
5) запаси, як будь-які ресурси, що постачаються та зберігаються на підприємстві.

Наукові підходи щодо трактування сутності поняття «запаси» з класифікацією за наведеними вище ознаками наведено у Додатку А. Враховуючи наявні визначення сутності поняття «запаси», слід вказати на відсутність єдиного комплексного підходу до трактування даного поняття, що зумовлює доцільність його уточнення. Вважаємо, що висвітлені вище наукові підходи щодо трактування та розуміння поняття «запаси» формують підґрунтя для застосування управлінського підходу до визначення сутності досліджуваної категорії з урахуванням специфіки провадження інноваційної діяльності.

Отже, розгляд змістовних характеристик запасів у контексті їх використання в процесі інноваційної діяльності надав можливість запропонувати наступне визначення їх сутності. Запаси – це активи, придбані (набуті) підприємством з метою отримання в майбутньому економічних вигод від їх споживання під час виробництва інноваційної продукції та/або в процесі управління інноваційною діяльністю та які утримуються для такого споживання або перебувають у процесі виробництва з перенесенням їх вартості до складу матеріальних витрат. Таке визначення поняття «запаси» включає всі необхідні ознаки, що забезпечують точний опис досліджуваної категорії в процесі управління інноваційною діяльністю.

Для забезпечення ефективного управління інноваційною діяльністю та її активізації виникає необхідність створення якісно нової системи управління запасами. Це пояснюється тим, що основою виробництва інноваційної продукції є забезпечення постійної наявності у необхідних розмірах запасів, які повністю споживаються у процесі виробництва, впливаючи таким чином на результат інноваційної діяльності підприємства. З метою ефективного управління запасами, забезпечення повного розкриття інформації про запаси в системі бухгалтерського обліку необхідно дослідити класифікаційні ознаки запасів, оскільки саме класифікація є основним методом вивчення та пізнання досліджуваної категорії.

В економічній літературі найчастіше наводяться наступні класифікації запасів: виходячи з призначення і ролі окремих видів запасів на різних стадіях операційного циклу підприємства (економічна класифікація); залежно від технічних ознак (технічна класифікація); відповідно до сфери діяльності господарюючого суб'єкта; залежно від способу включення у собівартість (основні та допоміжні) [91].

У наукових джерелах класифікація запасів здійснюється на основі різних ознак, що відповідно, зумовлює неоднозначність наявних підходів до такої класифікації. Так, М. Пушкар визначає такі ознаки класифікації запасів: за способом включення у собівартість (основні та допоміжні), за групами матеріалів (лісові, текстильні, чорні, кольорові метали, електротовари, лаки й фарби тощо), за вартістю (дорогоцінні, високої, середньої та низької вартості), за способом зберігання – відкритого та закритого зберігання, за частотою використання (масові, часто- й маловикористовувані) [140, с. 208].

На думку В. Сопко класифікація запасів в бухгалтерському обліку має здійснюватися за такими групами (субрахунками): сировина і матеріали (у т. ч. основні, допоміжні); куповані напівфабрикати; тара і тарні матеріали; паливо; будівельні матеріали, конструкції, деталі та обладнання до встановлення; запасні частини; матеріали, передані у переробку; матеріали сільськогосподарського призначення; інші матеріали [25, с. 261], яку

підтримують В.В. Сопко та Н.С. Андрос [172, с. 261].

М. Кужельний та В. Лінник в основу класифікації запасів покладають джерело походження запасів: ті, що дані природою (сировина), та ті, що створені людиною (основні та допоміжні матеріали) [85, с. 35]. Н. Ткаченко здійснює класифікацію запасів відповідно до плану рахунків бухгалтерського обліку, однак пропонує ще й класифікацію запасів за їх економічним змістом, з виділенням таких класифікаційних ознак: за місцем перебування, наявністю на підприємстві, наявністю на початок та кінець періоду, стосовно до балансу, за ступенем ліквідності, обсягом, сферою використання, складом та структурою [181, с. 458–459].

Для цілей бухгалтерського обіку Г. Нашкерська класифікує запаси підприємства на дві групи: 1) власні запаси підприємства, які обліковуються на балансових рахунках; 2) запаси, які не є власністю підприємства, обліковуються поза балансом і до запасів підприємства, у якого вони знаходяться, не включаються [109, с. 211].

В контексті врахування галузевих особливостей підприємств варто відзначити розробки Норд Г.Л. та Бєлікової В.В. [112].

Ґрунтовною можна вважати класифікацію запасів представлену у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, згідно з яким запаси класифікують за такими групами: виробничі запаси, поточні біологічні активи, малоцінні та швидкозношувані предмети, виробництво, брак у виробництві, напівфабрикати, готова продукція, продукція сільськогосподарського виробництва, товари [130].

Враховуючи наявні класифікаційні ознаки та підходи до класифікації запасів у науковій літературі й нормативних актах, їх критичне оцінювання, можна відзначити, що для раціональної організації бухгалтерського обліку запасів в системі управління інноваційною діяльністю необхідна їх деталізація, яка відображатиме особливості провадження саме інноваційної діяльності.

З урахуванням вище зазначеного пропонуємо узагальнену класифікацію запасів, що побудована з урахуванням специфіки інноваційної діяльності та об’єднує у собі найбільш значимі для потреб управління ознаки та види запасів:

- за складом і структурою (виробничі запаси; запаси незавершеного виробництва; запаси готової продукції; малоцінні та швидкозношувальні предмети);
- за способом та джерелами надходження на підприємство (від постачальників на підставі договорів; через підзвітних осіб при придбанні за готівку; шляхом внесення засновниками; безоплатне одержання; бартерні контракти, інші напрями);
- залежно від ролі у процесі виробництва (призначені для потреб основного виробництва – виготовлення інноваційної продукції; призначені для потреб допоміжного виробництва; призначені для потреб адміністративного управління інноваційною діяльністю);
- за приналежністю до інноваційної діяльності (запаси, придбані підприємством для здійснення інноваційної діяльності та управління інноваційною діяльністю; інші запаси які використовуються в процесі господарської діяльності підприємства);
- за стадіями інноваційної діяльності (запаси, які використовуються на стадії досліджень та розробки інноваційної продукції; запаси, які використовуються на стадії освоєння інноваційної продукції; запаси, що використовуються на стадії виробництва інноваційної продукції);
- за технологічним призначенням (запаси, які повністю споживаються в технологічному процесі, створюючи матеріальну основу готової інноваційної продукції; запаси, які змінюють свою форму і розмір, надаючи готовій продукції необхідний вигляд; запаси, які входять до складу готової інноваційної продукції без будь-яких зовнішніх змін; запаси, які лише сприяють виготовленню інноваційної продукції, але не входять до її складу).

Узагальнену класифікацію запасів, побудовану із врахуванням специфіки інноваційної діяльності наведено на рисунку 1.3.

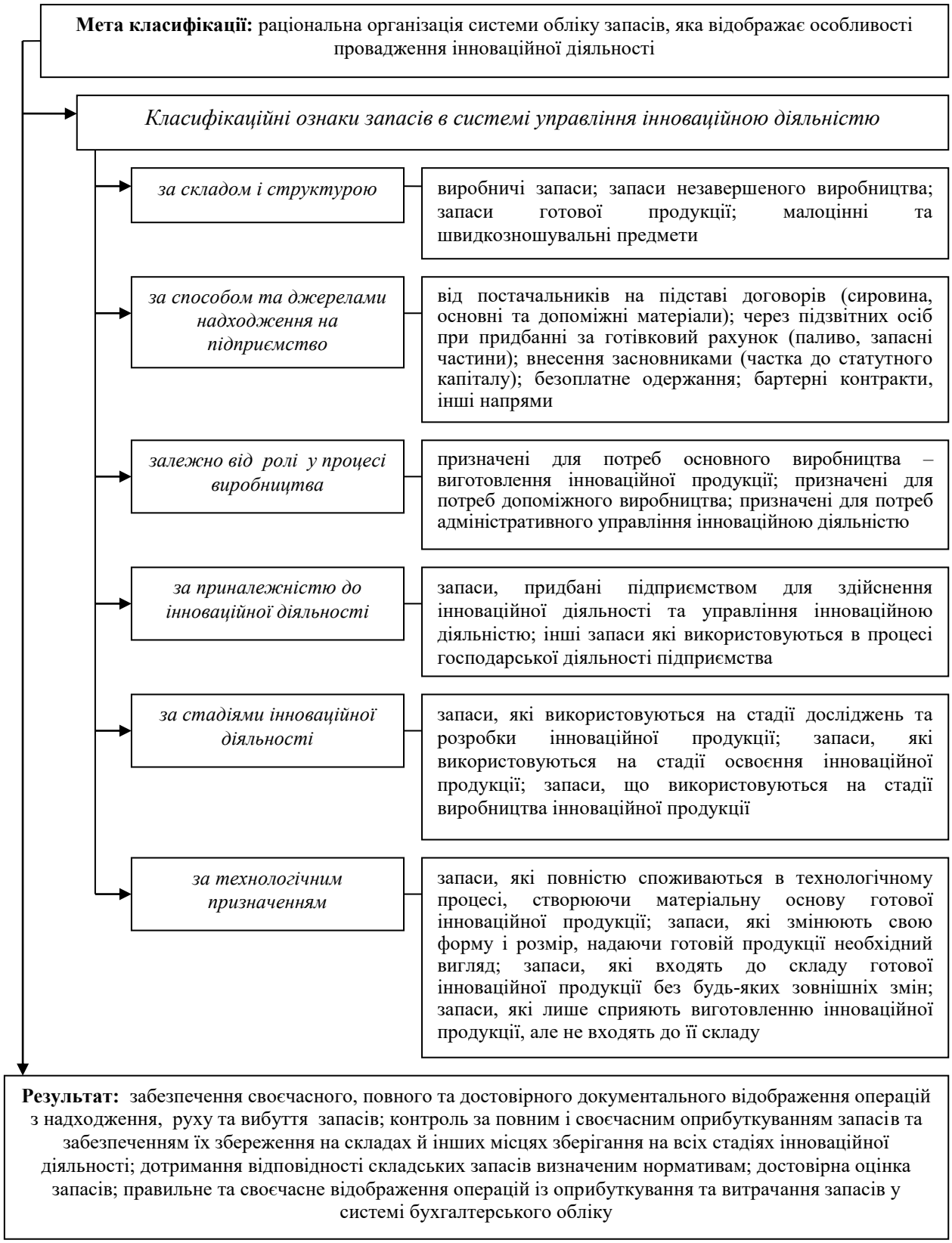


Рис. 1.3. **Основні підходи до класифікації запасів в процесі провадження інноваційної діяльності**

Джерело: побудовано автором.

Запропонована класифікація запасів сприятиме ефективності виконанню основних завдань їх бухгалтерського обліку, а саме:

- забезпечення своєчасного, повного та достовірного документального відображення операцій з надходження, руху та вибуття запасів;
- контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням запасів та забезпеченням їх збереження на складах й інших місцях зберігання на всіх стадіях інноваційної діяльності;
- дотримання відповідності складських запасів визначеним нормативам;
- достовірна оцінка запасів;
- правильне та своєчасне відображення операцій із оприбуткування та витрачання запасів у системі бухгалтерського обліку.

Визначені вище завдання забезпечують формування якісної інформації для управління запасами в процесі інноваційної діяльності підприємств. В системі управління запасами важливе місце належить інформації стосовно наявності та формування необхідного обсягу, складу та структури запасів задля забезпечення безперебійного процесу виробництва та реалізації інноваційної продукції при одночасній мінімізації поточних витрат з обслуговування виробництва та забезпечення ефективного контролю за рухом запасів впродовж всього періоду їх перебування на підприємстві. Сформована облікова інформація за наведеними класифікаційними ознаками використовується у системі управління для:

- визначення ключових підходів до формування інформації про запаси в системі управління інноваційною діяльністю підприємства;
- своєчасного отримання інформації про рух запасів (надходження, списання, витрачання) у розрізі їх кількості, якості та матеріально відповідальних осіб;
- моніторинг наявності та руху запасів у розрізі їх кількості, якості та матеріально відповідальних осіб за попередні періоди;

- оптимізація витрат та обсягів закупівлі запасів, пов’язаних із формуванням «страхових резервів»;
- оптимізації обсягу основних груп запасів, які використовуються на відповідних стадіях провадження інноваційної діяльності підприємства;
- оцінку запасів при їх надходженні та вибутті, згідно з нормами чинного законодавства та методики, найбільш прийнятної для підприємств, що провадять інноваційну діяльність;
- створення дієвої системи контролю за рухом запасів та дотриманням встановлених норм витрачання запасів в процесі провадження інноваційної діяльності;
- забезпечення достовірності та своєчасності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій із запасами;
- дотримання встановлених строків складання та подання звітності про рух запасів в процесі інноваційної діяльності.

Вважаємо, що успішне провадження інноваційної діяльності та виробництво інноваційної продукції можливе лише за умови своєчасного забезпечення виробництва якісними запасами та ефективного їх використання. Раціональне використання сучасних запасів (сировини, матеріалів, напівфабрикатів тощо), їх придбання за оптимальною вартістю – одна з найважливіших передумов збільшення обсягу випуску інноваційної продукції, активізації інноваційної діяльності і загального поліпшення економічних показників діяльності підприємства у цілому. Важливим напрямом вирішення цього питання є перебудова системи постачальницької діяльності, яка повинна забезпечити ефективний розвиток інноваційної діяльності, її активізацію та раціональне використання запасів. Удосконалення методики обліку і аудиту запасів сприятиме підвищенню ефективності інформаційного забезпечення системи управління інноваційною діяльністю підприємства.

1.2. Особливості провадження інноваційної діяльності та її вплив на організацію обліку запасів

Сучасне бізнес-середовище характеризується постійною конкурентною боротьбою як за ринки збуту продукції, так і за споживачів, й суттєві конкурентні переваги отримують ті суб’єкти господарювання, які активно розвивають інновації. Підприємства, які працюють в умовах високої конкуренції, задля забезпечення свого виживання й подальшого активного розвитку зобов'язані здійснювати постійний пошук максимального задоволення потреб покупців, просуваючи на ринок товари з новими споживчими цінностями. Споживча цінність товару визначається на основі таких його критеріїв: якість, унікальність товару (послуги), рівень задоволеності запитів споживачів, можливість задоволення «назріваючих»т потреб споживача. Створення товарів (послуг) з новою споживчою цінністю та їх пропозиція потенційним покупцям знаходиться в тісному взаємозв’язку з головною метою інновацій. Таким чином, інновації виступають ключовим фактором забезпечення подальшого розвиту і зростання підприємства, його прибутковості і конкурентоспроможності в будь-якій сфері підприємницької діяльності.

Інновації є рушійним інструментом розвитку економіки впродовж багатьох століть існування світової цивілізації.

Термін «інновація» з'явився в XIX столітті в наукових дослідженнях культурологів. У ті часи це поняття розкривалося у зв’язку із виникненням окремих напрямів однієї культури в елементах іншої, які суттєво відрізнялися одна від одної. Тоді мова йшла про проникнення звичаїв, традицій і способів організації виробництва і життя європейців в традиційні суспільства азіатських і африканських культур. Більш поглиблено технічні нововведення почали розглядатися тільки на початку XX століття [116].

Австрійський вчений Й. Шумпетер ще на початку XX століття

сформулював головну роль інновацій в економічному зростанні після кризи і спадів й забезпеченні зростання економіки. Він зазначав, що основою зростання прибутку суб'єкта господарювання може бути лише заміна нерентабельної продукції на нову, оскільки зміни цінової політики і зниження витрат на випуск продукції вже недостатньо. На думку Й. Шумпетера [194, с. 11], ефективними елементами економічної активності суб'єктів господарювання можуть бути:

1) виробництво нового блага, раніше невідомого споживачам, або створення його нової якості або властивості;

2) впровадження і використання в галузі економіки нового способу виробництва продукції. В основі виникнення нового способу виробництва не обов'язково можуть лежати нові наукові винаходи. Він може являти собою інший спосіб комерційного застосування відповідного виду продукції;

3) пошук і освоєння нового ринку збуту товарів і послуг. Це повинен бути такий ринок, в якому відповідна галузь промисловості країни в даний час не розвивалася незалежно від того, чи існував цей ринок раніше чи ні;

4) освоєння підприємством нових видів сировинних ресурсів незалежно від того, чи будуть ці види абсолютно новими в галузі або вони вже існували в ній багато років;

5) проведення реорганізації бізнесу шляхом, наприклад, завоювання монопольного становища на ринку (припустимо, шляхом створення тресту) або, навпаки, підриву монопольного становища свого конкурента [194, с. 11].

Впровадження інноваційних технологій в ринкову економіку в даний час є найбільш перспективною формою розвитку підприємств в сучасному світі. Потреби суспільства постійно видозмінюються, це створює умови для пошуку підприємствами нових шляхів розвитку та методів оновлення свого бізнесу. Інновація як предмет і об'єкт дослідження вченими трактується по-різному. Перший підхід полягає в розгляді інновації як процесу (прихильниками такого підходу до розуміння інновацій є Б. Санто, Б. Твісс, Г. М. Гвішиані, В. Г. Мединський та інші).

На думку Б. Твісса, інновація – це процес, в якому продукт інтелектуальної діяльності в умовах ринку отримує економічну основу. Таким продуктом науковець вважає винахід, ідею, інформацію, ноу-хау [180]. Б. Санто сприймає інновацію як засіб застосування на практиці нових винаходів та ідей; громадським, технічним і економічним процесом, що призводить до появи удосконалених виробів, нових технологій, які сприяють підвищенню рентабельності продукції. Інноваційний процес, на його думку, проходить через такі види діяльності як: наукові дослідження, розробки, маркетинг та інші [164]. Інновація в працях В. Мединського характеризується як процес (економічний, технічний і суспільний), в результаті якого формується продукція з новими покращеними властивостями, функціями, технологіями [97]. Г. Гвішиані розглядає інноваційний процес як цілісний комплекс, в межах якого відбувається створення, використання і поширення нового практичного засобу (нововведення) для нового ринку збуту продукції або для максимального задоволення існуючих потреб суспільства [37]. Л. Барютін інноваційний процес представляє як певний комплексний механізм, завдяки функціонування якого в існуючу систему впроваджуються зміни. Основною функцією цих змін є створення, поширення і застосування нового продукту або модифікованого засобу, спрямованого на отримання максимального ефекту в економічній, технічній та соціальній сфері [17].

За другим підходом інновації розглядаються як система (прихильниками цього напряму є Н. Лапін, Й. Шумпетер та інші).

Н. Лапін розуміє інновацію у досить вузькому контексті: як спосіб створення нового продукту. Проте зазначає: «якщо мислити ширше, то інновація являє собою спосіб поступального розвитку культури як сукупності життєдіяльності людини» [92]. Австрійський вчений Й. Шумпетер визначає інновацію як продукт розвитку підприємництва [194, с. 94]. За третім підходом інновації розглядаються як зміни (такі підходи до трактування інновацій знаходимо у працях Ф. Валенти, Л. Водачек, Ю. Яковець й інших).

Ф. Валента розглядає інновацію як зміну сформованої структури

виробництва, її перехід до нового вдосконаленого стану. Видозмінюватися структура виробництва може в частині самої продукції, може відображатися в підвищенні кваліфікаційного рівня персоналу, в зміні технології виробничого циклу [28]. Л. Водачек під інновацією розуміє «цільову зміну в функціонуванні підприємства як системи» [32]. Подібну точку зору підтримують й інші автори. Так, Ю. Яковець визначає інновацію як численні зміни, які можуть виникати стихійно і цілеспрямовано або ж можуть бути ініційовані й контрольовані ззовні [197].

Четвертий підхід акцентує увагу на інновації як результат (такий підхід до сприйняття інновацій підтримують С. Бешелев, Г. Кіперман, О. Левінсон, Р. Фатхутдінов та інші).

С. Бешелев вважає, що інновація - це науковий та / або технічний результат, реалізований в суспільному виробництві [19]. Г. Кіперман визначає інновацію як результат творчої діяльності, спрямованої на розробку, створення і поширення нових видів конкурентоспроможної на світовому ринку продукції, сучасних технологій, впровадження нових, адекватних ринковим умовам господарювання організаційних форм і методів управління, нових економічних структур і т.д. [76]. А. Левінсон визначає інновацію як результат, логічний підсумок попередньо проведеної роботи (наукової, організаційної, практичної) [93]. Р. Фатхутдінов трактує інновацію як результат будь-інноваційної діяльності, який знаходить своє втілення у формі нового або модернізованого товару, виведеного на ринок, або в формі нового, реалізованого в практичній діяльності технологічного процесу, або у формі нового підходу у певних соціальних умовах [184]. На думку Н. Богдана про успішність використання інновації можна судити за їх економічним ефектом. Дослідники акцентують увагу на найголовнішому комерційному критерії оцінки ефективності використання інновації - можливості отримання прибутку [21].

Узагальнені наукові підходи щодо трактування поняття «інновації» наведено у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Теоретичні підходи до визначення поняття «інновація/інновації»

Автор, джерело	Трактування поняття
1	2
Андрушків Б., Кирич Н. [5]	*Інновації* – це прибуткове використання нововведень у вигляді нових технологій, видів продукції і послуг, організаційно-технічних і соціально-економічних рішень виробничого, фінансового, комерційного, адміністративного або іншого характеру
Антонюк Л., Савчук В., Поручник А. [7]	*Інновація* – нове явище, новаторство або будь-яка зміна, яка вноситься суб'єктом господарювання у власну діяльність із метою підвищення своєї конкурентоспроможності на внутрішньому і на зовнішньому ринках
Бажал Ю., Одотюк І. [15]	*Інновація* – це комерційне впровадження нової продукції чи нових засобів виробництва
Валдайцев С. [27]	*Інновації (нововведення)* – це освоєння нової продуктової лінії (тобто сукупності контрактів на збут продукту і постачання покупними ресурсами, а також необхідних матеріальних і нематеріальних активів), заснованої на спеціально розробленій оригінальній технології, що спроможна вивести на ринок продукт, який задовольняє незабезпечені існуючою пропозицією потреби
Геєць В. [38]	*Інновації* – це технічно і технологічно нові продукти і ринки, залучення і використання творчого потенціалу нації, механізм формування і передачі знань від зародження до втілення в нових технологіях і продукції, що має інноваційний характер
Ілляшенко С. [70]	*Інновації* – це кінцевий результат діяльності по створенню і використанню нововведень, втілених у вигляді вдосконалених або нових товарів (виробів, послуг), технологій їх виробництва, методів управління на всіх стадіях виробництва і збуту товарів, які сприяють розвитку та підвищенню ефективності діяльності підприємства
Портер М. [216]	*Інновації* – це можливість здобуття конкурентних переваг. Інновації виявляються в новому дизайні продукту, у новому процесі виробництва, у новому підході до маркетингу, у новій методиці підвищення кваліфікації працівників
Санто Б. [164]	*Інновація* – це такий суспільний техніко-економічний процес, який через практичне використання ідей і винаходів приводить до створення кращих за своїми властивостями виробів та технологій, та у випадку, коли вони зорієнтовані на економічну вигоду, на прибуток, їх поява на ринку може принести додатковий доход. Інновація охоплює весь спектр видів діяльності від досліджень і розробок до маркетингу
Федулова Л. [185]	*Інновації* – це результати наукових досліджень та розробок, спроможні поліпшити технічні, економічні, споживчі характеристики наявної продукції, процесів, послуг або стати основою нової

Продовження табл. 1.2

1	2
Фрімен К. [204]	*Інновація* – це технічна, дизайнерська, виробнича, управлінська діяльність, виготовленням нових товарів, перше комерційне використання нових процесів або обладнання
Шумпетер Й. [194]	*Інновації* – це використання нових комбінацій існуючих продуктивних сил для вирішення комерційних завдань і джерело розвитку економічних систем
Закон України «Про інноваційну діяльність» [132]	*Інновації* – 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) соціальної сфери

Джерело: узагальнено автором.

Підводячи підсумки вищевикладеного, можна зробити такі висновки:

1) основний зміст впровадження інновації - задоволення потреб суспільства;

2) інновація повинна приносити економічний ефект (дохід, прибуток).

Основними відмітними рисами інновацій будуть, по-перше, цілеспрямований невипадковий характер реалізації, по-друге, завершеність результатів, практичне використання нововведень і, по-третє, наявність новизни отриманих результатів, що виявляється в їх якісній відмінності від аналогів, які вже існували раніше [78, с. 14]

Будь-яка інновація - це результат досліджень і розробок, втілення в життя наукових і практичних рішень. Основна властивість інновації - новизна, яка оцінюється з двох позицій: за технічними параметрами (використанні у виробництві) і за комерційними результатами [114].

Таким чином, вважаємо, що інновація - це складний, динамічний процес створення і просування переважно нових або вдосконалених технологій, продукції, послуг або товарів, спрямований на отримання економічного ефекту (доходу, прибутку) за рахунок більш повного задоволення суспільних потреб.

Інновації здійснюються у процесі інноваційної діяльності підприємств. Різні автори по-різному трактують термін «інноваційна діяльність» [41].

Так, Г. Віногоров під інноваційною діяльністю розуміє створення

нових продуктів і знань, її остаточним етапом виступає комерційна складова, виражена в реалізації новостворених технологій, продуктів, технічних засобів, методів організації та управління виробництвом, що приносить економічний прибуток і має екологічний, соціальний або інший ефект [30].

На думку Й. Шумпетера інноваційна діяльність представляє собою перевтілення в життя абсолютно нових взаємозв'язків виробничих функцій спрямованих на отримання максимальної вигоди в частині задоволення потреб шляхом застосування нових науково-технічних знань [194].

Ведення діяльності в сфері інновацій визначається базовою вимогою в процесі розробки наукових ідей і доведення цих ідей у вигляді певного продукту до кінцевого споживача. Основною спрямованістю такого виду діяльності є забезпечення зростання ефективності нового технологічного циклу, який придатний для застосування на практиці. На підтвердження цього доречно навести думку М. Волинкіної, яка вважає, що головною рисою інноваційної діяльності є її безпосередній зв'язок з розробкою і впровадженням створеного продукту або певного знання незалежно від сфери її здійснення [33].

І. Балабанов говорить про те, що інноваційну діяльність об'єднує весь комплекс інноваційних процесів, який складається з етапів народження ідеї та етапів перетворення цієї ідеї в продукт [16]. За твердженням Б. Санто, інноваційна діяльність розглядається крізь призму основної рушійної сили і витоку ідей в самій інтелектуальної діяльності людей [164]. П. Завлін, Казанцев А.К., Миндели Л.Э. вважають, що інноваційна діяльність спрямована на комерційний результат від застосування результатів наукових досліджень, який виражається в розширенні номенклатури та суттєвому підвищенні якості вироблених продуктів (товарів або послуг), поліпшенні технологічних властивостей в розрізі процесу виробництва цих продуктів, а також на наступний етап впровадження і комерціалізації їх на ринках збуту; за їх теорією інноваційна діяльність, безпосередньо, має зв'язок з капітальними вкладеннями в інновації, а отже може називатися

«інноваційно-інвестиційною діяльністю» [56].

Загальноприйнятим є підхід, відповідно до якого інноваційна діяльність являє собою сукупність взаємопов'язаних стадій «наука - техніка - виробництво - споживання». Однак серед науковців відсутня єдність думок з даного питання. Як приклад, можна навести точку зору П. Ратаніна [143] який виключає із вказаного ланцюжка стадію «наука», а замість неї вводить стадію «генерування нової ідеї». Деякі вчені не вважають за доцільне наявність стадії «техніка», пояснюючи це тим, що дослідний зразок формується шляхом прикладних досліджень. Тому представники такого підходу замінили стадію «техніка» на «розробка», яка в повній мірі відображає процес проектування дослідного зразка. Стадія «виробництво» також розглядається по-різному. Зокрема, Б. Санто розділяє її на три складові: дослідне виробництво, підготовка до виробництва, самовиробництво [164]. На думку М. Іванова, в окрему стадію слід виділити процес підготовки виробництва і його освоєння, а до стадії «виробництво» вчений відносить тільки безпосереднє виробництво продукції [62].

Остання стадія виділеного ланцюжка також викликає суперечливі думки. Одні автори вважають, що «споживання» включає комерціалізацію створеного нового продукту і його експлуатацію, інші - що ця стадія характеризується процесом «застосування», тобто освоєнням в сфері споживання, швидким поширенням. Також існує думка, що ця стадія тотожна «поширенню», або економічному освоєнню в загальнодержавному масштабі на всіх підприємствах, де це ефективно [41].

На думку М. Мясникович, інноваційна діяльність - це інноваційний процес, який складається з чотирьох стадій: «дослідження і розробки – освоєння виробництва – серійне або масове виробництво – споживання», які дозволяють охарактеризувати кожну дію описуваного процесу. Науковець акцентує увагу на тому, що даний процес ототожнює створення і впровадження нових ідей, через що інноваційна діяльність відноситься не до виду, а до характеру діяльності [106].

Г. Гамідов з групою вчених розглядає інноваційну діяльність як систему зі складною структурою і багатогранним характером. Така система об'єднує технологічні, організаційні та соціальні нововведення, а реалізація цих нововведень сприяє створенню нової моделі розвитку і забезпечує оптимальне використання економічних, суспільних і природних ресурсів. Кінцевою метою цих інновацій є поліпшення рівня життя суспільства [36].

Наявні у сучасній науковій літературі та вітчизняних законодавчих актах підходи до розкриття сутності поняття «інноваційна діяльність» наведено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Підходи до визначення сутності поняття «інноваційна діяльність»

Автор, джерело	Трактування поняття
1	2
Доджсон М. (M. Dodgson), Бессант Дж. (J. Bessant) [228]	*Інноваційна діяльність* - наукова, технологічна, організаційна та фінансова діяльність, що веде до комерційного введення нового (або поліпшеного) продукту або нового (або поліпшеного) виробничого процесу або обладнання
Завлін П., Казанцев А., Мінделі Л. [56, с. 13]	*Інноваційна діяльність* - вид діяльності, пов'язаний з трансформацією ідей (результатів наукових досліджень і розробок або інших науково-технічних досягнень) у новий чи вдосконалений продукт, впроваджений на ринку, в новий чи вдосконалений технологічний процес, використаний у практичній діяльності, або в новий підхід до соціальних послуг. Передбачає комплекс наукових, технологічних, організаційних, фінансових і комерційних заходів, і саме сукупно вони сприяють інноваціям
Ільєнкова С. [63]	*Інноваційна діяльність* - процес, спрямований на реалізацію результатів закінчених наукових досліджень і розробок або інших науково-технічних досягнень у новий або вдосконалений продукт, що реалізується на ринку, у новий або вдосконалений технологічний процес, що використовується у практичній діяльності, а також у пов'язані з цим додаткові наукові дослідження і розробки. Це весь, без винятку, інноваційний процес, починаючи з появи науково-технічної ідеї і завершуючи поширенням (дифузією) продукту
Микитюк П. [102]	*Інноваційна діяльність* - діяльність, спрямована на пошук можливостей, які забезпечують практичне використання наукового, науково-технічного результату та інтелектуального потенціалу з метою одержання нового чи поліпшеного продукту, способу його виробництва та задоволення суспільних потреб у конкурентоспроможних товарах і послугах

Продовження табл. 1.3.

1	2
Соловйов В. [171]	*Інноваційна діяльність* - діяльність, пов'язана з трансформацією наукових досліджень і розробок, винаходів і відкриттів у новий продукт або новий технологічний процес, які впроваджуються у виробничий процес
Закон України «Про інноваційну діяльність» [132]	*Інноваційна діяльність* - діяльність, що спрямована на використання і комерціалізацію результатів наукових досліджень та розробок і зумовлює випуск на ринок нових конкурентоздатних товарів і послуг

Джерело: узагальнено автором.

Таким чином, критичний аналіз літературних джерел дозволяє зробити наступні висновки:

1. Інноваційна діяльність являє собою комплекс взаємопов'язаних процесів і явищ. Наразі сформована значна кількість наукових теорій і підходів до вивчення й дослідження даного поняття, які подекуди суперечать одне одному, тим самим акцентуючи увагу на необхідності подальшого дослідження вказаної категорії. У зв'язку з цим актуальним є питання щодо обґрунтування та визначення даного поняття. Це пояснюється ще й тим, що інколи інноваційну діяльність порівнюють з науково-технічним прогресом. У цьому контексті застосування інноваційної діяльності лише тільки для прискорення науково-технічного процесу та задоволення потреб суспільства не дозволить повною мірою представити її як повноцінний об'єкт управління.

2. Поняття «інноваційна діяльність» пройшло через певні етапи еволюції. Це пояснюється тим, що основні принципи даного виду діяльності оновлюються паралельно до етапів вдосконалення теорії інновацій. В межах таких еволюційних етапів можна визначити декілька стадій: класична теорія інновацій; теорія великих циклів; неокласична теорія; теорія прискорення; теорія технологічних укладів; соціальна теорія. У межах кожної з цих теорій розкривається сутність інноваційної діяльності.

3. Поняття «інноваційна діяльність» є суперечливим згідно із принципом двополярності, відповідно до якого інноваційна діяльність розглядається дуально: з одного боку, як процес створення і практичної

реалізації інновацій, з іншого - як діяльність по створенню інновацій. Ключовим моментом вказаних протиріч є думка вчених щодо включення в дане поняття не тільки створення, але і реалізації інновацій.

4. Інноваційна діяльність виступає в якості багаторівневої категорії, яка здатна охопити всі стадії та ланки економічної системи. Це безумовно впливає на особливості ведення інноваційної політики в державі в межах кожної із цих ланок.

На підставі вищевикладеного та з урахуванням проведеного аналізу, можна зробити наступні висновки. Інноваційна діяльність, це діяльність, яка:

1) пов'язана з практичним освоєнням розроблених на основі наукових досліджень певних результатів, які орієнтовані на підвищення ефективності технологій, застосуванням на практиці тих з них, які забезпечать удосконалення старого або реалізацію нового продукту на ринку;

2) поєднує дослідження і розробки, що орієнтовані на задоволення комерційних вимог до продукції, технології, процесу або іншого результату досліджень;

3) виступає в якості конкретного виду діяльності, основним завданням якого є створення, поширення і відтворення в сфері економіки нововведень, а також пов'язує наукову сферу з виробничою, що інтегрує матеріальне і наукове виробництво і реалізує отриманий ефект шляхом використання наукової продукції для техніко-економічних потреб суб'єктів господарювання .

Такий підхід дозволяє охопити всі характерні особливості інноваційної діяльності, акцентуючи увагу на результатах інноваційної діяльності як засобі забезпечення ефективного функціонування підприємства.

Отже, узагальнюючи розглянуті підходи приходимо до висновку, що під інноваційною діяльністю суб’єктів господарювання будемо розуміти процес, що охоплює всі сфери його виробничо-господарської діяльності та управління, реалізується на кожному етапі життєвого циклу інноваційного продукту та/або технології його виготовлення й для створення якого

необхідне відповідне ресурсне та організаційно-управлінське забезпечення, що здійснюється на основі поєднання наукового та інтелектуального потенціалу й впроваджується у виробництво, в результаті чого забезпечується дуальний ефект: з одного боку – задовольняються потреби споживачів, а з іншого – підприємством отримуються вищі доходи і досягаються кращі фінансові результати.

Важливим чинником активізації інноваційної діяльності та підвищення ефективності функціонування підприємства в цілому є його забезпеченість відповідними виробничими ресурсами. Одним із основних ресурсів, який використовується (споживається) під час виробництва інноваційної продукції та/або в процесі управління інноваційною діяльністю є запаси.

Запаси для більшості вітчизняних підприємств являються вагомою складовою оборотних активів, питома вага яких, залежно від специфіки економічної діяльності складає від 5% до 94% його оборотних активів, хоча в середньому це значення коливається в межах 20-25% (табл. 1.4).

Досліджуючи зміну величини запасів промислових підприємств та їх інноваційну активність, слід вказати на те, що величина запасів впродовж 2015-2019 рр. мала тенденцію до поступового зростання, в той час як показники інноваційної активності залишалися незмінними, а в деякі періоди навіть демонстрували спад (табл. 1.5). Так, найвищою кількість інноваційно активних промислових підприємств України була у 2016 р. (834 одиниць). У цьому ж, 2016 році найвищими з-поміж усіх років досліджуваного періоду були показники кількості впроваджених у виробництво нових технологічних процесів (3489 одиниць), показники кількості впроваджених інноваційних видів продукції (4139 одиниць) та показники загального обсягу витрат на інноваційну діяльність (23229,5 млн. грн.).

Як свідчать дані, наведені в табл. 1.5, найбільше зростання обсягу запасів підприємств промисловості припадає на 2017 рік (417778,5 млн. грн.), в той час як загальний обсяг витрат на інноваційну діяльність в 2017 році був найменший за весь досліджуваний період (9117,45 млн. грн.).

Таблиця 1.4

Питома вага запасів в оборотних активах підприємств України за видами економічної діяльності у 2015-2019 рр., %.

Показники	2015	2016	2017	2018	2019
Величина запасів в оборотних активах підприємств України, %	20,7	18,1	22,9	24,6	24,5
Величина запасів в оборотних активах промислових підприємств України, %	24,1	23	23,5	25,1	25,6
Величина запасів в оборотних активах підприємств сільського господарства, %	22,3	12,2	31,8	39,1	42,2
Величина запасів в оборотних активах підприємств сфери будівництва, %	23,1	25,6	27,4	28,6	28,9
Величина запасів в оборотних активах підприємств оптової та роздрібної торгівлі, %	23,5	22,1	25,2	85,2	93,7
Величина запасів в оборотних активах підприємств транспорту та складського господарства, %	15,7	13,5	21,1	20,8	17,4
Величина запасів в оборотних активах підприємств інформації та телекомунікації, %	6	5,3	7,1	7,6	10,3

Джерело: складено автором за даними [175]

Таблиця 1.5.

Показники інноваційної діяльності та величина запасів промислових підприємств України за 2015-2019 рр.

Показники	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**
Кількість впроваджених у виробництво нових технологічних процесів, од.	1217	3489	1831	2002	2318
Кількість впроваджених інноваційних видів продукції, найменувань, од.	3136	4139	2387	3843	2148
Кількість інноваційно активних промислових підприємств, од.	824	834,0	759,0	777,0	782,0
Кількість промислових підприємств, що впроваджували інновації (продукцію та/або технологічні процеси), од.	723	735,0	672,0	739,0	687,0
Загальний обсяг витрат на інноваційну діяльність, млн. грн.	13813,7	23229,5	9117,5	12180,1	14220,9
Обсяг запасів підприємств промисловості, млн. грн.	289901,2	349754,1	417778,5	480254,4	481775,1

Джерело: складено автором за даними [175; 174; 176]

Така ситуація є свідченням того, запаси не розглядаються у якості ресурсу, який має суттєвий вплив на інноваційний потенціал підприємства.

Крім того, порівнюючи темпи зростання запасів та показники фінансових результатів діяльності промислових підприємств України впродовж 2015-2019 рр., слід також вказати на те, що прямої залежності між зміною цих показників не прослідковується (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Показники фінансових результатів діяльності та величина запасів промислових підприємств України за 2015-2019 рр.

Показники	2015	2016	2017	2018	2019
Величина запасів промислових підприємств, млн. грн.	289901,2	349754,1	417778,5	480254,4	481775,1
Чистий прибуток (збиток) промислових підприємств, млн. грн.	-188267,9	-24724,7	56124,0	109288,8	133701,6

Джерело: складено автором за даними [175]

Зростання величини запасів відбувалося більш-менш рівномірними темпами, в той час як показники прибутковості (збитковості) діяльності промислових підприємств України мали як позитивне, так і негативне значення. Впродовж 2015-2016 р. промислові підприємства здебільшого працювали збитково, отримавши сукупно збитки у розмірі 188267,9 млн. грн. та 24724,7 млн. грн. відповідно. Отже, інвестиції в запаси не виправдовують себе з позиції отриманих кінцевих результатів діяльності підприємств, що яскраво ілюструє рис. 1.4.

Враховуючи цю обставину, слід вказати, що питанням управління запасами на промислових підприємствах не приділяється належної уваги в контексті забезпечення відповідності системи управління, завданням ефективного функціонування і розвитку підприємства в цілому та його інноваційної діяльності зокрема. Ефективне управління запасами підприємства має забезпечувати постійний моніторинг стану запасів і ринкового середовища, аналіз їх взаємодії та впливу на показники діяльності підприємства як суб’єкта ринкових відносин та прийняття обґрунтованих

рішень, спрямованих на економію коштів і підвищення норми економічного прибутку на капітал.

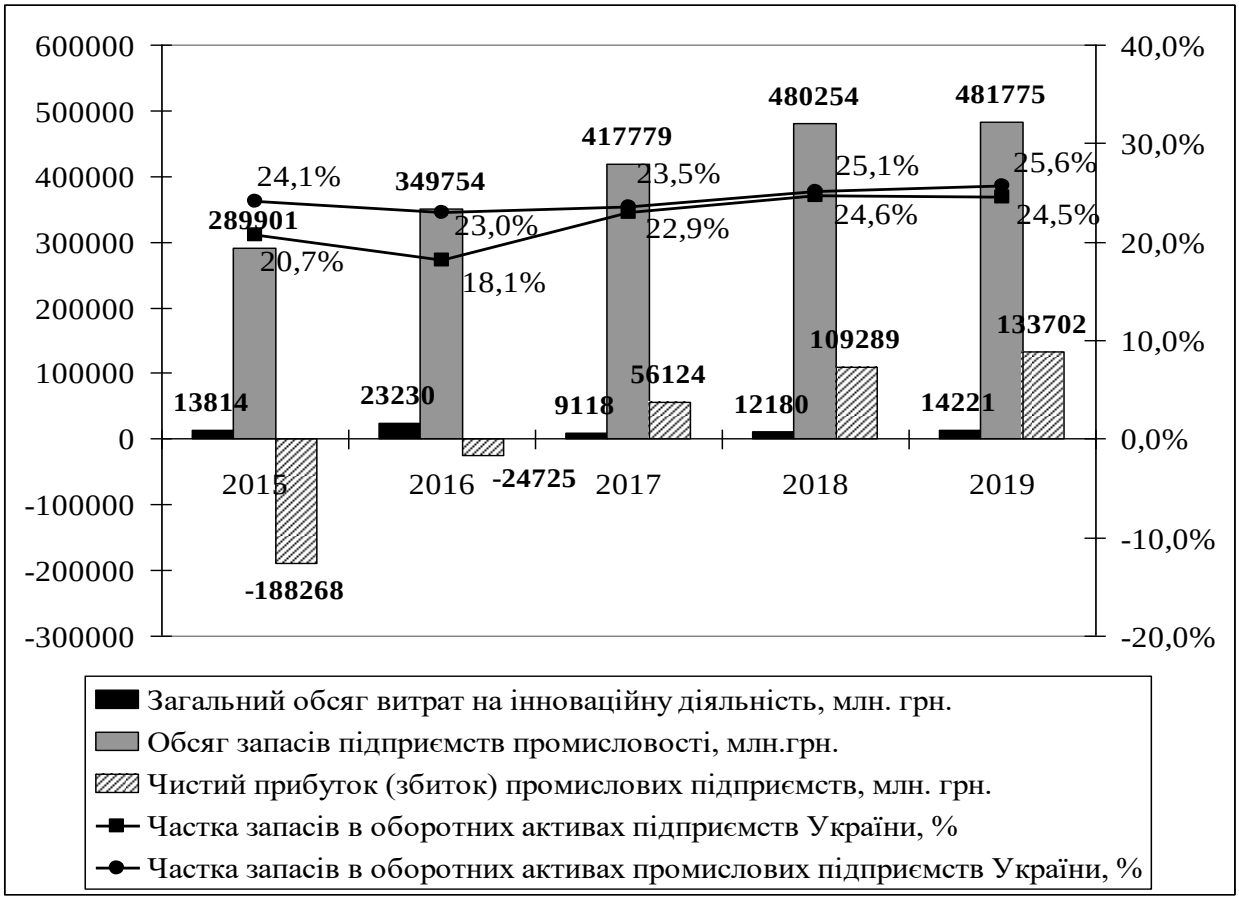


Рис. 1.4. **Вплив інвестицій в запаси на кінцеві результати діяльності підприємств та їх інноваційну активність**

Джерело: розраховано автором [175; 174; 176]

В свою чергу, обґрунтованість управлінських рішень залежить від оптимальної організації системи бухгалтерського обліку запасів, яка здатна сформувати масив інформації, спроможної визначити альтернативні варіанти рішень й забезпечити досягнення стратегічних орієнтирів діяльності у майбутньому.

Багато проблем неефективного управління запасами здатна вирішити система бухгалтерського обліку підприємства, яка спрямована на:

- формування повної і достовірної інформації про запаси;
- забезпечення системи управління підприємства необхідною обліковою інформацією про запаси;

- визначення та затвердження відповідальних осіб за отримання запасів і за ведення їх обліку за місцями зберігання;
- встановлення правил документообігу, технології обробки облікової інформації та форм первинних документів;
- визначення складу постійно діючої інвентаризаційної комісії та встановлення термінів проведення інвентаризації запасів;
- контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням запасів та їх збереженням за місцями зберігання й на всіх стадіях руху;
- достовірне визначення всіх витрат, пов'язаних із придбанням або виготовленням запасів, визначенням первісної вартості запасів;
- об'єктивну оцінку запасів.

Таким чином, система бухгалтерського обліку запасів здатна вирішити багато проблем пов’язаних із забезпеченням ефективного управління запасами в процесі інноваційної діяльності підприємства.

Важливо зазначити, що вплив організаційно-технологічних особливостей інноваційної діяльності підприємств має враховуватися при формуванні облікової політики підприємства, в якій відображаються питання організаційно-методичного інструментарію обліку запасів та витрат підприємства. Побудова облікової політики підприємств із врахуванням особливостей провадження інноваційної діяльності забезпечить формування повної, достовірної і релевантної інформації про запаси для потреб управління. Бухгалтерський облік запасів є однією зі складних і трудомістких ділянок облікової роботи на підприємстві, що зумовлено значними затратами праці на обробку первинних документів, відображення господарських операцій в облікових реєстрах, на рахунках бухгалтерського обліку тощо та особливостями і специфікою інноваційної діяльності підприємств, складністю процесу її організації та іншими факторами.

Управління інноваційною діяльністю підприємств та операційною діяльністю під час провадження інноваційної діяльності пов’язане з послідовністю етапів операційного циклу запасів, тобто проміжками часу

між придбанням запасів для здійснення інноваційної діяльності та отриманням коштів від реалізації інноваційної продукції.

Перетворення запасів на готову продукцію відбувається за певними етапами і зазвичай супроводжується декількома різноманітними операціями, які становлять виробничі цикли. Постійно повторюваний операційний цикл, забезпечуючи безупинний рух капіталу, розкриває сутність інноваційної діяльності, адаптованої до технологічних особливостей підприємства (рис. 1.5).

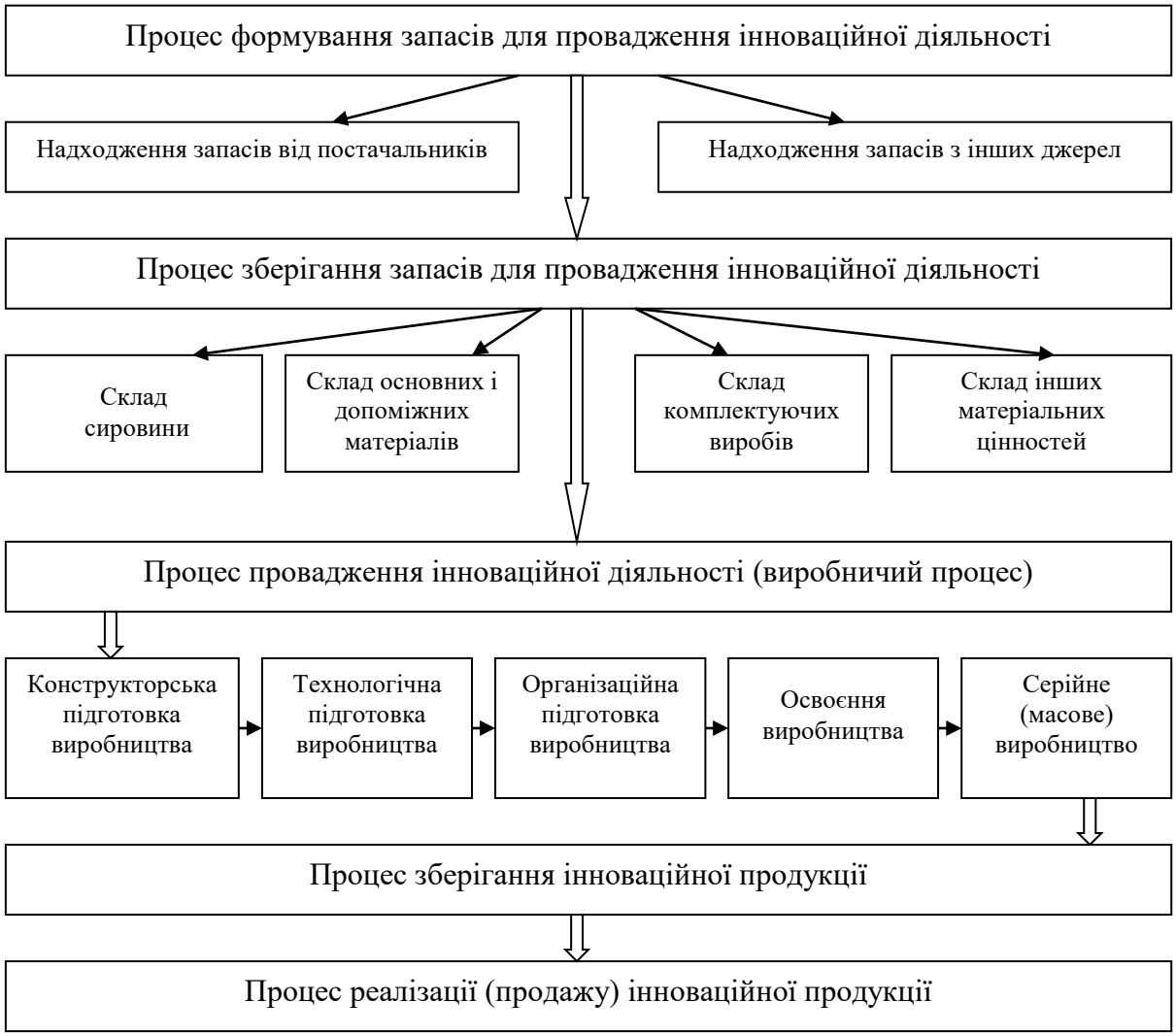


Рис. 1.5. **Загальна схема операційного циклу запасів в процесі провадження інноваційної діяльності**

Джерело: розроблено автором.

Суттєво впливають на ефективність використання запасів такі

показники, як тривалість виробничого процесу і виробничого циклу. Вважаємо, що наявність організаційно-технологічних особливостей провадження інноваційної діяльності підприємств виокремлює такі підприємства з-поміж інших підприємств. Відповідна специфіка технологічних особливостей інноваційної діяльності та місце і роль запасів у провадженні цієї діяльності повинна відображатись у системі бухгалтерського обліку, що включає всі процеси діяльності підприємства, механізм їх впливу на результати діяльності, методи збору, передачі та оброблення даних тощо.

1.3. Потенціал аудиторських послуг в контексті дослідження використання запасів в інноваційній діяльності підприємств

В умовах ринкових відносин конкурентні переваги підприємств – виробників продукції, постачальників робіт та послуг знаходяться в тісному взаємозв’язку з обраною ними стратегією інноваційного розвитку, результативності її здійснення та забезпечення її постійного контролю шляхом залучення представників ринку інтелектуальних послуг - аудиторів. Відмінною рисою сучасного розвитку є поява високо інтегрованих (вертикального та горизонтального типу) структур, які відрізняються можливостями спільного використання технологій, людських та фінансових ресурсів, які спроможні розвивати високотехнологічні виробництва, і така концентрація зусиль особливо важлива, коли декілька ідей повинні поєднатися в одну життєздатну інновацію. В сучасних умовах питання формування та ефективного використання саме запасів підприємствами, які активно залучаються до інноваційної діяльності, є одним із визначальних факторів при розробці стратегії організації, управління та регулювання інноваційних процесів.

Висновки аудиторів (аудиторських фірм) є підставою для прийняття зважених рішень власниками, акціонерами, банками, страховими компаніями та іншими користувачами, тому важливість думки аудитора для користувачів інформації про звітність підприємства накладає велику відповідальність на кожного окремого аудитора та аудиторську спільноту в цілому. Останніми роками ринок аудиторських послуг в Україні розширився та диференціювався за напрямами та інтересами замовників аудиту. Це пов'язано, насамперед, із розширенням можливості диверсифікації професійних послуг аудиторів, що певною мірою відкриває нові можливості як перед самими аудиторами та аудиторськими фірмами, так і перед замовниками їх послуг, в тому числі в сфері перевірки та оцінювання запасів як важливого ресурсу інноваційної діяльності.

В контексті варто переорієнтувати погляд на роль суб’єктів аудиторської діяльності. Так, інноваційна інфраструктура трактується як увесь спектр державних і недержавних інституцій, які забезпечують підтримку усіх етапів і складових інноваційного процесу [75, с. 108]. Інноваційну інфраструктуру у промисловості формують такі складові: 1) виробничо-технологічної об’єкти; 2) науково і навчальні інститути; 3) об'єкти інформаційної системи; 4) фінансові інституції; 5) організації, що забезпечують патентування, ліцензування і консалтинг з питань інтелектуальної власності; 6) заклади, що формують систему стандартизації, сертифікації та акредитації [75, с. 108]. Враховуючи потенціал аудиторських послуг щодо виконання завдань в сфері інноваційної діяльності в цілому та її елементів й забезпечуючих підсистем, аудит або суб’єктів аудиторської діяльності можна відносити до складу інноваційної інфраструктури.

Разом з тим, формування теоретичних та практичних засад стратегії інноваційної активності та інноваційного розвитку є тим напрямом, який повинен формувати в сферах економіки, обліку, фінансів, управління, контролю інноваційний підхід до професійної діяльності. Сучасному етапу розвитку економічних процесів в Україні притаманний еволюційний

характер, а в умовах загострення конкурентних відносин на світових і вітчизняних ринках ресурсів вагомим чинником, який визначає розвиток економічних суб'єктів, є їх орієнтація на інноваційний розвиток. Відповідно потребують постійного удосконалення організаційні і методичні засади ідентифікації, прийняття та виконання різних видів аудиторських послуг з урахуванням тенденцій ускладнення їх структури та необхідності дотримання вимог Міжнародних стандартів.

Питанням організації і методики аудиту запасів присвячено багато ґрунтовних досліджень провідних вчених України і можна констатувати наявність значної кількості напрацювань в цій сфері, оскільки практично в усіх навчальних посібниках та підручниках з аудиту виділено окремий підрозділ, присвячений аудиту запасів. Серед таких досліджень вагомий внесок у розвиток організації та методики аудиту мають роботи Г.М. Давидова [14], Н.І. Дорош [47], О.А. Петрик [10; 12], О.Ю. Редька [12], І.К. Дрозд [13], Г.Б. Назарової [13; 14], Л.П. Кулаковської та Ю.П. Пічи [89], Н.М. Проскуріною [138]. Проблеми інноваційної діяльності представлені в значній кількості монографічних досліджень, зокрема [190; 61; 147; 101; 72; 186]. Серед публікацій з питань обліку, аналізу, контролю інноваційної діяльності варто виокремити дослідження Крупки Я. Д., Питель С. В., Мельничук І. В. [84], Євдокимова В.В., Грицишина Д.О., Норд Г.Л., Фокіна К.О. [51], Грицишина Д.О. [43], Ізмайлова Я.С. [67; 203; 66; 68; 69], Норд Г.Л. [113; 200], Легенчука С.Ф., Валінкевич Н.В., Виговської І.М. [209; 208], Легенчука С., Великого Ю., Белінської С. [210]. Питання аудиту інноваційної діяльності та запасів представлено наукових публікаціях [178; 39; 198; 168; 94]. Дослідження основних видів аудиторських послуг та їх порівняння за критеріями, які сформовані з використанням обов'язкових елементів, пропонується Г.М. Давидовим [14, с. 81-84, 104–113] та І.І. Андрощук [3; 4; 219].

Проте, запропоновані та використовувані на практиці методики перевірки запасів зорієнтовані в основному на розкриття змісту саме

аудиторських процедур і потребують постійного удосконалення в частині організаційних положень задля повної відповідності вимогам сучасних Міжнародних стандартів, які прийняті в Україні як національні із 2003 р. та постійно переглядаються та редагуються Міжнародною Федерацією Бухгалтерів. Віддаючи належне представленим розробкам, слід відзначити, що дослідження питань умов прийняття, особливостей, організаційних та методичних аспектів виконання різних видів аудиторських послуг в контексті оцінювання запасів, які використовуються в інноваційній діяльності підприємств, на даний час фрагментарні і не задовольняють попит на них ані з боку потенційних користувачів, ані з боку їх виконавців – суб'єктів аудиторської діяльності.

Ринок інноваційний продуктів є сферою, в якій залучення аудиторів, є актуальним та іноді навіть необхідним, враховуючи його специфічні особливості, зокрема:

1. Інноваційна діяльність – діяльність, що спрямована на використання і комерціалізацію результатів НДР і зумовлює випуск на ринок нових конкурентоздатних товарів і послуг [71, с. 10]; усі наукові, технологічні, організаційні, фінансові й комерційні дії, що призводять до здійснення інновацій або задумані з цією метою; дослідження і розробки, не пов'язані прямо з підготовкою конкретної інновації [160]. Витрати на інновації - витрати підприємства на впровадження інновацій як нових для підприємства, так і нових для ринку, у тому числі на: внутрішні НДР, придбання результатів НДР, машин, обладнання та програмного забезпечення, інших зовнішніх знань та інші витрати. І витрати на інновації формуються, включаючи всі стадії інноваційного процесу, які регламентовані вимогами до статистичного спостереження [160]: початкова стадія розробки нових або значно вдосконалених продуктів (здійснюються науково-дослідні роботи для розробки нових або вдосконалених продуктів та процесів, монтаж нового обладнання, яке може бути готовим до експлуатації, але ще не працювало, не випробуване у виробництві та не використовувалось у виробництві продукції

і процесів, навчання та підготовка персоналу тощо); проміжна; прикінцева (устаткування вже працює, освоєне в експлуатації, налагоджене виробництво та випускається інноваційна продукція). Отже, інноваційна діяльність включає і процес виробництва (розробки, виготовлення, впровадження нових або вдосконалених продуктів та інноваційних процесів) і процес реалізації. Кожний з видів витрат на інновації та стадій є складним об'єктом аудиторських послуг.

Підсумовуючи варто підкреслити, що ринок інноваційних продуктів не можна віднести до категорії «простих» об'єктів аудиторських послуг, оскільки він характеризується значним різноманіттям товарів (робіт та послуг), що пов'язано з унікальністю інноваційних продуктів. Тому для суб'єктів аудиторської діяльності, розробляючи пропозиції щодо видів аудиторських послуг, доцільно враховувати класифікацію напрямів та видів інноваційної діяльності в Україні.

До 2018 року в статистичних спостереженнях була представлена більш детальна класифікація напрямів інноваційної діяльності (рис. 1.6).

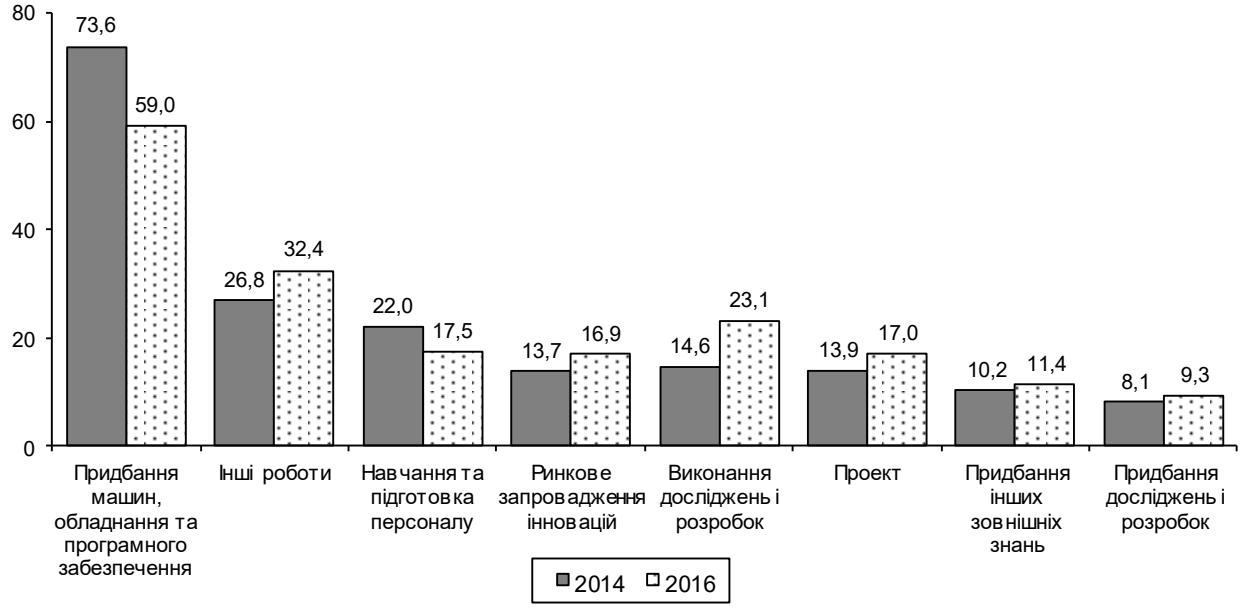


Рис. 1.6. **Розподіл підприємств з технологічними інноваціями України за напрямами інноваційної діяльності**

Джерело: представлено авторами за даними [174, с. 119].

Понад половину підприємств з технологічними інноваціями придбали машини, обладнання та програмне забезпечення для виробництва нових або значно поліпшених продуктів та послуг. Майже третина здійснювали діяльність для запровадження нових або суттєво вдосконалених продуктів та процесів, таку як техніко-економічне обґрунтування, тестування, розробку програмного забезпечення для поточних потреб, технічне оснащення, організацію виробництва тощо (інше) [174, с. 109]. Крім упровадження технологічних інновацій підприємства можуть бути активними в організаційних і/або маркетингових інноваціях, які підтримують продуктові й процесові інновації, підвищують якість і ефективність роботи підприємства та поліпшують обмін інформацією і використання нових знань й технологій, а також можуть впливати на продуктивність організації, вихід на нові ринки або сегменти ринку та розроблення нових способів просування продукції. Так, 72,8% інноваційно активних підприємств займались організаційними та/або маркетинговими інноваціями: 47,4% – організаційним, 55,4% – маркетинговими [*174*, с. 110].

Офіційні статистичні дослідження свідчать, що упродовж 2014–2016 років частка підприємств, які займались інноваційною діяльністю, за рекомендованими видами економічної діяльності, становила 18,4%, у тому числі здійснювали технологічні інновації – 11,8% (5,7% – продуктові і 10,3% – процесові), нетехнологічні – 13,4% (8,7% – організаційні і 10,2% – маркетингові) [174, с. 109].

В 2019 році із 782 інноваційно активні підприємства витрачали кошти на такі види витрат на інновації:

- внутрішні НДР (проведення НДР власними силами для розробки нових або вдосконалених продуктів та процесів, уключаючи розробку програмного забезпечення) (без амортизації, включаючи капітальні витрати на споруди та обладнання для виконання НДР) – 122 підприємства;
- зовнішні НДР (придбання результатів НДР, виконаних іншими організаціями для розробки нових або вдосконалених продуктів та процесів,

уключаючи розробку програмного забезпечення) – 69 підприємств;

- на придбання машин, обладнання та комп'ютерної техніки чи програмного забезпечення, що призначені тільки для виробництва нових і значно вдосконалених продуктів та процесів (інновацій) і не включені до внутрішніх НДР, а також машин та обладнання, які не вдосконалюють виробничі потужності, але необхідні для випуску нової продукції – 506 підприємств;
- придбання інших зовнішніх знань (придбання нових технологій, які використовуються для реалізації технологічних інновацій, ураховуючи придбання виключних майнових прав власності на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, ліцензій, ліцензійних договорів на використання зазначених об'єктів; комерційних таємниць (формули, розрахунки, плани, креслення, незапатентовані винаходи та інше; інструкції, описи, вимоги, дані, методи і методики); проектів; технологій у розукомплектованому вигляді; товарних знаків (товарні знаки, придбані у зв'язку з проведенням підприємством інновацій); інших інжинірингових, консалтингових послуг (виключаючи дослідження і розробки)), придбаних від сторонніх організацій, приватних осіб тощо) – 35 підприємств;
- на інші витрати (витрати на навчання та підготовку персоналу для розробки та/або запровадження нових чи значно вдосконалених продуктів і процесів, на діяльність щодо ринкового запровадження нових чи значно вдосконалених товарів та послуг (у тому числі ринкові дослідження та рекламні кампанії), на інші роботи, пов'язані зі створенням і впровадженням інновацій (у тому числі дизайн), на упровадження організаційних та маркетингових інновацій) – 161 підприємство [71, с. 74].

У 2019 р. на інновації підприємства витратили 14220,90 млн грн, у т. ч. на придбання машин, обладнання та програмного забезпечення – 10185,11 млн грн, на внутрішні та зовнішні науково-дослідні розробки 2918,85 млн грн, на придбання інших зовнішніх знань (придбання нових технологій) – 37,49 млн грн та на інші роботи, пов'язані зі створенням та впровадженням

інновацій (інші витрати) – 1079,45 млн грн. [71, с. 19].

2. Значний вплив мають процеси інтеграції та глобалізації, оскільки в будь-якій країні лише незначна частка інновацій є суто місцевим продуктом, найчастіше інновації мають глобальний характер, що зумовлює участь суб'єктів з різних країн, які вимагають підтвердження будь-якої інформації професійною особою (аудитором).

Так, незважаючи на те, що у 2015 році витрати на інновації на промислових підприємствах в основному здійснювались за рахунок власних коштів підприємств (97,2% загального обсягу фінансування або 13427,0 млн грн.), використовувались також і кошти державного та місцевих бюджетів (0,7% або 93,5 млн грн.), кошти інвесторів-резидентів (0,5% або 74,3 млн грн.), кошти іноземних інвесторів (0,4% або 58,6 млн грн), кредитні кошти (0,8% або 113,7 млн грн.) та інших джерел (0,4% або 46,6 млн грн.) [71, с. 77]. Основним джерелом фінансування інновацій на промислових підприємствах у 2019 р. залишаються власні кошти підприємств – 12474,9 млн грн (або 87,7% загального обсягу фінансування інновації). Кошти державного бюджету отримали 6 підприємств, загальний обсяг яких становив 556,5 млн грн (3,9%), обсяг коштів місцевих бюджетів становив 109,9 млн грн. (0,8%), інвестори-резиденти інвестували 72,3 млн грн. (0,5%), кошти іноземних інвесторів отримали 3 підприємства в обсязі 42,5 млн грн (0,3%), обсяг коштів з інших джерел становив 1147,0 млн грн (6,8%), в т.ч. кредити – 853,2 млн грн. (6%) [71, с. 77; 71, с. 21].

3. На даному ринку використовуються специфічні форми та методи продажів, його характерною рисою є відсутність певного «місця», де завжди представлені інноваційні продукти або їх каналів збуту, що вимагає залучення аудиторів для підтвердження достовірності певної інформації.

В Україні протягом 2014–2016 років 34,4% підприємств з технологічними інноваціями співпрацювали з іншими підприємствами та організаціями, у тому числі університетами, науково-дослідними інститутами тощо. Хоча найважливішими партнерами інноваційних підприємств по

співробітництву залишаються, перш за все, постачальники обладнання, матеріалів, компонентів або програмного забезпечення (26,1%), а також клієнти (13,7%), частка підприємств, які співпрацювали з науковими організаціями (консультантами, комерційними лабораторіями, університетами та іншими вищими навчальними закладами й науково-дослідними інститутами) становила 8,4%. Упродовж 2014–2016 років за географією розташування партнерів 32,4% інноваційних підприємств співпрацювали з підприємствами України, 5,7% – країн Європи [*174*, с. 110].

У 2017 році 450 підприємств, які здійснювали інноваційну діяльність, реалізували інноваційної продукції на 17,7 млрд. грн. Серед таких підприємств 39,8% експортували її на 5,5 млрд. грн. Майже кожне четверте підприємство реалізовувало нову для ринку продукцію, обсяг якої становив 4,5 млрд.грн (на експорт – 41,5%) [*174*, с. 84]. На жаль, в Україні з 2018 р. такий обов'язковий індикатор діяльності наукоємного сектору як обсяг експорту для підприємств промисловості перестали оприлюднювати через зменшення кількості підприємств, які займаються експортом інноваційної продукції, та застосуванням Закону України «Про державну статистику», відповідно до якого «поширення статистичної інформації, на підставі якої можна визначити конфіденційну статистичну інформацію щодо конкретного респондента, забороняється» [71, с. 39].

В 2019 році 161 промислове підприємство реалізувало інноваційну продукцію (товари, послуги) за межі України на суму 18558,5919 млн грн., що становить половину (54,2%) загального обсягу реалізованої інноваційної промислової продукції (товарів, послуг) [71, с. 95]. Найбільша кількість таких промислових підприємств (158 од.) належить до переробної промисловості, ними було реалізовано 53,9% всієї інноваційної продукції (товарів, послуг) [71, с. 96].

4. Існує прямий зв'язок між розміром підприємства і його рівнем інноваційності, оскільки для впровадження інновацій необхідно мати певну кількість персоналу, задіяного у виконанні наукових досліджень і розробок,

що призводять до впровадження інновацій.

В 2014-2016 рр. найвища частка як технологічно активних, так і нетехнологічно активних підприємств була серед великих підприємств (відповідно 31,4% і 28,1%) [*174*, с. 109]. В подальші роки цей показник не визначався Державним комітетом статистики України, але тенденція зберігається. Враховуючи, що саме великі підприємства зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність разом із аудиторським звітом, інноваційна діяльність має вплив на організацію аудиту таких підприємств.

5. Простежується чітка галузева спрямованість інноваційно активних підприємств.

При визначенні потенціалу та затребуваності аудиторських послуг в сфері аудиту інноваційної діяльності аудиторам необхідно враховувати і традиційну вітчизняну класифікацію за видами економічної діяльності, а і класифікацію ОЕСР інноваційної та наукової діяльності установ, вітчизняних організацій та підприємств за технологічними секторами, у т.ч. у високотехнологічних секторах та середньовисокотехнологінчих секторах.

У 2016 році ОЕСР змінив методику поділу видів економічної діяльності за технологічними секторами у залежності від інтенсивності наукових витрат. Якщо раніше таких секторів було чотири – високотехнологічний, середньовисокотехнологічний, середньонизько-технологічний та низько-технологічний, а розбивка здійснювалася лише для промисловості, то зараз всі види економічної діяльності (у результаті зростаючої ролі послуг у світовій економіці), а не тільки промислові, розбиваються на п'ять технологічних секторів – високотехнологічний з часткою витрат на науку більше 20% валової доданої вартості (ВДВ) даного сектору, середньовисокотехнологічний (5% - 20%), середньотехнологічний (1,8% - 5%), середньонизькотехнологічний (0,5% - 1,8%) та низькотехнологічний (менше 0,5%) (додаток Б).

Наукоємні ВЕД, тобто ВЕД, що витрачають значну частку своїх доходів на наукові дослідження, охоплюють як виробничий сектор, так і

сферу послуг і включають два технологічних сектори – високо- і середньовисокотехнологічний. До них відносяться сім промислових видів економічної діяльності та чотири види економічної діяльності сфери послуг.

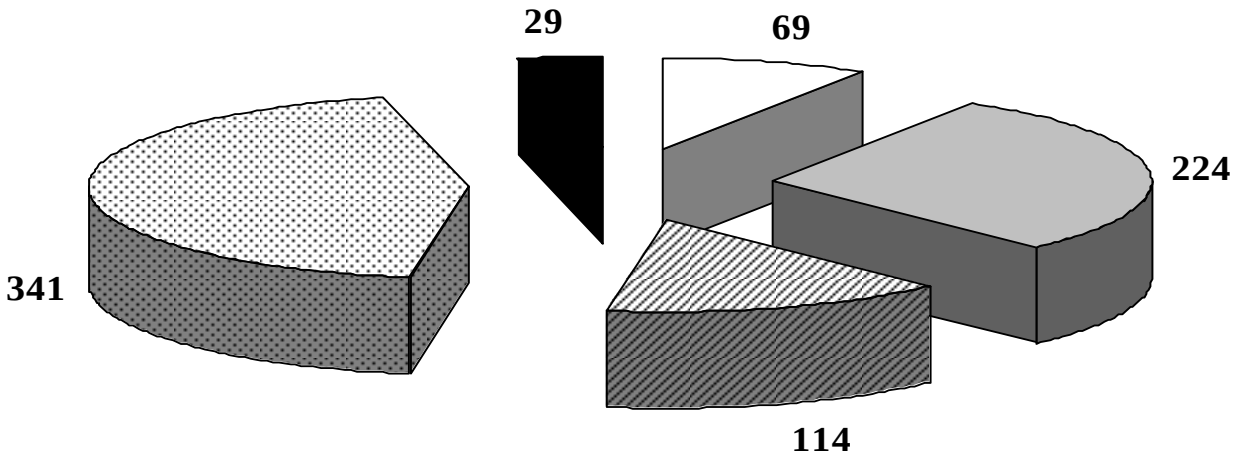
Найбільша кількість інноваційно активних підприємств представляють середньотехнологічний (44% в 2018 р., 43% в 2019 р.) та середньовисокотехнологічний (29% в 2018 р., 25% в 2019 р.) сектори (рис. 1.7).

Хоча підприємства середньовисокотехнологічного сектору витрачають відносно меншу частку свого доходу на НДДКР порівняно з високотехнологічними виробничими ВЕД, вони виробляють багато продуктів, що включають передові наукові технології. Наприклад, легкові та вантажні автомобілі містять складні датчики та програмне забезпечення для запобігання аварій, оптимізації роботи двигуна та максимальної економії палива тощо. Державне управління та оборона, освіта, охорона здоров'я регулюються державою, менш керовані ринком, тому ОЕСР виключив їх із розподілу за технологічними секторами. За новою методикою представив аналіз наукоємного виробництва у світі Національний науковий фонд США як знаннє- та технологічно інтенсивне виробництво (Knowledge- and Technology-Intensive Industries, або KTI), та до якого включені два сектори – високо- та середньовисокотехнологічний.

Оскільки інноваційну діяльність Державний комітет статистики України відслідковує тільки для промислових підприємств, тому повний аналіз наукової та інноваційної діяльності здійснюється зараз лише для промисловості; при аналізі виділено діяльність двох секторів – високотехнологічного та середньовисокотехнологічного як наукоємний сегмент.

Щодо видів економічної діяльності, то протягом 2014–2016 років найвища частка інноваційних підприємств була на підприємствах інформації та телекомунікації (22,1%), переробної промисловості (21,9%) і фінансової та страхової діяльності (21,7%).

а) розподіл кількості в 2018 р.



б) розподіл кількості в 2019 р.

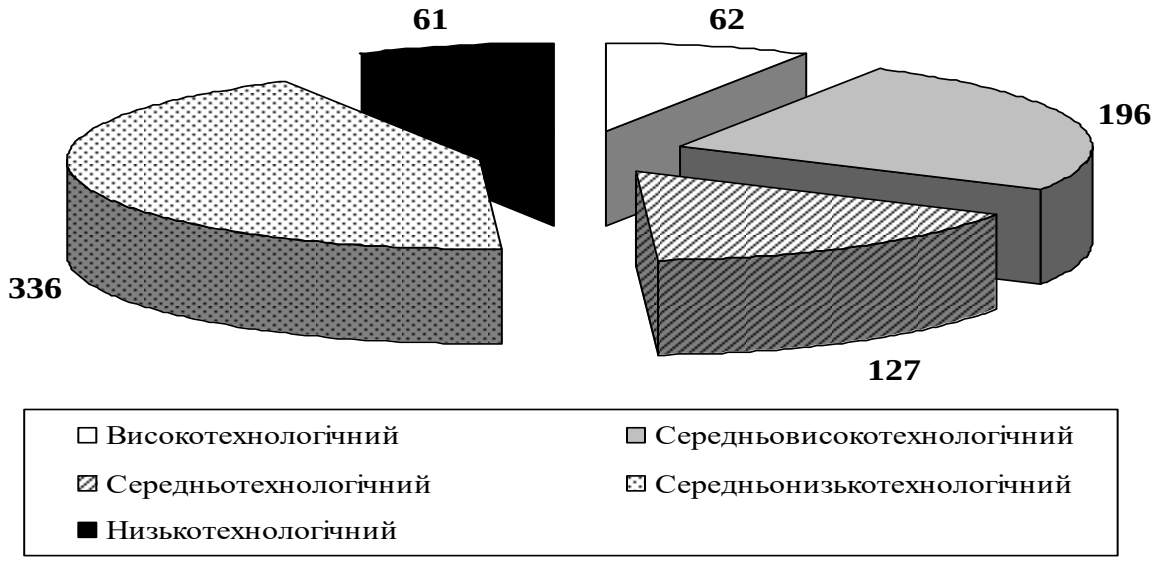


Рис. 1.7. **Розподіл кількості промислових підприємств, що провадили інноваційну діяльність у промисловості в 2018 та 2019 рр., за технологічними секторами**

Джерело: побудовано автором на основі даних [71, с. 30]

При цьому вища за середню по країні частка підприємств із технологічними інноваціями була серед підприємств переробної промисловості (15,6%) та з постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря (12,6%); з нетехнологічними інноваціями – серед

підприємств фінансової та страхової діяльності (18,0%) й інформації та телекомунікації (17,3%) [*174*, с. 109].

Отже, ринок інноваційних продуктів зумовлює зростання потреби на інші види аудиторських послуг, не пов'язаних із фінансовою звітністю, її компонентами, статтями та рахунками бухгалтерського обліку. На сьогодні склалися дві основні концепції розуміння того, що слід вважати аудитом: по-перше, аудит у вузькому значенні слова, під яким розуміється головним чином лише перевірка дотримання бухгалтерських стандартів, а також правил подання бухгалтерської (фінансової) звітності; по-друге, аудит в широкому значенні слова, під яким в епоху інформаційного (постіндустріального) суспільства стали розуміти не стільки аудит звітності, скільки аудит всього бізнесу [167, с. 18]. Як підкреслює Е. Хіггінс, перефокусування аудиторів на завдання з надання впевненості можна навіть класифікувати як «аудиторську революцію» [205, с. 111].

Класифікація аудиторських послуг запропонована в Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості Міжнародної федерації бухгалтерів: аудит історичної фінансової інформації; огляд історичної фінансової інформації; завдання з надання впевненості, які не стосуються історичної фінансової інформації, а відповідно не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації; супутні послуги, інші послуги, в тому числі консультаційні, відмінністю яких є те, що для них не розроблені відповідні стандарти [103; 104; 105].

Подібна класифікація наведена в Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) (редакція 2011 року [146]): завдання з надання впевненості (аудит історичної фінансової інформації, огляд історичної фінансової інформації, завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації); супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг (завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації, завдання з підготовки

фінансової інформації); інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), визначені Законом України «Про аудиторську діяльність», організаційне та методичне забезпечення аудиту. Послуги типу «аудит ефективності використання запасів» є наслідком застосування класифікації аудиторських послуг відповідно до «широкого» тлумачення аудиту (аудит фінансової звітності, аудит ефективності та аудит відповідності), яка не відповідає вимогам сучасних Міжнародних стандартів.

Відповідно запаси та операції з їх використання в процесі інноваційної діяльності можуть бути об'єктами різних аудиторських послугах (табл. 1.7). Так, при виконанні завдання з аудиту запасів аудитор висловлює думку про відповідність інформації про запаси, яка відображена в обліку та звітності, законодавчим та нормативними вимогам. Такі ж вимоги стосуються і завдань з огляду, але з урахуванням того, що це завдання з надання обмеженої впевненості. В сфері супутніх послуг можуть виконуватися завдання з виконання узгоджених процедур та завдання з підготовки інформації стосовно запасів та операцій з ними в процесі здійснення інноваційної діяльності.

З точки зору захисту інформаційних інтересів та потреб учасників інноваційної діяльності доцільним є розширення ринку таких видів аудиторських послуг, як завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд сторичної фінансової інформації. До переваг таких завдань, які актуалізують перспективи їх розвитку, доцільно віднести те, що їх предметами можуть виступати ті системи, процеси, операції, яким властиві нефінансові та/або прогнозні характеристики. В контексті запасів, які використовуються для інноваційної діяльності, такі завдання можуть виконуватися для перевірки ефективності їх використання або організації управління, але за умови існування критеріїв оцінки. Право на виконання таких завдань мають лише сертифіковані аудитори, що якісно відрізняє їх від консалтингових послуг та підвищує цінність підготовлених звітів.

Таблиця 1.7

Види аудиторських послуг, об'єктом в яких можуть виступати запаси, що використовуються для інноваційної діяльності

Вид завдання відповідно до Міжнародних стандартів	Завдання з предметом «запаси»	Переваги	Обмеження та недоліки
1	2	3	4
Завдання з аудиту фінансової звітності, яке виконується відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (далі – МСА)	Перевірка запасів в рамках завдання з аудиту фінансової звітності, яке виконується відповідно до Міжнародних стандартів аудиту	Предмет дослідження обмежений даними фінансової звітності та обліку. Отримання офіційного звіту незалежного аудитора (з обґрунтованої впевненості) із висловленою аудитором думкою про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Звіт може бути використаний як підтвердження достовірності та якості інформації про підприємство в цілому при взаємовідносинах із іншими суб'єктами в процесі інноваційної діяльності.	Завдання аудитора обмежені відповідальністю та обов'язками, які викладені в Міжнародних стандартах аудиту. З одного боку, аудитор не повинен виконувати процедури, які можуть цікавити користувача, але не передбачені як обов'язкові в МСА, наприклад, детальний аналіз ефективності використання запасів. З іншого боку, тривалість та трудомісткість завдання визначаються процедурами, які передбачені в МСА як обов'язкові, але які можуть не цікавити користувача, наприклад, оцінка операцій із пов'язаними сторонами, оцінка дотримання принципу безперервності діяльності, дослідження подій після звітної дати. Дослідження запасів обмежено рівнем суттєвості, який встановлений для фінансової звітності в цілому та для запасів як окремого класу та рахунку.
Завдання з аудиту, яке виконується як відповідно до Міжнародного стандарту аудиту (далі – МСА) 805 «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту» та інших МСА	Завдання з аудиту запасів, які використовуються в інноваційній діяльності підприємства	Предмет дослідження обмежений даними фінансової звітності та обліку. Можливість отримання офіційного звіту незалежного аудитора (з обґрунтованої впевненості) із висловленою думкою про те, чи представлена інформація про запаси в обліку та звітності в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування та обліку. Звіт може бути використаний як підтвердження достовірності та якості інформації про запаси при взаємовідносинах із іншими суб'єктами в процесі інноваційної діяльності.	Завдання аудитора обмежені відповідальністю та обов'язками, які викладені в Міжнародних стандартах аудиту. З одного боку, аудитор не повинен виконувати процедури, які можуть цікавити користувача, але не передбачені як обов'язкові в МСА, наприклад, детальний аналіз ефективності використання запасів. З іншого боку, тривалість та трудомісткість завдання визначаються процедурами, які передбачені в МСА як обов'язкові, але які можуть не цікавити користувача, наприклад, оцінка операцій із пов'язаними сторонами, оцінка дотримання принципу безперервності діяльності, дослідження подій після звітної дати. Дослідження запасів обмежено рівнем суттєвості, встановленим для даного завдання.

Продовження табл. 1.7

1	2	3	4
Завдання з огляду, яке виконується відповідно до Міжнародних стандартів завдань з огляду (далі – МСЗО)	Завдання з огляду запасів, які використовуються для інноваційної діяльності підприємства	Можливість отримання офіційного звіту аудитора (з обмеженою впевненості) щодо огляду фінансової звітності або інформації про запаси у фінансовій звітності із висловленою думкою про те, чи представлена фінансова звітність/інформація про запаси в обліку та звітності в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування та обліку.	Завдання аудитора обмежені відповідальністю та обов'язками, які викладені в Міжнародних стандартах завдань з огляду. Процедури, які застосовує аудитор для отримання прийнятних доказів, обмежені запитами та аналітичними процедурами.
Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості, яке виконується в рамках Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості (далі – МСЗНВ)	Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з питань ефективності використання запасів в інноваційній діяльності підприємства. Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з відповідності управління та використання запасів в інноваційній діяльності	Можливість отримання офіційного звіту з надання обґрунтованої або обмеженої впевненості стосовно того, чи інформація про предмет завдання не містить суттєвих викривлень. Можливість розгляду в якості предмету завдання прогнозної та нефінансової інформації про запаси.	Для виконання завдання має бути інформація, яку можна використовувати в якості критеріїв оцінки (зовнішні або внутрішні документи). За відсутності таких критеріїв завдання не може бути прийняте як завдання з надання впевненості. Відповідальність та обов'язки аудитора обмежені МСЗНВ.
Завдання із виконання супутніх послуг, яке виконується відповідно до Міжнародних стандартів супутніх послуг (далі – МССП)	Завдання з виконання узгоджених процедур щодо запасів, які використовуються для інноваційної діяльності, як елементів фінансового звіту. Завдання з підготовки інформації про запаси для фінансової або управлінської звітності	Можливість отримання офіційного звіту про фактичні результати, регламентованої структури, за підписом аудитора	Завдання та обов'язки аудитора обмежені МССП.
Інші (консультаційні) послуги	Аналіз ефективності використання запасів в процесі інноваційної діяльності Прогнозування та планування потреб запасів в процесі інноваційної діяльності. Консультації з питань організації обліку операцій із запасами в процесі здійснення інноваційної діяльності.	Можливість отримання документу від сертифікованого аудитора. Можуть бути виконані в контексті будь-яких завдань і за відсутності критеріїв оцінки. Обов'язки та відповідальність аудитора не обмежені стандартами та можуть бути встановлені повністю за згодою із замовником.	Не передбачають висловлення впевненості стосовно відповідності предмета завдання критеріям, а звіти, складені за їх результатами не можуть розглядатися як підтвердження достовірності інформації.

Джерело: розроблено авторами з використанням положень Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [103; 104; 105].

Але для забезпечення ефективності інноваційної діяльності доцільним є використання потенціалу інших послуг та консультаційних (консалтингових) завдань, незважаючи на їх відмінності від завдань з надання впевненості, які проаналізовані Андрощук І.І. [3, с. 75-81]. Процес консультування – це аналітичний процес, що в типових випадках вимагає комбінування дій, що відносяться до: вибору цілі, виявлення фактів, визначення проблем та можливостей, оцінки альтернатив, розробки рекомендацій, передачі результатів, реалізації та контролю виконання (в деяких випадках). Звіти, якщо подаються, зазвичай пишуться оповідно (або в розповідному стилі), робота виконується тільки для використання та задля користі даного клієнта, а природа та обсяг визначаються за згодою між аудитором та клієнтом.

З позицій забезпечення інтересів широкого кола користувачів найважливішим є аудит повного комплекту фінансової звітності. Проте, специфічні потреби окремих користувачів зумовлюють проведення аудиту лише окремих об’єктів бухгалтерського обліку та звітності.

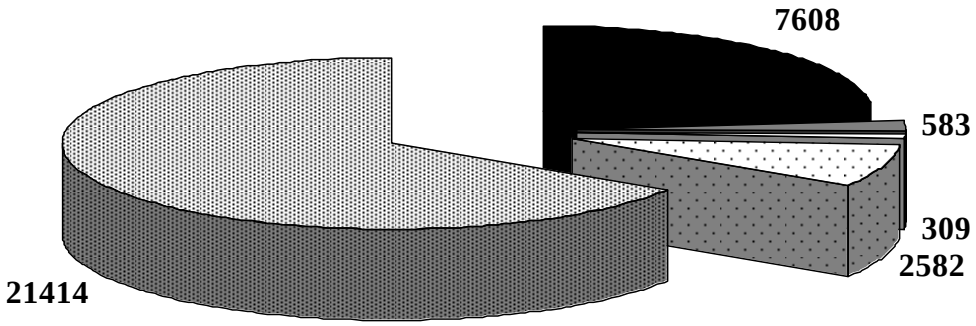
МСА серій 100-700 застосовуються до аудиту фінансової звітності та мають бути в разі необхідності належним чином адаптовані для проведення аудитів іншої історичної фінансової інформації. МСА 805 «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту» (далі – МСА 805) розглядає особливі положення використання вищезазначених МСА під час аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента, рахунку або статті фінансового звіту. Нова редакція МСА 805, яка представлена в Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2016-2017 року [103, с. 973-1000], чинна для аудитів окремих фінансових звітів або окремих елементів, рахунків і статей за періоди, що закінчуються 15 грудня 2016 р. або пізніше.

Отже, з одного боку, виділення одного об’єкту має спростити роботу аудитора, оскільки можна сконцентруватися лише на вузькому колі операцій,

процесів тощо. Але з іншого, орієнтація Міжнародних стандартів аудиту на регламентування питань, пов'язаних з проведення завдань з аудиту всього пакету фінансових звітів, викликає проблеми при їх практичному застосуванні в процесі виконання завдань з аудиту лише окремих статей, рахунків, елементів фінансових звітів.

Потенціал та затребуваність різних видів послуг, що надають суб'єкти аудиторської діяльності, можна оцінити за розподілом замовлень, що представлено на рис. 1.8.

а) розподіл в 2018 р.



б) розподіл в 2019 р.

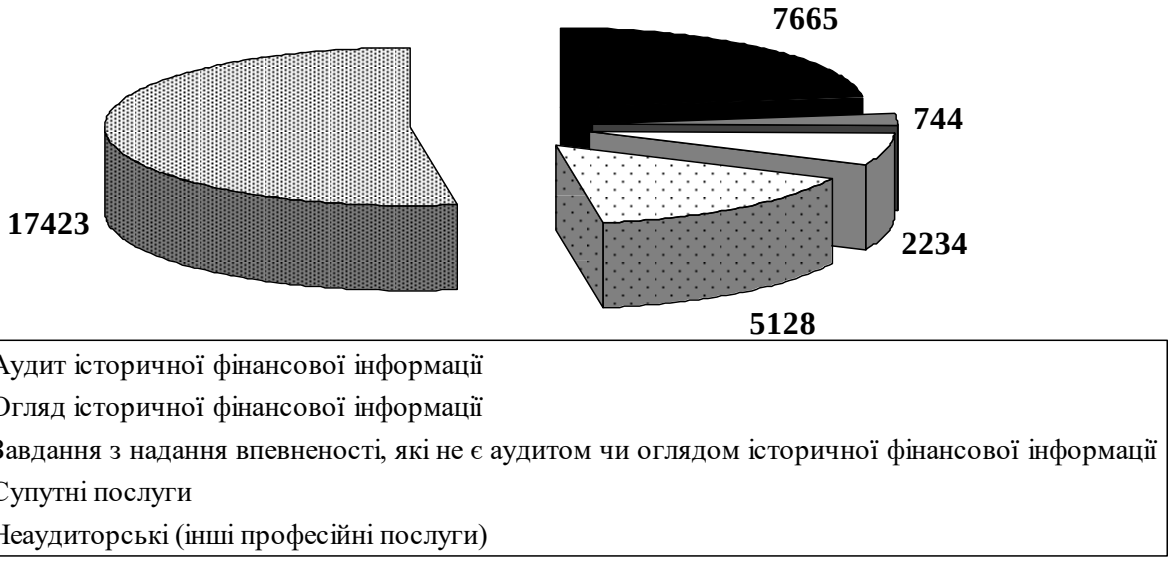


Рис. 1.8. **Структура кількості замовлень, які виконували суб'єкти аудиторської діяльності в 2019 році**

Джерело побудовано автором з використанням [73]

Найбільш затребуваними є інші послуги, які включать і консультаційні послуги: в 2018 році їх було виконано 21414 од., що становило 66% від загальної кількості замовлень (32496 од.); в 2019 році – 17423 од., що становило 52% від загальної кількості замовлень (33194 од.). Суттєво зросла кількість інших завдань з надання впевненості (з 309 од. в 2018 році до 2234 од. в 2019 році) та супутніх послу (з 2582 од. в 2018 році до 5128 од. в 2019 році), що засвідчує зростання важливості думки аудитора.

Наведені в таблиці 1.7. переваги, обмеження та недоліки кожного із завдання доводять, що важливим є якнайповніше узгодження із клієнтом умов виконання завдання відповідно до його інформаційних потреб. Запропонована класифікація видів аудиторських послуг, об'єктом в яких можуть виступати запаси, що використовуються для інноваційної діяльності, виступають основою, по-перше, для чіткої конкретизації видів аудиторських послуг залежно від інформаційних потреб користувача, по-друге, основою для вдосконалення організаційних та методичних засад аудиту.

Висновки до розділу 1

На підставі проведених досліджень теоретико-методичних основ обліку і аудиту запасів в системі управління інноваційною діяльністю можемо зробити такі висновки.

1. Результати аналізу наукових праць дали змогу стверджувати, що неоднозначність підходів до трактування економічної категорії «виробничі запаси» зумовлює необхідність поглиблення їх сутності та уточнення визначення. Розгляд змістовних характеристик запасів у контексті їх використання в процесі управління інноваційною діяльністю підприємства дав можливість запропонувати визначення їх терміна, як активів, придбаних (набутих) підприємством з метою отримання в майбутньому економічних

вигод від їх споживання під час виробництва інноваційної продукції та/або в процесі управління інноваційною діяльністю та які утримуються для такого споживання або перебувають у процесі виробництва з перенесенням їх вартості до складу матеріальних витрат. На думку автора, запропоноване визначення поняття «запаси» включає ознаки, які необхідні для більш точного опису цієї категорії в процесі управління інноваційною діяльністю.

2. Важливою передумовою ефективного управління інноваційною діяльністю є їх чітка класифікація запасів, здійснена з урахуванням специфіки провадження інноваційної діяльності. Дослідження існуючих класифікаційних ознак запасів свідчить про їх громіздкість та недостатню аналітичність. З метою підвищення рівня інформаційної деталізації та належного групування запасів визначено основні економічні ознаки та запропоновано й обґрунтовано їх класифікацію за функціональним і технологічним призначенням, що забезпечуватиме формування повної і достовірної інформації у процесах управління ресурсами підприємства для прийняття оперативних і поточних рішень та є основою подальшого вдосконалення організації і методики їх обліку та аудиту.

3. Обґрунтовано, що інноваційна діяльність є визначальним чинником забезпечення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств на внутрішньому та зовнішньому ринках, а її динамічне зростання виступає передумовою подолання кризових явищ та досягнення сталого економічного прогресу як на мікро-, так і на макрорівні. Під інноваційною діяльністю суб’єктів господарювання запропоновано розуміти процес, що торкається всіх сфер його виробничо-господарської діяльності та управління, який реалізується на кожному етапі життєвого циклу продукту та/або технології виготовлення, для створення якого необхідно відповідне ресурсне та організаційно-управлінське забезпечення, здійснюване на основі поєднання наукового та інтелектуального потенціалів та впроваджене у виробництво, в результаті чого мають бути повністю задоволеними потреби споживачів та

отримано суб'єктом господарювання відповідний економічний ефект (досягнуто вищих доходів і кращих фінансових результатів).

4. За результатами дослідження особливостей провадження інноваційної діяльності визначено послідовність етапів операційного циклу запасів та обґрунтовано необхідність їх врахування під час формування облікової політики підприємства в контексті її спрямованості на формування повної і достовірної інформації про запаси на етапі формування запасів для провадження інноваційної діяльності, в процесі зберігання запасів, в процесі безпосереднього провадження інноваційної діяльності та в процесі зберігання й реалізації інноваційної продукції.

3. Для оптимального використання потенціалу аудиторських послуг в процесі організації інноваційної діяльності в цілому та використання в процесі її здійснення запасів, важливим є правильне використання в кожному конкретному випадку того виду аудиторських послуг, яке б відповідало очікуванням та інформаційним потребам користувачів: завдання з аудиту або огляду, завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, супутні послуги або консультаційні послуги. Незважаючи на розробку значної кількості методик перевірки запасів, вони потребують удосконалення з метою приведення їх у повну відповідність із вимогами конкретних Міжнародних стандартів в частині організаційних та методичних положень, а для розвитку інших завдань з надання впевненості важливим є розробка критеріїв оцінювання (внутрішніх положень, стандартів тощо), що є важливим напрямком подальших досліджень.

Основні результати дослідження, описані в даному розділі, відображені у наукових працях автора [151; 156; 158; 192].

РОЗДІЛ 2.
ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗАПАСІВ В УПРАВЛІННІ ІННОВАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організаційні положення бухгалтерського обліку запасів в системі управління інноваційною діяльністю підприємства

Конкурентоспроможність вітчизняних підприємств на внутрішньому та зовнішньому ринках, в сучасних умовах ведення виробничо-господарської діяльності, в значній мірі залежить від обсягів виробництва конкурентоспроможної продукції з високою часткою доданої вартості, яка є результатом інноваційної діяльності. Запорукою успішного провадження інноваційної діяльності, з-поміж інших факторів, є ефективна система управління запасами (які виступають матеріальною складовою інноваційної продукції), в основі якої лежить належна організація їх бухгалтерського обліку.

Розгляд питань, пов’язаних з організацією бухгалтерського обліку запасів в процесі інноваційної діяльності має базуватися на системі чинних нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік запасів та являються підґрунтям для здійснення і розвитку інноваційної діяльності. Нормативно-правовий аспект є ключовим в організаційному механізмі побудови бухгалтерського обліку запасів, що обумовлено наступним:

- по-перше, дотримання суб'єктами господарювання єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, які встановлені законодавчими актами, – носить обов'язковий характер;

- по-друге, задля забезпечення інформаційних потреб менеджменту підприємства та підвищення достовірності облікової інформації має бути взаємоузгодженою система нормативно-правових актів, що унормовує облік запасів – з однієї сторони (в тому числі й з урахуванням тенденцій інтеграції національної облікової системи в міжнародний законодавчий простір), та

враховує особливості провадження інноваційної діяльності – з іншої.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [128] організаційні засади побудови бухгалтерського обліку запасів в процесі інноваційної діяльності підприємства слід розглядати з позиції дворівневого підходу. Перший – ґрунтується на регулюванні та регламентації бухгалтерського обліку запасів з боку держави. Другий – визначає порядок організації та ведення бухгалтерського обліку запасів безпосередньо на підприємстві.

Державне регулювання бухгалтерського обліку запасів в Україні здійснюється шляхом розробки єдиних правил ведення бухгалтерського обліку запасів та відображення інформації про запаси у фінансовій звітності через видання законодавчим органом державної влади України (Верховною Радою України) та центральними органами виконавчої влади, що забезпечують формування та реалізують державну політику у сфері бухгалтерського обліку (Міністерством фінансів України, Національним банком України, Державним казначейством України, міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади в межах повноважень, передбачених законодавством) відповідних законодавчих та нормативно-правових актів.

Враховуючи, що право на видання законодавчих та нормативно-правових актів, які регламентують облік запасів мають різні органи державної та виконавчої влади, відповідно ці акти мають різну юридичну силу та систему підпорядкованості. З урахуванням цього, весь масив законодавчого й нормативно-правого забезпечення обліку запасів можна поєднати у певні групи й залежно від органу, який видав відповідний акт та юридичної сили такого акту визначити три рівні державного регулювання обліку запасів: 1) Закони та Кодекси України прийняті Верховною Радою України, що пов’язані із регламентацією обліку запасів та регулюють інноваційну діяльність в Україні; 2) Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, які

офіційно оприлюднені на веб-сторінці Міністерства фінансів України та інші нормативно-правові акти з бухгалтерського обліку запасів, які затверджує Міністерство фінансів України; 3) Постанови Кабінету Міністрів України, інструкції, положення, методичні рекомендації, які розробляються і затверджуються Міністерством фінансів України та іншими органами на підставі НП(С)БО та П(С)БО й пов'язані із відображенням в обліку операцій із запасами й контролем за їх наявністю і збереженням із врахуванням специфіки й наявних потреб провадження інноваційної діяльності. З-поміж численних нормативно-правових актів, які регулюють інноваційну діяльність в Україні, основними є: Закон України «Про інноваційну діяльність» [132], Закон України «Про пріоритетні напрямки інноваційної діяльності в Україні» [136], Закон України «Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків» [137], «Стратегія розвитку сфери інноваційної діяльності на період до 2030 р.» [179] тощо.

Питання організації бухгалтерського обліку запасів в процесі інноваційної діяльності підприємства належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів. Підприємство самостійно:

- визначає облікову політику в частині обліку запасів;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему регістрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення в них інформації про запаси з додержанням єдиних засад, встановлених Законом про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, та з урахуванням особливостей провадження інноваційної діяльності і технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю операцій із запасами, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів, якими оформлюються операції із запасами;
- затверджує правила документообороту і технологію обробки

облікової інформації, додаткову систему рахунків з обліку запасів і регістрів аналітичного обліку запасів [128].

Відтак, вважаємо за доцільне запропонувати ієрархічну модель нормативно-правового регламентування організації бухгалтерського обліку запасів в процесі інноваційної діяльності (рис. 2.1).

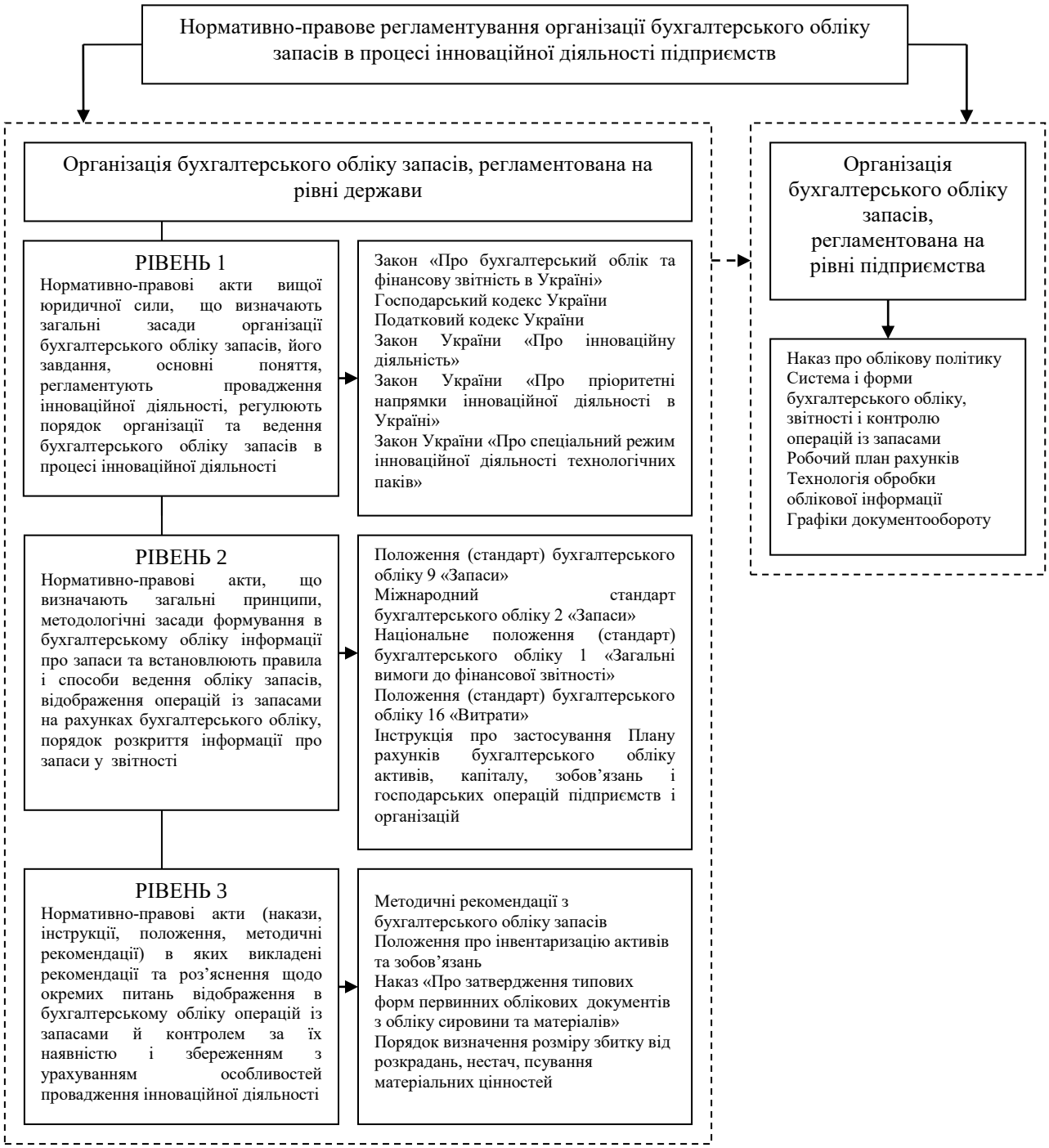


Рис. 2.1. **Ієрархічна модель нормативно-правового регламентування організації бухгалтерського обліку запасів в процесі інноваційної діяльності**

Джерело: розроблено і побудовано автором.

Характеризуючи визначені рівні державної регламентації організації бухгалтерського обліку запасів слід зупинитися на найбільш ключових нормативно-правових актах, які визначають цей процес.

Основним нормативно-правовим актом, який регламентує ведення бухгалтерського обліку на підприємстві є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 № 996-XIV з відповідними змінами та доповненнями. Він визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [128]. Він поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства [128]. В контексті обліку запасів Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» визначає загальні засади організації та ведення обліку на підприємстві, порядок складання і формування первинних документів з обліку запасів та регістрів бухгалтерського обліку, визначає обов'язок підприємства щодо проведення інвентаризації запасів.

В контексті провадження суб'єктами господарювання інноваційної діяльності, слід, з-поміж багатьох законодавчих актів, які регулюють інноваційну діяльність в Україні, виділити Закон України «Про інноваційну діяльність» від 04.07.2002 р. № 40-IV, який визначає правові, економічні та організаційні засади державного регулювання інноваційної діяльності в Україні, встановлює форми стимулювання державою інноваційних процесів і спрямований на підтримку розвитку економіки України інноваційним шляхом [132]. Правові, економічні та організаційні засади формування цілісної системи пріоритетних напрямів інноваційної діяльності та їх реалізації в Україні, визначає Закон України «Про пріоритетні напрямки

інноваційної діяльності в Україні» від 05.12.2012 р. № 3715-VI. Тому під час формування організаційних засад побудови бухгалтерського обліку запасів в процесі інноваційної діяльності слід враховувати й положення даних законодавчих актів [136].

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності регламентує Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 (далі – П(С)БО), затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 192 [59]. Зокрема, в Положенні визначаються критерії визнання активів запасами, наводяться перелік та види запасів для цілей бухгалтерського обліку, порядок визначення первісної оцінки запасів, методика оцінки вибуття запасів, порядок оцінки запасів на дату балансу та розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності.

У разі, якщо підприємствами, відповідно до законодавства складається фінансова звітність за міжнародними стандартами (до таких відносяться підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України), то загальні підходи до обліку запасів розкриває Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» (IAS 2. Inventories). МСБО 2 містить положення щодо визначення запасів, оцінки запасів, порядок формування собівартості запасів та розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності. Натомість, основна увага у МСБО 2, акцентується на тому, що головним питанням обліку запасів є визначення суми собівартості, яка повинна визнаватися як актив та переноситися на майбутні періоди до моменту визнання відповідних доходів. МСБО 2 надає рекомендації щодо визначення собівартості та подальшого визнання витрат, включаючи будь-яке часткове списання до чистої вартості реалізації. Він також надає рекомендації щодо формул собівартості, що застосовуються для визначення

собівартості запасів [58].

Враховуючи сучасні тенденції інтеграції національної облікової системи в міжнародний законодавчий простір та зважаючи, що провадження активної інноваційної діяльності зазвичай супроводжується встановленням міжнародних економічних взаємозв'язків, у вітчизняних підприємств, які здійснюють інноваційну діяльність (задля розкриття інформації у доступному для зарубіжних партнерів форматі), рано чи пізно виникне необхідність складання фінансової звітності у відповідності з Міжнародними стандартами фінансової звітності. Відтак, не можна залишити без розгляду питання систематизації та узгодження побудови бухгалтерського обліку запасів відповідно до національних положень та міжнародних стандартів.

В контексті цього необхідно активно використовувати розробки зарубіжних учених у галузі обліку запасів та їх використання в інноваційній діяльності. Можна виділити дослідження простого коригування, яке дозволяє перевести оцінку LIFO до поточної вартості FIFO на основі поточних витрат та аналіз ефектів цієї корекції Сандер Дж., Хьюджес С. (Sander J., Hughes S., 2005) [218]. Незважаючи на те, що вона була опублікована в 2005 році, запропонована трансформована методика може бути використана в наш час. Представлено порівняння чинних стандартів US-GAAP та МСФЗ у галузі обліку запасів Лучус М., Карло Ф.Ді (Lucchese M., Carlo F. Di, 2020) [211]; проаналізовано стан встановлення внутрішніми правилами бухгалтерського обліку компаній / організацій процедури проведення інвентаризації Нукка А., Касеару М. (Nukka A., Kasearu M., 2016) [214]; вивчено методи формування оптимальних моделей обліку запасів [199; 207].

Незважаючи на те, що П(С)БО 9 «Запаси», побудовано на основі міжнародних стандартів обліку, П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» мають як спільні, так і відмінні характеристики. Розглянемо ключові норми означених нормативно-правових актів, які визначають методичні підходи до побудови бухгалтерського обліку запасів. Насамперед, розглянемо особливості П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» відносно сфери їх

застосування.

Норми П(С)БО 9 «Запаси» застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності за виключенням бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності [59]. Тобто обмеження щодо застосування норм П(С)БО 9 «Запаси» стосуються лише бюджетних установ та підприємств, які складають звітність відповідно до норм МСФЗ. Відносно МСБО 2 «Запаси», слід вказати на те, що його норми не застосовується щодо оцінки запасів утримуваних виробниками продукції сільського та лісового господарства після збору врожаю, корисних копалин та мінеральних продуктів, а також брокерами товарної біржі [58]. Тобто за сферою застосування П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» не ідентичні.

Розглянемо питання щодо визнання запасів (таблиця 2.1). В МСБО 2, на відміну від П(С)БО 9 відсутня норма щодо визнання запасів активом, проте це питання регламентовано Концептуальною основою фінансової звітності, згідно з якою, активом визнається теперішній економічний ресурс, що контролюється суб'єктом господарювання внаслідок минулих подій та має потенціал створення економічних вигід у майбутньому [83]. Таким чином, запас визнається активом, якщо він відповідає означеним критеріям. Як бачимо, в даному питанні норми МСБО 2 та П(С)БО 9 ідентичні.

Аналізуючи визначення запасів, що наводяться у П(С)БО 9 та МСБО 2, слід вказати на майже повну їх ідентичність за виключенням того, що П(С)БО 9, на відміну від МСБО 2 дещо розширює перелік активів, які відносяться до складу запасів, доповнюючи їх активами, які утримуються для управління підприємством, тобто активами, що споживаються в процесі управління підприємством.

Класифікація запасів, наведена в П(С)БО 9, більш широка й деталізована, аніж визначена в МСБО 2. Ключова відмінність полягає у включенні до складу запасів, згідно П(С)БО 9, малоцінних та

швидкозношуваних предметів й поточних біологічних активів.

Таблиця 2.1

Підходи щодо визнання запасів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси»

№	Визначення та складові елементи запасів	П(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
1	Запаси визнаються активом, за умови, якщо:	існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.	не визначено (регламентовано Концептуальною основою фінансової звітності).
2	Запаси – активи, які:	- утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; - перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; - утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.	- утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; - перебувають у процесі виробництва для такого продажу; або - існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.
3	Склад (класифікація) запасів	- сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб; - незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів; - готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом; - товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу; - малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року; - поточні біологічні активи, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.	- товари; - виробничі запаси; - виробничі допоміжні матеріали; - матеріали; - незавершене виробництво; - готова продукція.

Джерело: складено автором на основі [59; 58]

В контексті визнання активів запасами, слід вказати й на те, що і П(С)БО 9 й МСБО 2 визначають певні групи активів на які не розповсюджується їх дія, тобто, фактично такі активи не є запасами. До складу таких активів П(С)БО 9 відносить:

- незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними;
- фінансові активи;
- поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за справедливою вартістю відповідно до НП(С)БО 30 «Біологічні активи»;
- корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до інших НП(С)БО.

МСБО 2 не визнає запасами:

- фінансові інструменти (оцінюються відповідно до МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» та МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»);
- біологічні активи, пов’язані із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю (оцінюються відповідно до МСБО 41 «Сільське господарство»).

Як свідчить вище наведене, П(С)БО 9 наводить більш широкий перелік груп активів, на які не розповсюджується його дія, порівняно із МСБО 2. Зокрема, це стосується незавершених робіт за будівельними контрактами та корисних копалин. Слід вказати й на те, що до травня 2014 р., до введення в дію МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами», у тексті МСБО 2 також була наявною норма щодо невизнання запасами незавершеного виробництва за будівельними контрактами, включаючи безпосередньо пов’язані з ними контракти з надання послуг. Отже, враховуючи ту обставину, що П(С)БО 9 «Запаси», побудовано на основі міжнародних стандартів обліку, із внесенням змін до МСБО має відбуватися й відповідний перегляд П(С)БО задля забезпечення максимальної ідентичності підходів щодо формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси.

Одним із основних питань, які регламентують П(С)БО 9 та МСБО 2 є питання оцінки запасів, оскільки саме оцінка є важливою передумовою правильної організації бухгалтерського обліку запасів та виступає дієвим інструментом ефективної організації інноваційної діяльності підприємства.

Як П(С)БО 9, так МСБО 2 визначають підходи щодо оцінки запасів при їх надходженні, вибутті та на дату складання фінансової звітності. Розглянемо особливості підходів щодо оцінки запасів згідно вітчизняного та міжнародного стандартів (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Підходи щодо оцінки запасів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси»

№	Види оцінки запасів	П(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
1	Чиста вартість реалізації	Очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію	Попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу
2	Справедлива вартість	Не визначено, проте вживається в контексті формування первісної вартості запасів у випадку находження запасів на підприємство як внесок до статутного капіталу, безоплатно одержаних запасів, запасів, ціну яких неможливо достовірно визначити на момент їх оприбуткування, у випадку обміну запасів на неподібні запаси.	Це ціна, яка була б отримана від продажу активу або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки.
3	Відновлювальна вартість	Сучасна собівартість придбання	Не визначено
4	Первісна вартість	Залежно від способів надходження запасів на підприємство визначається як: собівартість запасів; справедлива вартість запасів; виробнича собівартість запасів; балансова вартість запасів	Не визначено
5	Собівартість запасів	Чітко не визначено, проте наведено витрати, які формують собівартість запасів, при їх придбанні за плату: - фактичні витрати, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; - суми ввізного мита; - суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; - транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів; - інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.	Собівартість запасів включає: - всі витрати на придбання (складаються з ціни придбання, ввізного мита та інших податків (окрім тих, що згодом відшкодовуються), а також з витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням готової продукції, матеріалів та послуг); - витрати на переробку (витрати, прямо пов'язані з одиницями виробництва, систематичний розподіл постійних та змінних виробничих накладних витрат, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію); - інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.

Джерело: складено автором на основі [59; 58]

Як свідчить інформація наведена в табл. 2.2, підходи щодо оцінки запасів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» не можна визнати достатньо узгодженими. МСБО 2 при оцінці запасів оперує такими поняттями як: чиста вартість реалізації, справедлива вартість та собівартість запасів, при цьому, ключове місце в оцінці запасів при їх надходженні займає такий вид оцінки як собівартість запасів.

Натомість, в П(С)БО 9 основний акцент в оцінці запасів при їх надходженні зроблено на первісній вартості, яка в совою чергу може дорівнювати (в залежності від способів надходження запасів): собівартості запасів, справедливій вартості запасів, виробничій собівартості запасів, балансовій вартості запасів. Тобто, в П(С)БО 9 «Запаси», на відміну від МСБО 2 «Запаси», зміщені акценти в бік сприйняття саме первісної вартості запасів, а не їх собівартості, як основи для відображення запасів в бухгалтерському обліку і звітності.

Виходячи із діючих нині підходів щодо оцінки запасів, запаси на дату балансу згідно П(С)БО 9 «Запаси» відображаються за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації, а згідно МСБО 2 – за меншою з таких двох величин: собівартістю або чистою вартістю реалізації.

З метою забезпечення відповідності національного стандарту положенням міжнародного стандарту, вважаємо за доцільне відійти від сприйняття первісної вартості як першооснови оцінки запасів, замінивши її, відповідно, поняттям «собівартість запасів» із визначенням складових витрат залежно від способів надходження запасів.

Наступним важливим питанням в оцінці запасів є оцінка вибуття (списання) запасів. При цьому в П(С)БО 9 «Запаси» говориться про методи оцінки вибуття (ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу), а в МСБО 2 «Запаси» – про методи визначення собівартості (стандартних (нормативних) витрат і

роздрібних цін) та формули собівартості (конкретної ідентифікації індивідуальної собівартості; «перше надходження – перший видаток» (ФІФО) або середньозваженої собівартості) (рис. 2.2).

Принципових відмінностей між П(С)БО 9 та МСБО 2 в підходах щодо оцінки вибуття запасів немає. Згідно з вимогами як національного, так і міжнародного стандартів, для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із передбачених цими стандартами методів оцінки вибуття запасів (методів визначення собівартості та формул собівартості).

Порівнюючи обсяг інформації про запаси, що підлягає розкриттю у фінансовій звітності, згідно з П(С)БО 9 та з МСБО 2, слід вказати на те, міжнародним стандартом передбачено більш широке її представлення, порівняно з П(С)БО 9. Так, відповідно до МСБО 2 «Запаси», у фінансовій звітності необхідно розкривати:

а) облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості;

б) загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятними для суб’єкта господарювання;

в) балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації мінус витрати на продаж;

г) суму запасів, визнаних як витрати протягом періоду;

ґ) суму будь-якого часткового списання запасів, визнану як витрати протягом періоду;

д) суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду;

е) обставини або події, що спричинили сторнування часткового списання запасів;

є) балансову вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов’язань [58].

П(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»	
Методи оцінки вибуття запасів	**Методи визначення собівартості**	**Формули собівартості**
1. Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів. за ідентифікованою собівартістю оцінюються запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного *2. Середньозваженої собівартості.* Оцінка запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів. *3. Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).* Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили до підприємства (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів. *4. Нормативних затрат* Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості. *5. Ціни продажу.* Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібної торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібної) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажної (роздрібної) вартості одержаних у звітному місяці товарів.	*1. Метод стандартних витрат*. Використовується для зручності, якщо результати приблизно дорівнюють собівартості. Стандартні витрати враховують нормативні рівні використання основних та допоміжних матеріалів, праці, а також економічної і виробничої потужності. Вони регулярно аналізуються і, за потреби, переглядаються з огляду на поточні умови. *2. Метод роздрібних цін.* Часто застосовується у роздрібній торгівлі для оцінки великої кількості одиниць запасів, які швидко змінюються і дають однаковий прибуток та для яких технічно неможливо застосувати інші методи калькулювання. Собівартість запасів визначається шляхом зменшення вартості продажу запасів на відповідний відсоток валового прибутку. Застосовуваний відсоток ураховує запаси, які були оцінені нижче початкової ціни продажу. Для кожного відділу роздрібної торгівлі часто використовують середній відсоток	*1. Конкретна ідентифікація індивідуальної собівартості*. Означає, що конкретні витрати ототожнюються з ідентифікованими одиницями запасів. Такий підхід є доцільним для запасів, призначених для конкретних проектів, незалежно від того, чи вони були придбані, чи вироблені. Проте конкретна ідентифікація собівартості недоречна у випадку, коли існує велика кількість одиниць запасів, які, як правило, є взаємозамінними. За таких обставин можна застосувати метод вибору тих одиниць, що залишилися в запасах, щоб визначити очікуваний вплив на прибуток або збиток *2. Перше надходження – перший видаток (ФІФО)* Формула ФІФО припускає, що одиниці запасів, які були придбані або вироблені першими, продаються першими, а отже, одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, є тими, що були придбаними або виробленими останніми. *3. Середньозваженої собівартості*. Згідно з формулою середньозваженої собівартості, собівартість кожної одиниці визначається із середньозваженої собівартості подібних одиниць на початок періоду та собівартості подібних одиниць, що були придбані або вироблені протягом періоду. Середнє значення може бути обчислене на періодичній основі або з отриманням кожної додаткової партії залежно від обставин суб'єкта господарювання.

Рис. 2.2. **Підходи щодо оцінки вибуття (списання) запасів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» та особливості їх застосування**

Джерело: складено автором на основі [213; 214].

Отже, дослідження чинних норм П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси», дає змогу засвідчити їх відповідність в ключових питаннях методології формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси та наявність певної неузгодженості в питаннях щодо сфери застосування, порядку визнання запасів активами, складу (класифікації) запасів, груп активів на які не розповсюджується дія стандарту, підходів щодо оцінки запасів при їх надходженні, розкриття інформації у фінансовій звітності, які, на нашу думку, мають підлягати перегляду та уточненню.

Повертаючись до питання державної регламентації організації бухгалтерського обліку запасів та питання розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності, слід зазначити на необхідності дотримання норм Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73, яке визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів [108]. Зокрема, у балансі (звіті про фінансовий стан) підприємства розкриття інформації про запаси здійснюється за однойменною статтею «Запаси», у якій відображається загальна вартість активів, що визнаються запасами згідно із П(С)БО 9 «Запаси», зокрема, утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. У разі відповідності ознакам суттєвості, у додаткових статтях у балансу (звіту про фінансовий стан) підприємства може бути наведена інформація про виробничі запаси, незавершене виробництво, готову продукцію та товари.

Порядок відображення інформації про запаси на рахунках бухгалтерського обліку регламентує Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджена Наказом

Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, яка містить коротку характеристику рахунків і субрахунків для обліку запасів та встановлює порядок ведення аналітичного обліку й кореспонденцію рахунків [130].

Вагомим документом в системі нормативно-правового регламентування організації бухгалтерського обліку запасів в процесі інноваційної діяльності є Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.07 року № 2, із змінами і доповненнями. Дані Методичні рекомендації визначають сферу дії та регламентування, класифікацію запасів для цілей бухгалтерського обліку, норми щодо визнання та оцінки запасів (які є ідентичними П(С)БО 9 «Запаси»), порядок документального оформлення операцій руху запасів, порядок обліку і контролю наявності та руху запасів в місцях їх зберігання та у виробництві, порядок організації та ведення аналітичного та синтетичного обліку запасів, особливості обліку тари [98].

Задля забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку в частині обліку запасів та фінансової звітності підприємства державою передбачено необхідність проведення інвентаризації. Порядок проведення інвентаризації запасів визначає Положення про інвентаризацію активів та зобов’язань від 02.09.2014 р. № 879 [126], згідно з яким, інвентаризація запасів проводиться за місцями зберігання та окремо за матеріально відповідальними особами. Запаси під час інвентаризації фіксуються в інвентаризаційних описах за найменуванням із зазначенням номенклатурного номера (за його наявності), виду, групи, сорту, одиниці виміру, ціни, суми та кількості (рахунок, вага або міра), фактично встановлених на дату інвентаризації та за даними бухгалтерського обліку.

Аналізуючи систему нормативно-правових актів за визначеними рівнями державної регламентації бухгалтерського обліку запасів в процесі інноваційної діяльності підприємств та їх зміст, слід вказати на те, що нині в Україні створена достатньо ґрунтовна законодавча база, яка регламентує облік запасів. Проте, залишається низка невирішених проблем в частині

узгодження норм вітчизняного та міжнародного законодавства, вирішення яких допоможе вдосконалити систему державного регламентування організації бухгалтерського обліку запасів та підвищить ефективність інформаційних потоків щодо наявності і руху запасів в системі менеджменту для забезпечення ефективного управління запасами та їх використання в процесі інноваційної діяльності підприємств.

Основи системи бухгалтерського обліку запасів підприємства закладаються під час формування облікової політики.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», визначено, що кожне підприємство самостійно визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства [128]. Відтак, облікова політика формується на основі чинних нормативно-правих актів, якими регламентується порядок ведення бухгалтерського обліку в Україні та з урахуванням специфіки діяльності підприємства й за потреби може змінюватися.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», визначає облікову політику як сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [108].

Формування облікової політики підприємства в частині запасів має бути спрямоване на задоволення інформаційних запитів управлінської системи щодо наявного обсягу і структури запасів, можливості їх оптимізації та економії коштів за рахунок раціонального формування нормативів потреби в запасах.

Облікова політика в частині обліку запасів це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для формування якісної, своєчасної, актуальної, зрозумілої, повної та достовірної інформації про наявність, рух, збереження та використання запасів на підприємстві,

достатньої для прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності управління запасами і розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності.

Формування облікової політики підприємства в контексті забезпечення ефективного управління запасами повинно здійснюватися з урахуванням таких складових облікової політики як: організаційно-технологічної та методологічної.

Організаційно-технологічна складова облікової політики запасів містить такі елементи: принципи обліку запасів, законодавчі акти, які регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку запасів, форми первинних документів та внутрішньої управлінської звітності, які використовуються для обліку запасів, правила документообігу і технологія обробки облікової інформації, порядок контролю за рухом запасів та відповідальність посадових осіб, порядок і періодичність здійснення переоцінки запасів та проведення інвентаризації запасів, порядок аналітичного обліку запасів, одиниця натурального виміру запасів для кожної одиниці бухгалтерського обліку, взаємодія бухгалтерії з іншими службами підприємства під час передачі та обміну інформації про запаси.

Розглянемо особливості певних елементів організаційно-технологічної складової облікової політики підприємства щодо обліку запасів.

Можливість накопичення і узагальнення інформації про наявність та рух запасів забезпечується на підприємстві за допомогою формування і використання робочого плану рахунків. Робочий план рахунків формується шляхом поступового розкладання, деталізації рахунків вищого порядку на рахунки нижчого порядку. Синтетичні рахунки і субрахунки, передбачені Планом рахунків бухгалтерського обліку, розкладаються, діляться на більш дрібні аналітичні рахунки як рахунки третього, четвертого та іншого порядку.

В основу розробки робочого плану рахунків повинна бути покладена система показників внутрішньої і зовнішньої звітності, формування якої він

призначений забезпечити. Рівень деталізації облікової інформації практично не обмежується. Кількість рахунків, з одного боку, визначається фактичною наявністю об’єктів господарювання, а, з іншого, - не повинна містити рахунків, що не використовуються [139].

Робочий план рахунків повинен містити вичерпну інформацію про перелік рахунків і субрахунків класу 2 «Запаси», що використовує підприємство під час відображення інформації про запаси в процесі інноваційної діяльності в більш деталізованому вигляді у порівнянні з тим, що наводиться в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Крім цього для відображення в обліку окремих операцій, пов'язаних з рухом запасів, необхідним є зазначення позабалансових рахунків, призначених для обліку запасів, які не відповідають критеріям визнання активів.

Таким чином, включаючи рахунки до робочого плану рахунків, розробники розпорядчого документа про облікову політику повинні керуватися практичними потребами підприємств, що провадять інноваційну діяльність. Слід відзначити, що сформований робочий план рахунків впливає на побудову аналітичного обліку та на форму ведення бухгалтерського обліку, яка буде застосовуватися підприємством. Аналітичні рахунки повинні розроблятися з урахуванням вимог чинних законодавчих актів та виходити з практичних потреб управління інноваційною діяльністю підприємства.

Під час запровадження в діяльність підприємства робочого плану рахунків необхідно враховувати доцільність відображення відповідних показників в обліковій системі, оскільки зайва деталізація не завжди є виправданою з точки зору понесених витрат на облік і важливістю відповідної інформації для системи управління, тому має бути дотримано баланс між «глибиною аналітики» та понесеними витратами на облік.

Розробка та впровадження в практичну діяльність підприємств, які здійснюють інноваційну діяльність робочого плану рахунків є нагальною потребою, оскільки він повинен відображати особливості провадження цієї

діяльності, базуватися на національних положеннях бухгалтерського обліку, враховувати можливість використання міжнародних стандартів та міжнародного досвіду.

Позиціонування робочого плану рахунків в якості базисного елемента інформаційної системи як в цілому бухгалтерського обліку підприємства, так і його облікової політики, забезпечує максимальну інформативність системи управління й тим самим спроможне підвищити ефективність інноваційної діяльності підприємства. Отже, застосування обґрунтованих параметрів побудови робочого плану рахунків є дієвим інструментом підвищення інформативності облікової системи задля задоволення актуальних інформаційних потреб управління інноваційною діяльністю підприємства.

Документальне оформлення операцій з запасами здійснюється відповідно до розділу 3 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів [98] і передбачає використання первинних документів, форми яких затверджені Державною службою статистики України та іншими центральними органами виконавчої влади. Якщо для оформлення окремих господарських операцій з запасами типові форми первинних документів не затверджені, то підприємство розробляє і затверджує свої форми. Обов'язковою умовою для таких форм є наявність реквізитів, передбачених законодавством та іншими нормативно-правовими актами для первинних документів і їх затвердження відповідним наказом по підприємству [98].

Для впорядкування руху документації, пов'язаної з обліком запасів, а також своєчасного отримання первинних документів для їх відображення в обліку, на підприємстві повинен бути розроблений графік документообігу, в якому вказується дата створення або одержання документів від інших підприємств, установ і організацій, дата прийому їх до обліку, дата передачі в обробку та до архіву. Графік документообігу оформлюється у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями із зазначенням послідовності, взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

Працівники підприємства створюють і подають первинні документи, якими оформлюються господарські операції за їх участю, за графіком документообігу. Кожному виконавцю видається витяг із графіка, в якому наводиться перелік первинних документів, складання яких відноситься до функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи підприємства, в які передаються ці документи [98].

Документи, створені із застосуванням засобів обчислювальної техніки на електронних носіях, використовуються в бухгалтерському обліку в порядку, визначеному Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Мінфіну від 24.05.95 р № 88 [125]. Зберігання документів про господарські операції із запасами здійснюється відповідно до Закону «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.03 р № 851-IV та Законом «Про Національний архівний фонд та архівні установи» від 24.12.93 р № 3814- XII [129; 134].

Слід зазначити, що графік документообігу повинен відповідати розробленим на підприємстві посадовим інструкціям персоналу облікової служби та посадовим інструкціям матеріально-відповідальних осіб (що має бути відображено в обліковій політиці). Ці внутрішні документи повинні взаємодоповнювати один одного і не мати протиріч, оскільки вони впливають на якість формування, складання та терміни подання інформації про запаси для потреб управління і розкриття такої інформації у фінансовій звітності підприємства.

Наявність графіка документообороту впливає на якість обліково-аналітичної інформації та сприяє підвищенню ефективності реалізації облікової і контрольної функції системи управління. Таким чином, правильна організація документообігу та раціоналізація форм первинних облікових документів, які використовуються підприємством для обліку запасів є передумовою ефективного управління інноваційною діяльністю підприємства.

Методологічна складова облікової політики включає: принципи та правила отримання, обробки, фіксації та передачі інформації про запаси, правила оцінки запасів, ведення рахунків з обліку запасів (розробку робочого плану рахунків), розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності.

Методологія обліку запасів на підприємствах України визначена в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів, які визначають запаси як активи, які:

- утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) в умовах звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [59; 98].

Запаси визнаються активом, якщо дотримуються наступні умови: вартість запасів можна достовірно визначити, існує ймовірність майбутніх економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, та / або вони мають потенціал корисності [59; 98]. Тобто запаси можуть зараховуватися до складу активів тільки в тому випадку, якщо вони відповідають наступним критеріям: можна достовірно визначити їх вартість й існує ймовірність економічних вигод від їх використання.

Встановлення облікової політики в частині обліку запасів реалізується через закріплення переліку методів оцінки, обліку і процедур (елементів облікової політики), за якими нормативно-правова база містить більш ніж один їх варіант. Причому з усіх допустимих варіантів підприємство повинно вибрати той варіант, який найбільш повно відображає специфіку його господарської діяльності. Зокрема, обліковою політикою підприємства повинні бути визначені:

- положення про визнання і первинну оцінку запасів;

- положення щодо оцінки вибуття запасів;
- порядок обліку (ідентифіковано чи загалом) транспортно-заготівельних витрат, застосування окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- форми первинних документів, що використовуються для оформлення руху запасів, які не передбачені типовими формами первинного обліку;
- правила документообігу і технологія обробки облікової інформації, порядок контролю за рухом запасів та відповідальність посадових осіб;
- порядок аналітичного обліку запасів;
- одиниця натурального виміру запасів для кожної одиниці бухгалтерського обліку.

Щодо вартісних критеріїв оцінки запасів, слід сказати, що нормативними документами визначається: первісна вартість, справедлива вартість (ринкова оцінка) і відновлювальна собівартість (собівартість придбання) запасів [59; 98].

Запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю [59; 98]. Первісна вартість запасів включає витрати на придбання, обмін, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до місця зберігання (використання), і приведення їх у стан, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Первісна вартість запасів залежить від способу надходження запасів на підприємство (табл. 2.3). Слід зазначити, що незважаючи на те, що порядок визначення первісної вартості запасів має варіації, законодавством чітко визначено механізм її визначення в залежності від способів надходження запасів на підприємство. Тобто, наприклад, в разі надходження запасів на підприємство в результаті обміну на неподібні запаси, первісна вартість

таких запасів повинна дорівнювати справедливій вартості отриманих запасів - без альтернатив, будь-який інший варіант підприємством не може бути застосований.

Таблиця 2.3

Порядок визначення первісної вартості запасів

№	Спосіб отримання запасів	Визначення первісної вартості запасів
1	Придбані за плату (Вартість одиниці визначається діленням фактичних витрат, пов'язаних з придбанням однорідних запасів, які надійшли однією партією, на загальну кількість придбаних запасів)	Первісна вартість дорівнює собівартості запасів, яка складається з таких фактичних витрат: сума, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків; сума ввізного мита; сума непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати (витрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів); інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства, які були понесені в зв'язку з доопрацюванням і підвищенням якісно-технічних характеристик запасів)
2	Виготовлені власними силами підприємства	Первісна вартість дорівнює виробничій собівартості, яка визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Виробнича собівартість включає: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати
3	Запаси, що внесені до статутного капіталу підприємства	Первісна вартість визначається на рівні узгодженої засновниками (учасниками) підприємства їх справедливої вартості з урахуванням витрат, пов'язаних з доставкою запасів до місця зберігання (використання) й приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях
4	Отримані безоплатно від юридичних і фізичних осіб	Первісна вартість дорівнює справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, пов'язаних з доставкою запасів до місця зберігання (використання) і приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях
5	Отримані в результаті обміну на подібні запаси	Первісна вартість дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду
6	Отримані в результаті обміну на неподібні запаси	Первісна вартість дорівнює справедливій вартості отриманих запасів
7	Отримані в процесі ремонту і поліпшення (модернізації, добудови, реконструкції тощо, ліквідації основних засобів)	Первісна вартість дорівнює чистій вартості реалізації або оцінці можливого їх використання, яка може бути визначена виходячи з вартості подібних запасів при наявності їх на балансі підприємства, з урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації
8	Надійшли на склад від забракованих виробів та зворотних відходів виробництва, ліквідації основних засобів	Первісна вартість дорівнює чистій вартості реалізації, якщо такі запаси призначені для реалізації, або оцінці їх можливого використання
9	Виявлені в процесі інвентаризації надлишки	Первісна вартість дорівнює чистій вартості реалізації, якщо такі запаси призначені для реалізації, або оцінці їх можливого використання, якщо вони використовуються на самому підприємстві

Джерело: складено на основі [59; 98].

Вважаємо за належне більш детально розглянути елементи облікової політики в частині запасів, за якими національне законодавство передбачає декілька альтернатив (варіантів). Такими елементами є: визначення одиниці аналітичного обліку запасів; порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ); методи оцінки вибуття запасів; періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4

Варіативні елементи облікової політики підприємства в частині організації обліку запасів

№	Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти
1	2	3
1	Визначення одиниці аналітичного обліку запасів	Одиницею бухгалтерського обліку запасів є: - найменування; - однорідна група (вид)
Обліковою політикою підприємства повинна бути визначена класифікація запасів (перелік груп і підгруп), що використовуються підприємством й типова номенклатура запасів, яка характерна для підприємства, щоб забезпечити єдиний методологічний підхід при веденні аналітичного і синтетичного обліку запасів		
2	Порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ), ведення окремого субрахунку їх обліку	Транспортно-заготівельні витрати: - включаються безпосередньо до первісної вартості придбаних запасів (спосіб прямого обліку); - враховуються в цілому (на окремому субрахунку) одночасно зі списанням при вибутті запасів із застосуванням середнього відсотка
Якщо можна достовірно визначити суму транспортно-заготівельних витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів, їх доцільно включати в конкретні найменування, групи, види запасів під час їх оприбуткування. Якщо транспортно-заготівельні витрати пов'язані з доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів, то їх сума може узагальнюватися за окремими групами запасів на окремому субрахунку або аналітичному рахунку. Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку обліку запасів, щомісяця розподіляється між сумою залишку запасів станом на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць [П (С) БО 9]		
3	Методи оцінки вибуття запасів	Під час відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу та іншого вибуття їх оцінка здійснюється за одним з таких методів: - ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів (з використанням цього методу оцінюються запаси, які відпускаються, та послуги, які виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного); - Середньозваженої собівартості запасів (щомісячної - оцінка проводиться щодо кожної одиниці запасів

Продовження табл. 2.5

1	2	3
		діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці, або періодичної - оцінка проводиться щодо кожної операції з вибуття запасів діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції); - Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО - оцінка базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство (відображені в бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів); - Нормативних витрат (оцінка ґрунтується на застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних, норми витрат і ціни повинні регулярно в нормативній базі перевірятися і переглядатися. Оцінка продукції за нормативними витратами коригується до фактичної виробничої собівартості); - Ціни продажу (оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібної торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібної) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажної (роздрібної) вартості одержаних у звітному місяці товарів.
Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів оцінки вибуття запасів (п. 16 П (С) БО 9).		
4	Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	Визначати середньозважену собівартість одиниці запасів можливо: - за звітний місяць; - на дату операції.

Джерело: складено на основі [59; 98]

Таким чином, підприємство має право вибрати з-поміж наведених вище альтернативних варіантів елементів облікової політики (в розрізі кожного елемента) лише один, який найбільш повно відповідає специфіці його економічної діяльності.

Застосування висвітлених підходів до формування облікової політики підприємства в частині обліку запасів сприятиме: суцільному, безперервному та повному відображенню наявності, надходження і вибуття запасів; ефективній організації кількісного обліку та правильній оцінці запасів; оперативному і своєчасному обліку запасів; забезпечуватиме: достовірність сформованої інформації з обліку руху запасів; порівнянність даних синтетичного обліку з даними аналітичного обліку на початок звітного періоду щодо надходження, вибуття і залишків запасів; відповідність даних складського та бухгалтерського обліку; порівнянність даних щодо руху запасів в розрізі підрозділів підприємства, що в комплексі дозволить вирішити проблему ефективного управління запасами в процесі інноваційної діяльності.

2.2. Методика бухгалтерського обліку запасів та розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності підприємства

Відображення фактів господарського життя, пов’язаних із використанням запасів під час провадження інноваційної діяльності, забезпечується за допомогою послідовних операцій із застосуванням відповідних методичних аспектів бухгалтерського обліку.

Методика бухгалтерського обліку запасів як складова загального процесу бухгалтерського обліку є логічною послідовністю етапів, які відбуваються у чітко визначеному порядку та не можуть бути відокремлені один від одного. При цьому відбувається обробка інформаційних даних та

узагальнення отриманих результатів у вигляді звітності. На рис. 2.3 наведено модель, яка ілюструє порядок формування інформації про надходження, наявність, рух та вибуття запасів підприємства в обліковій системі підприємства.

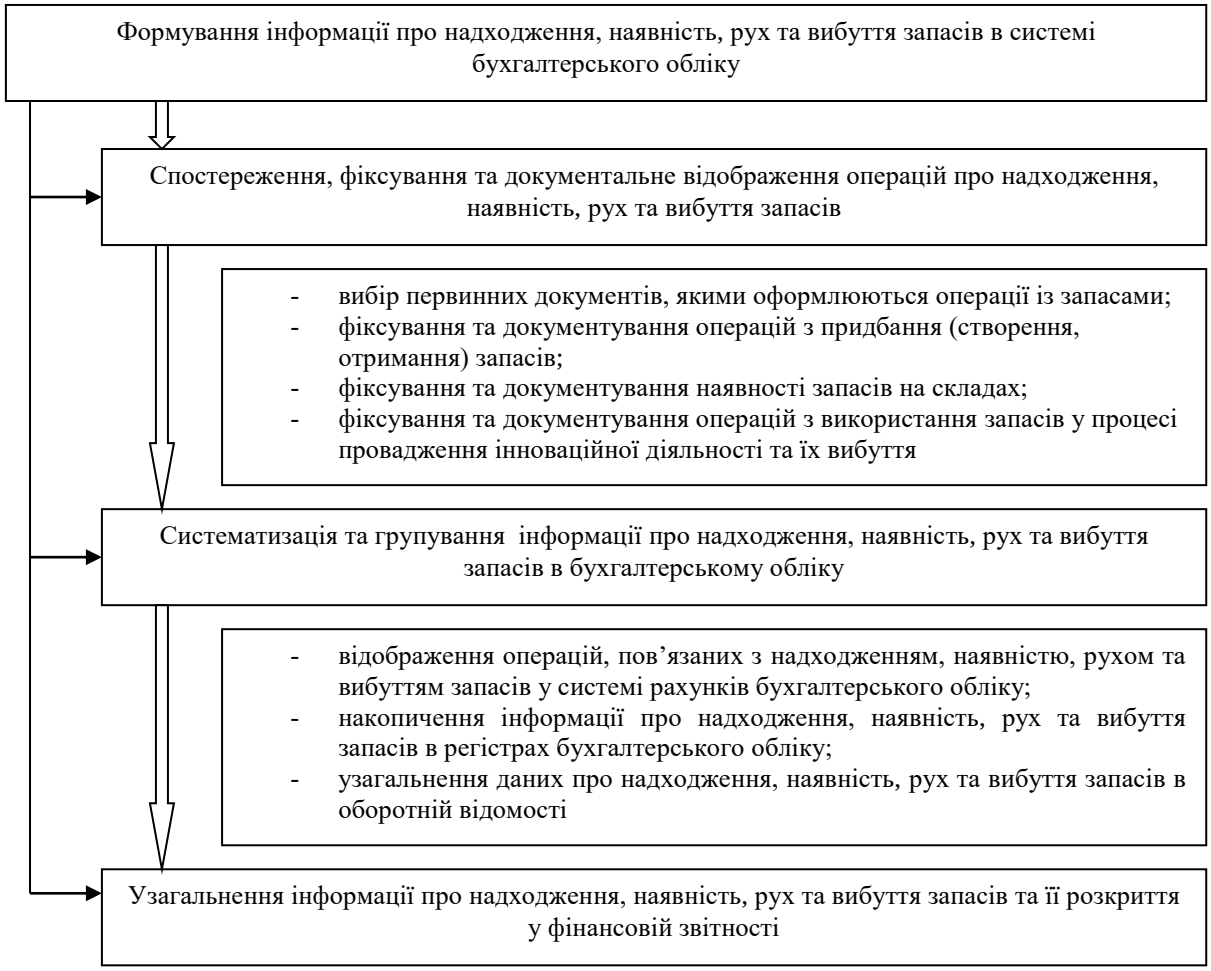


Рис. 2.3. **Модель формування інформації про надходження, наявність, рух та вибуття запасів в системі бухгалтерського обліку**

Джерело: складено автором.

Вважаємо, що весь процес формування інформації про надходження, наявність, рух та вибуття запасів в системі бухгалтерського обліку включає три основні етапи, які пов'язані із життєвим та операційним циклом запасів на підприємстві в процесі провадження інноваційної діяльності.

Перший етап відображає комплекс заходів зі спостереження і фіксування господарських операцій пов'язаних із надходженням, наявністю,

рухом та вибуттям запасів та відображенням таких господарських операцій у первинних документах. На основі застосування таких елементів методу бухгалтерського обліку як документування та інвентаризація здійснюється спостереження, збір, вартісне вимірювання, реєстрація операцій із запасами у первинній документації та контроль, а оцінка та калькулювання забезпечують вартісне відображення операцій із запасами в єдиному грошовому вимірнику. Відтак, основне завдання даного етапу зводиться до формування масиву даних щодо операцій із запасами та їх фіксація у первинній документації.

Другий етап базується на систематизації та групуванні інформації про надходження, наявність, рух та вибуття запасів в бухгалтерському обліку, що включає відображення інформації про запаси в системі рахунків бухгалтерського обліку на основі подвійного запису; рознесення інформації про запаси по відповідним обліковим регістрам аналітичного обліку, склад, структура і зміст яких визначаються необхідним рівнем деталізації, узагальнення та систематизації інформації для потреб управління інноваційною діяльністю. На даному етапі відбувається формування систематизованої сукупності інформаційних даних про надходження, наявність, рух та вибуття запасів в процесі провадження інноваційної діяльності підприємства. Під час відображення господарських операцій із запасами в регістрах синтетичного та аналітичного обліку важливим є дотримання принципів бухгалтерського обліку, які визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [128].

Врахування таких принципів бухгалтерського обліку як послідовність і безперервність, під час реєстрації в облікових документах операцій із запасами, є надійним засобом контролю як за станом запасів на підприємстві, так і за їх правильним і раціональним використанням в процесі провадження інноваційної діяльності. Вагому роль у забезпеченні відображення господарських операцій із запасами відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми, відіграє такий принцип бухгалтерського обліку

як принцип превалювання сутності над формою.

На підставі застосування таких елементів методу бухгалтерського обліку як баланс і звітність здійснюється узагальнення інформації про надходження, наявність, рух та вибуття запасів у фінансовій звітності. Відображення інформації про запаси у фінансовій звітності є заключним етапом узагальнення даних про стан і використання запасів та базується на висвітленні показників, достатніх для забезпечення інформаційних потреб усіх зацікавлених користувачів.

Документальне оформлення операцій щодо надходження, наявності, руху та вибуття запасів є складним і досить трудомістким процесом, що вимагає більшої уніфікації та спрощення процедури формування масиву облікових документів у місцях їх складання та передачі до бухгалтерії підприємства. Задля забезпечення ефективності та оптимальності управління таким документообігом, оперативного отримання необхідної інформації, її швидкої обробки та передачі управлінському персоналу для прийняття відповідних рішень щодо управління інноваційною діяльністю підприємства має бути належним чином організована відповідна система управління обліковими документами, яка базується на використанні сучасних програмних продуктів, здатних здійснювати планування необхідного обсягу запасів, моніторинг ефективності їх використання та оптимізацію кількісного і якісного складу.

Враховуючи визначальну роль процесу документування операцій із запасами як основного джерела інформаційного забезпечення облікової системи та системи управління підприємством, потребують вдосконалення форми первинної документації та регістри бухгалтерського обліку запасів з урахуванням того, що кожен з етапів реєстрації інформації про запаси (надходження, наявність, рух та вибуття (списання), повинен передбачати використання мінімальної кількості уніфікованих документів.

Правильність документального оформлення операцій із запасами впливає на достовірність відображення в обліку первісної вартості запасів,

вартості їх списання у процесі виробництва інноваційної продукції чи управління інноваційною діяльністю, правильності відображення залишків запасів у фінансовій звітності, тим самим впливаючи на ефективність оперативного управління інноваційною діяльністю та контролю за використанням запасів.

Як вже було зазначено, першоосновою облікового відображення операцій із запасами є фіксація відповідної операції у первинному документі. Оскільки саме первинний документ виступає в якості беззаперечного письмового підтвердження факту здійснення господарської операції або ж являється письмовим розпорядженням щодо права здійснення господарської операції. Відтак, первинний документ має складатися під час здійснення господарської операції, або якщо це з певних причин не можливо, - після її завершення. Таким чином, первинний документ, який засвідчує факт здійснення господарської операції із запасами, складений та оформлений відповідно до вимог чинного законодавства, являється підставою для відображення такої операції в облікових регістрах та у звітності.

Для того, щоб визначитися з основними підходами щодо формування і складання первинних документів по відображенню операцій із запасами, слід з’ясувати що являє собою безпосередньо документ.

Закон України «Про інформацію» визначає поняття «документ» наступним чином: «документ – це передбачена законом матеріальна форма одержання, зберігання, використання і поширення інформації шляхом фіксації її на папері, магнітній, кіно-, відео-, фотоплівці або на іншому носієві» [133].

Відповідно до визначення, наведеного в словнику бухгалтера та аудитора, «документ – це письмове свідчення про здійснення господарської операції, що надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку. Саме слово «документ» походить від латинського, що означає свідчення, доказовість, підтвердження на їх проведення» [118, с. 58].

В економічній енциклопедії первинна документація (сукупність

облікових документів, які складають для отримання даних про господарські явища в момент їх здійснення, а за неможливості – безпосередньо після їх закінчення) – початкова стадія обліку (фіксує ці явища вперше) [49, с. 708].

П. Павлов зазначає, що первинна документація підтверджує достовірність даних про факти господарської діяльності та за необхідності є доказом проведених операцій у цивільно-правових спорах юридичних і фізичних осіб [115].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення» [128].

У Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку уточнено, що «первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення» [125].

Первинні документи – це документи, які складаються при проведенні бухгалтерських операцій і є першим їх формальним доказом [166, с. 322]. У той же час первинний документ це «документ, який є підставою для відображення записів в облікових регістрах та належно оформлений» [166, с. 292].

Організація системи первинного спостереження, фіксування та документального відображення операцій про надходження, наявність, рух та вибуття запасів в процесі провадження інноваційної діяльності визначається потребами користувачів відповідної інформації та залежить від способів обробки та узагальнення даних. В контексті управління інноваційною діяльністю підприємства можемо визначити наступні етапи організації системи первинного спостереження, фіксування та документування операцій із запасами:

1) визначення істотних характеристик запасів та їх облікових параметрів з позицій задоволення інформаційних потреб користувачів;

2) відповідність господарських операцій із запасами вимогам законності й доказовості;

3) призначення відповідальних осіб за проведення операцій із запасами, їх фіксацію у первинних документах;

4) визначення порядку передачі сформованих первинних документів від відповідальної особи до бухгалтерської служби підприємства для подальшої облікової обробки, систематизації, групування та узагальнення інформації про запаси.

Організація системи первинного документування операцій із запасами повинна враховувати вимоги Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», згідно з яким визначено, що «первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції» [128].

Слід зазначити, що необхідною умовою провадження інноваційної діяльності підприємства на певному рівні, а також її безперервність та ритмічність забезпечуються наявністю певної кількості, якості та структури запасів.

Відповідно до п. 3.1. Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. №2 [98] «надходження запасів на підприємство оформлюється відповідними документами, типові форми яких затверджуються Державною

службою статистики України та іншими центральними органами виконавчої влади. Якщо для оформлення господарської операції типові форми первинних документів відсутні, то підприємство складає такі первинні документи, які б містили обов'язкові реквізити, передбачені законодавством та іншими нормативно-правовими актами» [98].

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. №88 вимагає оформлення первинного документа при здійсненні кожної господарської операції [125], й аналогічно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, вказує на необхідність, за відсутності типових форм первинних документів, оформляти первинні документи за формою, визначеною підприємством, із урахуванням вимог даного Положення.

Типові форми первинних документів, які використовуються підприємствами для відображення операцій з надходження, наявності, руху та вибуття запасів визначені Наказом Мінстату від 21.06.96 р. № 193 «Про затвердження форм первинних документів з обліку сировини і матеріалів» [131]. Критично оцінюючи визначені даним Наказом форми первинних документів, слід вказати на те, що деякі з них не відповідають сучасним запитам користувачів, містять показники, які нині втратили свій зміст і в практичній діяльності на підприємствах не використовуються, а відтак вимагають перегляду і уточнення.

Для вирішення вказаної проблеми вважаємо за доцільне запропонувати внести змінити до наступних первинних документів з обліку запасів:

1. Журнал обліку вантажів, що надійшли (форма № М-1). В форму даного документа доцільно внести наступні зміни:

- вилучити графу «транспортний документ» (графа 4 – дата; та графа 5 – номер), оскільки немає практичної потреби у відображенні відповідної інформації, з урахуванням того, що у графах 6-9 наводиться інформація супровідного товарного документа, який є більш інформативним (наприклад, супровідним документом є накладна, яка містить інформацію

про вид запасів, що надходять на підприємство, зазначаються джерела надходження запасів, вказується ціна та вартість запасів);

- вилучити графу «примітка» (графа 15), так як на практиці здебільшого вона залишається не заповненою (додаток В1).

2. Прибутковий ордер (форма № М-4). Вважаємо за доцільне вилучити даний документ, замінивши його на «Накладну на оприбуткування запасів» (додаток В2). Насамперед, слід вказати на не зовсім коректну назву даного документа в контексті провадження тих господарських операцій, які ним оформлюються, оскільки під час відображення запасів, що надходять на підприємство більш правильно говорити про їх оприбуткування.

Запропонований документ призначений для відображення запасів, що надходять на підприємство залежно від джерел їх надходження (придбані за плату, виготовлені власними силами, внесені до статутного капіталу, отримані безкоштовно, отримані в обмін на подібні об'єкти, отримані в обмін на неподібні об'єкти, виявлені в процесі інвентаризації, інші джерела), про що зазначається в накладній. «Накладна на оприбуткування запасів» на відміну від «Прибуткового ордера» включає найбільш суттєві реквізити, які є значимими в контексті подальшого інформаційного забезпечення облікової системи відповідними даними та не передбачає наведення інформації, яка не має подальшого практичного використання. Основними реквізитами «Накладної на оприбуткування запасів» є:

- назва та реквізити підприємства, від імені якого складається накладна;
- дата складання накладної та її номер;
- назва і номер супровідного документа;
- джерела надходження запасів;
- кореспонденція рахунків;
- інформація про запаси (номенклатурний номер, найменування, одиниця виміру, кількість, ціна, вартість, сума податку на додану вартість).

Наведення інформації в накладній, що стосується джерел надходження

запасів є необхідною, оскільки від цього залежить порядок визначення первісної вартості запасів та порядок відображення господарської операції на рахунках бухгалтерського обліку. Зазначення первісної вартості оприбуткованих запасів в накладній надаватиме можливість одночасного формування інформації як в аналітичному (в розрізі отриманих цінностей), так і в синтетичному обліку. Крім того, доцільно передбачити графу для відображення суми ПДВ, оскільки цей показник впливає на визначення первісної вартості запасів.

3. Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11). Виходячи із назви даного первинного документа, він призначений для відпуску запасів усередині підприємства, для забезпечення внутрішніх потреб. Проте на практиці дана форма первинної документації використовується й при інших напрямах вибуття (використання) запасів (реалізація на сторону на грошові кошти, обмін на подібні або неподібні активи, безоплатна передача тощо). Тому для упорядкування процесу первинного документування запасів при їх вибутті (відпуску) доцільно використовувати безпосередньо форму № М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» – під час відпуску запасів для внутрішніх потреб, а за умови вибуття запасів на сторону – ввести нову форму «Накладна на відпуск запасів», що буде більш придатною для використання під час реєстрації операцій, пов’язаних з різними напрямами вибуття запасів (додаток В3).

Форма первинного документу «Накладна на відпуск запасів» включає реквізити, які є важливими для забезпечення формування необхідної інформації про вибуття (використання) запасів в обліковій системі. Зокрема, основними реквізитами «Накладної на відпуск запасів» є:

- назва та реквізити підприємства, від імені якого складається накладна;
- дата складання накладної та її номер;
- напрями вибуття запасів;

- кореспонденція рахунків;
- інформація про запаси (номенклатурний номер, найменування, одиниця виміру, кількість, ціна, вартість, сума податку на додану вартість);
- собівартість запасів, що вибули;
- метод оцінювання запасів під час їх вибуття.

Таким чином, для відображення операцій з вибуття запасів за напрямами, не пов'язаними із виробництвом та внутрішніми потребами (внутрішнім переміщенням) підприємства доцільно використовувати «Накладну на відпуск запасів», що включає перелік показників достатній для формування відповідного інформаційного масиву даних в ситемі бухгалтерського обліку.

Слід вказати на те, що враховуючи особливості провадження інноваційної діяльності для оформлення відпуску запасів на виробництво доцільним є використання лімітно-забірної карти за формою № М-9, оскільки ця форма забезпечує найбільш повне представлення інформації про запаси, які витрачаються на виготовлення інноваційної продукції та дозволяє здійснювати поточний контроль за дотриманням встановлених лімітів відпуску відповідної сировини та матеріалів у виробництво.

4. Картки складського обліку (форма № М-12). До чинної форми даного документа слід внести зміни, спрямовані на його спрощення, забезпечення універсальності та доповнення реквізитами, що є суттєвими в контексті формування облікової інформації про запаси. Зокрема, запропоновано замітити назви граф «Прибуток» та «Видаток», відповідно на «Оприбутковано» та «Відпущено». Такі назви граф, на нашу думку, за економічним змістом є більш правильними відносно сутності здійснюваних операцій із запасами. Крім того, введено додаткові графи щодо деталізації інформації відносно кількості та вартості запасів, які були оприбутковані, відпущені та їхнього залишку (додаток В4). Накопичення інформації в картках складського обліку здійснюється на підставі «Накладної на оприбуткування запасів» та «Накладної-вимоги на відпуск (внутрішнє

переміщення) матеріалів» й «Накладної на відпуск запасів» із виведенням залишку після кожної події оприбуткування (надходження) чи відпуску (витрачання) запасів.

Важливим етапом бухгалтерського обліку запасів є узагальнення даних про їх надходження, наявність та вибуття в регістрах бухгалтерського обліку. Для узагальнення відповідної інформації пропонується до використання Звіт про надходження, наявність та вибуття запасів (Додаток В5), формування показників якого здійснюється на основі накладних на оприбуткування та відпуск запасів, про які йшлося вище. Такий звіт забезпечує одночасне накопичення інформації синтетичного та аналітичного обліку.

Запропоновані підходи щодо відображення інформації про запаси у відповідних формах первинної облікової документації забезпечують доказовість здійснюваних господарських операцій із запасами; містять вичерпний перелік показників, достатній для формування даних про надходження, наявність, рух та вибуття запасів в системі бухгалтерського обліку, а також сприятимуть упорядкуванню інформації, що стосується руху запасів та відображається у первинних документах.

Практична значимість запропонованих форм первинних документів з обліку надходження, наявності, руху та вибуття запасів полягає у наступному:

- підвищується оперативність та якість інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку запасів;
- виключається дублювання непотрібної інформації, підвищується інформативність первинної документації;
- скорочується час на формування регістрів первинного обліку, забезпечується швидке та своєчасне документування операцій із запасами;
- форми розроблених документів пристосовані до електронного документообігу.

Дослідження діючої методики обліку запасів в системі управління інноваційною діяльністю підприємств дає можливість стверджувати, що вона

не в достатній мірі відповідає сучасним вимогам та потребує вдосконалення. З метою забезпечення єдиних методологічних засад обліку запасів та з урахуванням особливостей провадження інноваційної діяльності розроблено Положення з бухгалтерського обліку запасів підприємств, що провадять інноваційну діяльність (додаток Д), як локальний нормативний акт регулюючої дії, що визначає:

- основні умови і критерії визнання та визначення запасів;
- загальні положення щодо оцінки запасів;
- порядок документального оформлення надходження, наявності, руху та вибуття запасів;
- методичні положення бухгалтерського обліку операцій з надходження, наявності, руху та вибуття запасів;
- порядок формування облікових регістрів щодо відображення операцій із запасами та систематизації відповідної інформації на рахунках бухгалтерського обліку;
- особливості розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності.

Важливим питанням в контексті бухгалтерського обліку запасів є їх оцінка. Згідно чинних вимог нормативних документів, зокрема, Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (П(С)БО №9), запаси в бухгалтерському обліку і звітності відображаються за найменшою з двох оцінок:

- за первісною вартістю, тобто за фактичною собівартістю, яка сформована під час надходження (оприбуткування) запасів на підприємство; або
- за чистою вартістю реалізації, тобто очікуваною ціною реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію (п. 4 П(С)БО №9) [59].

Такий підхід обумовлено принципом обачності, що вимагає застосування у бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні

запобігати завищенню оцінки активів [128].

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу сталася одна з подій (п. 25 П(С)БО 9): ціна запасів знизилася; запаси зіпсувалися; запаси застаріли або в інший спосіб втратили первісно очікувану економічну вигоду [59]. У зв'язку з цим актуалізується питання переоцінки запасів (зміни їх облікової вартості).

Якщо жодної із вказаних подій не відбувалося, то переоцінка не проводиться, підприємство обліковує запаси за тією вартістю, що значиться на балансі.

У випадку настання будь-якої із вказаних подій підприємству необхідно порівняти первісну вартість запасів, за якою вони були зараховані на баланс з чистою вартістю їх реалізації. Якщо за результатами порівняння буде встановлено, що первісна вартість запасів, за якою вони обліковуються на балансі, перевищує чисту вартість реалізації таких запасів, то здійснюється їх уцінка. Якщо виявиться, що первісна вартість запасів менша за чисту вартість реалізації таких запасів, то переоцінка не проводиться, запаси продовжують обліковуватися за первісною вартістю.

Відповідно до п. 27 П(С)БО 9, сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів списуються на витрати звітного періоду. Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду [59].

Дооцінка можлива у тому випадку, коли підприємство попередньо уже уцінювало певний вид запасів, який перебуває на балансі підприємства. Слід зазначити, що величина дооцінки може дорівнювати лише розміру раніше проведеної уцінки (п. 28 П(С)БО 9) [59]. З урахуванням цього, це фактично не дооцінка, а процедура відновлення первісної вартості запасів. При цьому

суму збільшення чистої вартості реалізації запасів, але не більше суми її попереднього зменшення, відносять до іншого операційного доходу із одночасним збільшенням вартості цих запасів [59].

Отже, відповідно до чинних вимог П(С)БО №9 сума зниження первісної вартості запасів до величини чистої вартості реалізації таких запасів безальтернативно відображається шляхом прямого віднесення таких сум на витрати.

На відміну від національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти в цьому контексті надають право більш альтернативного вибору (допускають 2 варіанти) і дозволяють зниження балансової вартості запасів до величини чистої вартості реалізації відображати:

1) шляхом прямого віднесення на витрати, або

2) через створення резерву - «Резерв знецінення запасів».

При цьому створення резерву знецінення запасів відповідно до МСБО це право, а не обов'язок. Обраний варіант відображення в обліку операцій зі зниження вартості запасів обов'язково має бути зазначений в обліковій політиці.

Створюваний резерв знецінення запасів спрямований на коригування балансової вартості запасів.

Враховуючи наявність вище зазначених підходів, вважаємо за доцільне запропонувати введення до рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» субрахунку 382 «Резерв знецінення запасів». Хоча субрахунок 382 «Резерв знецінення запасів» діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку не передбачений, проте згідно з розділом І Інструкції 291, підприємства з урахуванням власних потреб можуть доповнювати План рахунків новими субрахунками (другого, третього порядків), тому його використання вважаємо найбільш прийнятним за аналогією з механікою рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів».

В системі бухгалтерських рахунків операції зі зниження вартості

запасів (знецінення) будуть відображатися проведенням: Дт 946 «Витрати від знецінення запасів» - Кт 382 «Резерв знецінення запасів».

Сальдо Кт 382 (що є за своєю сутністю контрактивним рахунком) у балансі буде вираховуватися з вартості запасів. У результаті у фінансовій звітності запаси будуть відображені за найменшою вартістю (тобто за чистою вартістю реалізації). Надалі при вибутті запасів (списанні з балансу) частину їх вартості (у сумі уцінки) слід буде списувати за рахунок створеного резерву записом: Дт 382 «Резерв знецінення запасів» - Кт 20, 26, 28.

Велике значення у забезпеченні достовірності фактичної наявності запасів та показників їх обліку відіграє інвентаризація, як один з визначальних методів обліку і контролю. Проведення інвентаризації дає можливість встановити відхилення між фактичною наявністю запасів та даними бухгалтерського обліку, визначити повноту документального оформлення господарських операцій із запасами, повноту та своєчасність їх відображення в обліку, підтвердити достовірність показників фінансової звітності підприємства.

Інвентаризація являє собою перевірку та документальне підтвердження фактичної наявності та стану активів і зобов’язань підприємства, встановлення відхилень від даних бухгалтерського обліку та ухвалення рішень щодо внесення змін до облікових даних (у разі виявлених відхилень), для їх приведення у відповідність із фактичним станом наявних активів і зобов’язань. Інвентаризація запасів проводиться задля забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності в частині розкриття інформації про запаси та надання адміністративному персоналу і власникам повної, якісної та неупередженої інформації про наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінки запасів. При цьому реалізується комплекс заходів, що зводиться до:

– встановлення фактичної наявності запасів за місцями їх збереження (перебування) та перевірка повноти відображення їх наявності у первинних документах;

– встановлення надлишку або нестачі запасів шляхом співставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку;

– виявлення запасів, які втратили свою первісну якість та/або споживчі властивості, зіпсованих, застарілих, а також запасів, які не використовуються підприємством;

– виявлення запасів, які не відповідають встановленим критеріям визнання.

Таким чином, проведення інвентаризації забезпечує одержання достовірної, повної та неупередженої інформації про наявність і стан запасів на підприємстві та водночас виступає вагомим елементом методики формування фінансових результатів діяльності підприємств.

Висвітлені підходи щодо удосконалення первинного спостереження та документування господарських операцій із запасами, а також методики їх обліку, спрямовані на забезпечення формування повної і достовірної інформації про запаси для прийняття ефективних рішень у системі управління інноваційною діяльністю підприємства.

Завершальним етапом облікового процесу на будь-якому підприємстві є формування показників фінансової звітності, її складання та подання зацікавленим користувачам для прийняття відповідних рішень. При цьому ефективність таких рішень залежить від зрозумілості, достовірності, повноти, доречності та своєчасності інформації, що висвітлена у фінансовій звітності.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (НП(С)БО №1) термін «бухгалтерська звітність» трактується як звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів. Користувачі звітності – це фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень [108].

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає фінансову звітність як бухгалтерську звітність, яка містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових

коштів підприємства за звітний період [128].

До складу фінансової звітності входить: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал і Примітки до річної фінансової звітності [128].

Форма і склад статей фінансової звітності визначаються НП (С)БО №1, при цьому підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття, а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, що наведені у додатку 3 до НП(С)БО №1, за умови, якщо така стаття відповідає наступним критеріям: інформація є суттєвою а оцінка статті може бути достовірно визначена [128].

Примітки до фінансової звітності є сукупністю показників і пояснень, які забезпечують деталізацію й обґрунтованість статей фінансової звітності, а також іншої інформації, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності [128].

Згідно з Наказом Міністерства фінансів України «Про Примітки до річної фінансової звітності» № 302 від 29.11.2000 р., визначено, що у Примітках до річної фінансової звітності може наводитися інша інформація, яка керівництвом підприємства визнана суттєвою і надає більш повну та об’єктивну картину про фінансове становище і результати діяльності підприємства. При виготовленні підприємством бланків форм фінансової звітності можливе включення (друкування) тільки тих статей активів, капіталу, зобов’язань, інших показників типових форм, дані про які випливають із результатів діяльності даного підприємства. При цьому для статей (рядків), граф і довідкових показників, що включені до фінансового звіту підприємства, зберігається їхня нумерація, зазначена на типових формах фінансової звітності, затверджених Міністерством фінансів України [135].

Близьким до розуміння сутності фінансової звітності, яке наводиться у

нормативних документах, є трактування даного поняття у наукових джерелах. Так, П. Хомин, визначає звітність підприємств як систему показників, що охоплює і характеризує результати їхньої виробничо-фінансової діяльності за певний період [188, с. 4].

Узагальнюючі наявні визначення сутності фінансової звітності у нормативних документах та науковій літературі, можна визначити такі підходи до її трактування: 1) фінансова звітність є джерелом інформації про фінансовий стан, виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємства; 2) фінансова звітність є елементом методу бухгалтерського обліку, що базується на узагальненні та поданні інформації про результати діяльності підприємства. Тобто фінансова звітність включає не тільки систему фінансово-економічних показників, а й сукупність способів і прийомів вивчення, пізнання та узагальнення даних бухгалтерського обліку, спрямованих на забезпечення інформаційних потреб користувачів.

Сучасні умови провадження фінансово-господарської та інноваційної діяльності підприємств визначають й потреби користувачів фінансової звітності та впливають на порядок формування її показників. Проте основною вимогою до фінансової звітності є достовірність її показників, а отже - правильність відображення у ній узагальнених даних бухгалтерського обліку.

Відповідно до п. 6 НП(С)БО №1 фінансова звітність підприємств, що здійснюють інноваційну діяльність повинна формуватися з дотриманням таких принципів: автономності підприємства; безперервності діяльності; періодичності; історичної (фактичної) собівартості; нарахування та відповідності доходів і витрат; повного висвітлення; послідовності; обачності; превалювання змісту над формою; єдиного грошового вимірника [108].

В контексті розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності підприємства слід зазначити наступне. Запаси відображаються в Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства у другому розділі активу «Оборотні

активи» в рядку 1100, з однойменною назвою «Запаси». Наразі чинна форма Балансу (регламентована НП(С)БО №1), визначає обов'язковість висвітлення інформації про запаси укрупнено лише за однією статтею «Запаси», до складу якої включаються виробничі запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, незавершене виробництво, готова продукція та товари. Таке представлення інформації зменшує її аналітичні можливості та корисність для користувачів. Проте, як вже зазначалося, у підприємств є альтернатива вибору щодо включення до звітності окремих статей із переліку додаткових статей фінансової звітності, що наведені у додатку 3 до НП(С)БО №1, за умови, якщо інформація за цією статтею є суттєвою, а оцінка статті може бути достовірно визначена [108].

Щодо відображення інформації про запаси, найбільш поширеними вписуваними рядками до Балансу (Звіту про фінансовий стан) є рядки: 1101 «Виробничі запаси», 1102 «Незавершене виробництво», 1103 «Готова продукція», 1104 «Товари». Однак, зважаючи на необов'язковість такого широкого представлення зазначеної інформації, більшість підприємств не вважає за доцільне її розкривати. Відтак, враховуючи необхідність дотримання такого якісного критерію фінансової звітності як доречність, вважаємо за доцільне на законодавчому рівні затвердити обов'язковість розкриття інформації про запаси у Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства у складі таких статей: «Виробничі запаси», «Поточні біологічні активи», «Малоцінні та швидкозношувальні предмети», «Готова продукція», «Продукція сільськогосподарського виробництва», «Товари», «Інші запаси».

Відповідно до вимог п. 29 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси», в Примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

- методи оцінки запасів;
- балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп;
- балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою

вартістю реалізації;

- балансову вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, у заставу;
- суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу [59].

З метою підвищення рівня інформаційно-аналітичного забезпечення потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів стосовно інформації про запаси підприємства та їх використання в процесі провадження інноваційної діяльності вважаємо за доцільне внести деякі зміни та доповнення до чинної форми Приміток до річної фінансової звітності (додаток Е), зокрема:

- розширити перелік показників, які підлягають розкриттю у розділі VIII «Запаси»;
- в межах визначених показників, інформація по яким наводиться в Примітках, підлягають висвітленню дані щодо: балансової вартості запасів у розрізі окремих класифікаційних груп на початок року, надходження запасів протягом року, вибуття запасів протягом року, переоцінка запасів за рік та балансова вартість запасів на кінець року;
- із загальної суми балансової вартості запасів виокремити наступні показники: балансову вартість запасів, які відображені за первісною вартістю (фактичною собівартістю); балансову вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації; балансову вартість запасів, що: використані під час провадження інноваційної діяльності, передані у переробку, оформлені у заставу, передані на комісію, призначені для продажу;
- відображати величину створеного резерву знецінення запасів та величину використаного резерву.

Внесення запропонованих змін до форми Приміток до річної фінансової звітності за розділом VIII «Запаси» підвищить інформативність та значимість фінансової звітності в першу чергу для зовнішніх користувачів, оскільки для самого підприємства, з точки зору забезпечення оперативного

керівництва виробничим процесом під час провадження інноваційної діяльності, виникає необхідність організації управлінського обліку та застосування відповідної запитам управлінської системи звітності.

2.3. Порядок формування інформації про запаси в процесі провадження інноваційної діяльності в системі управлінського обліку

Ефективне провадження інноваційної діяльності базується на функціонуванні дієвої системи управління такою діяльністю. В свою чергу, обґрунтованість, правильність і своєчасність прийняття відповідних управлінських рішень залежить від якості, повноти, достовірності та актуальності інформації, що надходить в управлінську систему, оскільки, як зазначається в науковій літературі, і з чим ми погоджуємося, «інформація – це головний елемент будь-якої з функцій управління» [50].

Інформація є одним із основних ресурсів забезпечення ефективного провадження інноваційної діяльності підприємства, оскільки саме від наявної інформації залежить прийняття своєчасних та обґрунтованих управлінських рішень, визначення мети і завдань поточної та стратегічної діяльності підприємства та координація дій підрозділів, спрямованих на досягнення визначених цілей і завдань.

Забезпечення системи управління підприємством необхідною інформацією в значній мірі залежить від рівня організації та прийнятої методології бухгалтерського обліку на підприємстві, оскільки бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [128]. Отже, лише на підставі даних бухгалтерського обліку можливо

встановити тенденції і закономірності розвитку інноваційної діяльності на підприємстві та розробити оптимальні управлінські рішення задля забезпечення її ефективності.

Здебільшого, інформація, що орієнтована на управління діяльністю підприємства, у тому числі інноваційною, формується в системі управлінського обліку. Саме на такому аспекті сприйняття управлінського обліку акцентує увагу Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», розуміючи під управлінським обліком систему збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [128].

Це пояснюється тим, що саме управлінський облік завдяки врахуванню технічних і технологічних особливостей виробничих процесів підприємства, його внутрішньовиробничих відносин, наявних ресурсів і фінансових можливостей та спроможністю оперативно реагувати на зміни внутрішнього і зовнішнього середовища функціонування підприємства спрямований на задоволення потреб менеджменту в отриманні своєчасної, повної, корисної та точної інформації.

Інформація управлінського обліку служить основою для формування ділової політики підприємства, розроблення стратегічних, тактичних та оперативних цілей і завдань; планування й керування господарською діяльністю; проведення фінансово-економічних розрахунків та реалізації концепції контролінгу. Будь-яке підприємство може вибрати пріоритетні завдання і, орієнтуючись на них, впровадити свою систему управлінського обліку [183].

Важливе значення в системі забезпечення ефективної інноваційної діяльності підприємства належить управлінському обліку запасів, оскільки саме запаси виступають одним з основних економічних ресурсів діяльності, а інформація про запаси, яка формується в системі управлінського обліку впливає на результати та ефективність функціонування як підприємства в

цілому так і можливості подальшого розширення та активізації його інноваційної діяльності.

На сьогодні у вітчизняній науковій літературі триває дискусія відносно визначення сутності поняття «управлінський облік», в той час як більшість західних дослідників підтримують твердження про те, що управлінський облік представляє собою процес підготовки інформації, необхідної керівництву для управління.

Так, Американська асоціація бухгалтерів трактує управлінський облік як процес ідентифікації інформації, обчислення й оцінки показників та надання даних користувачам для вироблення, обґрунтування та прийняття рішень [189]. Ч. Хорнгрен і Дж. Фостер наголошують на тому, що управлінський облік – це ідентифікація, вимірювання, збір, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація та передача інформації, необхідної для управління будь-якими об’єктами [189, с. 8]. Р. Ентоні та Дж. Ріс управлінський облік розуміють як процес, що забезпечує управлінський апарат організації інформацією, яка використовується для планування, особистого управління і контролю за діяльністю організації. Цей процес включає виявлення, вимірювання, збирання, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передачу і приймання інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій [196, с. 269]. На думку К. Друрі, призначення управлінського обліку – це підготовка інформації для внутрішніх менеджерів задля допомоги їм в процесі прийняття вірних управлінських рішень [48].

На відміну від зарубіжних дослідників, деякі вітчизняні науковці зміст управлінського обліку розкривають як процес виробничого обліку і калькулювання [65], фінансового обліку витрат і доходів діяльності підприємства [173, с. 361]. С. Голов розкриває зміст управлінського обліку як процес виявлення, зміни, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю в середині організації і для забезпечення

відповідного підзвітного використання ресурсів [40, с. 17]. Схожої думки, під час трактування сутності управлінського обліку, дотримується П. Атамас, розуміючи його як процес виявлення, вимірювання, збирання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі облікової інформації, яка використовується управлінським персоналом всередині підприємства при прийнятті управлінських рішень та для забезпечення ефективного використання ресурсів [9, с. 5]. На думку Н. Ткаченко, «управлінський облік - це сукупність методів, процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації для планування, контролю та прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством, установою, організацією» [181]. Як зазначає Л. Нападовська «управлінський облік можна охарактеризувати як інтегровану систему підготовки й забезпечення різних видів управління інтерпретованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень» [107].

Враховуючи наявні в науковій літературі та нормативних актах підходи щодо трактування й розуміння сутності управлінського обліку, вважаємо, що управлінський облік представляє собою систему збору, аналізу, узагальнення й подання інформації про діяльність підприємства та його структурних підрозділів управлінському персоналу з метою забезпечення ефективного управління підприємством, прийняття правильних та обґрунтованих поточних, стратегічних і тактичних рішень, а також планування подальшого розвитку підприємства.

Таким чином необхідність ведення управлінського обліку на підприємстві зумовлюється потребою своєчасного забезпечення керівництва підприємства відповідною кількісною, якісною, фактичною, прогнозною та іншою інформацією.

Застосування традиційних методів бухгалтерського обліку і контролю не завжди дозволяє в повному обсязі врахувати і забезпечувати вимоги сучасної управлінської системи. Отже, управлінський облік виступає

основою інформаційного забезпечення ефективного провадження фінансово-господарської діяльності підприємства. Відмінною характеристикою даного виду обліку є його орієнтованість на інформаційні потреби менеджменту конкретного підприємства. В контексті цього вважаємо, що інформація, яка формується в системі управлінського обліку запасів, дозволяє найбільш повно відобразити технологічні і економічні особливості використання запасів в процесі інноваційної діяльності, здійснювати контроль за їх збереженням і економним витрачанням.

Управлінський облік охоплює всю систему формування і використання інформації про надходження, використання і списання запасів як для управління підприємством в цілому, так і його інноваційною діяльністю, включаючи стратегічне управління, планування і контроль, забезпечення оптимального використання запасів.

Метою управлінського обліку запасів в інформаційному забезпеченні інноваційної діяльності є задоволення потреб користувачів управлінської звітності в об’єктивній плановій, фактичній та прогнозній інформації про запаси задля забезпечення можливостей прийняття обґрунтованих управлінських рішень в процесі провадження інноваційної діяльності. Реалізація означеної мети вбачається можливою через вирішення наступних завдань:

- збір даних про запаси, їх фіксування в первинних документах;
- аналіз зібраної інформації;
- щоденний моніторинг усіх показників, що пов’язані із наявністю, рухом та списанням запасів, коригування відхилень;
- планування, прогнозування та оцінка потреби в запасах;
- надання деталізованої та конкретизованої інформації керівництву щодо наявності, руху та списання запасів;
- розробка та подання на розгляд найбільш раціональних рішень, що стосуються управління запасами;
- складання управлінської звітності по запасам.

Окреслені мета і завдання управлінського обліку запасів дають змогу визначити такі його функції: забезпечення всіх рівнів управління інформацією про запаси, необхідною для поточного планування, контролю і прийняття оперативних управлінських рішень задля ефективного провадження інноваційної діяльності; оперативний контроль та оцінка наявності і руху запасів, результатів інноваційної діяльності структурних підрозділів підприємства; формування інформації про запаси для внутрішнього зв'язку між різними рівнями управління; перспективне планування потреби в запасах на основі аналізу й оцінки фактичних результатів інноваційної діяльності.

Система управлінського обліку запасів інтерпретує облікові дані в управлінську інформацію, тим самим пов'язуючи процес управління інноваційною діяльністю підприємства з обліковим процесом. Інструментарій управлінського обліку запасів залежить від спрямованості інформації на потреби відповідного рівня управління.

Все вище означене дозволяє сформувати концепцію управлінського обліку запасів, що забезпечує прийняття управлінських рішень в процесі інноваційної діяльності (рис. 2.4).

Відділам та структурним підрозділам підприємства, які несуть відповідальність за організацію і ведення управлінського обліку важливо розуміти, що коректно функціонувати такий облік (в тому числі облік запасів) буде тільки в тому випадку, якщо налагоджена ефективна взаємодія між бухгалтерським та управлінським обліком, оскільки бухгалтерський облік виступає в якості первинного обліку, який реєструє факти господарського життя підприємства. Інформація, яка відображена у системі бухгалтерського обліку є основою для формування даних управлінського обліку та складання управлінської звітності.

Організація процесу отримання інформації в системі бухгалтерського обліку задля подальшої її інтеграції в систему управлінського обліку має ряд позитивних моментів:

Рис. 2.4. **Концепція управлінського обліку запасів в системі управління інноваційною діяльністю**

Джерело: побудовано автором.

- немає необхідності подвійного обліку інформації про фінансово-господарську діяльність в бухгалтерському обліку та в управлінському обліку, що дозволяє зекономити витрати на персонал, скоротити зайвий документообіг;
- не виникають розбіжності між даними управлінського та бухгалтерського обліку;

− з'являється можливість створення єдиного інформаційного простору в результаті формування зведених даних фінансової та управлінської звітності, що здійснюється бухгалтерією, й даних оперативного обліку, що ведеться іншими управлінськими службами та структурними підрозділами;

− не потрібно вкладати значні кошти в автоматизацію управлінського обліку.

Інтеграція бухгалтерського та управлінського обліку має на меті організацію аналітичних рахунків і записів на рахунках бухгалтерського обліку таким чином, щоб забезпечити необхідною інформацією управлінський облік.

Аналітика такої системи повинна бути достатньою для:

− зіставлення фактичних показників із запланованими, тобто узгоджуватися з підсистемою планування (бюджетування);

− проведення аналізу та прийняття управлінських рішень, тобто відповідати прийнятим підприємством методам управління і аналізу.

Схема організації управлінського обліку на основі трансформації даних бухгалтерського обліку наведена на рис. 2.5.

Для того, щоб звіти, призначені для управлінського персоналу, відображали достовірну інформацію про наявність та рух запасів в процесі інноваційної діяльності та забезпечували необхідний ступінь деталізації, потрібно, щоб запаси були об'єднані в певні групи.

Зокрема, підприємство може обрати будь-який з наступних варіантів класифікації запасів:

1. Відповідно до місця запасів у виробничому циклі. У даній класифікації запаси можуть поділятися на такі групи: сировина і матеріали, незавершене виробництво, готова продукція та малоцінні швидкозношувальні предмети.

2. Залежно від номенклатури запасів. При виборі цього варіанту підприємство буде класифікувати запаси окремо по кожній одиниці

номенклатури. Застосування такого варіанта виправдовує себе, якщо підприємству потрібно отримати максимальну ступінь деталізації за будь-яким окремим найменуванням запасів.

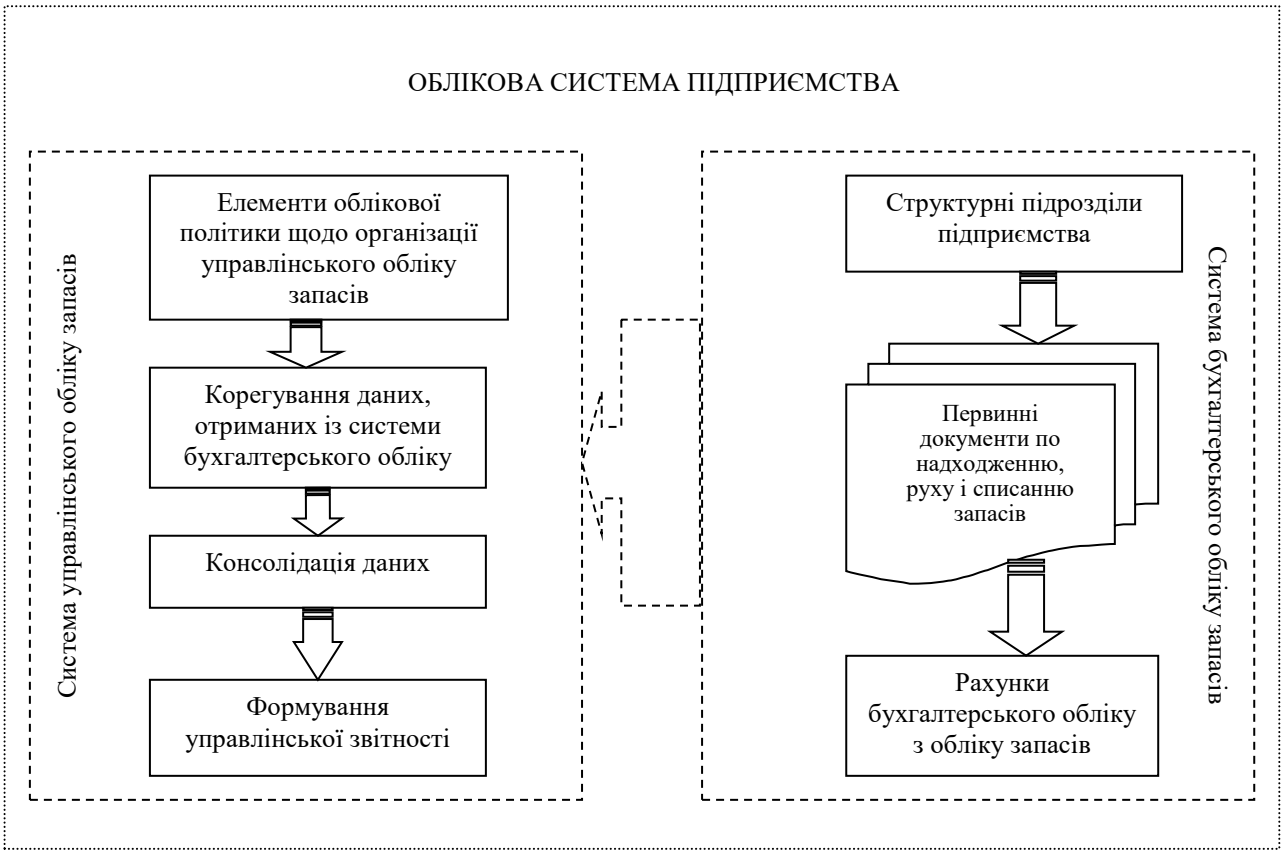


Рис. 2.5. **Організація управлінського обліку запасів на основі трансформації даних бухгалтерського обліку**

Джерело: побудовано автором.

3. Відповідно до визначених на підприємстві центрів відповідальності. Застосування такого варіанта класифікації дозволить підприємству зрозуміти, які запаси і в якій кількості потрібні для діяльності кожного підрозділу (при цьому не тільки виробничого, а й інших).

4. Залежно від ролі, яку конкретні запаси відіграють в процесі провадження інноваційної діяльності, для окремих підрозділів підприємства або для підприємства в цілому. У контексті такої класифікації виділяються: стратегічно важливі для підприємства запаси; стандартні запаси (які не відіграють ключову роль в процесі інноваційної діяльності); малозначимі запаси.

5. За центрами витрат. Застосування зазначеного варіанта класифікації дозволяє визначити розподіл запасів на підприємстві за їх місцезнаходженням (територіальний розподіл запасів). Наприклад, можуть бути виділені запаси, які розміщені на загальних складах підприємства (склад - центр витрат), на складах конкретних виробничих підрозділів тощо.

Ґрунтуючись на нормах П(С)БО 9 [59] і описаних вище варіантах класифікації запасів, підприємство на власний розсуд, виходячи із потреб менеджменту, відкриває аналітичні рахунки до окремих синтетичних рахунків обліку запасів.

Зокрема, сировина і матеріали, відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій обліковується на рахунку 201 [130; 123].

До даного рахунку підприємство, з урахуванням потреб менеджменту, може відкривати декілька аналітичних рахунків 2-го, 3-го і 4-го порядку.

Здійснювати класифікацію запасів на аналітичних рахунках різного рівня потрібно в залежності від управлінських цілей такого обліку. Але в загальному вигляді вважаємо за можливе запропонувати такий порядок обліку.

Рахунки 1-го порядку, доцільно виділяти відповідно до номенклатурної градації сировини і матеріалів (наприклад, рахунок 201-СМ, де СМ - номенклатурний вид сировини і матеріалів).

Далі для більш системної деталізації, аналітичні рахунки 2-го порядку слід формувати на основі групування запасів за центрами відповідальності. Тобто буде виділятися, наприклад, рахунок обліку конкретної номенклатурної групи запасів, призначених для:

- виробничого підрозділу, який здійснює виробництво інноваційної продукції (рахунок 201-СМ-1);
- адміністративних потреб (рахунок 201-СМ-2) і т.д.

При формуванні в управлінських цілях аналітичних рахунків 3-го порядку слід здійснювати класифікацію запасів виходячи із їх ролі у

виробничому процесі на підприємстві. Зокрема, тут можуть бути виділені рахунки з обліку запасів, споживання яких в процесі провадження інноваційної діяльності на підприємстві є:

- стандартним (рахунок 201-СМ-1-1);
- стратегічно важливим (рахунок 201-СМ-1-2).
- малозначимим (рахунок 201-СМ-1-3).

Рахунки 4-го порядку вважаємо за можливе формувати на основі існуючих на підприємстві центрів витрат (тобто, які відображають місцезнаходження (територіальну приналежність) запасів). А саме, можна виділити такі рахунки:

- сировина та матеріали, що знаходяться на складі 1 (рахунок 201-СМ-1-1-1);
- сировина та матеріали, що знаходяться на складі 2 (рахунок 201-СМ-1-1-2), і т. д.

Рух запасів у виробничому циклі (а саме їх надходження у виробництво) відображається на рахунку 23.

Тому, саме в розрізі даного рахунку ведеться аналітика, яка може бути 4-х або 5-ти порядковою.

Аналітичні рахунки 1-го порядку в управлінських цілях по 23-му рахунку (як і в обліку за рахунком 201) слід вести в розрізі номенклатурних груп продукції, що виготовляється підприємством (наприклад, рахунок 23-ПР, де ПР - номенклатурне найменування продукції).

На рівні деталізації 2-го порядку аналітичні рахунки можуть бути сформовані в залежності від зон відповідальності. На виробництві такими зонами зазвичай виступають цехи. Тому для управлінського обліку запасів за рахунком 23 можуть бути створені такі рахунки 2-го порядку:

- рахунок для обліку запасів, які використані у виробництві цехом 1 (рахунок 23-ПР-1);
- рахунок для обліку запасів, які використані у виробництві цехом 2 (рахунок 23-ПР-2) і т. д.

Третій рівень деталізації доцільно проводити відповідно до ролі конкретних запасів у виробництві продукції, що має різну цінність для підприємства. А саме, даний рівень деталізації передбачає ведення управлінського обліку за такими рахунками 3-го порядку:

− запаси, які використовуються для виробництва інноваційної продукції (тобто продукції підвищеної, стратегічної значущості) (рахунок 23-ПР-1-1);

− запаси, які використовуються для виробництва продукції звичайної, стандартної значущості (рахунок 23-ПР-1-2), і т. д.

При виділенні рахунків 4-го рівня підприємству важливо розуміти, що центр відповідальності на виробництві буде збігатися з центром витрат (таким є цех). Однак деталізувати облік запасів на даному етапі все одно можливо. Для цього потрібно виділити в якості ознаки для групування конкретні виробничі операції. Тоді рахунки 4-го порядку будуть такими:

− запаси, які використовуються у виробництві цехом 1 на 1-й фазі виробництва (23-ПР-1-1-1);

− запаси, які використовуються цехом 1 на 2-й фазі виробництва (23-ПР-1-1-2), і т. д.

Можна також сформувати і 5-й рівень деталізації рахунків в розрізі елементів витрат. За допомогою такого рівня деталізації підприємство може визначити, скільки саме сировини і матеріалів припадає на виробництво певного виду продукції (з певним ступенем важливості) в одному з існуючих цехів та на конкретній фазі виробництва.

Наприклад, якщо субрахунок 5-го порядку призначений для обліку використаних сировини і матеріалів, то, відповідно, найменування рахунку 23-ПР-1-1-1-2 означатиме, що на ньому обліковуються сировина і матеріали, витрачені на виробництво інноваційної продукції номенклатури ПР підвищеної, стратегічної значущості цехом 1 на 2-й фазі виробництва.

Отже, для коректного відображення інформації про запаси в системі управлінського обліку слід, насамперед, правильно визначити базові

класифікаційні ознаки, які будуть покладені в основу управлінської аналітики за такими рахунками, як 20 «Виробничі запаси», 23 «Виробництво» й надалі, в розрізі кожного із зазначених рахунків, скласти перелік рівнів аналітики 1-5-го порядків. Саме такий підхід до організації управлінського обліку запасів здатний забезпечити формування повної та достовірної інформації про наявність та рух запасів в процесі провадження інноваційної діяльності на підприємстві з необхідним рівнем деталізації.

Складання управлінської звітності спрямовано на задоволення інформаційних потреб системи управління підприємством на основі формування комплексу вартісних і натуральних показників, які забезпечують оцінювання та контроль поточної діяльності підприємства й дозволяють прогнозувати і планувати його діяльність та діяльність структурних підрозділів в процесі провадження інноваційної діяльності, а також конкретних управлінських працівників. Обсяг та рівень деталізації представлених в управлінській звітності даних залежать від специфіки провадження інноваційної діяльності та конкретного об’єкта управлінського обліку а також від визначеної мети та поставлених завдань управління відносно такого об’єкта обліку.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає, що підприємством самостійно розробляється система та форми внутрішньогосподарського обліку, звітності й контролю господарських операцій [128], з урахуванням потреб управління та специфіки діяльності підприємства.

Отже, склад та форми внутрішньогосподарської звітності, а також перелік показників, які у ній висвітлюються нормативними документами не визначаються й відносяться виключно до компетенцій підприємства.

Натомість, у вітчизняних та зарубіжних наукових джерелах функціональне призначення, перелік та зміст форм внутрішньої управлінської звітності та структурний набір показників, які у ній висвітлюються розкривається по-різному.

Як зазначає П. Куцик загальноприйняте визначення внутрішньої звітності як системи збирання інформації в грошовому і натуральному вимірі про факти господарської діяльності, що впливають не лише на фінансові, але й на виробничі та технологічні показники, для потреб управління підприємства не відображає можливості її інформування загалом по підприємству та щодо видів діяльності, продукції, центрів відповідальності [90, с. 249]. Такий підхід до трактування внутрішньої звітності, дійсно, має досить узагальнений характер та не відображає конкретики щодо задоволення інформаційних потреб користувачів.

Я. Соколов управлінську звітність визначає як внутрішню звітність, тобто звітність, яка висвітлює умови та результати діяльності структурних підрозділів підприємства, окремі напрями його діяльності, а також результати діяльності за регіонами [170]. Внутрішня управлінська звітність розглядається як комплекс взаємозв'язаних даних і розрахункових показників, що відображають функціонування підприємства як суб'єкта господарської діяльності та згруповані в цілому по підприємству та у розрізі його структурних підрозділів [170]. Таке розуміння внутрішньої управлінської звітності також не розкриває її зміст та порядок формування.

За визначенням А. Поплюйко, «управлінська звітність – це система детальної та конкретної інформації про активи, капітал, зобов'язання, доходи та витрати підприємства, господарські процеси та їхні результати, про внутрішні та зовнішні фактори, що вплинули на досягнуті результати, необхідна управлінському персоналу для прогнозування, планування, організації, контролю та регулювання діяльності господарюючого суб'єкт» [127]. На думку С. Кузнецової управлінська бухгалтерська звітність – це бухгалтерська звітність, що містить облікову інформацію про діяльність підприємства та надається внутрішнім користувачам у процесі управління підприємством, отже акцент робиться саме на потреби внутрішніх користувачів [86].

Л. Нападовська характеризує управлінську звітність як гнучку систему

форм інформації, яка складається за центрами затрат і центрами відповідальності. Вона повинна відображати умови, специфіку, особливості організації виробництва та потреб управлінського персоналу [107, с. 582]. Схожий підхід до розуміння управлінської звітності демонструє В. Палій, зазначаючи, що її метою є забезпечення управлінського персоналу всіх рівнів необхідною управлінською інформацією [117]. На думку Г. Кіндрацької, М. Білик та А. Загороднього під управлінською звітністю слід розуміти звітність, яка складається менеджерами різних рівнів управління і містить оцінку результатів діяльності та прогнозні напрями її розвитку [77, с. 15]. Г. Нашкерська визначає управлінську звітність як систему показників оцінювання результатів бізнесу та перспектив його розвитку, що надається внутрішнім користувачам для задоволення інформаційних потреб у процесі прийняття стратегічних, тактичних і оперативних управлінських рішень [110]. П. Куцик оперує поняттям внутрішньо корпоративна управлінська звітність, під яким розглядається система взаємопов'язаних показників, що визначають фінансові та інші (виробничі, технологічні тощо) результати діяльності корпоративного об'єднання в грошовому та натуральному вимірах, що ґрунтуються на відображенні поточних і передбачуваних явищ (подій) господарської діяльності корпоративного об'єднання загалом і в розрізі сегментів управлінського поділу (види діяльності; види продуктів виробництва; підприємства, що входять до його складу; центри відповідальності, для потреб управління тощо) [90].

Аналіз наукової літератури засвідчує, що основна увага науковців здебільшого зосереджується на визначенні, призначенні та спрямуванні управлінської звітності й зовсім мало досліджень, присвячених розкриттю змісту та порядку формування управлінської звітності.

Слід також вказати на той факт, що чинна система бухгалтерського обліку в основному зосереджена на формуванні показників, призначених для складання фінансової звітності підприємства і в незначній мірі – спрямована на реалізацію цілей управління. Такий стан справ характерний як для

практики, так і для теорії, що пояснюється розрізненим та відокремленим дослідженням систем бухгалтерського (фінансового) та управлінського обліку й розгляд їх з позиції автономних систем, що не є виправданим, оскільки на практиці не існує будь-яких обґрунтованих передумов для їх поділу, особливо з позиції забезпечення стратегічного управління підприємством.

Відсутність чіткої регламентації управлінського обліку в межах чинного законодавства зумовлює значну варіативність побудови системи управлінського обліку та звітності на практиці. Управлінська звітність розробляється підприємствами на власний розсуд, з наданням певних пріоритетів щодо висвітлення специфіки окремих напрямів діяльності, об'єктів управління тощо, тому під час формування такої звітності підприємство не обмежено у виборі форм, методів та правил її формування.

Стандартного набору управлінської звітності з єдиними формами та інформаційною структурою бути не може, тому виділяють класифікаційні ознаки, які характеризують загальні підходи до формування управлінських звітів [24] (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Вимоги до управлінської звітності підприємств [24]

№	Вимоги	Характеристика
1	Своєчасність складання і подання	Обґрунтовується необхідністю швидкого реагування користувачів на відхилення від нормативів, бюджетів, галузевих показників та попередження ризикових операцій
2	Достовірність і точність розрахунку показників	Сприятиме посиленню аналітичної і контрольної функції обліку в системі сучасного менеджменту
3	Співставність показників	Базується на єдиній методології розрахунку економічних показників для забезпечення єдиної системи прогнозування, планування, бюджетування, контролю й аналізу
4	Оптимальність вибору показників	Представлення їх у послідовній вагомості для поставлених користувачами цілей

Джерело: складено на основі [24].

Узагальнюючи вище викладене, можемо визначити наступні підходи, які мають враховуватися під час формування управлінської звітності:

1) форми управлінської звітності є індивідуальними для кожного підприємства, оскільки базуються на врахуванні специфіки виробничої діяльності та потреб управління (управлінського персоналу);

2) показники управлінської звітності формуються на основі як первинних, так і зведених облікових даних, відображених у вартісних та натуральних показниках, що залежить від потреб управлінської системи та забезпечує прийняття відповідних управлінських рішень оперативного, поточного та стратегічного характеру;

3) управлінська звітність повинна складатися і подаватися користувачам з чітко визначеною періодичністю, з урахуванням критеріїв доцільності, актуальності та своєчасності інформації, яка в ній висвітлюється.

Таким чином, формування своєчасної та достовірної управлінської звітності виступає одним із вагомих чинників прийняття правильних та ефективних управлінських рішень на всіх рівнях управління та забезпечує досягнення тактичних і стратегічних цілей діяльності підприємства.

Одним із інструментів представлення інформації про стан і перспективи розвитку підприємств є Звіт про управління, який наразі подається великими і середніми підприємствами України. Звіт про управління це новий для нашої країни звіт, який з'явився внаслідок гармонізації вітчизняного бухгалтерського обліку з європейським. В ЄС складання звіту про управління регламентується Директивою 2013/34/ЄС. В Україні Звіт про управління започатковано у зв’язку із прийняттям Закону України № 2164-VIII від 05.10.2017 р. про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV.

Відповідно до ст. 1. Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» Звіт про управління - це документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його

діяльності [128].

Виходячи з норм НП(С)БО 1, звіт про управління не належить до складу фінансової звітності [108]. Отже, це самостійний звіт, який подається разом із річною фінансовою звітністю підприємства. Мета цього звіту – доповнити річну фінансову звітність підприємства необхідною інформацією, яка повинна містити достовірний огляд розвитку, діяльності та стану, а також опис основних ризиків і невизначеностей у роботі підприємства.

З урахуванням цього можемо визначити Звіт про управління як супровідний документ до річної фінансової звітності підприємства, який доповнює та розширює звітність тією інформацією про діяльність підприємства, яку неможливо отримати з фінансової звітності, але вона є необхідною для інвесторів та суспільства з точки зору розуміння, сприйняття і оцінювання результатів діяльності підприємства.

Форму Звіту про управління не визначено, тобто складається такий звіт у довільній формі. Водночас відповідно до Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 07 грудня 2018 року № 982 [99], надаються рекомендації щодо змісту інформації, яку підприємства й організації мають відображати у звіті про управління.

Інформацію у Звіті про управління рекомендовано формувати за наступними напрямами:

1) організаційна структура та опис діяльності підприємства;

2) результати діяльності;

3) ліквідність та зобов'язання;

4) екологічні аспекти;

5) соціальні аспекти та кадрова політика;

6) ризики;

7) дослідження та інновації;

8) фінансові інвестиції;

9) перспективи розвитку;

10) корпоративне управління (складають підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію).

Слід зазначити про те, що форма звіту та порядок і підходи щодо викладення в ньому інформації суворо не регламентовані, відтак висвітлення матеріалу звіту має бути спрямовано на потреби користувачів та містити: діаграми (графіки); порівняльні таблиці; інфограми (рисунки, виділені цифри, схеми) тощо.

В контексті висвітлення інформації за напрямом «Дослідження та інновації», Методичні рекомендації зі складання звіту про управління [99] рекомендують наводити загальну інформацію про дослідження, інноваційну діяльність та розробки, які проводяться підприємством, обсяг витрат на такі заходи та їх вплив на діяльність підприємства.

Вважаємо за доцільне визначити перелік ключових показників інноваційної діяльності, які повинні бути висвітлені підприємством у Звіті про управління та які забезпечуватимуть комплексну характеристику стану і перспектив розвитку інноваційної діяльності підприємства та допоможуть ідентифікувати ймовірні ризики. Таким чином, у Звіті про управління доцільно наводити такі показники:

- планові та фактичні показники запровадження підприємством інноваційної продукції (товарів, послуг) за звітний рік, динаміка їх зміни в абсолютних та відносних показниках у тому числі в порівнянні із попередніми періодами;
- обсяг реалізованої інноваційної продукції (товарів, послуг) за звітний рік та у динаміці за попередні звітні періоди;
- частка обсягу реалізованої інноваційної продукції (товарів, послуг) за звітний рік яка є: новою для ринку; новою для підприємства;
- частка інноваційної продукції (товарів, послуг) за звітний рік, яка була розроблена: підприємством самостійно; підприємством шляхом модифікації продукції (товарів, послуг), яка була розроблена іншими

підприємствами; підприємством спільно з іншими підприємствами; іншими підприємствами;

− кількість найменувань упровадженої інноваційної продукції (товарів, послуг) за звітний рік та тенденції зміни впродовж останніх років;

− впровадження підприємством впродовж звітного року інноваційних процесів, зокрема:

1) методів виробництва/поліпшення товарів або надання послуг;

2) методів логістики, доставки або дистрибуції (вперше використання нових методів транспортування, складування, обробки та доставки запасів);

3) методів комунікацій або обробки інформації;

4) методів обліку або адміністративного управління;

5) методів ділової практики з організації процедур або зовнішніх зв'язків (вперше використання практики кодифікації знань, зокрема, створення баз даних кращих практик, уроків для обміну знаннями на підприємстві; практик розвитку та покращання утримання працівників, таких як системи освіти та навчання; систем управління ланцюгами постачання, систем управління якістю; нових видів співпраці з науково-дослідними організаціями або клієнтами, нових методів інтеграції з постачальниками, аутсорсингу або субпідряду у виробництві, закупівлі, розповсюдженні, найманні працівників та допоміжних послугах);

6) методів організації трудової відповідальності, прийняття рішень або управління людськими ресурсами (вперше використання нової системи відповідальності працівників, командної роботи, децентралізації, інтеграції або дезінтеграції підрозділів);

7) маркетингових методів просування, пакування, ціноутворення, розміщення продукції або післяпродажного обслуговування (вперше використання договорів франчайзингу, нових концепцій презентації товару, нового рекламного носія, нового іміджу бренда, введення карт лояльності; систем знижок; значні зміни в естетичному дизайні або упаковці товару чи послуги);

− здійснення підприємством наукових досліджень та розробок (НДР) за звітний рік та в динаміці за попередні роки;

− здійснення підприємством інноваційної діяльності, яка не призвела до будь-яких упроваджених інновацій упродовж звітного року;

− обсяг витрат на інновації та НДР у звітному році та в динаміці за попередні роки;

− частка витрат на інновації за джерелами фінансування:

1) власні кошти;

2) кошти державного бюджету;

3) кошти місцевих бюджетів;

4) кошти інвесторів-резидентів;

5) кошти інвесторів-нерезидентів;

6) кредити банків;

7) інші джерела.

− співпраця підприємства з іншими підприємствами щодо НДР та інноваційної діяльності упродовж звітного року із зазначенням підприємств, установ та організацій з якими налагоджена співпраця, напрямів співпраці та результатів.

З числа наведених показників особливої уваги заслуговує висвітлення інформації, що стосується результатів інноваційної діяльності та витрат на її провадження, в тому числі й стосовно витрат на придбання запасів. Представлення такої інформації рекомендуємо здійснювати в наступній формі (табл. 2.6).

Доцільність або недоцільність формування системи управлінського обліку і звітності визначається тими економічними вигодами, які може отримати підприємство від наявності такої системи, завдяки підвищенню оперативності та якості прийнятих управлінських рішень. Тобто, функціонування системи управлінського обліку і звітності є виправданим в тому випадку, коли витрати на створення і функціонування такої системи значно нижчі ніж отриманий позитивний результат.

Зважаючи на це, виникає потреба у розробленні окремих форм управлінської звітності, які б забезпечували можливість своєчасного прийняття правильних управлінських рішень щодо запасів в процесі управління інноваційною діяльністю підприємства.

Таблиця 2.6

Форма Звіту про результати інноваційної діяльності та витрати на її проведення

Показники	План	Факт	Відхилення		Причина відхилення
			абсолютне, грн.	відносне, %	
1. Обсяг реалізованої інноваційної продукції (товарів, послуг), без ПДВ (з рахунку 70)					
2. Витрати на НДР, які виконані власними силами					
3. Витрати на НДР, які виконані іншими підприємствами					
4. Інші витрати на інновації					
4.1. Капітальні витрати на інновації					
4.2. Витрати на придбання запасів для інновацій					
4.3. Витрати на персонал, який працює над інноваціями					

Джерело: складено автором.

Враховуючи загальну схему операційного циклу запасів в процесі провадження інноваційної діяльності (рис. 1.5), вважаємо, що управлінська звітність має формуватися в розрізі відповідних процесів (рис. 2.6).

Таким чином, з метою забезпечення управлінської системи повною, достовірною та своєчасною інформацією про надходження, рух та використання запасів в процесі провадження інноваційної діяльності запропоновано на кожному етапі операційного циклу запасів формувати відповідні форми управлінської звітності.

На етапі формування запасів для провадження інноваційної діяльності запропоновано для практичного застосування Звіт про придбання та

надходження запасів, який має формуватися в розрізі класифікаційних груп запасів та відображати показники за планом, фактично та відхилення фактичних даних від плану за обсягом запасів та в сумі (тобто звіт формується в натуральних та вартісних показниках).

Рис. 2.6. **Формування управлінської звітності по запасам в процесі провадження інноваційної діяльності**

Джерело: побудовано автором.

Таким чином, з метою забезпечення управлінської системи повною, достовірною та своєчасною інформацією про надходження, рух та використання запасів в процесі провадження інноваційної діяльності запропоновано на кожному етапі операційного циклу запасів формувати відповідні форми управлінської звітності.

На етапі формування запасів для провадження інноваційної діяльності запропоновано для практичного застосування Звіт про придбання та надходження запасів, який має формуватися в розрізі класифікаційних груп запасів та відображати показники за планом, фактично та відхилення фактичних даних від плану за обсягом запасів та в сумі (тобто звіт

формується в натуральних та вартісних показниках).

На етапі зберігання запасів для провадження інноваційної діяльності вважаємо за доцільне складати Звіт про наявні запаси (за розмірами, якістю) за класифікаційними групами, що дозволить визначити їх відповідність встановленим лімітам. Такий звіт необхідно складати по кожному складу, де зберігаються запаси: по складу сировини, по складу основних і допоміжних матеріалів, по складу комплектуючих виробів та по складу інших матеріалів. На даному етапі операційного циклу запасів також необхідним є формування Звіту про рівень резервних запасів. Це пояснюється наступним. В реальних умовах функціонування підприємств неможливо забезпечити сумісність процесу надходження запасів та їх одномоментного використання. Це обумовлює необхідність створення резерву запасів. Останній формується на основі визначеної потреби в запасах (обсягах використання різних видів запасів, періодичності їх запуску у виробництво, графіку поставок тощо), а його розмір має забезпечити нормальний безперебійний цикл роботи підприємства у випадку настання непередбачених обставин та затримки постачання. Звіт про рівень резервних запасів має розкривати інформацію про необхідну нормативну величину резерву запасів, про розмір створеного резерву запасів, обсяг виробництва відповідної продукції у звітному періоді, кількість витрачених запасів, обсяг використаного резерву запасів за звітний період та його відповідність встановленому нормативу на кінець звітного періоду. Величина резервних запасів визначається у натуральному виразі (в днях забезпечення виробництва) та у вартісному виразі.

На етапі провадження інноваційної діяльності необхідно забезпечити чіткий контроль за витратами, що здійснюються підприємством. Тому доречним є складання Звіту про виконання бюджету витрат на запаси. Такий звіт необхідно формувати в розрізі відповідних стадій провадження інноваційної діяльності, тобто в процесі конструкторської підготовки виробництва, технологічної підготовки виробництва, організаційної підготовки виробництва, під час освоєння виробництва та під час здійснення

серійного (масового) виробництва. У додатку Ж представлено розроблену нами форму Звіту про виконання бюджету витрат на запаси на стадії серійного (масового) виробництва інноваційної продукції. Аналогічні звіти складаються й в розрізі інших стадій провадження інноваційної діяльності, про які йшлося вище.

Під час реалізації процесу зберігання інноваційної продукції з метою оцінки забезпечення її збереження, контролю за своєчасним та правильним її оприбуткуванням та списанням доцільним буде складання Звіту про запаси інноваційної продукції, який формується в розрізі видів інноваційної продукції (в натуральних та вартісних показниках) та за місцями її зберігання (складами готової продукції). В звіті відображається інформація про залишок інноваційної продукції на початок періоду, її надходження та списання протягом періоду, та виводиться залишок на кінець періоду.

На останньому етапі операційного циклу запасів вважаємо за доречне складати Звіт про реалізацію (продаж) інноваційної продукції, який формується в розрізі видів інноваційної продукції в натуральних та вартісних показниках, та відображає дані щодо обсягів реалізованої продукції за звітний період та її залишки на складах. Інформація такого звіту дозволяє визначити ті види продукції, які мають найвищий попит та ті, які попитом не користуються, а співставлення відповідної інформації за ряд звітних періодів дозволить визначити, чи така тенденція має усталений характер, чи це результати впливу окремого періоду.

Запропоновані до використання форми управлінської звітності доцільно складати щотижнево, або в інші терміни, відповідно до потреб управління.

Таким чином, висвітлені підходи до організації управлінського обліку запасів в процесі провадження інноваційної діяльності та запропоновані напрями удосконалення форм управлінської звітності, що спрямовані на всебічне розкриття інформації про запаси, сприятимуть формуванню якісної системи інформаційного забезпечення управління інноваційною діяльністю

підприємства.

Висновки до розділу 2

На дослідження організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку запасів в управлінні інноваційною діяльністю підприємства можемо зробити такі висновки.

1. Забезпечення ефективної організації бухгалтерського обліку запасів в процесі інноваційної діяльності має базуватися на системі чинних нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік запасів та являються підґрунтям для здійснення і розвитку інноваційної діяльності. Дослідження масиву законодавчих та нормативно-правових актів, що регламентують організацію бухгалтерського обліку запасів в процесі інноваційної діяльності дозволило розробити ієрархічну модель нормативно-правового регламентування організації бухгалтерського обліку запасів в процесі інноваційної діяльності, яка побудована на основі дворівневого підходу: перший: організація бухгалтерського обліку запасів, регламентована на рівні держави; другий – організація бухгалтерського обліку запасів, регламентована на рівні підприємства.

2. Порівняння ключових норм П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси», які визначають методичні підходи до побудови бухгалтерського обліку запасів, в контексті усвідомлення необхідності застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у національній практиці, дозволяє засвідчити єдність підходів щодо основних питань методології формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси та наявність певної неузгодженості в питаннях щодо сфери застосування, порядку визнання запасів активами, складу (класифікації) запасів, груп активів, на які не розповсюджується дія стандарту, підходів щодо оцінки запасів при їх

надходженні, розкриття інформації у фінансовій звітності, які, на нашу думку, мають підлягати перегляду та уточненню, що сприятиме удосконаленню системи державного регулювання бухгалтерського обліку запасів та задоволенню потреб користувачів у системі прийняття рішень.

3. Обґрунтовано, що формування облікової політики підприємства в частині запасів має бути спрямоване на задоволення інформаційних запитів управлінської системи щодо наявного обсягу і структури запасів, можливості їх оптимізації та економії коштів за рахунок раціонального формування нормативів потреби в запасах. Облікова політика в частині обліку запасів визначена як сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для формування якісної, своєчасної, актуальної, зрозумілої, повної та достовірної інформації про наявність, рух, збереження та використання запасів на підприємстві, достатньої для прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності управління запасами і розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності.

4. З'ясовано, що методика бухгалтерського обліку запасів як складова загального процесу бухгалтерського обліку є логічною послідовністю етапів, які відбуваються у чітко визначеному порядку та не можуть бути відокремлені один від одного. За результатами дослідження розроблено модель, яка ілюструє порядок формування облікової інформації про надходження, наявність, рух та вибуття запасів підприємства та включає такі етапи: спостереження, фіксування та документальне відображення операцій про надходження, наявність, рух та вибуття запасів; систематизацію та групування інформації про надходження, наявність, рух та вибуття запасів в бухгалтерському обліку; узагальнення інформації про надходження, наявність, рух та вибуття запасів та її розкриття у фінансовій звітності.

5. Одним із пріоритетних напрямків удосконалення методики обліку запасів є підвищення якості й повноти первинного спостереження. З метою вдосконалення первинного обліку запасів внесено зміни до форм таких

документів: Журналу обліку вантажів, що надійшли (форма № М-1), Картки складського обліку (форма № М-12), а також розроблено форми таких документів: «Накладна на оприбуткування запасів», «Накладна на відпуск запасів». Для зведення даних про надходження та витрачання запасів та узагальнення інформації про їх наявність та рух у регістрах обліку запропоновано використовувати розроблений «Звіт про надходження, наявність та вибуття запасів», який є проміжним обліковим регістром, складається на основі накладних на оприбуткування та відпуск запасів, та забезпечує одночасне накопичення інформації синтетичного і аналітичного обліку.

6. З метою достовірної оцінки та розкриття інформації про запаси у звітності з дотриманням принципу обачності обґрунтовано та розроблено порядок створення і методику обліку резерву знецінення запасів із використанням бухгалтерського рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» й введенням субрахунку 382 «Резерв знецінення запасів».

7. Розширено перелік показників, які запропоновано включити до чинної форми Приміток до річної фінансової звітності, що спрямовано на більш повне забезпечення інформаційних потреб користувачів щодо наявності запасів та здійснюваних операції з ними за звітний період. А саме, рекомендовано розширити перелік показників, які підлягають розкриттю у розділі VIII «Запаси»; доповнити Примітки до річної фінансової звітності такими показниками як: балансова вартість запасів, які відображені за первісною вартістю (фактичною собівартістю); балансова вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації; балансова вартість запасів, що використані під час провадження інноваційної діяльності; сума створеного резерву знецінення запасів; сума використаного резерву знецінення запасів.

8. Розроблено концепцію управлінського обліку запасів в системі управління інноваційною діяльністю, яка визначає всю систему формування і використання інформації про надходження, використання і списання запасів в системі управління інноваційною діяльністю, включаючи стратегічне

управління, планування і контроль, забезпечення оптимального використання запасів. Складовою концепції є запропонований підхід до формування аналітичних рахунків по окремих синтетичних рахунках обліку запасів задля забезпечення необхідного ступеня деталізації інформації про запаси для потреб внутрішніх користувачів.

9. З метою надання менеджменту підприємства повної, достовірної та своєчасної інформації про наявність запасів, їх вартість, оцінку, норми витрачання запасів на виробництво конкретної продукції, об'єм виробництва продукції у звітному періоді, кількість витрачених запасів, їх залишки та необхідну потребу в них та суму матеріальних витрат підприємства розроблено та запропоновано для практичного застосування ряд форм управлінської звітності, використання яких забезпечить підвищення рівня інформаційного забезпечення системи управління підприємствами з метою прийняття ефективних рішень.

Основні результати дослідження, описані в даному розділі, відображені у наукових працях автора [152; 155; 157; 159; 212; 217].

РОЗДІЛ 3.
ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ЗАПАСІВ В УПРАВЛІННІ ІННОВАЦІЙНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організаційні засади виконання завдань з аудиту запасів відповідно до Міжнародних стандартів аудиту

Організаційні засади аудиту запасів, які використовуються для інноваційної діяльності підприємства, повинні розглядатися з точки зору їх відповідності вимогам МСА. Дослідження проблем виконання аудиту за конкретними об’єктами здійснюються за двома напрямками: по-перше, визначення об’єктів, на які розповсюджується дія саме Міжнародних стандартів аудиту, і об’єктів, перевірка яких регламентується Міжнародними стандартами завдань з надання впевненості, по-друге, розробка організаційних та методичних засад аудиту об’єктів за чисельними класифікаціями, які представлені в навчальній та науковій літературі.

Перший напрям поки представлений недостатньо. Зокрема, дослідження основних видів аудиторських послуг та їх порівняння за критеріями, які сформовані з використанням обов’язкових елементів, пропонується Г.М. Давидовим [14, с. 81-84, 104–113]. Шалімовою Н.С. та Андрощук І.І. здійснено систематизацію характеристик «історичної фінансової інформації» та форм її структурованого подання як визначального критерію класифікації завдань з аудиту, огляду та інших завдань з надання впевненості і на цій основі запропоновано два підходи щодо визначення терміну «історична фінансова інформація»: вузький, коли термін «історична фінансова інформація» обмежується лише повним комплектом фінансової звітності, окремим фінансовим звітом, рахунком, статтею або елементом фінансової звітності, та широкий, який передбачає використання обов’язкових характеристик історичної фінансової інформації як основи для виділення різних її груп, форм структурованого подання та алгоритму

обрання об’єктів, які можуть бути предметом різних завдань з надання впевненості [219].

Саме другий напрям дослідження переважав і переважає в останні роки, завдяки чому в сфері аудиту та аудиторських послуг в цілому сформовано значний масив методичних розробок. Зокрема, узагальнення основних ознак класифікацій об’єктів аудиту в економічній літературі показало, що таких ознак та видів виділяють в кількості 17 та 89 од. відповідно, а саме: стадії розширеного виробництва суспільно необхідного продукту (4 види), відношення до фінансово-господарської діяльності підприємства (3 види), складність (9 видів), структура (2 види), сфера господарювання (вид, галузь діяльності) (8 видів), цикли господарських операцій (4 види), час здійснення операцій (6 видів), характер оцінки (3 види), вид (23 види), система бухгалтерського обліку та звітності (6 видів), ресурси процесу праці (3 види), види виробництв та господарств (3 види), системи управління (2 види), елементи системи, які характеризують фінансово-господарську діяльність суб’єкта аудиту (4 види), зміст (4 види), термін перебування об’єктів у полі діяльності аудиту (3 види), відношення об’єктів до різних видів аудиту (2 види) [4, с. 280-284].

Серед досліджень, присвячених методикам окремих об’єктів варто виокремити підручники, навчальні посібники та монографії Г.М. Давидова [14], Н.І. Дорош [47], О.А. Петрик [10; 12], О.Ю. Редька [12], І.К. Дрозд [13], Г.Б. Назарової [13; 14], Н.С. Шалімової [13; 14], Л.П. Кулаковської та Ю.П. Пічи [89] та інших вітчизняних науковців. Багато уваги приділяється розробкам методик аудиту окремих об’єктів і в дисертаційних роботах, зокрема, детальне дослідження організаційних та методичних засад аудиту зроблено Н.М. Проскуріною [9]. Проте, запропоновані та використовувані на практиці методики перевірки різних об’єктів аудиту, в тому числі і запасів, які достатньо повно представлено в таких підручниках, як [14; 89], зорієнтовані в основному на розкриття змісту саме аудиторських процедур і потребують постійного удосконалення в частині організаційних положень

задля повної відповідності вимогам сучасних Міжнародних стандартів, які прийняті в Україні як національні із 2003 р. та постійно переглядаються та редагуються МФБ. Отже, віддаючи належне здобуткам вказаних вчених у сфері виконання аудиту та аудиторських послуг, слід зазначити, що організаційних засад виконання завдань з аудиту окремих об'єктів з урахуванням вимог Міжнародних стандартів аудиту залишається важливою й актуальною науковою проблемою.

Розглядаючи питання виконання завдань з аудиту запасів як завдання з аудиту окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту можна виділити такі, які потребують чіткого вирішення:

– які об'єкти можуть розглядатися як такі, які підпадають під дію МСА 805;

– чи є можливим з практичної точки зору проведення аудиту такого об'єкту;

– умови застосування положень окремих МСА.

При цьому слід враховувати можливість існування двох ситуацій:

– аудитор виконує аудит повного комплекту фінансової звітності і додатково – аудит окремого звіту, елементу, статті або рахунку;

– аудитор виконує аудит окремого звіту, елементу, статті або рахунку і не залучений до аудиту повного комплекту фінансової звітності.

Розглядаючи питання визначення об'єктів, які підпадають під дію МСА 805, слід зазначити, що потрібно більш деталізувати види завдань з аудиту історичної фінансової інформації. Фактично в складі завдань з аудиту доцільно виділити такі види завдань:

1) завдання з аудиту повного комплекту фінансової звітності;

2) завдання з аудиту іншої історичної фінансової інформації, яка стосується фінансової звітності, в т.ч.:

– завдання з аудиту окремого компоненту (форми) фінансового звіту;

– завдання з аудиту окремого елементу фінансових звітів;

– завдання з аудиту окремої статті фінансових звітів;

– завдання з аудиту окремого рахунку фінансових звітів.

Враховуючи умови виконання таких завдань доцільно виділити такі їх додаткові види:

1) залежно від кількості виконуваних завдань з аудиту та їх взаємозв'язку;

– індивідуальне завдання з аудиту окремих звітів, елементів, статей та рахунків, яке виконується окремо і не пов'язано з іншими аудиторськими послугами;

– інтегроване завдання з аудиту окремих звітів, елементів, статей та рахунків, яке виконується одночасно з виконанням завдання з аудиту повного комплекту фінансових звітів;

2) залежно від кількості об'єктів, стосовно яких виконується завдання:

– одиничне завдання з аудиту, в рамках якого здійснюється перевірка лише одного окремого звіту або статті, рахунку, елементу;

– комплексне завдання з аудиту, в рамках якого здійснюється перевірка декількох компонентів фінансових звітів, рахунків, статей, елементів.

Розглядаючи питання виконання завдань з аудиту запасів як окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту, надзвичайно важливими є такі:

– які положення МСА слід застосовувати в обов'язковому порядку;

– які – ні;

– які потрібно адаптувати з урахуванням конкретного компоненту, елементу, рахунку або статті фінансової звітності.

Ціллю аудитора при застосуванні Міжнародних стандартів аудиту під час аудиту запасів, які використовуються в інноваційній діяльності підприємства, є належний розгляд особливих положень щодо:

– прийняття завдання;

– планування та проведення цього завдання;

– формування думки та складання звіту щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента, рахунку або статті фінансового звіту.

Особливі положення щодо прийняття завдання з аудиту запасів згідно з вимогами МСА 805 обмежені такими питаннями:

- умови застосування МСА;
- прийнятність концептуальної основи фінансової звітності;
- форма звітів;
- форма думки.

Так, розкриваючи умови застосування МСА, зазначається, що МСА складені у контексті аудиту фінансової звітності і вони мають бути належним чином адаптовані, як того вимагають обставини, при застосовуванні в процесі аудиту іншої історичної фінансової інформації, такої як окремий фінансовий звіт або окремий елемент фінансового звіту. В Додатку 1 до МСА 805 наведено приклади такої іншої історичної фінансової інформації: дебіторська заборгованість, резерв щодо сумнівної дебіторської заборгованості, запаси, зобов'язання за нараховані пільги щодо приватного пенсійного забезпечення, відображена у звіті вартість ідентифікованих нематеріальних активів або зобов'язання за «понесені, але не відображені» претензії у страховому портфелі, включаючи відповідні примітки; перелік зовнішніх активів та доходу з приватного пенсійного забезпечення, включаючи відповідні примітки; перелік чистих матеріальних активів, включаючи відповідні примітки; перелік витрат стосовно орендованої нерухомості, включаючи пояснювальні примітки; перелік участі в прибутку або бонуси співробітникам, включаючи пояснювальні примітки.

В контексті такого предмету завдання як запаси, які використовуються для інноваційної діяльності підприємства, можна виділити такі види завдань (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Вид завдань з аудиту запасів, які виконуються відповідно до МСА 805 «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту»

Ознака класифікації	Вид завдання	Назва	Особливості в контексті аудиту запасів, що використовуються в інноваційній діяльності
1	2	3	4
Класифікація іншої історичної фінансової інформації	Завдання з аудиту окремого компоненту (форми) фінансового звіту	Не може бути прийнято, оскільки окремий компонент фінансової звітності згідно з національними положеннями (стандартами) не передбачений. Але враховуючи широке трактування терміну «історична фінансова інформація», може бути завдання з аудиту окремого компоненту управлінської (внутрішньогосподарської) звітності, в якій відображається інформація щодо запасів.	Може бути прийнято до виконання завдання з аудиту окремого компоненту управлінської (внутрішньогосподарської) звітності, яке призначене для акумулювання інформації виключно про запаси, які використовуються в інноваційній діяльності підприємства. Але в цьому випадку аудитор має враховувати наявність внутрішніх положень щодо складання відповідного компоненту.
	Завдання з аудиту окремого елементу фінансових звітів Завдання з аудиту окремої статті фінансових звітів	Враховуючи взаємозалежність понять «стаття» та «елемент» фінансової звітності згідно з НП(С)БО 1 (п. 3) [108], доцільним є представлення завдання за цим критерієм в єдиному трактуванні: завдання з аудиту запасів як статті фінансової звітності При виконанні даного завдання важливо чітко встановити, які статті (елементи) фінансової звітності є предметом завдання. 1. Форма №1 «Баланс»: стаття «Запаси» (ряд. 1100), а у випадку визнання суттєвими – додаткові статті: виробничі запаси (ряд. 1101), незавершене виробництво (ряд. 1102), готова продукція (ряд. 1103), товари (ряд. 1104). 2. Форма №5 «Примітки до фінансової звітності»: розділ XVIII «Запаси», ряд. 800-926. В складі інших форм фінансової звітності відсутні окремі елементи (статті), які присвячені виключно запасам.	Є можливість виконання, якщо підприємство займається виключно інноваційною діяльністю. У випадку поєднання декількох видів діяльностей аудитор не зможе повноцінно виконати таке завдання, оскільки відповідні статті (елементи) містять інформацію про запаси в цілому без поділу їх призначення в контексті виду діяльності.

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4
	Завдання з аудиту окремого рахунку фінансових звітів	Завдання з аудиту класу рахунків 2. Запаси; завдання з аудиту рахунку 20 «Виробничі запаси» (рахунків 21-28). Формулювання завдання саме в такі редакції дозволяє найбільш повно охопити інформаційні потреби користувачів, але не дозволить отримати повну впевненість щодо правильності відображення всіх операцій із запасами у фінансовій звітності, оскільки лише статті форми №1 та форми №5 присвячені виключно запасам.	Є можливість прийняття такого завдання. Але аудитору необхідно буде чітко виокремлювати запаси, які використовуються для інноваційної діяльності, та ні у випадку, якщо підприємство займається декількома видами діяльностей.
Кількість виконуваних завдань з аудиту та їх взаємозв'язок	Індивідуальне завдання	Завдання з аудиту класу рахунків 2. Запаси	Завдання з аудиту класу рахунків 2. Запаси, які використовуються в інноваційній діяльності підприємства
	Інтегроване завдання	Завдання з аудиту запасів, яке виконується одночасно з виконанням завдання з аудиту фінансової звітності	Завдання з аудиту рахунку 20 «Виробничі запаси», яке виконується одночасно з виконанням завдання з аудиту фінансової звітності підприємства, яке займається інноваційною діяльністю
Кількість об'єктів, охоплених предметом завдання з аудиту	Одиничне завдання	Завдання з аудиту класу рахунків 2. Запаси	Завдання з аудиту класу рахунків 2. Запаси, які використовуються в інноваційній діяльності підприємства
	Комплексне завдання	Завдання з аудиту витрат (включатиме аудиту запасів, матеріальних витрат та інших видів витрат)	Завдання з аудиту витрат інноваційної діяльності (включатиме аудит запасів, матеріальних витрат та інших видів витрат, які були понесені підприємством в процесі інноваційної діяльності)

Джерело: розроблено автором на основі опрацювання МСА [103] .

МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» вимагає, щоб аудитор дотримувався всіх МСА, які є доречними для аудиту (МСА 200, п. 18). Відповідно від аудитора вимагається дотримання, по-перше, відповідних етичних вимог, включаючи вимоги щодо незалежності, що стосуються завдань з аудиту фінансової звітності, по-друге, усіх МСА, які є доречними для аудиту. Стандарт також вимагає від аудитора дотримання кожної вимоги будь-якого МСА, крім випадків, якщо за обставин аудиту увесь МСА не є доречним або вимога такого МСА не є доречною, оскільки вона залежить від умови, якої не існує. За виняткових обставин аудитор може вважати за потрібне відступити від відповідної вимоги МСА, виконуючи альтернативні процедури для досягнення цілі цієї вимоги (МСА 200, параграф 14, 18 та 22-23).

В разі аудиту запасів як окремого елемента (статті), рахунку фінансової звітності ця вимога застосовується незалежно від того, чи залучений аудитор також до аудиту повного комплекту фінансової звітності суб’єкта господарювання. Якщо аудитор не залучений до аудиту повного комплекту фінансової звітності, аудитор повинен визначити, чи можливо з практичної точки зору проведення аудиту окремого елемента тієї фінансової звітності відповідно до МСА. Річ у тім, що дотримання вимог всіх МСА, що доречні до аудиту окремого елемента фінансового звіту, може бути неможливим з практичних міркувань, якщо аудитора також не залучено до аудиту повного комплекту фінансової звітності суб’єкта господарювання. У такому разі аудитор часто не може отримати такого ж рівня розуміння суб’єкта господарювання та сфери його діяльності, включаючи його систему внутрішнього контролю, як аудитор, який здійснює аудит повного комплекту фінансової звітності суб’єкта господарювання. Аудитор також може мати труднощі з отриманням аудиторських доказів щодо загальної якості облікових записів або іншої облікової інформації, які були б отримані під час проведення аудиту повного комплекту фінансової звітності.

При проведенні аудиту запасів, що використовуються в інноваційній діяльності підприємства, такі труднощі можуть, дійсно, виникати і аудитор має бути впевнений, що необхідні джерела отримання аудиторських доказів будуть доступні. Наприклад, це може стосуватися відсутності доступу до інформації про норми витрачання запасів, взаємовідносини з постачальниками тощо.

В контексті оцінки прийнятності концептуальної основи фінансового звітування МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» вимагає, щоб аудитор визначив, чи є прийнятною концептуальна основа фінансового звітування, яку слід застосовувати при складанні фінансової звітності (МСА 210, п. 6а). У випадку аудиту запасів як окремого елемента фінансового звіту це передбачає визначення того, чи приведе застосування концептуальної основи фінансового звітування до адекватного розкриття інформації, що дасть змогу визначеним користувачам зрозуміти інформацію, яку надає цей елемент, а також вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, надану у фінансовому звіті або його елементі.

Що стосується форми звітів та форми думки, то МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» вимагає, щоб узгоджені умови завдань з аудиту містили опис очікуваної форми звітів, що будуть складені аудитором (МСА 210, п. 10). У разі проведення аудиту запасів як окремого елемента фінансового звіту аудитор має розглянути, чи є очікувана форма висловлення думки прийнятною за таких обставин та чи відповідає вона очікуванням користувачів.

Форма думки, що буде висловлена аудитором, буде залежати від застосовної концептуальної основи фінансового звітування та будь-якого застосовного законодавчого або нормативного акту (МСА 200, п.8). Згідно з МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»:

1) у разі висловлення немодифікованої думки щодо повного комплекту фінансової звітності, складеного відповідно до концептуальної основи

достовірного подання, в думці аудитора, якщо інше не вимагається законодавчим або нормативним актом, використовується одне з наведених нижче формулювань:

– фінансова звітність відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування; або

– фінансова звітність надає правдиву та неупереджену інформацію про... відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;

2) у разі висловлення немодифікованої думки щодо повного комплекту фінансової звітності, складеного відповідно до концептуальної основи дотримання вимог, в аудиторській думці зазначається, що фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування (МСА 700, п. 25-26).

У разі аудиту окремого елемента фінансового звіту використана концептуальна основа фінансового звітування може не чітко визначати подання фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту. Це може мати місце, якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлена вповноваженою та визнаною організацією, яка розробляє стандарти складання повного комплекту фінансової звітності (наприклад, МСФЗ). Тому, аудитор розглядає, чи очікувана форма думки є прийнятною у зв’язку із застосовною концептуальною основою фінансового звітування. Чинники, що можуть вплинути на міркування аудитора щодо використання формулювання «відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах» чи «надає правдиву та неупереджену інформацію» в звіті аудитора, містять таке:

1) чи застосовна концептуальна основа фінансового звітування обмежується прямо чи опосередковано складанням повного комплекту фінансової звітності;

2) чи окремий елемент фінансового звіту:

– повністю відповідає кожній із цих вимог концептуальної основи, доречної щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента, а також подання окремого елемента фінансового звіту включає відповідні розкриття інформації;

– якщо потрібно досягти достовірного подання, надає розкриття на додаток до тих розкриттів, яких потребує концептуальна основа, або у виняткових обставинах відхиляється від вимог концептуальної основи.

Рішення аудитора щодо очікуваної форми думки є питанням професійного судження. На нього може вплинути той факт, чи застосування формулювання «відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах» або «надає правдиву та неупереджену інформацію» в аудиторській думці щодо окремого елемента фінансового звіту, складеного відповідно до концептуальної основи достовірного подання, є загальноприйнятим.

При плануванні та проведенні аудиту запасів як окремого елемента фінансового звіту аудитор має адаптувати усі МСА, доречні для проведення аудиту, як того потребують обставини завдання, враховуючи те, що МСА вимагають від аудитора планування та проведення аудиту елемента з метою отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, на яких ґрунтується думка щодо фінансового звіту або елемента.

Доречність кожного МСА потребує уважного розгляду, адже навіть, коли тільки окремий елемент фінансового звіту є предметом аудиту, такі МСА, як МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», МСА 550 «Пов’язані сторони» та МСА 570 «Безперервність діяльності», можуть бути доречними. Причина цього полягає в тому, що елемент може бути викривлений у результаті шахрайства, впливу операцій із пов’язаними сторонами або в разі неправильного застосування принципу безперервності діяльності як основи для бухгалтерського обліку згідно з концептуальною основою фінансового звітування. В контексті виконання завдання з аудиту запасів, що використовуються для інноваційної діяльності, застосування цих МСА є

необхідним, оскільки операції з запасами є такими, що характеризуються високим ризиком виникнення викривлень в результати шахрайства, відносин з пов'язаними сторонами, умов функціонування підприємства в контексті дотримання принципу безперервності діяльності, застосування облікових оцінок, подальших подій тощо.

Додаткові положення в контексті визначення доречності окремих МСА передбачені для випадків повідомлень інформації стосовно недоліків в системі внутрішнього контролю та письмових запевнень управлінського персоналу. МСА 260 «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями» вимагає від аудитора визначити належну особу (осіб) у структурі управління суб'єкта господарювання, якій слід повідомляти інформацію (п.11). У деяких випадках усі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, і застосування вимог до повідомлення інформації, модифікується для врахування такої ситуації (МСА 260, п. 10, 13). Підкреслено, що коли повний комплект фінансової звітності також складається суб'єктом господарювання, ця особа (особи), відповідальна за нагляд над складанням окремого фінансового звіту або окремого елементу, може не бути той самою, яка наділена найвищими повноваженнями за нагляд над складанням повного комплекту фінансової звітності.

Письмові запевнення управлінського персоналу щодо повного комплекту фінансової звітності, які мають подаватися відповідно до вимог МСА 580 «Письмові запевнення» мають бути замінені на письмові запевнення щодо подання окремого компоненту або окремого елемента відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Окремий фінансовий звіт, який міститься в повному комплекті фінансової звітності, а також багато окремих елементів цієї фінансової звітності, включаючи відповідні розкриття інформації, є взаємопов'язаними. Відповідно під час проведення аудиту запасів, що використовуються в інноваційній діяльності, як окремого елемента фінансового звіту аудитор не

може розглядати фінансовий звіт та елемент окремо. Отже, аудитору може бути потрібно виконати процедури щодо взаємопов'язаних статей, щоб досягнути цілі аудиту.

Крім того, суттєвість, визначена для окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту, може бути нижчою, ніж суттєвість, визначена для повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання; ці чинники вплинуть на характер, своєчасність та обсяг аудиторських процедур, а також на оцінку невиправлених викривлень.

При формуванні думки та складанні звіту щодо окремого фінансового звіту або елемента фінансового звіту аудитор повинен застосовувати вимоги МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності», та, коли це необхідно, вимоги МСА 800 «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» (переглянутий), що належним чином адаптовані відповідно до обставин завдання. В МСА 805 запропоновані приклади звітів незалежного аудитора. Також рекомендовано застосовувати вимоги інших МСА щодо звітування, адаптовані за необхідності до обставин завдання, та скористатися прикладами, які наведені в додатках до МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності», МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора», МСА 570 «Безперервність діяльності», МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» та МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора».

МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» вимагає від аудитора під час формування думки оцінити, чи фінансова звітність надає адекватні розкриття, що дають змогу визначеним користувачам зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, надану у фінансовій звітності (МСА 700, п.13). У разі аудиту окремого елемента фінансового звіту важливо, щоб окремий елемент фінансового звіту, з урахуванням вимог застосовної концептуальної основи фінансового

звітування, надавав адекватні розкриття, які дадуть можливість визначеним користувачам зрозуміти інформацію, надану за елементом, а також вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, надану за елементом.

Окрема увага приділена таким питанням: формат та зміст звіту незалежного аудитора, безперервність, ключові питання аудиту, інша інформація, повне ім’я партнера із завдання.

Підкреслено, що залежно від застосовної концептуальної основи фінансового звітування, використаної при формуванні окремого елемента фінансового звіту, може бути потрібним адаптувати, за необхідності: опис відповідальності управлінського персоналу (МСА 700, п.34) стосовно безперервності діяльності у звіті аудитора та опис відповідальності аудитора (МСА 700, п. 39).

МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» вимагає від аудитора повідомляти інформацію з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора» для завдань з аудиту повного пакета фінансової звітності загального призначення суб’єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів (МСА 700, п. 30). Для аудитів окремого елемента фінансового звіту положення МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора» застосовується лише якщо повідомлення інформації з ключових питань аудиту у звіті аудитора щодо таких фінансових звітів або елементів вимагається законодавчим чи нормативним актом, або якщо аудитор іншим чином вирішує повідомити про ключові питання аудиту. В такому випадку, коли ключові питання аудиту повідомляються у звіті аудитора щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту, МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора» застосовується у повному обсязі (МСА 700, п. 31).

МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» розглядає відповідальність аудитора щодо іншої інформації. В контексті

цього МСА, звіти, що містять або подаються разом з окремим фінансовим звітом або окремим елементом фінансового звіту, метою якого є надати власникам (або подібним зацікавленим особам) інформацію з питань, наведених в окремому фінансовому звіті або окремому елементі фінансового звіту, вважаються річними звітами для мети застосування МСА 720. Якщо аудитор визначає, що суб'єкт господарювання планує видати такий звіт, вимоги МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» застосовуються до аудиту окремого фінансового звіту або елемента.

Вимога МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» включати до звіту аудитора повне ім'я партнера із завдання також застосовується до аудитів окремих елементів фінансових звітів суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів (МСА 700, п. 46). Аудитор може бути зобов'язаний законодавчим чи нормативним актом включати повне ім'я партнера із завдання до звіту аудитора або аудитор може вирішити зробити це при складанні звіту щодо окремого елемента фінансового звіту суб'єктів господарювання, що не є суб'єктами господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів.

В МСА 805 наведено три приклади звітів незалежного аудитора, які доповнені стислим викладом обставин завдання, аналіз яких дозволяє виділити ключові аспекти, на які акцентується увага в МСА 805 (додаток). Аналізуючи зміст обставин, які визначають умови виконання завдань з аудиту окремих звітів, елементів, статей та рахунків, можна зробити висновок, що вони стосуються в основному регламентації відносин із управлінським персоналом, додаткової відповідальності та спеціальних умов виконання завдання, що визначає, в першу чергу, організаційні аспекти виконання такого завдання.

Відповідно особливості організації виконання завдань з аудиту запасів, що використовуються в інноваційній діяльності, можуть бути узагальнені в такий спосіб (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Особливості організації виконання завдання з аудиту запасів, що використовуються в інноваційній діяльності підприємства, з урахуванням вимоги МСА

Назва етапів	Мета	Ключові завдання та особливості
1	2	3
І. Прийняття завдання з аудиту запасів		
1.1. Дослідницький етап	Визначення інформаційних потреб користувачів та умов прийняття завдання	– визначити з предмет завдання (окремий компонент, стаття (елемент), рахунок); – визначити, чи є можливість з практичної точки зору провести аудит запасів, враховуючи очікуваний доступ до аудиторських доказів щодо загальної якості облікових запасів та іншої облікової інформації; – оцінити прийнятність вимог та умови застосування МСА
1.2. Підготовчо-узгоджувальний етап	Узгодження умов завдання з аудиту	– підписати договір на виконання завдання, надіслати лист – зобов'язання та отримати письмове підтвердження його розуміння; – визначити особу, у структурі управління суб'єктом, який необхідно буде подавати інформацію відповідно до МСА 260 «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»;
ІІ. Отримання й оцінка доказів		
2.1. Оцінка ризиків	Отримання розуміння суб'єкта господарювання, його середовища, внутрішнього контролю, необхідні для подальшої оцінки ризиків можливості суттєвого викривлення інформації про предмет завдання	– врахування вимог при оцінюванні ризиків положень МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності», МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок, та пов'язані з ними розкриття інформації»; МСА 550 «Пов'язані сторони», МСА 560 «Події після звітності періоду»,

– *Продовження табл. 3.2*

1	2	3
2.2. Виконання подальших процедур	Визначення та здійснення загальних дії у відповідь для вирішення проблеми оцінених ризиків суттєвого викривлення Виконання подальших процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення Остаточна оцінка достатності та прийнятності доказів	– врахування вимог при виконанні подальших процедур МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності», МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок, та пов'язані з ними розкриття інформації»; МСА 550 «Пов'язані сторони», МСА 560 «Події після звітності періоду», МСА 570 «Безперервність», МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації»
III. Формування думки аудитора та представлення звіту		
3.1. Формування думки та звіту аудитора	Узагальнення результатів, отриманих в процесі виконання завдання Формування звіт аудитора	– узагальнити та систематизувати результати виконання аудиту; – здійснити оцінку викривлень (за умови їх виявлення) із встановленим рівнем суттєвості; – визначитися з формулюванням думки в звіті аудитора відповідно до МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності», МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора», МСА 570 «Безперервність діяльності», МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» та МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»
3.2. Подання звіту аудитора	Подання звіту	– представити звіт аудитора користувачам

Джерело: розроблено автором.

Під час уточнення організаційних етапів аудиту запасів, що використовуються в інноваційній діяльності, крім висновків щодо особливостей виконання завдань з аудиту елементів (статей), рахунків фінансової звітності відповідно до МСА, базувалися на позиції О.А. Петрик, щодо використання терміну «стадія» саме під час визначення періодів історичного розвитку, еволюції аудиту як науки та галузі діяльності, а при обґрунтуванні організації аудиту - терміну «етап аудиту» [122, с. 184], підходах Давидова Г.М. щодо трьох етапів процесу аудиту: попереднього вивчення обставин завдання, виконання завдання, формування висновку (звіту) з завдання [14, с. 68], розробок Андрощук І.І. щодо структуризації етапів виконання завдань з надання впевненості, якою виділено підготовчий (етап прийняття завдання), основний (етап отримання й оцінки доказів) та завершальний (етап завершення завдання) [4, с. 169-191].

Необхідно підкреслити, що незважаючи на важливість процедур по суті, завдання з аудиту запасів, що використовуються для інноваційної діяльності, може бути визнано таким, що виконувалося відповідно до МСА, якщо будуть дотримані положення всіх МСА, які регламентують специфічні аспекти (безперервність, подальші подій тощо), оскільки запаси є тим об’єктом, для якого всі вимоги МСА є доречними. Розуміння необхідності проведення цих досліджень є ключовим при визначенні доцільності проведення саме завдання з аудиту, а не іншого виду аудиторської послуг. Також важливим є наявність доступу аудитора до інформації, яка б дозволила отримати аудиторські докази щодо загальної якості облікових запасів та іншої облікової інформації.

Значна увага в МСА 805 приділена питанням складання звіту щодо повного комплекту фінансової звітності суб’єкта господарювання та щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту у випадку, якщо такі завдання виконуються одночасно. Незважаючи на те, що виконання таких інтегрованих завдань не є традиційним для українського ринку аудиторських послуг, їх потенціал є високим саме в контексті аудиту

запасів в процесі управління інноваційною діяльністю підприємств, оскільки інформаційні потреби користувачів є в значній мірі комплексними в цій сфері.

3.2. Підходи щодо оцінки суттєвості при аудиті запасів, що використовуються для інноваційної діяльності підприємства

На сьогодні суттєвість є однією з найважливіших категорій в теорії аудиту, оскільки, як справедливо підкреслюється, розвиток аудиторських процедур відбувається в напрямку від суцільної перевірки документів до розробки методів та прийомів, які дозволяють аудиторові сформувати власну думку без застосування перевірки всього обсягу документації [191]. Разом з тим, незважаючи на чіткість та зрозумілість мети застосування концепції суттєвості – визначити величину викривлення інформації, допустиму помилку, яка не впливає на достовірність інформації, а тому і на рішення користувачів – однозначних та чітких методик її застосування поки що не існує.

Проблеми визначення рівня суттєвості та її застосування в процесі формування аудиторського звіту започатковано в класичних працях з аудиту таких зарубіжних науковців, як Адамс Р. (Adams R., 1995) [1], Аренс А. та Лоббек Дж. (Arens A., Loebbecke J., 2003) [8], Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О`Рейли В.М., Хирш М.Б. (DeFliese Ph.L., Jaenicke H.R., O`Reilly V.M., Hirsh M.B., 1997) [11]. Теоретичні та практичні проблеми суттєвості в аудиту досліджували українські та зарубіжні науковці, зокрема, детальні методики розрахунку рівня суттєвості представлені в працях С.М. Бичкової та Л.М. Растамханової [26], Петренко С.М. [100], О.Ю. Редька, О.А. Кулагіна, К.О. Редько [144], Івахненкова С. та Місюри О. [206] та ін. Цікавими є методичні розробки в сфері розрахунку суттєвості, розроблені методичною радою

Республіки Білорусь в якості рекомендацій [145].

Водночас чисельні розробки навчального, методичного та наукового характеру, пов'язані із трактуванням сутності категорії «суттєвість», розробкою підходів та методики визначення рівня суттєвості й розрахунку її кількісних показників, представлені в основному в контексті завдань з аудиту фінансової звітності. Проте, специфічні потреби користувачів зумовлюють проведення аудиту лише окремих об'єктів бухгалтерського обліку та звітності. Фактично в складі завдань з аудиту доцільно виділити такі види завдань: 1) завдання з аудиту повного комплекту фінансової звітності; 2) завдання з аудиту іншої історичної фінансової інформації, яка стосується фінансової звітності, в тому числі: завдання з аудиту окремого компоненту (форми) фінансового звіту; завдання з аудиту окремого елементу фінансових звітів; завдання з аудиту окремої статті фінансових звітів; завдання з аудиту окремого рахунку фінансових звітів. Особливим попитом користуються завдання з аудиту запасів та їх окремих видів. З одного боку, виділення одного об'єкту аудиту – запасів – має спростити роботу аудитора, оскільки можна сконцентруватися лише на вузькому колі операцій та процесів. Але з іншого, орієнтація Міжнародних стандартів аудиту на регламентування питань, пов'язаних з проведення завдань з аудиту всього пакету фінансових звітів, викликає проблеми при їх практичному застосуванні в процесі виконання завдань з аудиту лише окремих статей, рахунків, елементів фінансових звітів, і це, зокрема, стосується визначення рівня суттєвості.

МСА серій 100-700 застосовуються до аудиту фінансової звітності та мають бути в разі необхідності належним чином адаптовані для проведення аудитів іншої історичної фінансової інформації. МСА 805 «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту» (далі – МСА 805) розглядає особливі положення використання вищезазначених стандартів під час аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента, рахунку або статті фінансового звіту [100], але питання суттєвості в ньому окремо не розглядаються, що

ускладнює роботу аудиторів.

Узагальнення положень МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» (далі – МСА 320), МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту» (далі – МСА 450), МСА 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів» (далі – МСА 501), МСА 805 можна виділити наступні важливі особливості у визначенні рівня суттєвості при виконанні аудиту запасів.

Перша особливість полягає в тому, що слід враховувати можливість існування двох варіантів виконання завдань з аудиту запасів, які аналізуються в МСА 805. Перший варіант полягає в тому, що аудитор виконує аудит повного комплекту фінансової звітності і додатково – аудит запасів як окремого елементу, статті або рахунку. Другий варіант передбачає виконання аудиту запасів як окремого завдання і не залучення аудитора до аудиту повного комплекту фінансової звітності. В межах кожного з варіантів підхід до визначення суттєвості буде відрізнятися, враховуючи відмінності в головних об’єктах аудиту (в першому варіанті – фінансова звітність, в другому – запаси).

Друга особливість пов'язана із застосуванням системи контрольних показників суттєвості та їх граничних значень, яка має свої витоки з облікової практики. Так, в Концептуальній основі фінансової звітності [82] підкреслено, що суттєвість - це характерний для кожного суб'єкта господарювання аспект доречності, що ґрунтується на характері або величині статей, яких стосується ця інформація у контексті фінансового звіту окремого суб'єкта господарювання, тому не можна вказати єдину якісну граничну величину для суттєвості або наперед встановити, що може бути суттєвим у конкретній ситуації.

МСА 320 також не пропонує конкретного переліку контрольних показників та рівнів суттєвості, лише наводяться їх приклади та можливі умови їх зміни в процесі виконання аудиту. Зокрема зазначено, що прикладом контрольних показників, які можуть бути прийнятними залежно

від умов діяльності суб’єкта господарювання, можуть бути категорії доходів, наприклад прибуток до оподаткування, сукупний дохід, валовий прибуток і сукупні витрати, сукупний капітал або вартість чистих активів. Прибуток до оподаткування від операцій, що продовжуються, часто використовується для комерційних суб’єктів господарювання, а у разі, якщо прибуток до оподаткування від операцій, що продовжуються, є нестабільним, інші контрольні показники, наприклад валовий прибуток або сукупні доходи, можуть бути більш доречними.

Що стосується обраного контрольного показника, то доречні фінансові дані зазвичай включають інформацію щодо фінансових результатів та фінансового стану за попередні періоди, інформацію щодо фінансових результатів і фінансового стану за поточний період на поточну дату, а також бюджети та прогнози на поточний період з урахуванням значних змін в умовах діяльності суб’єкта господарювання (наприклад, значне придбання) і відповідних змін в умовах галузі або економічного середовища, в яких функціонує суб’єкт господарювання. Наприклад, у випадку, якщо на початковій стадії суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому для певного суб’єкта господарювання визначається виходячи з відсотка прибутку до оподаткування від операцій, що продовжуються, обставини, які спричиняють виняткове зменшення або збільшення такого прибутку, можуть привести аудитора до висновку, що суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому можна більш точно визначити, використовуючи показник нормалізованого прибутку до оподаткування від операцій, що продовжуються, на основі результатів минулих періодів.

В контексті вибору контрольних показників для визначення суттєвості і в обліку, і в аудиті фінансової звітності, слід зазначити, що запаси в якості таких контрольних показників не розглядаються. Зокрема, вони відсутні в Методичних рекомендаціях щодо застосування суттєвості у бухгалтерському обліку [100], які пропонують певний перелік контрольних показників, до яких віднесено: підсумок всіх активів; підсумок всіх зобов’язань; підсумок

всього власного капіталу; чистий прибуток (збиток) підприємства; відхилення залишкової вартості об'єкту обліку від його справедливої вартості; строк корисного використання об'єкту оренди; чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); фінансові результати сегмента; активи усіх сегментів підприємства; різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну; сума надходжень на провадження статутної діяльності. Визначаючи показники для розрахунку рівня суттєвості в залежності від галузевої приналежності (нафто- та газопереробна промисловість, енергетика, транспорт, торгівля, харчова та легка промисловість, будівництво, готельний бізнес, малі підприємства, некомерційні підприємства), виділяються такі показники, як виручка від реалізації, витрати, прибуток до оподаткування, запаси, основні засоби, валюта балансу, незавершене виробництво [35]. Але запаси, хоч і виділені як можливий ключовий показник, в кінцевому підсумку для жодної галузі не пропонуються як оптимальний показник.

Як відмічає Р. Адамс, основні проблеми, пов'язані з суттєвістю, полягають в тому, що, по-перше, вона встановлюється аудитором, а не користувачем аудиторського висновку (акціонером), який одночасно і користувач фінансової звітності, по-друге, дослідження доводять значну варіацію оцінок аудитором суттєвості – рішення одного можуть бути абсолютно несхожими на рішення іншого [1, с.73]. Також підтримуємо думку, що проблемою, пов'язаною із суттєвістю, є те, що виявлені викривлення ув'язуються все ж таки із самою фінансовою звітністю, а не конкретними економічними рішеннями, які приймаються на її основі [191, с. 367].

Міжнародні стандарти аудиту також акцентують на цьому увагу. Так, в МСА 320 зазначено, що «визначення аудитором суттєвості є предметом професійного судження та залежить від розуміння аудитором потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації» (п. 4). Але як приклад, розтлумачено особливості визначення потреб та їх впливу на

встановлення рівня суттєвості при проведенні аудиту фінансової звітності організацій державного сектору економіки (А3, МСА 320) та підкреслено їх залежність від законодавчих і нормативних або інших актів, документів та органів влади, а також від потреб у фінансовій інформації законодавчих органів та громадськості стосовно програм в державному секторі.

Наприклад, при обліку запасів розповсюдженою помилкою та порушенням норм П(С)БО 9 «Запаси» є відсутність їх переоцінки на дату балансу. Це може дати підстави для визнання фінансової звітності викривленою, але в кожному конкретному випадку аудитору слід врахувати, чи вплине це викривлення на конкретні економічні рішення, які приймаються користувачами на основі інформації про запаси, що міститься у фінансовій звітності.

В підручнику Аренса А. та Лоббека Дж. в описі судових рішень міститься цікава згадка про суттєвість, але зазначено, що це одна з небагатьох справ в історії аудиторської професії, коли питанню суттєвості було приділено таку увагу [8, с. 121]. Так, помилка при розрахунку доходів на одну акцію склала 15%, але, на превеликий подив, суд вирішив, що ця сума несуттєва, і можливо, причина цього висновку суду була прихована в тому, що протягом року значно виросли доходи – більш ніж на 25%. Разом з тим, суд таки прийшов до висновку, що в балансі існували суттєві викривлення реального стану справ, але базуючись на викривленні показника ліквідності: коефіцієнт ліквідності (коефіцієнт покриття), заявлений у фінансових звітах, склав 1,9 замість фактичного 1,6.

Тому модифікуючи питання, які пропонується розглядати при визначенні рівня суттєвості [191, с. 367], вважаємо, що при визначенні рівня суттєвості при виконанні аудиту запасів як окремого завдання необхідно:

– визначити коло можливих користувачів інформації про запаси у фінансовій звітності;

– охарактеризувати мету та типи рішень, які будуть прийматися кожним із користувачів;

– по кожному з можливих користувачів звітності описати критерії прийняття рішень, виділивши їхні граничні значення.

На такі типи рішень та інформаційні потреби впливатимуть і особливості діяльності підприємства. Наприклад, для інноваційно-активних підприємств слід враховувати особливості як інноваційних продуктів, так і ланцюжків постачань для інноваційних продуктів, зокрема те, що у сфері управління запасами логістична стратегія для інноваційного продукту орієнтується не на зменшення запасів та підвищення їх оборотності, як для функціональних продуктів, а, навпаки, створює значні буферні запаси в ланцюгах постачань для підвищення їх гнучкості та швидкості реакції на зростання попиту, але у той же час існує проблема застарівання запасів [81, с. 128-129].

Третя особливість застосування рівня суттєвості пов'язана з тим, що незважаючи на те, що у МСА 320 термін «суттєвість» пов’язується із терміном «сума», необхідним є розгляд не лише кількісних, а й якісних викривлень. В МСА 450 викривлення трактуються як розбіжність між відображеною сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у фінансовому звіті та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації, які є обов’язковими для цієї статті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Отже, тлумачення терміну «викривлення» є ширшим і не ув’язується із терміном «суттєвість», яке обмежене лише терміном «сума», що вимагає зміни підходів до його трактування. Визначення того, чи є суттєвим викривлення стосовно інформації про запаси в якісному розкритті в контексті застосованих вимог нормативних та законодавчих документів та конкретних обставин суб’єкта господарювання, є питанням, яке вимагає застосування професійного судження.

Четверта особливість полягає в існуванні різних рівнів суттєвості (рис. 3.1), які, в свою чергу, можуть бути деталізовані залежно від того, чи виконується завдання з аудиту запасів як окреме завдання, або як додаткове

завдання – одночасно із аудитом повного комплекту фінансової звітності.

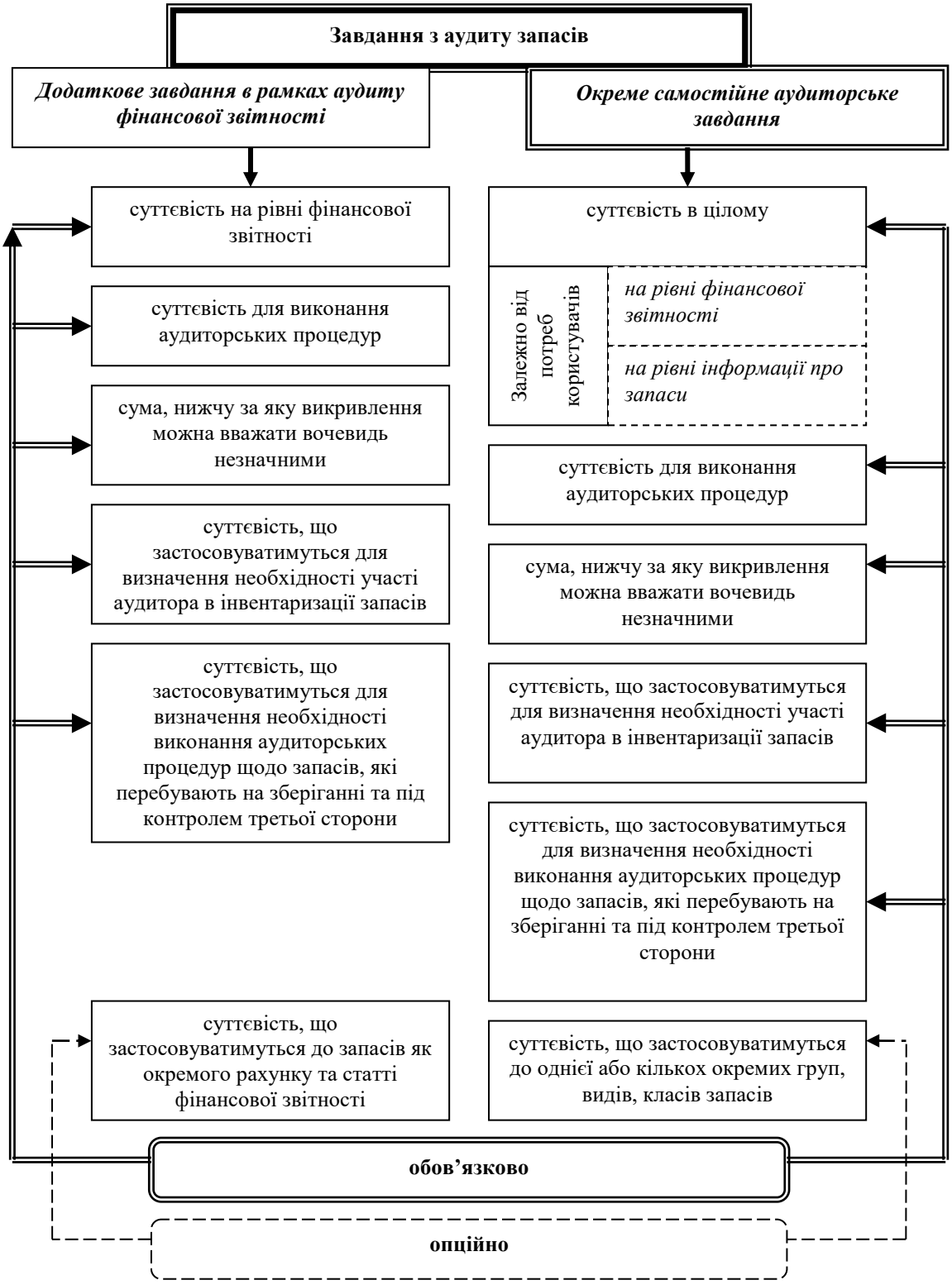


Рис. 3.1. **Класифікація рівнів суттєвості при виконанні завдань з аудиту запасів**

Джерело: розроблено автором з використанням положень Міжнародних стандартів аудиту [103]

Визначаючи загальну стратегію аудиту запасів, що використовуються в інноваційній діяльності, як окремого завдання, аудитор повинен визначити:

- суттєвість в цілому (п. 10, МСА 320), яка може розглядатися і на рівні фінансової звітності, і на рівні загальної інформації про запаси;
- суттєвість для виконання аудиторських процедур для оцінки ризиків суттєвого викривлення та визначення змісту, часу виконання й обсягу подальших аудиторських процедур (п. 11, МСА 320);
- суму, нижчу за яку викривлення можна вважати вочевидь незначними, для виокремлення викривлень, які не потрібно акумулювати (п. 5, МСА 450).

Але при проведенні аудиту запасів в рамках аудиту фінансової звітності є і інший обов'язковий випадок розгляду суттєвості. Згідно з вимогам МСА 501 особливі процедури отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо наявності та стану запасів передбачені лише в тому випадку, якщо запаси є суттєвими для фінансової звітності. В цьому випадку від аудитора вимагається присутність під час інвентаризації запасів (крім випадків, якщо це не є можливим на практиці) для того, щоб:

- оцінити інструкції та процедури управлінського персоналу; спостерігати за процедурами проведення підрахунку, які здійснюються управлінським персоналом;
- інспектувати запаси;
- виконати контрольні перерахунки;
- здійснити аудиторські процедури щодо остаточних даних про запаси суб'єкта господарювання, щоб визначити, чи точно вони відображають фактичні результати інвентаризації запасів.

У випадку із запасами, що перебувають на зберіганні та під контролем третьої сторони, у випадку їх суттєвості, аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо наявності й стану таких запасів, виконавши такі дії:

- надіслати запит до третьої сторони щодо підтвердження кількості

та стану запасів, які зберігаються від імені суб'єкта господарювання;

– здійснити інспектування або інші аудиторські процедури, які є прийнятними за таких обставин.

Отже, важливим є встановлення рівня суттєвості для запасів в цілому та тих, що перебувають на зберіганні та під контролем третьої сторони, оскільки саме цей показник буде визначати необхідність участі аудитора у інвентаризації та проведення додаткових аудиторських процедур.

При проведенні аудиту запасів як окремого завдання такі процедури, тобто участь аудитора в інвентаризації та її дослідження, можна розглядати як обов'язкові, адже запаси в даному випадку розглядаються як суттєвий об'єкт. Але оскільки це регламентовано чітко МСА, це питання має бути врегульовано в листі - зобов'язанні залежно від потреб користувачів.

Крім того, слід звернути увагу на те, що при проведенні аудиту запасів в рамках аудиту фінансової звітності, аудитор може визначити рівень або рівні суттєвості, що застосовуватимуться до одного або кількох окремих конкретних класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації, якщо для них обґрунтовано очікується, що викривлення, нижчі від рівня суттєвості, прийнятого на рівні фінансової звітності в цілому, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, прийнятих на основі фінансової звітності (А3-А12, МСА 320). До чинників, що можуть вказувати на наявність таких об'єктів і можуть вплинути на економічні рішення користувачів на основі фінансової звітності, належать такі: вплив законодавчих та нормативних актів, вимоги розкриття інформації для галузі, в якій діє суб'єкт господарювання, акцент на конкретний аспект бізнесу суб'єкта господарювання, що окремо розкривається у фінансовій звітності (А11, МСА 320).

При проведенні аудиту запасів як окремого завдання такі окремі рівні суттєвості можуть бути визначені для окремих видів, груп (підгруп запасів). При цьому підкреслено, що при розгляді того, чи існують такі деталізовані групи за конкретних умов діяльності суб'єкта господарювання, аудитор може

вважати за доцільне отримати розуміння поглядів і очікувань тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінського персоналу (А12, МСА 320).

Детально методи визначення рівня суттєвості представлені Редько О.Ю., Кулагіним О.А., Редько К.О. [144], а також Згурською С. [60], але враховуючи специфіку інноваційної діяльності пропонуємо використовувати:

1) оборотний метод, оскільки більш вагомий вплив на рішення користувачів буде мати саме процес використання запасів в інноваційній діяльності, а не їх наявності, а елементи (статті), що мають невелике числове значення, нерідко формуються в результаті значних поточних операцій;

2) сальдовий (залишковий) метод у випадку наявності сформованих та невикористаних залишків запасів для використання в майбутньому в інноваційній діяльності підприємства, оскільки в цій ситуації вагомий вплив на рішення буде мати процес формування залишків, а не їх використання, а елементи (статті), що не мають значних оборотів, мають вплив через значимість залишку.

Приклади визначення рівнів суттєвості при виконанні завдань з аудиту запасів, що використовуються в інноваційній діяльності, як окремого завдання представлено в таблиці 3.3.

Вважаємо обґрунтованим використання 5% від загального показника суттєвості в цілому для визначення суми, нижчу за яку викривлення можна вважати вочевидь незначними [60], але використання показника в 75% від загального показника суттєвості є завеликим, оскільки відразу відсікає викривлення, які становлять менше 2/3 від загального рівня суттєвості. Доцільним є використання показника від 30 до 50%.

При цьому погоджуємося з думкою Саханевич К.В. та Чубай В.М. [165] щодо важливості встановлення так званих «інтервальних відсотків», оскільки використання інтервалу розширює можливості використання професійного судження аудитора та більш відповідального підходу до віднесення певних викривлень до несуттєвих або суттєвих.

Таблиця 3.3

Визначення рівнів суттєвості при виконанні завдань з аудиту запасів, що використовуються в інноваційній діяльності, як окремого завдання

Назва показника	Показник суттєвості при застосуванні оборотного методу, %	Показник суттєвості при застосуванні залишкового методу, %
Суттєвість в цілому	3-5% від обсягу витрат на інноваційну діяльність	3-5% від залишку активів, пов'язаних з інноваційною діяльністю підприємства
Суттєвість для виконання аудиторських процедур	50% від показника суттєвості в цілому або 1,50-2,5% від обсягу витрат на інноваційну діяльність	50% від показника суттєвості в цілому або 1,5-2,5% від обсягу витрат на інноваційну діяльність
Сума, нижчу за яку викривлення можна вважати вочевидь незначними	5% від показника суттєвості в цілому або 0,15-0,25% від обсягу витрат на інноваційну діяльність	5% від показника суттєвості в цілому або 0,15-0,25% від обсягу витрат на інноваційну діяльність
Суттєвість, що застосовуватиметься для визначення необхідності участі аудитора в інвентаризації запасів	3-5% від обсягу витрат на інноваційну діяльність	3-5% від залишку активів, пов'язаних з інноваційною діяльністю підприємства
Суттєвість, що застосовуватимуться для визначення необхідності виконання аудиторських процедур щодо запасів, які перебувають на зберіганні та під контролем третьої сторони	3-5% від обсягу витрат на інноваційну діяльність	3-5% від залишку активів, пов'язаних з інноваційною діяльністю підприємства
Суттєвість, що застосовуватимуться до однієї або кількох окремих груп, видів, класів запасів	3-5% від обсягу витрат на інноваційну діяльність	3-5% від залишку активів, пов'язаних з інноваційною діяльністю підприємства

Джерело: розроблено автором.

Використання запропонованих показників дозволить врахувати особливості інноваційної діяльності при визначенні критичної маси викривлень, як впливатимуть на думку аудитора при виконанні завдання з аудиту запасів як окремого завдання, що дозволить підвищувати якість аудиторських послуг та їх відповідність потребам учасників інноваційної діяльності.

3.3. Методичне забезпечення аудиторських процедур операцій з запасами в управлінні інноваційною діяльністю підприємства

Правильна та раціональна організація процесу аудиту передбачає, в першу чергу, вибір необхідних та достатніх аудиторських процедур для зниження аудиторського ризику та формування аудиторського звіту. Серед здобутків українських вчених стосовно аудиторських процедур варто, в першу чергу, відмітити дослідження Проскуріної Н.М. [138]. Укрупнені процедури збору доказів представлені в підручнику «Аудит» за редакцією Давидов Г.М. та Кужельного М.В. [14, с. 81-83]. В статті О. Петрик [121] викладено проблеми уточнення та розвитку методів, способів і прийомів аудиту і підкреслюється, існування великого розмаїття поглядів науковців на проблему визначення методів, способів, прийомів і процедур аудиту.

Визначаючи перелік необхідних аудиторських процедур аудитор має користуватися двома Міжнародними стандартами аудиту: МСА 500 «Аудиторські докази» та МСА 501 «Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів» [103].

Міжнародним стандартом аудиту 500 «Аудиторські докази» передбачена можливість виконання таких аудиторських процедур:

1) спостереження;
2) зовнішнє підтвердження;
3) повторне обчислення;
4) повторне виконання;
5) аналітичні процедури;
6) запит;
7) інспектування.

Дослідження мети, цільової спрямованості та наповненості аудиторських процедур, регламентованих МСА 500 «Аудиторські докази» дозволяє зробити висновок, що інвентаризація як окрема процедура серед

них відсутня, але прямо чи непрямо пов’язана з ними.

Питання інвентаризації досліджені достатньо глибоко, враховуючи те, що вона розглядається найважливішим методом обліку та контролю. Варто відмітити дослідження Кузьмина Д.Л. [87; 88], яким, зокрема, було вивчено 176 різних літературних джерел, в яких є визначення «інвентаризація». Разом з тим, в теорії та практиці аудиту недостатньо дослідженим залишається питання використання інвентаризації в процесі проведення аудиту. Проте, в практиці аудиту це питання не є таким однозначним, оскільки окремий Міжнародний стандарт відсутній, а серед аудиторських процедур використання інвентаризації не є однозначним.

Нижче в таблиці представлено взаємозв’язок цих процедур із інвентаризацією (табл. 3.4). В МСА 501 «Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів» [103] окремо регулюються питання отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів стосовно наявності і стану запасів в цілому, а отже і запасів, які використовуються в інноваційній діяльності. Якщо запаси є суттєвими для фінансової звітності, то аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо їх наявності і стану шляхом:

а) присутності під час інвентаризації (крім випадків, якщо це непрактично), щоб:

– оцінити інструкції та процедури управлінського персоналу для реєстрації й контролю результатів інвентаризації фізичних запасів суб’єкта господарювання;

– ознайомитися з процедурами підрахунку, які здійснюються управлінським персоналом;

– перевірити запаси;

– виконати контрольну перевірку; та

б) здійснення аудиторських процедур щодо остаточних даних про запаси суб’єкта господарювання, щоб визначити, чи точно вони відображають фактичні результати інвентаризації.

Таблиця 3.4

Взаємозв'язок аудиторських процедур, аудиторських доказів та інвентаризації

Вид аудиторських процедур	Сутність	Можливість використання інвентаризації	Сутність інвентаризації
1	2	3	4
Інспектування	Вивчення записів або документів, внутрішніх чи зовнішніх, у паперовій, електронній або іншій формі, або фізичний огляд активу. Інспектування записів або документів надає аудиторські докази різних ступенів достовірності залежно від їхнього характеру або джерела отримання, а також у разі внутрішніх записів або документів - залежно від ефективності заходів внутрішнього контролю над їх формуванням. Підкреслено, що перевірка окремих запасів може здійснюватися разом із спостереженням за процесом інвентаризації.	Інвентаризація може бути використана для проведення інспектування.	Аудиторська процедура
		Використання даних інвентаризації для інспектування правильності оформлення її результатів	Дані інвентаризації як джерело отримання аудиторських доказів
Спостереження	Являє собою нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи, наприклад спостереження аудитора за процесом інвентаризації, що здійснює персонал суб'єкта господарювання, або за виконанням заходів внутрішнього контролю. Спостереження надає аудиторські докази про виконання процесу або процедури, але обмежується тим моментом часу, коли таке спостереження відбувається, а також тим, що сам факт спостереження може впливати на виконання процесу або процедури.	Аудитор може здійснювати нагляд за процесом інвентаризації.	Дані інвентаризації як джерело отримання аудиторських доказів
Зовнішнє підтвердження	Аудиторські докази у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони (підтверджуюча сторона) у паперовій, електронній або іншій формі	Зовнішні підтвердження можуть розглядатися як інвентаризація дебіторської заборгованості та зобов'язань.	Аудиторська процедура

Продовження табл. 3.4

1	2	3	4
		Зовнішні підтвердження можуть бути використані для перевірки проведених звірок з дебіторами та кредиторами	Дані інвентаризації як джерело отримання аудиторських доказів
Повторне обчислення	Перевірка математичної правильності документів чи записів	Використанні інвентаризаційних відомостей з метою перевірки правильності їх заповнення та підрахунку підсумків	Дані інвентаризації як джерело отримання аудиторських доказів
Повторне виконання	Незалежне виконання аудитором процедур або заходів внутрішнього контролю, які вже виконувалися як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання	Повторне проведення інвентаризації	Аудиторська процедура
Аналітичні процедури	Оцінка фінансової інформації через аналіз правдоподібного взаємозв'язку між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури також включають усі необхідні дослідження ідентифікованих коливань чи взаємозв'язків, що суперечать іншій доречній інформації або значно відрізняються від очікуваних показників.	Використання даних інвентаризації для проведення аналізу взаємозв'язку між показниками.	Дані інвентаризації як джерело отримання аудиторських доказів
Запит	Пошук фінансової та нефінансової інформації від обізнаних осіб як у самого суб'єкта господарювання, так і за його межами. Запити можуть варіюватися від офіційних письмових запитів до неформальних усних.	Здійснення запитів особам, які приймали участь у проведенні інвентаризації	Дані інвентаризації як джерело отримання аудиторських доказів

Джерело: розроблено авторами на основі опрацювання МСА [103].

Інспектування запасів під час присутності при інвентаризації запасів допомагає аудитору підтвердити наявність запасів (хоча й необов'язково право власності на них) та ідентифікації, наприклад, застарілих і пошкоджених запасів або запасів, що починають старіти.

Але необхідно акцентувати увагу на таких особливостях використання інвентаризації при проведенні аудиту фінансової звітності вітчизняних підприємств:

1. Інвентаризація розглядається лише в контексті запасів, отже фактично обов'язковість участі в інвентаризації інших активів (основних засобів, нематеріальних активів), а також дебіторської заборгованості, інших оборотних активів, витрат майбутніх періодів, зобов'язань не передбачено. Але інвентаризація цих об'єктів є важливою в контексті отримання додаткових доказів при аудиті запасів. Проведення інвентаризації вказаних об'єктів як елемент організації обліку та контролю на підприємстві передбачено в обов'язковому порядку згідно з Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань (наказ Міністерства фінансів України від 2 вересня 2014 року № 879 [126]), отже аудитор фактично може лише використовувати дані інвентаризації цих об'єктів як джерела аудиторських доказів. Для заборгованості та зобов'язань Міжнародними стандартами аудиту передбачено використання зовнішніх підтверджень. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 505 «Зовнішні підтвердження» [103] розглядає використання аудитором процедур зовнішнього підтвердження для отримання аудиторських доказів відповідно до вимог МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» і МСА 500 «Аудиторські докази».

2. Слід зазначити, що особливі процедури (присутності при інвентаризації, проведення додаткових аудиторських процедур тощо) передбачені лише в тому випадку, якщо запаси є суттєвими для фінансової звітності. Отже, важливим є встановлення рівня суттєвості, оскільки саме цей показник буде визначати необхідність участі аудитора у інвентаризації та проведення додаткових аудиторських процедур.

3. Якщо інвентаризація здійснюється на іншу дату, ніж дата фінансової звітності, то аудитор повинен виконати аудиторські процедури для отримання аудиторських доказів про належне відображення змін у запасах між датою інвентаризації та датою фінансової звітності. Згідно з Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 2 вересня 2014 року №879 інвентаризація активів та зобов'язань проводиться в термін від двох до трьох місяців до дати балансу. Тому проведення таких аудиторських процедур є обов'язковим в будь-якому випадку при проведенні аудиту фінансової звітності вітчизняних підприємств.

4. Якщо аудитор не може бути присутнім під час інвентаризації через непередбачувані обставини, він має провести інвентаризацію (або спостерігати за її проведенням) деяких запасів на іншу дату і виконати аудиторські процедури щодо проміжних операцій, або ж модифікувати думку в аудиторському звіті. Отже, за умови неможливості бути присутнім, аудитор має або сам провести інвентаризацію або вимагати її проведення на іншу дату і виконати аудиторські процедури щодо проміжних операцій. В контексті цього слід зазначити, що Міжнародними стандартами аудиту не регламентовані вимоги щодо проведення інвентаризації самим аудитором, тому необхідним є розробка рекомендаційних документів стосовно організації та методики проведення інвентаризації аудиторами. Навіть якщо за основу взяти вищезазначене Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, виникатимуть особливості стосовно складу інвентаризаційної комісії та оформлення результатів інвентаризації. Модифікація думки є найпростішим вирішенням цієї ситуації і деякі дослідження показують, що аудитори і використовують саме його [119]. Але слід звернути увагу, що вибір між проведенням інвентаризації та модифікацією думкою – це ситуація, яка потенційно несе в собі конфлікт інтересів, оскільки очікування та вимоги відповідальної сторони (підприємства, фінансова звітність якого підлягає аудиту) та користувачів можуть суттєво відрізнятися.

5. Особливості передбачені для запасів, що перебувають на зберіганні та під контролем третьої сторони. Якщо вони знову таки є суттєвими для фінансової звітності, аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо наявності та стану таких запасів, здійснивши одну з таких дій або обидві: надіслати запит до третьої сторони про підтвердження кількості і стану запасів, які зберігаються в інтересах суб'єкта господарювання. здійснити перевірку або інші аудиторські процедури, які є належними за таких обставин. Отже, фактично в цьому випадку регламентовано використання не процедур інвентаризації, а процедур зовнішнього підтвердження.

Розглянемо особливості організації зовнішніх підтверджень згідно з МСА 505 «Зовнішні підтвердження».

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 505 «Зовнішні підтвердження» розглядає використання аудитором процедур зовнішнього підтвердження для отримання аудиторських доказів відповідно до вимог МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» і МСА 500 «Аудиторські докази». Зовнішнє підтвердження – аудиторські докази, отримані як пряма письмова відповідь аудитору від третьої сторони (сторони, яка підтверджує) у паперовій формі або на електронних чи інших носіях інформації. Безперечно, що в контексті аудиту запасів зовнішні підтвердження є одним з найважливіших джерел доказів, оскільки: по-перше, процедури зовнішнього підтвердження часто виконуються для отримання підтвердження або запиту щодо інформації про залишки на рахунках та їх елементи; по-друге, вони також можуть використовуватися для підтвердження умов угод, контрактів або операцій між компанією та іншими сторонами, або для підтвердження відсутності певних умов, наприклад додаткової угоди.

В інших МСА визнається важливість зовнішніх підтверджень як аудиторських доказів, наприклад:

1. У МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» розглядається відповідальність аудитора за розробку та виконання дій у

відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності, а також розробку й виконання подальших аудиторських процедур, характер, час і обсяг яких ґрунтуються та відповідають оціненим ризикам суттєвого викривлення на рівні твердження. Крім того, МСА 330 вимагає від аудитора незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення розробки й виконання процедур по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку на рахунку або розкриття даних. Аудитор також має розглянути, чи мають процедури зовнішнього підтвердження виконуватись як аудиторські процедури по суті.

2. Згідно з вимогами МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики», чим вища оцінка аудитором ризику, тим переконливіші аудиторські докази він має отримати. Для цього аудитор може збільшити кількість даних або отримати більш доречні та надійні дані, або здійснити те й інше. Наприклад, аудитор може робити більший наголос на отриманні доказів безпосередньо від третіх сторін або отриманні підтверджуючих доказів із кількох незалежних джерел. У МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» також зазначено, що процедури зовнішнього підтвердження можуть допомогти аудитору отримати аудиторські докази з високим рівнем достовірності, які потрібні йому для дій у відповідь на значні ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки.

3. У МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» вказано, що аудитор може так формулювати запити щодо підтвердження, щоб отримати додаткову підтверджуючу інформацію як відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні твердження.

4. У МСА 500 «Аудиторські докази» визначено, що підтвердження, отримані з незалежних стосовно суб’єкта господарювання джерел, наприклад зовнішні підтвердження, можуть збільшити впевненість, яку аудитор отримує від доказів, існуючих серед облікових записів, або від пояснень управлінського персоналу.

При використанні процедур зовнішнього підтвердження аудитор повинен контролювати запити про зовнішнє підтвердження, включаючи:

– визначення інформації, яку слід підтвердити або надати;

– вибір належної сторони, що надає підтвердження;

– формулювання запитів про підтвердження, включаючи визначення належного одержувача запитів і наявність реквізитів для надсилання відповідей безпосередньо аудитору;

– надсилання запитів, у тому числі подальших запитів, якщо це потрібно, стороні, яка надає підтвердження.

Процедури зовнішнього підтвердження часто є доречними при розгляді тверджень, пов’язаних із певними залишками на рахунках та їх елементами. Однак зовнішнє підтвердження не повинне обмежуватися виключно залишками на рахунках. Наприклад, аудитор може затребувати підтвердження умов угод або операцій між суб’єктом господарювання і третіми сторонами. Запит на підтвердження може бути сформульовано так, щоб дізнатися, чи не вносилися будь-які зміни в угоду, і якщо вносилися, то які конкретно. Процедури зовнішнього підтвердження також використовуються для отримання аудиторських доказів щодо відсутності певних умов, наприклад додаткових угод, які можуть впливати на визнання доходів.

Процедури зовнішнього підтвердження часто виконуються для отримання підтвердження або запиту щодо інформації про залишки на рахунках та їх елементи. Вони також можуть використовуватися для підтвердження умов угод, контрактів або операцій між компанією та іншими сторонами, або для підтвердження відсутності певних умов, наприклад додаткової угоди.

Формулювання запиту про підтвердження може безпосередньо впливати на кількість відповідей на підтвердження, а також надійність і характер аудиторських доказів, отриманих з відповідей.

При формулюванні запитів про підтвердження слід враховувати такі

чинники, як:

1. Твердження, яких стосуються запити.

2. Конкретні виявлені ризики суттєвого викривлення, в тому числі ризики шахрайства.

3. Структура й подання запиту про підтвердження.

4. Попередній досвід виконання завдань з аудиту або аналогічних завдань.

5. Метод обміну інформацією (наприклад, на паперовому, електронному або іншому носії).

6. Надання дозволу управлінським персоналом або заохочення ним сторін, що надають підтвердження, до надання відповіді аудитору. Сторони, що надають підтвердження, можуть забажати надати відповідь лише на запит про підтвердження, який включає дозвіл на це від управлінського персоналу.

7. Здатність відібраної сторони, що надає підтвердження, надати підтвердження або необхідну інформацію (наприклад, суму окремого рахунка-фактури порівняно із сумарним залишком).

Запити про підтвердження можуть бути двох видів: запит про позитивне підтвердження та негативні підтвердження.

Запит про позитивне підтвердження – запит, згідно з яким сторона, що надає підтвердження, надсилає свою відповідь безпосередньо аудитору і зазначає свою згоду або незгоду з наведеною у запиті інформацією чи надає зазначену в запиті інформацію. Запит про позитивне зовнішнє підтвердження містить прохання до сторони, що підтвердження, може надати відповідь на запит без підтвердження достовірності інформації. Аудитор може зменшити цей ризик, використовуючи запити про позитивне підтвердження, в яких не зазначається сума (або інша інформація), і просити сторону, яка надає підтвердження, вписати суму або надати іншу інформацію. З іншого боку, використання такого типу «незаповненого» запиту про підтвердження може знизити кількість відповідей, оскільки це потребує додаткових зусиль з боку сторін, що надають підтвердження. Визначення належних одержувачів

запитів включає тестування чинності деяких або всіх адрес у запитах про підтвердження до того, як вони будуть розіслані.

Негативні підтвердження надають менш переконливі аудиторські докази порівняно з позитивними підтвердженнями. Відповідно аудитор може використовувати запити про негативне підтвердження як єдину аудиторську процедуру по суті для дій у відповідь на оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні твердження, крім випадків, якщо існують усі наведені нижче умови:

– аудитор оцінив ризик суттєвого викривлення як низький і отримав достатні та прийнятні аудиторські докази операційної ефективності заходів внутрішнього контролю, що є доречними для такого твердження;

– сукупність статей, на які поширюються процедури негативного підтвердження, включає велику кількість невеликих, однорідних залишків на рахунках, операцій або умов;

– очікується дуже низький рівень винятків; та

– аудитору невідомо про обставини або умови, що змушують одержувачів запитів про негативне підтвердження не відповідати на ці запити.

Дослідження сутності зовнішніх підтверджень показує, що вони дійсно надають важливу інформацію для підтвердження залишків дебіторської заборгованості та поточних зобов’язань, і за змістом вони може відповідати задачам їх інвентаризації згідно із Положенням про інвентаризацію активів та зобов’язань (наказ Міністерства фінансів України від 2 вересня 2014 року № 879 [126]) у випадку правильного та повного формулювання запитів (наприклад, зазначення про необхідність підтвердження не просто суми заборгованості, а і її виду, строків виникнення, документів, на підставі яких вона виникла тощо).

Може виникнути ситуація, коли управлінський персонал відмовляється дозволити аудитору надіслати запит про підтвердження певної інформації, яка стосується операцій із запасами. В такому випадку аудитор має зробити

запит про причини відмови управлінського персоналу, а також намагатись отримати аудиторські докази щодо правомірності й обґрунтованості цих причин; оцінити наслідки відмови управлінського персоналу для своєї оцінки відповідних ризиків суттєвого викривлення, включаючи ризик шахрайства, а також характер, час та обсяг інших аудиторських процедур; здійснити альтернативні аудиторські процедури, призначені для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів.

Відмова управлінського персоналу в дозволі аудитору на запит про підтвердження є обмеженням аудиторських доказів, які аудитор бажає отримати. Отже, аудитор має звернутися із запитом про причини обмеження. Звичайною причиною відмови з пояснень управлінського персоналу є наявність правового спору або переговори зі стороною, що надає підтвердження, на результати яких може вплинути несвоєчасний запит про підтвердження. Аудитор повинен шукати аудиторські докази правомірності й обґрунтованості причин через ризик, що управлінський персонал може намагатися відмовити аудитору в доступі до аудиторських доказів, які можуть розкрити шахрайство або помилку.

Аудитор повинен оцінити, чи надають результати процедур зовнішнього підтвердження доречні та достовірні аудиторські докази, чи потрібні подальші аудиторські докази.

Оцінюючи результати окремих запитів про зовнішнє підтвердження, аудитор може класифікувати їх так:

– відповідь належною стороною, що надає підтвердження, де зазначається згода з інформацією, що надається у запиті про підтвердження або надається необхідна інформація без винятків;

– відповідь, що вважається недостовірною;

– відсутність відповіді;

– відповідь, що вказує на виняток.

Аудиторська оцінка, яка враховується разом із іншими аудиторськими процедурами, що їх міг виконати аудитор, може допомогти йому дійти

висновку, чи було отримано достатні та прийнятні аудиторські докази або чи є необхідними подальші аудиторські процедури відповідно до вимог МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики».

Важливим є розробка національного положення (стандарту) стосовно проведення інвентаризації та використання її результатів в процесі виконання завдань з аудиту фінансової звітності. Слід підкреслити важливість встановлення таких єдиних методик саме для обов'язкового аудиту, адже у випадку ініціативного аудиту його результати розповсюджуються серед обмеженого кола користувачів, а при обов'язковому аудитові коло користувачів, практично, необмежене, а тому необхідно дотримуватися однієї з основних якісних характеристик інформації – співставності. Виходячи з того, що аудит є елементом, який забезпечує певний рівень інформаційної безпеки як окремих суб'єктів, так і суспільства в цілому, слід враховувати, що представлена ним інформація повинна відповідати певним критеріям, які, зазвичай, висуваються в цьому випадку (тобто, до інформації, яка використовується для аналізу та прийняття рішень), серед яких слід виділити співставність. Представлені результати аудиту (аудиторські звіти зі сформованою аудиторською думкою) повинні давати можливість в певному обсязі порівнювати результати аудиту різних суб'єктів господарювання, що можливо лише при наявності накових критеріїв оцінки якісного та кількісного рівня суттєвості. В контексті інвентаризації під кількісним рівнем розуміємо абсолютний або відносний рівень суттєвості, який визначає обов'язковість проведення інвентаризації або присутності в процесі її проведення, а під якісним – ступінь урахування її результатів.

Висновки до розділу 3

За результатами дослідження організаційних та методичних засад аудиту запасів в процесі управління інноваційною діяльністю підприємства

зроблено такі висновки:

1. Визнаючи важливість аудиту запасів в процесі управління інноваційною діяльністю підприємства, обґрунтовано, що незважаючи на розробку значної кількості методик аудиту окремих об'єктів, вони потребують удосконалення з метою приведення їх у повну відповідність із вимогами МСА саме в частині організаційних положень; водночас серед МСА існує лише один стандарт, який містить загальні вимоги до виконання завдань з аудиту окремого фінансового звіту, окремих елементів, статей та рахунків, і які в основному зводяться до рекомендації адаптації за потреб положень інших МСА. Незважаючи на існування різноманітних класифікацій аудиту, потребує уточнення класифікація аудиторських послуг з метою чіткого виокремлення в складі завдань з аудиту саме завдань з аудиту окремих фінансових звітів, рахунків, статей та елементів фінансових звітів, які можуть бути додатково деталізовані на індивідуальні та інтегровані, одиничні та комплексні, що дозволяє визначати види послуг з урахуванням інформаційних потреб користувача.

2. Організаційні етапи та методика виконання таких завдань як завдання з аудиту запасів в процесі управління інноваційною діяльністю підприємств мають включати всі специфічні етапи, які вимагаються в процесі проведення аудиту всієї фінансової звітності, зокрема, розгляд шахрайства, законодавчих та нормативних актів, отримання письмових запевнень, виконання досліджень пов'язаних осіб, облікових оцінок, подальших подій, іншої інформації, питань, пов'язаних з безперервністю діяльності тощо. Значна увага в МСА 805 приділена питанням складання звіту щодо повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання та щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту у випадку, якщо такі завдання виконуються одночасно. Незважаючи на те, що виконання таких інтегрованих завдань не є традиційним для українського ринку аудиторських послуг, їх потенціал є високим саме в контексті аудиту запасів в процесі управління інноваційною діяльністю підприємств, оскільки

інформаційні потреби користувачів є в значній мірі комплексними в цій сфері.

3. Суттєвість при виконанні завдань з аудиту є комплексним поняттям і має розглядатися: по-перше, як гранично допустимий розмір викривлення суми, класифікації, подання або розкриття інформації про запаси у фінансовому звіті; по-друге, як додатковий критерій для планування спеціальних аудиторських процедур, пов'язаних з інвентаризацією запасів, в тому числі тих, що знаходяться на відповідальному зберіганні; по-третє, як критерій, який визначає необхідність модифікації думки аудитора в звіті та вибору типу такої модифікації. При її визначенні слід враховувати декілька факторів: інформаційні потреби та типи рішень, які приймають користувачі на основі інформації про запаси; умови виконання завдання з аудиту запасів (як окреме завдання або як додаткове до аудиту фінансової звітності); необхідність розгляду як кількісних показників, так і якісного характеру можливих викривлень; необхідність розрахунку декількох рівнів суттєвості як з точки зору організації аудиту (суттєвість на рівні загального об'єкту, на рівні аудиторських процедур, та вочевидь незначна сума), так і з точки зору необхідної деталізації загального об'єкту (суттєвість на рівні видів, груп та підвидів запасів); необхідність визначення суттєвості запасів при їх аудиті в рамках дослідження повного комплекту фінансової звітності для обґрунтування необхідності участі аудитора в інвентаризації запасів. Комплексний розгляд цих питань дозволить забезпечити об'єктивну та доказову основу для визначення рівня суттєвості при проведенні аудиту запасів, а перспективами подальших досліджень є розробка практичних рекомендацій для підкріплення професійних суджень аудитора.

3. Інвентаризація є найбільш ефективною аудиторською процедурою при проведенні аудиту запасів, оскільки дозволяє підтвердити наявність активів, зобов'язань з найбільшою високим рівнем суттєвості, а враховуючи вітчизняну практику – методом, який достатньо повно розроблений та досліджений в контексті організації обліку та контролю. Але Міжнародними

стандартами аудиту питання проведення інвентаризації та використання її результатів в процесі виконання завдань з аудиту викладені нечітко та обмежено, що не дозволяє використати її потенціал в повному обсязі.

4. Вимоги Міжнародних стандартів аудиту не повною мірою відповідають традиційному підходу щодо проведення інвентаризації в нашій країні, оскільки: не вимагають обов'язкового проведення інвентаризації для всіх активів та зобов'язань; сама інвентаризація розглядається лише в контексті запасів, а не всіх активів та зобов'язань; відсутні рекомендації щодо організації проведення інвентаризації, хоча в окремих випадках (якщо запаси є суттєвими, а аудитор не може бути присутнім під час щорічної інвентаризації) МСА 501 рекомендує аудитору провести інвентаризацію самостійно або модифікувати думку в аудиторському звіті, в вибір аудитора можу не відповідати очікуванням користувачів та відповідальної сторони; для перевірки зобов'язань регламентовано використання не інвентаризації, а зовнішніх підтверджень, організація та методика виконання яких не повною мірою відповідає традиційній методиці інвентаризації. З метою узгодження вимоги МСА та вимог національного законодавства щодо проведення інвентаризації рекомендовано розробку окремого національного положення.

Основні висновки розділу 3 дисертації представлені в роботах автора [148; 149; 150; 153; 154; 193].

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі наведено теоретичне узагальнення та вирішення актуального науково-прикладного завдання, що полягає у розробці теоретичних положень, методичних підходів та науково-практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку і аудиту запасів в управлінні інноваційною діяльністю підприємств. За результатами дисертаційного дослідження зроблено такі висновки:

1. На основі дослідження економічної природи і сутності категорій «запаси» та «інноваційна діяльність», їх синтезу та взаємозв'язку, обґрунтовано підходи до визначення запасів та їх розуміння й сприйняття як активів, придбаних (набутих) підприємством з метою отримання в майбутньому економічних вигод від їх споживання під час виробництва інноваційної продукції та/або в процесі управління інноваційною діяльністю та які утримуються для такого споживання або перебувають у процесі виробництва з перенесенням їх вартості до складу матеріальних витрат. Розкрито місце і роль запасів у процесі провадження інноваційної діяльності підприємства.

2. Для забезпечення належної організації обліку і аудиту запасів в управлінні інноваційною діяльністю підприємств удосконалено їх класифікацію, що зорієнтована не тільки на врахування бухгалтерських підходів, а й враховує функціональне та технічне призначення запасів, що спрямовано на формування повної і достовірної інформації про запаси в процесах управління інноваційною діяльністю підприємства. Розроблена у дисертації класифікація запасів сприятиме формуванню баз оперативних даних про їх наявність за деталізованими групами, матеріально-відповідальними особами та складами, забезпечить підвищення ефективності внутрішнього контролю за раціональним використанням запасів.

3. На основі узагальнення вітчизняної та міжнародної практики організації обліку запасів розроблено ієрархічну модель нормативно-

правового регламентування організації бухгалтерського обліку запасів в процесі інноваційної діяльності, обґрунтовано напрями взаємоузгодження національного та міжнародного законодавства в частині обліку запасів та підходи щодо побудови облікової політики. Облікова політика в частині обліку запасів визначена як сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для формування якісної, своєчасної, актуальної, зрозумілої, повної та достовірної інформації про наявність, рух, збереження та використання запасів на підприємстві, достатньої для прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності управління запасами і розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності.

4. Дослідження проблемних аспектів обліку запасів в процесі провадження інноваційної діяльності дозволило розробити логіко-структурну модель обліку запасів, яка, базується на взаємозв'язку, узгодженості та послідовності окремих етапів спостереження, фіксування, документування, систематизації, групування й узагальнення інформації про запаси та інтегрує найбільш важливі методичні елементи їх обліку. В структурі запропонованої моделі виокремлено удосконалення форм первинних документів з обліку запасів, розроблено підходи щодо удосконалення аналітичних регістрів обліку, надано рекомендації щодо організації документообігу, запропоновано розширення показників фінансової звітності в частині розкриття інформації про запаси, які підвищують корисність інформації про запаси для потенційних користувачів.

5. Запропоновано методичні підходи щодо побудови системи управлінського обліку запасів в процесі провадження інноваційної діяльності, що базуються на авторській концепції управлінського обліку, яка визначає порядок формування аналітичних рахунків по окремих синтетичних рахунках обліку запасів й спрямована на забезпечення необхідного ступеня деталізації інформації про запаси для потреб внутрішніх користувачів, а також передбачає застосування ряду форм управлінської

звітності, використання яких забезпечить підвищення рівня інформаційного забезпечення системи управління підприємством необхідною інформацією про наявність запасів, їх вартість, оцінку, норми витрачання, кількість витрачених запасів, їх залишки, необхідну потребу в них та суму матеріальних витрат підприємства.

6. Для оптимального використання потенціалу аудиторських послуг в процесі організації інноваційної діяльності в цілому та використання в процесі її здійснення запасів, важливим є правильне використання в кожному конкретному випадку того виду аудиторських послуг, яке б відповідало очікуванням та інформаційним потребам користувачів: завдання з аудиту або огляду, завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, супутні послуги або консультаційні послуги. Незважаючи на розробку значної кількості методик перевірки запасів, вони потребують удосконалення з метою приведення їх у повну відповідність із вимогами конкретних Міжнародних стандартів в частині організаційних та методичних положень, а для розвитку інших завдань з надання впевненості важливим є розробка критеріїв оцінювання (внутрішніх положень, стандартів тощо), що є важливим напрямком подальших досліджень. Незважаючи на існування різноманітних класифікацій аудиту, потребує уточнення класифікація аудиторських послуг з метою чіткого виокремлення в складі завдань з аудиту саме завдань з аудиту окремих фінансових звітів, рахунків, статей та елементів фінансових звітів, які можуть бути додатково деталізовані на індивідуальні та інтегровані, одиничні та комплексні.

7. Визнаючи важливість аудиту запасів в процесі управління інноваційною діяльністю підприємства, обґрунтовано, що незважаючи на розробку значної кількості методик аудиту окремих об’єктів, вони потребують удосконалення з метою приведення їх у повну відповідність із вимогами МСА саме в частині організаційних положень; водночас серед МСА існує лише один стандарт, який містить загальні вимоги до виконання

завдань з аудиту окремого фінансового звіту, окремих елементів, статей та рахунків, і які в основному зводяться до рекомендації адаптації за потреб положень інших МСА. Організаційні етапи та методика виконання таких завдань як завдання з аудиту запасів в процесі управління інноваційною діяльністю підприємств мають включати всі специфічні етапи, які вимагаються в процесі проведення аудиту всієї фінансової звітності, зокрема, розгляд шахрайства, законодавчих та нормативних актів, отримання письмових запевнень, виконання досліджень пов'язаних осіб, облікових оцінок, подальших подій, іншої інформації, питань, пов'язаних з безперервністю діяльності тощо. Значна увага в МСА 805 приділена питанням складання звіту щодо повного комплекту фінансової звітності суб'єкта господарювання та щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту у випадку, якщо такі завдання виконуються одночасно. Незважаючи на те, що виконання таких інтегрованих завдань не є традиційним для українського ринку аудиторських послуг, їх потенціал є високим саме в контексті аудиту запасів в процесі управління інноваційною діяльністю підприємств, оскільки інформаційні потреби користувачів є в значній мірі комплексними в цій сфері.

8. Суттєвість при виконанні завдань з аудиту є комплексним поняттям і має розглядатися: по-перше, як гранично допустимий розмір викривлення суми, класифікації, подання або розкриття інформації про запаси у фінансовому звіті; по-друге, як додатковий критерій для планування спеціальних аудиторських процедур, пов'язаних з інвентаризацією запасів, в тому числі тих, що знаходяться на відповідальному зберіганні; по-третє, як критерій, який визначає необхідність модифікації думки аудитора в звіті та вибору типу такої модифікації. При її визначенні слід враховувати декілька факторів: інформаційні потреби та типи рішень, які приймають користувачі на основі інформації про запаси; умови виконання завдання з аудиту запасів (як окреме завдання або як додаткове до аудиту фінансової звітності); необхідність розгляду як кількісних показників, так і якісного характеру

можливих викривлень; необхідність розрахунку декількох рівнів суттєвості як з точки зору організації аудиту (суттєвість на рівні загального об'єкту, на рівні аудиторських процедур, та вочевидь незначна сума), так і з точки зору необхідної деталізації загального об'єкту (суттєвість на рівні видів, груп та підвидів запасів); необхідність визначення суттєвості запасів при їх аудиті в рамках дослідження повного комплекту фінансової звітності для обґрунтування необхідності участі аудитора в інвентаризації запасів. Комплексний розгляд цих питань дозволить забезпечити об'єктивну та доказову основу для визначення рівня суттєвості при проведенні аудиту запасів, а перспективами подальших досліджень є розробка практичних рекомендацій для підкріплення професійних суджень аудитора.

9. Інвентаризація є найбільш ефективною аудиторською процедурою при проведенні аудиту запасів, оскільки дозволяє підтвердити наявність активів, зобов'язань з найбільшою високим рівнем суттєвості, а враховуючи вітчизняну практику – методом, який достатньо повно розроблений та досліджений в контексті організації обліку та контролю. Але Міжнародними стандартами аудиту питання проведення інвентаризації та використання її результатів в процесі виконання завдань з аудиту викладені нечітко та обмежено, що не дозволяє використати її потенціал в повному обсязі. Важливим є розробка національного положення (стандарту) стосовно проведення інвентаризації та використання її результатів в процесі виконання завдань з аудиту фінансової звітності. Представлені результати аудиту (аудиторські звіти зі сформованою аудиторською думкою) повинні давати можливість в певному обсязі порівнювати результати аудиту різних суб'єктів господарювання, що можливо лише при наявності однакових критеріїв оцінки якісного та кількісного рівня суттєвості. В контексті інвентаризації під кількісним рівнем розуміємо абсолютний або відносний рівень суттєвості, який визначає обов'язковість проведення інвентаризації або присутності в процесі її проведення, а під якісним – ступінь урахування її результатів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамс Р. Основы аудита / пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995. 398 с.

2. Азрилиян А. Н. Большой бухгалтерский словарь. М. : Институт новой экономики, 2005. 574 с.

3. Андрощук И.И. Задания по предоставлению прочей уверенности в системе аудиторских услуг: сущность, виды, отличительные характеристики. *Новая Экономика.* 2014. №1(63), апрель. С. 179–186.

4. Андрощук І.І. Завдання з надання впевненості, крім аудиту та огляду : дис. … кандидата екон. наук : 08.00.09 / ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». Київ, 2016. 326 с.

5. Андрушків Б.М., Кирич Н.Б., Мельник Л.М., Погайдак О.Б. Інноваційно-технологічне реформування промислових підприємств – основа підвищення їх конкурентоспроможності (європейські акценти). *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2014. №2 (77). С. 4-12.

6. Аникин Б.А. Логистика: учеб. пособ. / под. ред. Б.А. Аникина. М.: ИНФРА-М, 2008. 328 с.

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

8. Аренс А. Аудит : пер. с англ. / гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. (Серия по бухгалтерскоум учету и аудиту). М.: Финансы и статистика, 2003. 560 с.

9. Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 440 с.

10. Аудит : підручник / О.А. Петрик та ін. ; за заг. ред. проф. О.А. Петрик. К. : КНЕУ, 2015. 498 с.

11. Аудит Монтгомери / Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О`Рейли В.М., Хирш М.Б. ; пер.с англ. под ред. Я.В. Соколова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.

542 с.

12. Аудит оподаткування підприємств : навч. посіб. / Петрик О. А., Давидов Г.М., Редько О.Ю. та ін. ; за заг. ред. О. А. Петрик. К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. 352 с.

13. Аудит фінансових результатів: теоретико-методологічний аспект : монографія / І.К. Дрозд, В.М. Іванков, Г.Б. Назарова, Н.С. Шалімова ; за заг. редакцією І.К. Дрозд. К.: ТОВ «Видавництво «Сова», 2013. 208 с.

14. Аудит: підручник / Г.М. Давидов та ін.; за ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. 2-ге вид., переробл. і доповн. К.: Знання, 2009. 495 с.

15. Бажал Ю.М., Одотюк І.В. Інвестиційні ресурси та пріоритетні напрями інноваційного розвитку. *Економіка України: стратегія і політика довгострокового розвитку* / За ред. акад. НАН України В.М. Геєця. К.: Ін-т екон. прогнозув.; Фенікс, 2003. С. 684-694

16. Балабанов И.Т. Инновационный менеджмент. Санкт-Питербур : Изд-во «Питер», 2000. 208 с.

17. Барютин Л. С. Управление техническими нововведениями в промышлености. Ленинград : ЛГУ, 1990. 171 с.

18. Бержанір І.А., Демченко Т.А., Кістол А.А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку виробничих запасів. *Економічний простір.* 2016. № 107. С. 161-168.

19. Бешелев С. Д., Гурвич Ф.Г. Математико-статистические методы экспертных оценок. Москва: Статистика, 1980. 263 с.

20. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: учебн. курс. Киев : Ника – Центр, Эльга, 2013. 528 с.

21. Богдан Н. И. Особенности национальных инновационных систем в условиях формирования экономики знаний. *Инновационные технологии и системы* : материалы II междунар. форума. Минск : ГУ «БелИСА», 2006. С. 156-159.

22. Бондаренко Н.М., Яресько А.М. Сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві. *Вісник Чернігівського державного*

технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2014. № 4. С. 273-281.

23. Бондаренко О. М. Економічна сутність та класифікація запасів: обліковий та управлінський аспекти. *Інвестиції: практика та досвід.* 2020. № 2. С. 63-67.

24. Бурдейна Л. В. Облік та оцінка виробничих запасів у інформаційній системі підприємства: дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Львів, 2015. 266 с.

25. Бухгалтерський облік : навчальний посібник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Сопко В.В., Гуцайлюк З.В., Щирба М.В., Бенько М.М. Тернопіль : Астон, 2005. 496 с.

26. Бычкова С.М., Растамханова Л.Н. Риски в аудиторской деятельности. М. : Финансы и статистика, 2003. 416 с.

27. Валдайцев С.В. Оценка бизнеса и инновации. М. : Информационно-издательский дом «Филин», 1997. 336 с.

28. Валента Ф. Управление инновациями. Москва : Прогресс, 1985. 203 с.

29. Василенко В.О., Ткаченко І.Т. Виробничий (операційний) менеджмент : навчальний посібник. К. : ЦУЛ, 2007. 532 с.

30. Виногоров Г.Г. Методика анализа и оценки инноваций на промышленном предприятии. *Бухгалтерский учет т анализ*. 2006. С. 12-15.

31. Виробнича логістика : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Посилкіна О.В., Сагайдак-Нікітюк Р.В., Доровський О.В., Кубасова Г.В. Х. : НФаУ, 2009. 364 с.

32. Водачек Л., Водачкова О. Стратегия управления инновациями на предприятии. Москва: Экономика, 1989. 167 с.

33. Волынкина М.В. Правовой механизм инновационного предпринимательства : автореф. дис. на соискание научн. степени к-т наук. наук : 12.00.03 ; 08.00.05. Екатеринбург. 2004. 28 с.

34. Гадзевич О.І., Шпатиковська Т.А. Обліково-аналітичне

забезпечення виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах. *Економіка і суспільство.* 2016. №6. С. 344-388.

35. Газарян А.В., Соболева Г.В. Современная практика расчета уровня существенности. *Бухгалтерский учет.* 2005. №4. С. 10-15.

36. Гамидов Г.С., Исмаилов Т.А., Туккель И.Л. Инновационная экономика: стратегия, политика, решения. Санкт-Питербург : Политехника, 2007. 356 с.

37. Гвишиани Д.М. Диалектико-материалистичиские основания системных исследований. Диалектика и системный анализ. М. : Наука, 1986. 193 с.

38. Геєць В.М., Семиноженко В.П. Інноваційні перспективи України. Харків : Константа, 2006. 272 с.

39. Гик В.В. Внутрішній аудит витрат на інновації: організаційно-методичний підхід. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку.* 2014. № 797. С. 205-212.

40. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. Київ : Центр учбової літератури, 2007. 522 с.

41. Гонин В. Н., Кашурников А.Н. Понятие и сущность инновационной деятельности хозяйствующих субъектов. *Вестник - Экономист ЗАБГУ.* 2013. №6. С. 71-89.

42. Горфинкель В. Я. Экономика организаций (предприятий) : учеб. для вузов / под ред. проф. В. Я. Горфинкеля, проф. В. А. Швандара. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 608 с.

43. Грицишен Д.О. Бухгалтерський облік в системі управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2015. 540 с.

44. Грузинов В. П., Грибов В.Д. Экономика предприятия : учеб. Пособие. ; 4-е изд. М. : Финансы и статистика, 2008. 208 с.

45. Джонсон Д. Современная логистика / пер. с англ.; 7-е изд. М.: Вильямс, 2002. 624 с.

46. Дмитренко А.В., Балабась І.В. Економічна сутність поняття виробничі запаси. *Економіка і регіон.* 2016. № 2 (57). С. 149-152.

47. Дорош Н.І. Аудит : теорія і практика. К.: Знання, 2006. 495 с.

48. Друри К. Управленческий и производственный учет : ученик. Москва : ЮНИТИ - ДАНА, 2002. 1071 с.

49. Економічна енциклопедія : у трьох т. / за ред. С.В. Мочерного. К. : Видавничий центр "Академія", 2000. Т.1. 864 с.

50. Економічний аналіз : навч. посіб. / Болюх М. А., Бурчевський В. З., Горбатюк М. І.; за ред. М. Г. Чумаченка. Київ: КНЕУ, 2001. 540 с.

51. Економічний аналіз витрат великих промислових підприємств: організація та методика / В.В. Євдокимов, Д.О. Грицишен, **Г.Л. Норд**, К.О. Фокін. Житомир: ЖДТУ, 2018. 200 с.

52. Економічний енциклопедичний словник : у 2 т. / Мочерний О.В., Ларіна Я.О., Устенко О.А., Юрій О.І.; за ред. О. В. Мочерного. Львів : Світ, 2005. Т.1. 463 с.

53. Економічний словник. / За ред. П. І. Багрія, С. І. Длрогунцова. Головна ред. Української Радянської енциклопедії Академії наук Української РСР.: 1973, 621 с.

54. Живко З.Б., Живко О.М., Живко І.Ю. Словник сучасних економічних термінів. Львів : Край, 2007. 384 с.

55. Завадський Й.С., Осовська Т.С., Юшкевич О.О.. Економічний словник Київ: Кондор, 2006. 355 с.

56. Завлин П.Н., Казанцев А.К., Миндели Л.Э. Основы инновационного менеджмента. Москва: Изд-во «ЦИСН», 1998. 568 с.

57. Загородній А. Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. К. : Знання, 2007. 1072 с.

58. Запаси : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 2. URL: https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti (дата

звернення: 30.11.2020).

59. Запаси : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку від 20 жовт. 1999 р. № 9. URL: https://zakon.rada.gov.ua/ laws/show/z0751-99 (дата звернення: 30.11.2020).

60. Згурська С. Суттєвість в аудиті фінзвітності: кращі практики застосування та документування URL: https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/12/%D0%A1%D1%83%D1%82%D1%82%D1%94%D0%B2%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C-%D0%A72_%D0%97%D0%B3%D1%83%D1%80%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B0-%D0%A1.%D0%98%CC%86._.pdf (дата звернення: 30.11.2020).

61. Зянько В. В., Єпіфанова І.Ю. Інноваційна діяльність підприємств та її фінансове забезпечення в умовах трансформаційних змін економіки України : монографія. Вінниця : ВНТУ, 2015. 172 с.

62. Иванов М.М., Колупаева С.Р., Кочетов Г.Б. США: управление наукой и нововведениями. Москва: Наука, 1990. 216 с.

63. Ильенкова С.Д. Инновационный менеджмент. Москва: Изд-во «Банки и биржи», ЮНИТИ, 1997. 327 с.

64. Іванюта П. В., Лугівська О.П. Управління ресурсами і витратами : навч. посіб. / за ред. д.е.н., проф. Іванюти О. М. К. : Центр навчальної літератури, 2009. 320 с.

65. Іванюта П.В., Левченко З.М. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів: навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 368 с.

66. Ізмайлов Я.О. Бухгалтерський облік та аналіз господарської діяльності підприємств в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України : дис. … д-ра екон. наук : 08.00.09 / Житомирський державний технологічний університет. Житомир, 2018. 555 с.

67. Ізмайлов Я. О., Свірко С. В. Удосконалення методичних аспектів обліку, аналізу та контролю запасів підприємств. *Економіка, управління та*

адміністрування. 2021. №1(95). С. 39–44.

68. Ізмайлов Я.О. Бухгалтерський облік нарахування та використання ресурсів на інноваційно-інвестиційний розвиток підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит.* 2017. №1. С. 6-20.

69. Ізмайлов Я.О. Бухгалтерський облік та аналіз інвестиційно-інноваційного розвитку підприємств в національній економіці : монографія. К.: Вадекс, 2017. 502 с.

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

71. Інноваційна діяльність в Україні у 2019 році: науково-аналітична доповідь / Т.В. Писаренко, Т.К. Кваша, Рожкова Л.В., Коваленко О.В. К.: УкрІНТЕІ, 2020. 45 с.

72. Інструменти та методи комерціалізації інноваційної продукції : монографія / за ред. д.е.н., проф. Ілляшенка С.М., к.е.н., доц. Біловодської О.А. Суми : Територія, 2018. 382 с.

73. Інформація про стан аудиторської діяльності. URL : https://www.apu.com.ua/2019/06/27/%D1%96%D0%BD%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F-%D0%BF%D1%80%D0%BE-%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD-%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D0%BE%D1%80%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%BE%D1%97-%D0%B4%D1%96%D1%8F-2/ (дата звернення: 30.11.2020).

74. Калинина А. Э. Экономика фирмы: Производственные ресурсы и результативность хозяйственной деятельности : учеб. пособие. Волгоград : Изд-во Волгоградского государственного университета, 2004. 172 с.

75. Квак С.А. Економічний механізм стимулювання інноваційної діяльності промислових підприємств України : дис. … канд. екон. наук : 08.00.03 / Львівський національний університет імені Івана Франка. Львів, 2020. 289 с.

76. Киперман Г.Я. Экономика предприятия: словарь. Москва : Юристъ, 2000. 271 с.

77. Кіндрацька Г. І., Білик М.С., Загородній А.Г. Економічний аналіз: теорія і практика. К. : Знання, 2008. 428 с.

78. Ковалев, Н. Р. Инновационный менеджмент : учебник для вузов. Екатеринбург : Уральский гос. экон. ун-т, 2000. 257 с.

79. Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти. Е*кономіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2017. № 7. С. 93-105.

80. Козловский В.А., Козловская Э.А., Савруков Н.Т. Логистический менеджмент. СПб. : Политехника 1999. 275 с., с. 105

81. Колодізєва Т.О., Руденко Г.Р. Інноваційні технології в логістиці : навчальний посібник. Х. : Вид. ХНЕУ, 2013. 268 с.

82. Концептуальна основа фінансової звітності URL: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Conceptual_Framework_Ukr_AH19.pdf (дата звернення 30.10.2020)

83. Концептуальна основа фінансової звітності: видана РМСБО у вересні 2010 р., переглянута в березні 2020 року. URL: https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti (дата звернення: 30.11.2020).

84. Крупка Я. Д., Питель С. В., Мельничук І. В. Облік інвестиційно-інноваційної діяльності : навчальний посібник. Тернопіль, ТАЙП, 2013. 245 с.

85. Кужельний М. В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. К. : КНЕУ, 2001. 334 с.

86. Кузнецова С.А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика : монографія. Мелітополь : Таврійський держ. агротехнол. ун-т, 2007. 296 с.

87. Кузьмин Дм.Л. Інвентаризація як економічна категорія: визначення, значення. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки.* 2008. №3(45). С. 120-

132.

88. Кузьмин Дм.Л. Класифікація інвентаризацій для цілей обліку та контролю. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки.* 2008. №1(43). С. 68-81.

89. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: Навч. посіб. К.: Каравела, 2004. 568 с.

90. Куцик П.О. Сучасне трактування, склад і особливості формування управлінської звітності підприємства. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становленні і проблеми розвитку.* 2014. № 797. С. 248-254.

91. Лавруша О. Г. Класифікація виробничих запасів на металургійних підприємствах. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності :* збірник наукових праць : у 2 вип. Маріуполь, 2012. Вип. 1, т. 2. С. 135–139.

92. Лапин Н.И. Теория и практика инноватики: учеб. пособ. Москва: Университетская книга; Логос, 2008. 328 с.

93. Левинсон А. Экономические проблемы управления научно-техническим прогрессом: Опыт системного анализа. М. : Экономика, 1973. 256 с.

94. Макаренко А.П., Телевінова О.В. Удосконалення обліку і аудиту виробничих запасів у системі управління ПАТ «Запоріжсталь». *Економіка та держава.* 2019. №1. С. 27-34.

95. Макконелл, К. Р., Брюс С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика : в 2 т. / пер. с англ. Т. 1. 400 с.

96. Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения : издание второе. М. : Издательство политической литературы. Т. 24 XIV. 690 с.

97. Медынский В. Г. Инновационный менеджмент. Москва : ИНФРА-М, 2007. 295 с.

98. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів : Наказ Міністерства фінансів України від 10 січ. 2007 р. № 2. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text (дата звернення:

30.11.2020).

99. Методичні рекомендації зі складання звіту про управління : Наказ Міністерства фінансів України від 07 груд. 2018 р. № 982. URL : https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text (дата звернення: 30.11.2020).

100. Методичні рекомендації щодо застосування суттєвості у бухгалтерському обліку (лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. № 04230-04108). URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4108201-03 (дата звернення 30.10.2020).

101. Механізм стратегічного управління інноваційним розвитком : монографія / за заг. ред. О. А. Біловодської. Суми : Університетська книга, 2012. 432 с.

102. Микитюк П.П. Інноваційний менеджмент. Київ: Центр навч. літ-ри, 2007. 400 с.

103. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016-2017 років. Частина I**.** *URL:* https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C3.pdf (дата звернення: 30.10.2020).

104. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016-2017 років. Частина II**.** *URL:* https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C3.pdf (дата звернення: 30.10.2020).

105. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016-2017 років. Частина III**.** *URL:* https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C3.pdf (дата звернення: 30.10.2020).

106. Мясникович М.В. Научные основы инновационной деятельности. Минск: Право и экономика, 2003. 280 с.

107. Нападовська Л.В. Управлінський облік : підруч. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 648 с.

108. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73. URL https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text (дата звернення: 30.11.2020).

109. Нашкерська Г. В. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. К. : Центр навчальної літератури, 2004. 464 с.

110. Нашкерська Г. Методологія і практика оцінювання у фінансовому обліку : монографія. Львів : Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2009. 426 с.

111. Новодворский В. Д. Бухгалтерский учет производственных ресурсов. М.: Финансы и статистика, 1989. 253 с.

112. Норд Г.Л., Бєлікова В.В. Особливості класифікації виробничих запасів підприємств-виробників будівельних виробів з пластмаси та металу. *Інвестиції: практика та досвід.* 2013. №10. С. 122-126.

113. Норд Г.Л., Нетудихата К.Л. Національна інноваційна система як основа економічного зростання країни. *Стратегія економічного розвитку України.* 2020. №46. С. 76-86.

114. Орлов А. И. Менеджмент : учебник. Москва: Изумруд, 2003. 256 с.

115. Павлов П. В. Вплив облікової політики на організацію обліку запасів. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки.* 2004. №1. С. 152-156.

116. Павлова Е. Г. Инновационный потенциал организации малого и среднего бизнеса. *Проблемы управления.* 2007. № 1. С. 81–88.

117. Палий В.Ф. Управленческая отчетность: внутрифирменная отчетность. *Бухгалтерский учет.* 2003. № 13. С. 62-64., с. 204.

118. Пантелеєв В., Сніжко О. Словник бухгалтера та аудитора / за ред. Я. Ковторєва. Харків: Фактор, 2009. 352 с.

119. Пасько О.В., Гордієнко М.І. Модифікації думки та пояснювальні параграфи в аудиторських звітах публічних компаній України, акції яких

котуються на Варшавській фондовій біржі. *Облік і фінанси.* № 3 (65). 2014. С. 125-135.

120. Петренко С.Н. Риски аудиторской деятельности : научно-практическое пособие. К. : Эльга, Ника-Центр, 2003. 84 с.

121. Петрик О. Проблеми уточнення та розвитку методів, способів і прийомів аудиту. *Бухгалтерський облік і аудит.* №11. 2004. С.60-63.

122. Петрик О.А. Аудит : методологія і організація : Монографія. К. : КНЕУ, 2003. 260 с.

123. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30 лист. 1999. № 291. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text (дата звернення: 30.11.2020).

124. Подолянчук О.А. Виробничі запаси: економічна сутність та облік. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2018. № 5. С. 88-101.

125. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text (дата звернення: 30.11.2020)/

126. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02 вер. 2014 р. № 879. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14 (дата звернення: 13.10.2020).

127. Поплюйко А. М. Облік і аналіз використання виробничих запасів (на прикладі підприємств машинобудування Полтавської області) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2003. 21 с.

128. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: http:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14 (дата звернення: 30.11.2020).

129. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон

України від 22.05.03 р № 851-IV. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text (дата звернення: 30.11.2020).

130. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Інструкція, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text (дата звернення: 30.11.2020).

131. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів: наказ Міністерства статистики України № 193 від 21.06.1996 р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0193202-96#Text (дата звернення: 30.11.2020).

132. Про інноваційну діяльність : Закон України від 04 лип. 2002 р. № 40-IV. URL: http:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/40-15 (дата звернення: 05.05.2020).

133. Про інформацію : Закон Украъни від 2 жовтня 1992 року № 2657-XII URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text (дата звернення: 30.11.2020).

134. Про Національний архівний фонд та архівні установи : Закон України від 24.12.93 р № 3814-XII. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3814-12#Text (дата звернення: 30.11.2020).

135. Про Примітки до річної фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України від 29 лист. 2000 р. №302. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00 (дата звернення: 07.11.2020).

136. Про пріоритетні напрямки інноваційної діяльності в Україні : Закон України від 8 вер. 2011 р. № 3715-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/3715-17 (дата звернення: 04.05.2020).

137. Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних паків : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 991-XIV. URL:

https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/991-14#Text (дата звернення: 04.05.2020).

138. Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту: теорія і практика : монографія. К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2011. 739 с.

139. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти). Тернопіль : Економічна думка, 2002. 422 с.

140. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 626 с.

141. Радионов А. Р. Логистика: Нормирование сбытовых запасов и оборотных средств предприятия : учебное пособие. М. : Дело, 2002. 416 с.

142. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. [2-е изд. исправ]. М. : Инфра, 1998. 479 с.

143. Ратанин П. И. Инновационное предпринимательство в переходный период России к рынку. Москва : Известия, 1993. 174 с.

144. Редько О.Ю., Кулагін О.А., Редько К.О. Суттєвість у практиці професійного аудиту: практичний посібник. Київ, 2010. 24 с.

145. Рекомендации по определению уровня существенности в аудите (Одобрено Методологическим советом по аудиторской деятельности Министерства финансов Республики Беларусь, решение № 3 от 14 мая 2004 г.) URL: http://pravo.levonevsky.org/bazaby09/sbor35/text35658.htm (дата звернення: 30.11.2020).

146. Рішення Аудиторської палати України від 22 грудня 2011 року №244/14 «Про перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)» (зі змінами та доповненнями). URL: http://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nrishAPU_244.html (дата звернення: 30.11.2020).

147. Рогоза М.Є., Вергал К.Ю. Стратегічний інноваційний розвиток підприємств: моделі та механізми : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. 136 с.

148. Роєва О.С. Виконання завдань з аудиту елементів та статей фінансової звітності як окремих об’єктів: вимоги та рекомендації

Міжнародних стандартів аудиту. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки.* 2018. №1(34). С. 221-232.

149. Роєва О.С. Використання зовнішніх підтверджень при виконанні аудиту запасів як окремого завдання та в рамках завдань з аудиту фінансової звітності. *Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем:* Матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції, 25 листопада 2020 р. Кропивницький: Ексклюзив-Систем, 2020. С. 385-386

150. Роєва О.С. Використання інвентаризації як аудиторської процедури в процесі аудиту фінансової звітності: обмеження та шляхи їх вирішення. *Облік і контроль в управлінні підприємницькою діяльністю* : Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції, 19-20 жовтня 2018 р. Кропивницький: Ексклюзив-Систем, 2018. С. 134-137.

151. Роєва О.С. Вплив інтеграційних процесів обліку на систему інформаційного забезпечення підприємства. *Збірник наукових праць «Проблеми системного підходу в економіці».* 2018. Випуск 5(67). С. 199-203.

152. Роєва О.С. Організаційні засади побудови бухгалтерського обліку запасів в процесі інноваційної діяльності: нормативно-правовий аспект. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки.* Вип. 4(37). С. 230-243.

153. Роєва О.С. Особливості виконання аудиту запасів як окремого завдання. *Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення в умовах переходу до Індустрії 4.0* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, 26-27 березня 2020 року. Рівне : НУВГП, 2020. С. 160-162.

154. Роєва О.С. Підходи до розрахунку рівня суттєвості при виконанні завдань з аудиту запасів. *Економіка: реалії часу.* 2019. №1(41). URL: https://economics.opu.ua/files/archive/2019/No1/81.pdf

155. Роєва О.С. Розвиток управлінського обліку запасів в інформаційному забезпеченні інноваційної діяльності. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки.* Вип. 5(38). С.

273-285.

156. Роєва О.С. Сучасні тенденції розвитку інноваційної діяльності та використання запасів в процесі її здійснення як об’єктів аудиторських послуг. *Облік і контроль в управлінні підприємницькою діяльністю :* Матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції, 25 жовтня 2019 р. Кропивницький: ПП «Ексклюзив-Систем», 2019. С. 214-216.

157. Роєва О.С., Бойко О. Аналіз забезпеченості підприємства виробничими запасами. *Стратегії та інновації: актуальні управлінські практики* : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (13 квітня 2017 р). Кривий Ріг. Донецький національний університет економіки та торгівлі, 2017. С. 72-74.

158. Роєва О.С., Вальчук Н.В. Оцінка, як елемент методу бухгалтерського обліку. *Національна економіка в умовах глобалізації: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку:* збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (Полтава, 7 березня 2017 р.). П.: ЦФЕНД, 2017. С. 65-67.

159. Роєва О.С., Ротозєєнко Ю. Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку. *Актуальні проблеми сучасного економіко-гуманітарного дискусу в Україні* : матеріали I Міжнар. наук.-практ. конф. (28 квітня 2017 р). Кривий Ріг. Донецький національний університет економіки та торгівлі, 2017. С. 261-263

160. Роз'яснення щодо форми державного статистичного спостереження N 1-інновація (один раз на два роки) "Обстеження інноваційної діяльності промислового підприємства за 20__ рік". Державна служба статистики України від 20.07.2017 р. №17.4-12/8. URL : https://www.profiwins.com.ua/ru/letters-and-orders/gks/16550-27ds-20.html/ (дата звернення: 30.11.2020).

161. Рубан Л.О., Яковенко Т.І. Економічна сутність поняття виробничих запасів на промисловому підприємстві. *Інфраструктура ринку.* 2019. Вип. 34. С. 319-324.

162. Румянцев А. М., Яковенко Е.Г., Янаев С.И. Инструментарий экономической науки и практики. Москва: Знание, 1985. 304 с.

163. Савкович В.А. Модели управления запасами / под ред. М.И. Балашевича. Мн. : Наука и техника, 1986. 319 с.

164. Санто Б. Инновация как средство экономического развития / под ред. Б.В.Сазонова. М.: Прогресс, 1990. 296 с.

165. Сахневич К.В., Чубай В.М. Визначення рівня суттєвості в процесі аудиту. С. 225-230.

166. Сидней Дж., Бедверд Гр., Нидлз Е. Финансовый учет: глобальный подход / пер. с англ. М. : Волтер Клоувер, 2008. 616 с.

167. Ситнов А.А. Операционный аудит: теория и организация: учебное пособие. М.: ФОРУМ, 2011. 240 с.

168. Скрипник М.І., Григоревська О.О., Радіонова Н.Й. Удосконалення організації і методики аудиту виробничих запасів на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз.* 2016. Вип. 2-3. С. 378-398.

169. Словник бухгалтера та аудитора / В. Пантелеєв, О. Сніжко; за ред. Я. Ковторєва. Харків: Фактор, 2009. 352 с.

170. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 2000. 496 с.

171. Соловьёв В.П. Инновационная деятельность как системный процесс в конкурентной экономике. Київ: Феникс, 2004. 560 с.

172. Сопко В. В., Андрос С.В. Аналіз методів оцінки вартості активів у бухгалтерському обліку підприємств: національний та міжнародний аспекти. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки.* Житомир : ЖДТУ, 2010. № 3 (53). Ч. 2. 296 с.

173. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством. Київ : КНЕУ, 2006. 526 с.

174. Статистичний збірник "Наукова та інноваційна діяльність

України" 2019. Державна служба статистики України. Київ, 2020. 200 с.

175. Статистичний збірник «Діяльність суб'єктів господарювання». 2019. Статистичний збірник. Київ . Державна служба статистики України. URL : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2020/zb/11/DSG_2019.pdf (дата звернення: 30.11.2020).

176. Статистичний збірник «Наукова та інноваційні діяльність України» 2018. Державна служба статистики України. Київ, 2019. 178 с.

177. Стерлигова А.Н. Управление запасами в цепях поставок: учебник. М.: ИНФРА-М, 2008. 430 с.

178. Столярчук Н.М. Об'єкти обліку і внутрішнього аудиту інноваційної діяльності. *Економіка АПК.* 2018. №7. С. 55-63.

179. Стратегія розвитку сфери інноваційної діяльності на період до 2030 р. : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 10 лип. 2019 р. № 526-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/526-2019-%D1%80#Text (дата звернення: 30.11.2020).

180. Твисс Б. Управление научно-техническими нововведениями. Москва: Экономика, 1989. 380 с.

181. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник. 6-те вид. доповн. і переробл. К. : Алерта, 2013. 982 с.

182. Уотерс Д. Логистика. Управление цепью поставок / пер. с англ. В.Н. Егорова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 504 с.

183. Управленческий учет как составляющая часть единой учетной системы предприятия / под. ред. Т. К Киселева. Запорожье : Запорожский гос. центр научно-технической и экономической информации, 2004. 68 с.

184. Фатхутдинов Р.А. Инновационный менеджмент. С.-Пб. : Питер, 2002. 400 с.

185. Федулова І.В. Теоретичні положення з визначення категорій інноваційний процес і інноваційна діяльність. *Проблеми науки: міжгалузевий науково-практичний журнал*. 2007. №8. С. 2-7.

186. Фінансове забезпечення інноваційного розвитку України : монографія / М. І. Диба та ін. ; за ред. д.е.н., проф. М. І. Диби і к.е.н., доц. О. М. Юркевич. К. : КНЕУ, 2013. 425 с.

187. Фінансовий облік і звітність на підприємствах різних галузей : навч. посібник / Герасим П. М., Кізима А. Я., Забчук В. Д. та ін. Тернопіль: Астон, 2000. 288 с.

188. Хомин П. Я. Формування звітності в підсистемах фінансового, управлінського та податкового обліку: Монографія. Тернопіль. Економічна думка, 2004. 349 с.

189. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / пер. с англ., под ред. Я.В. Соколова. Москва : Финансы и статистика, 2000. 416 с.

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

191. Шалімова Н.С. Соціально-економічні аспекти аудиту : теорія і практика : монографія. Кіровоград : «Імекс-ЛДТ», 2012. 672 с.

192. Шалімова Н.С., Роєва О.С. Потенціал аудиторських послуг в контексті дослідження використання запасів в інноваційній діяльності підприємств. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво.* 2019. № 3 (108). С. 269-275.

193. Шалімова Н.С., Роєва О.С. Проблемні аспекти використання інвентаризації як аудиторської процедури та джерела аудиторських доказів в процесі виконання завдань з аудиту фінансової звітності. *Бухгалтерський облік, аналіз, контроль, оподаткування, фінансовий менеджмент : сучасні виклики та перспективи розвитку* : монографія. Кривий Ріг: Видавництво ФО-П Чернявський Д.О., 2018. С. 120-138.

194. Шумпетер Й. Теория экономического развития: исследования предпринимательской прибыли, капитала, кредита и цикла конъюнктуры / пер. с англ. Л.И. Кравченко. М.: Прогрес, 1982. 455 с.

195. Экономика предприятия : учеб. пособие / В. П. Волков, А. И.

Ильин, В. И. Станкевич и др. ; под общ. ред. А. И. Ильина, В. П. Волкова. М. : Новое знание, 2003. 677 с.

196. Энтони Р., Рис Дж. Учёт: ситуации и примеры / пер. с англ., под ред. А.М. Петрачкова. Москва : Финансы и статистика, 1993. 450 с..

197. Яковец Ю.В. Эпохальные инновации XXI века. Международный институт Питирима Сорокина – Николая Кондратьева. Москва: Экономика, 2004. 447 с.

198. Balyk Ulyzna, Kolisnyk Mykhailo. Marketing Audit of Innovation Activity of Enterprises: Theoretical and Methodical Approach. *Маркетинг і менеджмент інновацій.* 2017. №3. С. 87-95.

199. Chouhana V., Soralb G., Chandra B. Activity based costing model for inventory valuation. *Management Science Letters*. 2017. №7. P. 135–144. URL : DOI: 10.5267/j.msl.2016.12.003

200. Company development strategy choice on the grounds of innovative potential assessment / Chorna M., Nord G., Bezghinova L., Melushova I., Diadin A. *Academy of Strategic Management Journal.* 2019. №1(18). URL: https://www.abacademies.org/articles/Company-development-strategy-choice-on-the-grounds-of-innovative-potential-assessment-1939-6104-18-1-322.pdf (дата звернення: 30.11.2020).

201. Conley Kevin, Natarajarathinam Malini. Effect of Accounting Policies on Effectiveness of Inventory Management Strategies. *Engineering Management Journal.* 2019. Vol. 31:4. P. 246-256. URL: https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/10429247.2019.1652056 (дата звернення: 30.11.2020).

202. Dodgson M., Bessant J. Effective Innovation Policy: A New Approach. Boston: International Thomson Business Press, 1996. 560 p.

203. Formation of methodical foundations for assessing the innovative development potential of an industrial enterprise / Chukurna O., Niekrasova L., Dobrianska N., Izmaylov Ya., Shkrabak I., Ingram K. *Naukovyi Visnyk Natsionalnoho Hirnychoho Universytetu.* 2020. № 4. P. 146-151.

204. Freeman C. 11th September 1921 – 16th August 2010. Science and Technology Policy Research; University of Sussex. URL : http://freemanchris.org/obituary/ (дата звернення: 30.11.2020).

205. Higson, A. Corporate Financial Reporting. Theory and Practice. Sage Publishing. 2014. 560 p.

206. Ivahnenkov S., Misyura O. Problems of the Audit Materiality Assessment in Ukraine: Practical Guides` Case Study. *Наукові записки НаУКМА.* Том 133. Економічні науки. С. 71-76.

207. Khan Ahmad Khalid, Faisal Syed Mohammad, Aboud Omar Abdullah Al. An Analysis of Optimal Inventory Accounting Models – Pros and Cons. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research.* 2018. Vol.6. No.3. P. 65-77.

208. Lehenchuk S., Valinkevych N., Vyhivska I., Accounting Reserves in Optimization of Risks of Innnovative Activity. Financial and Credit Activity : problems of theory and Practice. 2020. Vol.2. №33. P. 174-184.

209. Lehenchuk S., Valinkevych N., Vyhivska I., Khomenko H. The Significant Principles Of Development Of Accounting Support For Innovative Enterprise Financing . *International Journal of Advanced Science and Technology* . 2020. Vol. 29. No. 8s. P. 2282-2289.

210. Lehenchuk S., Velykyi Yu., Belinska S. Development of variability concept in accounting : Ukrainian context. *Baltic Journal of Economic Studies*, *4*(3), 158-164.

211. Lucchese M., Carlo F. Di. Inventories Accounting under US-GAAP and IFRS Standards: The Differences That Hinder the Full Convergence. *International Journal of Business and Management*. 2020. Vol. 15. No. 7. P. 180-195. Retrieved from: https://doi.org/10.5539/ijbm.v15n7p180 (дата звернення: 30.11.2020).

212. Magopets E., Roeva O. Accounting support for the formation of information about stocks in the enterprise management system. Conference Proceedings. Papers and Articles. Azerbaijan-Turkey. *The First International*

Scientific-Practical Virtual Conference Science and Technology in Modern Society: Problems, Prognoses and Solutions. Turkey, Izmir September 26-27, 2020. c. 59-67.

213. New Definition of KTI Industries. URL : https://ncses.nsf.gov/pubs/nsb20205/production-patterns-and-trends-of-knowledge-and-technology-intensive-industries#new-definition-of-kti-industries (дата звернення: 30.11.2020).

214. Nukka A., Kasearu M. Accounting Policies and Procedures in the Preparation of the Annual Report. *5th International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT 2016).* 2016. P. 0382-0387. URL : 10.2991/icaat-16.2016.38 (дата звернення: 30.11.2020).

215. OECD Taxonomy of Economic Activities Based on R&D Intensity: OECD Science, Technology and Industry Working Papers. 2016. № 4. 25 p. URL : https://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-taxonomy-of-economic-activities-based-on-r-d-intensity_5jlv73sqqp8r-en (дата звернення: 30.11.2020).

216. Porter M. Competitive Advantage. New York: Free Press, 1985. 560 p.

217. Roieva Olha Formation of the accounting policy of the enterprise in the context of ensuring effective management of inventories in the process of innovation activity *Three Seas Economic Journal. 2020, 1*(3), P. 77-83. URL : http://www.baltijapublishing.lv/index.php/threeseas/article/view/915/969

218. Sander, J., & Hughes, S. (2005). Adjusting the Inventory Account when Companies Use LIFO: Explanation and Application to Distribution and Chemical Industries. *The Credit and Financial Management Review. Credit Research Foundation.* 11(4). P. 31-42.

219. Shalimova N.S., Androshchuk I.I. Approaches to the interpretation of the term "historical financial information" as the criterion of the classification of audit, review and other assurance engagements. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2018. Vol. 4, Iss. 3. P. 333-342.

ДОДАТКИ

Додаток А

Трактування поняття «запаси» в наукових джерелах

Автор, джерело	Трактування поняття
1	2
Запаси, як активи	
Давидов Г.М. та ін. [14]	які: 1) утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; 2) перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; 3) утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.
Живко З. Б. Живко М.О. Живко І. Ю. [54]	які зберігаються для продажу за умов звичайної господарської діяльності або перебувають у процесі виробництва для такого продажу, або утримуються для споживання у виробничому процесі чи при наданні послуг, а також для управління підприємством (сировина і матеріали,комплектуючі вироби, готова продукція, паливо, будівельні матеріали, товари, малоцінні та швидкозношувані предмети тощо).
Нашкерська Г.В. [109]	які використовуються переважно в одному операційному циклі діяльності підприємств або в період до одного року
Бондаренко Н.М. Яресько А.М. [210]	що придбані зі сторони або самостійно виготовлені й утримуються підприємством для продажу, використання у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб за умови їх повного споживання в одному операційному циклі
Подолянчук О.А. [124]	які протягом операційного циклу використовуються в повному обсязі для створення продукції, товарів, надання послуг, виконання робіт, а також для будь-яких господарських чи управлінських потреб підприємства
Запаси, як предмети праці	
Кулаковська Л.П. Піча Ю.В. [89]	які: 1) утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; 2) перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; 3) утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.
Гадзевич О.І., Шпатиковська Т.А. [34]	які беруть участь у виготовленні продукції, але, які безпосередньо ще не задіяні у виробничому процесі, споживаються протягом одного виробничого циклу і всю свою вартість переносять на вартість кінцевого продукту
Дмитренко А.В. Балабась І.В. [46]	які знаходяться на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які призначені для використання як у виробничому процесі, так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання в одному операційному циклі
Рубан Л.О., Яковенко Т.І. [161224]	які одноразово використовуються у виробничому процесі, а свою вартість повністю переносять на готову продукцію. Ототожнювати поняття «матеріальні ресурси» із запасами не можна, оскільки останні включають лише предмети праці. Поняття «матеріальні ресурси» є більш широким, а терміни «запаси», «предмети праці» є лише їх частиною

Продовження дод. А

1	2
Запаси, як матеріальні ресурси	
Бержанір І.А., Демченко Т.А., Кістол А.А. [18]	які є сукупністю предметів праці й перебувають на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих деталей, палива, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що становлять матеріальну основу продукції підприємства, надають їй якісних властивостей, беруть участь у виробництві протягом одного виробничого циклу і повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції
Василенко В.О. Ткаченко Т.І. [29]	резерви матеріальних ресурсів підприємства
Завадський Й. С., Осовська Т. В., Юшкевич О. О. [55]	наявність матеріальних ресурсів (засобів виробництва і предметів споживання) для забезпечення безперервності розширеного відтворення, обслуговування невиробничої сфери та задоволення потреб населення
Економічна енциклопедія [49]	до яких належать засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності, необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери матеріального виробництва та задоволення потреб населення і ще не використовуються
Коваль Н.І. [79]	які формують виробничі ресурси підприємства
Посилкіна О.В. Сагайдак-Нікітюк Р.В. Доровський О.В. Кубасова Г.В. [31]	які знаходяться на різних стадіях виробництва і збуту, тобто це сукупність сировини, основних і допоміжних матеріалів та інших товарів, які очікують входження у процес виробничого споживання, або готової продукції, яка очікує відвантаження споживачу
Запаси, як матеріальні цінності	
Б.О. Анікін [6, с. 225]	запаси – сировина, матеріали, комплектуючі і готова продукція – становлять матеріальні цінності, що очікують промислового або особистого споживання
Бланк І.А. 210[20, с. 133]	запаси товарно-матеріальних цінностей – виробничі запаси (запаси сировини, матеріалів і напівфабрикатів) і запаси готової продукції
Маркс К. [96]	матеріальні цінності, які знаходяться на складах постачальників у вигляді готової продукції, на проміжних складах та на складах споживачів.
Райзберг Б.А. Лозовский Л.Ш. Стародубцева Е.Б. [142]	матеріальні цінності, оборотні кошти у вигляді сировини, матеріалів, палива, напівфабрикатів, готової продукції, які не використовуються в даний момент у виробництві, що зберігаються на складах або в інших місцях і призначені для наступного використання.
Запаси, як будь-які ресурси, що постачаються та зберігаються на підприємстві	
Бондаренко О. М. [23]	запаси, це узагальнене поняття, яке включає в себе і матеріальні ресурси, і предмети праці, і засоби праці, і предмети споживання, і товари
Джонсон Д. [45]	запаси – це товари і матеріали, які зберігаються для різних цілей
Козловський В.А. Козловська Е.А. Савруков Н.Т. [80]	запасом є будь-який ресурс, який використовується для того, щоб задовольнити поточну або майбутню потребу (заготовки та вихідні матеріали, напівфабрикати, що перебувають у виробничому процесі і готові вироби).
Савкович В.А. [163]	запаси – це все те, на що є попит, але що в даний момент виключено з виробничого або особистого споживання, це всі матеріальні, фінансові, трудові та інші ресурси, які в даний момент не використовуються.
Уотерс Д. 226[182, с. 362]	запаси – товари та матеріали, що постачаються та зберігаються на підприємстві. Вони утворюються кожен раз, коли ресурси, що надходять чи виходять, на підприємстві не використовуються, хоч і доступні
Стерлигова А.Н. [177, с. 270]	запаси – те, що виготовлене для наступного споживання.

Джерело: узагальнено автором.

Додаток Б
Розподіл видів економічної діяльності за технологічними секторами за 4-начними та 2-значними кодами за методикою ОЕСР

Категорія сектору	Розподіл за 4-начними кодами			Розподіл за 2-начними кодами		
	Код КВЕД	Назва ВЕД	Інтенсивність витрат на R&D (% до доданої вартості ВЕД)	Код КВЕД	Назва ВЕД	Інтенсивність витрат на R&D (% до доданої вартості ВЕД)
1	2	3	4	5	6	7
Високо-технологічний	30.3	Виробництво повітряних і космічних літальних апаратів, супутнього устаткування	31,69	21	Виробництво основних фармацевтичних продуктів і фармацевтичних препаратів	27,98
	21	Виробництво основних фармацевтичних продуктів і фармацевтичних препаратів	27,98	26	Виробництво комп'ютерів, електронної та оптичної продукції	24,05
	26	Виробництво комп'ютерів, електронної та оптичної продукції	24,05	72	Наукові дослідження та розробки	30,39
	72	Наукові дослідження та розробки	30,39			
	58.2	Видання програмного забезпечення	28,94			
Середньовисоко-технологічний	25.4	Виробництво зброї та боєприпасів	18,87	29	Виробництво автотранспортних засобів, причепів і напівпричепів	15,36
	29	Виробництво автотранспортних засобів, причепів і напівпричепів	15,36	28	Виробництво машин і устаткування, н.в.і.у.	7,89
	32.5	Виробництво медичних і стоматологічних інструментів і матеріалів	9,29	20	Виробництво хімічних речовин і хімічної продукції	6,52
	28	Виробництво машин і устаткування, н.в.і.у.	7,89	27	Виробництво електричного устаткування	6,22
	20	Виробництво хімічних речовин і хімічної продукції	6,52	30	Виробництво залізничних локомотивів і рухомого складу, виробництво військових транспортних засобів, виробництво транспортних засобів, н.в.і.у.	20,44
	27	Виробництво електричного устаткування	6,22	58	Видання книг, періодичних видань та інша видавнича діяльність	13,80
	30.2, 30.4, 30.9	Виробництво залізничних локомотивів і рухомого складу, виробництво військових транспортних засобів, виробництво транспортних засобів, н.в.і.у.	5,72	62	Комп'ютерне програмування, консультування та пов'язана з ними діяльність	5,92

Продовження дод. Б

1	2	3	4	5	6	7
	62	Комп'ютерне програмування, консультування та пов'язана з ними діяльність	5,92	63	Надання інформаційних послуг	5,92
	63	Надання інформаційних послуг	5,92			
Середньо-технологічний	22	Виробництво гумових і пластмасових виробів	3,58	22	Виробництво гумових і пластмасових виробів	3,58
	30.1	Будування суден і човнів	2,99	32	Виробництво іншої продукції	3,52
	32 без 32.5	Виробництво іншої продукції	2,85	23	Виробництво іншої неметалевої мінеральної продукції	2,24
	23	Виробництво іншої неметалевої мінеральної продукції	2,24	24	Металургійне виробництво	2,07
	24	Металургійне виробництво	2,07	33	Ремонт і монтаж машин і устаткування	1,93
	33	Ремонт і монтаж машин і устаткування	1,93			
Середньонизько-технологічний	13	Текстильне виробництво	1,73	13	Текстильне виробництво	1,73
	15	Виробництво шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів	1,65	15	Виробництво шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів	1,65
	17	Виробництво паперу та паперових виробів	1,58	17	Виробництво паперу та паперових виробів	1,58
	10-12	Виробництво харчових продуктів, виробництво напоїв, виробництво тютюнових виробів	1,44	10-12	Виробництво харчових продуктів, виробництво напоїв, виробництво тютюнових виробів	1,44
	14	Виробництво одягу	1,40	14	Виробництво одягу	1,40
	25 без 25.4	Виробництво готових металевих виробів, крім машин і устаткування, крім виробництва озброєння та військового устаткування	1,19	25	Виробництво готових металевих виробів, крім машин і устаткування, крім виробництва озброєння та військового устаткування	1,68
	19	Виробництво коксу та продуктів нафтоперероблення	1,17	19	Виробництво коксу та продуктів нафтоперероблення	1,17
	31	Виробництво меблів	1,17	31	Виробництво меблів	1,17
	16	Оброблення деревини та виготовлення виробів з деревини та корка, крім меблів; виготовлення виробів із соломки та рослинних матеріалів для плетіння	0,70	16	Оброблення деревини та виготовлення виробів з деревини та корка, крім меблів; виготовлення виробів із соломки та рослинних матеріалів для плетіння	0,70
	18	Поліграфічна діяльність, тиражування записаної інформації	0,67	18	Поліграфічна діяльність, тиражування записаної інформації	0,67
	05-09	Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	0,8	05-09	Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	0,8

Продовження дод. Б

1	2	3	4	5	6	7
	69-75 без 72	Професійна, наукова та технічна діяльність без наукових досліджень і розробок	1,76	М без 72	Професійна, наукова та технічна діяльність без наукових досліджень і розробок	1,76
	61	Телекомунікації (електрозв'язок)	1,45	61	Телекомунікації (електрозв'язок)	1,45
	58.1	Видання книг, періодичних видань та інша видавнича діяльність	0,57			
Низько-технологічний	01-03	Сільське господарство, мисливство та надання пов'язаних із ними послуг, лісове господарство та лісозаготівлі, рибне господарство	0,27	01-03	Сільське господарство, мисливство та надання пов'язаних із ними послуг, лісове господарство та лісозаготівлі, рибне господарство	0,27
	35-39	Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря, водопостачання; каналізація, поводження з відходами	0,35	35-39	Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря, водопостачання; каналізація, поводження з відходами	0,35
	41-43	Будівництво будівель, будівництво споруд, спеціалізовані будівельні роботи	0,21	41-43	Будівництво будівель, будівництво споруд, спеціалізовані будівельні роботи	0,21
	45-47	Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	0,28	45-47	Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	0,28
	49-53	Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	0,08	49-53	Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	0,08
	59-60	Виробництво кіно- та відеофільмів, телевізійних програм, видання звукозаписів; діяльність у сфері радіомовлення та телевізійного мовлення	0,32	59-60	Виробництво кіно- та відеофільмів, телевізійних програм, видання звукозаписів; діяльність у сфері радіомовлення та телевізійного мовлення	0,32
	55-56	Тимчасове розміщування й організація харчування	0,02	55-56	Тимчасове розміщування й організація харчування	0,02
	64-66	Надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення; страхування, перестрахування та недержавне пенсійне забезпечення, крім обов'язкового соціального страхування; допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування	0,38	64-66	Надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення; страхування, перестрахування та недержавне пенсійне забезпечення, крім обов'язкового соціального страхування; допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування	0,38
	68	Операції з нерухомим майном	0,01	68	Операції з нерухомим майном	0,01
	77-82	Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	0,18	77-82	Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	0,18
	90-99	Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	0,11	90-99	Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	0,11

Джерело: узагальнено та систематизовано автором на основі [71, с. 40-45]

Додаток В

Додаток В1
Запропонована Форма первинного документу «Журнал обліку вантажів, що надійшли»

_____
підприємство, організація

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

ЖУРНАЛ
обліку вантажів, що надійшли
за _____ 20__ р.

Реєстраційний номер	Дата	Постачальник	Супровідний товарний документ				Розписка про одержання документа	Накладна на оприбуткування запасів		Запит про розшук вантажу	
			дата	номер	Вид вантажу	сума		дата	номер	дата	номер
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Додаток В2
Запропонована Форма первинного документу
«Накладна на оприбуткування запасів»

_____
підприємство, організація

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

Джерела надходження запасів	Придбані за плату	
	Виготовлені власними силами	
	Внесені до статутного капіталу	
	Отримані безкоштовно	
	Отримані в обмін на подібні об’єкти	
	Отримані в обмін на неподібні об’єкти	
	Виявлені в процесі інвентаризації	
	Інші джерела	

НАКЛАДНА
на оприбуткування запасів
№ _____

Номер документа	**Дата складання**	**Найменування постачальника**	**Кореспонденція рахунків**		**Супровідний документ**	
			Дебет рахунок, субрахунок	**Кредит рахунок, субрахунок**	**Назва**	**Номер**

Номенклатурний номер	**Найменування**	**Одиниця вимірювання**	**Кількість (фактична)**	**Ціна, грн.**	**Вартість, грн.**	**Сума ПДВ**	**Номер запису за складською картотекою**
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**

Прийняв _____ _____
(підпис) (ініціали, прізвище)

Здав _____ _____
(підпис) (ініціали, прізвище)

Додаток В3
Запропонована Форма первинного документу
«Накладна на відпуск запасів»

_____
підприємство, організація

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

Напрями вибуття запасів	Реалізація на сторону за грошові кошти	
	Обмін на подібні об’єкти	
	Обмін на неподібні об’єкти	
	Внесок до статутного капіталу іншого підприємства	
	Безоплатна передача	
	Інші напрями	

НАКЛАДНА
на відпуск запасів
№ _____

Номер документа	**Дата складання**	**Найменування отримувача**	**Кореспонденція рахунків**		**Собівартість запасів, грн.**
			Дебет рахунок, субрахунок	**Кредит рахунок, субрахунок**	
Метод оцінювання запасів					

Номенклатурний номер	**Найменування**	**Одиниця вимірювання**	**Кількість**	**Ціна, грн.**	**Вартість, грн.**	**Сума ПДВ**	**Номер запису за складською картотекою**
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**

Всього відпущено _____ найменувань, на суму, грн. _____
(прописом) (прописом)

Матеріально-відповідальна особа _____ _____
(підпис) (ініціали, прізвище)

Додаток В4
Запропонована Форма первинного документу
«Картка складського обліку матеріалів»

_____
підприємство, організація

Запропонована Форма

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

КАРТКА № ____ СКЛАДСЬКОГО ОБЛІКУ МАТЕРІАЛІВ

Склад	Місце зберігання		Марка	Сорт	Профіль	Розмір	Номен-клатур-ний номер	Одиниця виміру	Ціна, грн.	Норма запасу
	стелаж	комірка								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Найменування _____

Дата запису	Номер документа	Номер за порядком	Оприбутковано			Відпущено			Залишок		Контроль (підпис, дата)
			від кого	кіль-кість	сума	кому	кіль-кість	сума	кіль-кість	сума	
12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23

Додаток В5
Запропонована Форма первинного документу
«Звіт про надходження, наявність, вибуття та залишок запасів»

_____
підприємство, організація

Запропонована Форма

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ			
Номер документа		Звітний період	з
Дата складання			по

ЗВІТ
про надходження, наявність, вибуття та залишок запасів

Матеріально-відповідальна особа _____
(ініціали, прізвище)

Порядковий номер	Найменування запасів	Одиниця виміру	Ціна, грн.	Залишок на _____		Надходження		Вибуття		Залишок на _____	
				кіль-кість	сума	кіль-кість	сума	кіль-кість	сума	кіль-кість	сума
			Всього								

Матеріально-відповідальна особа _____ _____
(підпис) (ініціали, прізвище)

Звіт перевірив і прийняв _____ _____
(підпис) (ініціали, прізвище)

Додаток Д

ПОЛОЖЕННЯ
з бухгалтерського обліку запасів підприємств, що провадять інноваційну діяльність

Загальні положення

1. Дане Положення розроблено у відповідності з вимогами Закону України від 16 липня 1999 року № 996- XIV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси» від 29.11.99 р. № 290, та спрямовано на забезпечення дотримання підприємствами, що провадять інноваційну діяльність єдиної методології відображення господарських операцій з надходження, наявності, руху та вибуття запасів в системі бухгалтерського обліку та надання своєчасної, достовірної та повної інформації щодо запасів зацікавленим користувачам.

2. Дане Положення можуть застосовувати всі підприємства, що провадять інноваційну діяльність, незалежно від форм власності та організаційно-правової форми господарювання.

3. Терміни, які вживаються в Положенні, визначені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

4. З метою організації бухгалтерського обліку запасів розпорядчим документом, затвердженим (схваленим) власником (уповноваженим органом) підприємства, визначаються:

- форми первинних документів, які використовуються для оформлення надходження, руху та вибуття запасів, та які відсутні у складі типових форм первинного обліку;
- порядок обліку транспортно-заготівельних витрат;
- метод оцінки вибуття запасів;
- правила документообігу запасів та технологія обробки облікової інформації;
- система і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю операцій із запасами;
- система рахунків з обліку запасів і регістрів аналітичного обліку запасів;
- порядок контролю за надходженням, наявністю, рухом та вибуттям запасів;
- встановлення матеріальної відповідальності посадових осіб;
- встановлення права працівників на підписання бухгалтерських документів, якими оформлюються операції із запасами;
- порядок аналітичного обліку запасів;
- одиниця натурального виміру запасів для кожної одиниці бухгалтерського обліку.

Терміни, які вживаються у даному Положенні

5. Активи – ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

6. Запаси – активи, які придбані (набуті) підприємством з метою отримання в майбутньому економічних вигод від їх споживання під час виробництва інноваційної продукції та/або в процесі управління інноваційною діяльністю та які утримуються для такого споживання або перебувають у процесі виробництва з перенесенням їх вартості до складу матеріальних витрат.

7. Запаси, визнані активом у результаті минулих подій, стосовно яких існує імовірність того, що підприємство не отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, у звітному періоді активами не визнаються, а їх вартість визнається іншими витратами операційної діяльності.

8. Фактична (історична) собівартість – це виражені в грошовій формі сукупні витрати на придбання (виготовлення) запасів.

9. Чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Оцінка запасів

10. Одиницею бухгалтерського обліку запасів є кожне їх найменування.

11. Для всіх одиниць запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, установлюється тільки один із методів оцінки. Первісна оцінка і оцінка на дату фінансової звітності здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси».

12. Запаси, придбані за плату, оприбутковуються за первісною вартістю, яка дорівнює собівартості запасів, що складається з таких фактичних витрат:

– сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків; сума ввізного мита;

– сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

– транспортно-заготівельних витрат (витрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);

– інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства, які були понесені в зв'язку з

доопрацюванням і підвищенням якісно-технічних характеристик запасів).

13. Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

– проценти за користування позиками, крім запасів, які можуть бути визнані кваліфікаційним активом згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»;

– витрати на утримання відділів постачання та інших служб підприємства з аналогічними функціями;

– курсові різниці, які виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за одержані запаси;

– витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати вартості запасів;

– понаднормові втрати і нестачі запасів;

– витрати на збут;

– адміністративні та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

14. Наднормативні втрати і нестачі запасів та/або зіпсовані запаси, які виявлені під час оприбуткування і сталися при їх транспортуванні, оцінюються виходячи з первісної вартості одиниці придбаних запасів.

15. Первісна вартість одиниці придбаних запасів, за якою вони відображаються у бухгалтерському обліку, визначається діленням фактичних витрат, що пов'язані з придбанням однорідних запасів, які надійшли однією партією, на загальну кількість придбаних запасів.

16. Запаси, придбані за іноземну валюту, оцінюються у національній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операцій (дата визнання активів). Якщо оплата запасів в іноземній валюті передує їхньому надходженню, то оцінка запасів на дату їх оприбуткування здійснюється у національній валюті із застосуванням валютного курсу на дату перерахування іноземної валюти.

17. Запаси, що надійшли від постачальника і не відповідають критеріям визнання активу у зв'язку з невідповідністю стандартам, умовам угод, технічним умовам тощо, відображаються на позабалансових рахунках до узгодження ціни з постачальником за справедливою вартістю або ціною, вказаною в документах постачальника.

18. Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість. Формування виробничої собівартості таких запасів здійснюється у порядку, передбаченому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Виробнича собівартість включає: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати.

19. У разі, якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, вони можуть оцінюватися та відображатися у бухгалтерському обліку за справедливою вартістю з

наступним коригуванням до величини собівартості.

20. Первісною вартістю запасів, що отримані як внесок до статутного (пайового) капіталу, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість. Справедлива вартість визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств».

При визначенні справедливої вартості запасів підприємства, що здійснюють інноваційну діяльність, можуть використовувати дані щодо:

– останньої ринкової ціни операцій з відповідними запасами (за умови відсутності суттєвих негативних змін в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому функціонує підприємство);

– ринкової ціни на подібні запаси, яка скоригована з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня незавершеного виробництва, для якого визначається справедлива вартість;

– додаткових показників, які характеризують рівень цін на запаси.

21. Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, пов'язаних з доставкою запасів до місця зберігання (використання) і приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

22. Первісна вартість запасів, придбаних у результаті обміну на подібні виробничі запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

Первісною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

23. Запаси, отримані у процесі ремонту і поліпшення (модернізації, добудови, реконструкції тощо, ліквідації основних засобів), оприбутковуються за первісною вартістю, яка дорівнює чистій вартості реалізації або оцінці можливого їх використання, яка може бути визначена виходячи з вартості подібних запасів при наявності їх на балансі підприємства, з урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації.

24. Первісна вартість запасів, що надійшли на склад від забракованих виробів та зворотних відходів виробництва, ліквідації основних засобів, визначається за чистою вартістю реалізації, якщо такі запаси призначені для реалізації, або в оцінці їх можливого використання. Зворотні відходи виробництва – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися у процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового матеріалу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням. Відходи, реалізація та/або використання яких у виробничому процесі не

передбачається, активом не визнаються. Витрати на утилізацію таких відходів включаються до інших операційних витрат.

25. Виявлені у процесі інвентаризації надлишки запасів оприбутковуються за чистою вартістю реалізації запасів, якщо вони реалізуються, або в оцінці можливого використання запасів, якщо вони використовуються на самому підприємстві.

26. Для оцінки запасів при їх вибутті (відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу, іншому вибутті) застосовують методи:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Для запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Облік запасів

27. Надходження запасів та вибуття запасів на підприємствах, що провадять інноваційну діяльність оформлюється відповідними первинними документами.

28. Якщо для оформлення господарської операції типові форми первинних документів відсутні, то підприємство самостійно складає первинні документи, з урахуванням необхідності зазначення обов'язкових реквізитів, передбачених чинним законодавством.

29. З метою упорядкування руху та своєчасного одержання бухгалтерією підприємства первинних документів, наказом по підприємству встановлюється графік документообороту, в якому зазначаються: дата створення або одержання документів від інших підприємств та організацій, дата прийняття їх в облікову обробку, дата передачі до архіву.

30. Аналітичний облік запасів ведеться у розрізі місць зберігання, матеріально відповідальних осіб та видів запасів.

31. Синтетичний облік запасів здійснюється в грошовій одиниці України, ведеться на рахунках обліку запасів, визначених відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування.

Розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності

32. Запаси відображаються в Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства у другому розділі активу «Оборотні активи» в рядку 1100, з однойменною назвою «Запаси».

33. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

методи оцінки запасів; балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації; балансову вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, у заставу; суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу.

34. Додаткового розкриття потребує інформація щодо: балансову вартість запасів, які відображені за первісною вартістю (фактичною собівартістю); балансову вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації; балансову вартість запасів, що: використані під час провадження інноваційної діяльності, передані у переробку, оформлені у заставу, передані на комісію, призначені для продажу; величини створеного резерву знецінення запасів та величини використаного резерву.

Розкриття інформації про запаси в управлінській звітності

35. Формування управлінської звітності по запасам в процесі провадження інноваційної діяльності передбачає складання таких звітів: Звіт про придбання та надходження запасів; Звіт про наявні запаси; Звіт про рівень резервних запасів; Звіт про виконання бюджету витрат на запаси за стадіями інноваційної діяльності; Звіт про запаси інноваційної продукції; Звіт про реалізацію (продаж) інноваційної продукції.

Додаток Е
Запропонована форма розділу VIII Запаси

		КОДИ
	Дата /рік, місяць, число/	
Підприємство _____	за ЄДРПОУ	
Територія _____	за КОАТУУ	
Орган державного управління _____	за СПОДУ	
Організаційно-правова форма господарювання _____	за КОПФГ	
Вид економічної діяльності _____	за КВЕД	
Одиниця виміру: тис. грн.		

ПРИМІТКИ ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
за 20 __ рік

(фрагмент)

VIII. Запаси

Найменування показника	Код рядка	Балансова вартість на початок року	Надходження запасів протягом року	Вибуття запасів протягом року	Переоцінка запасів за рік	Балансова вартість запасів на кінець року
1	2	3	4	5	6	7
Сировина і матеріали	800					
Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	810					
Паливо	820					
Тара і тарні матеріали	830					
Будівельні матеріали	840					
Матеріали, передані в переробку	850					
Запасні частини	860					
Матеріали сільськогосподарського призначення	870					
Інші матеріали	880					
Поточні біологічні активи	890					
Малоцінні та швидкозношувані предмети	900					
Напівфабрикати	910					
Незавершене виробництво	920					
Готова продукція	930					
Продукція сільськогосподарського виробництва	940					
Товари	950					
Разом	960					

З рядка 960 графа 7 Балансова вартість запасів:

відображених за первісною вартістю (фактичною собівартістю)	(961)	_____
відображених за чистою вартістю реалізації	(962)	_____
використаних під час провадження інноваційної діяльності	(963)	_____
переданих у переробку	(964)	_____
оформлених в заставу	(965)	_____
переданих на комісію	(966)	_____
призначених для продажу	(967)	_____
Активи на відповідальному зберіганні (позабалансовий рахунок 02)	(968)	_____
Величина створенного резерву знецінення запасів	(969)	_____
Величина використаного резерву знецінення запасів	(970)	_____

Керівник _____
(підпис)

Головний бухгалтер _____
(підпис)

Додаток Ж

Форма Звіту про виконання бюджету витрат на запаси на стадії серійного (масового) виробництва інноваційної продукції

Види витрат	Бюджет	Фактично	Відхилення		Причини відхилень	Варіанти оптимізації
			абсолютне, грн.	відносне,%		
Витрати на придбання запасів, всього, грн.						
у тому числі:						
суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків, грн.						
суми ввізного мита, грн.						
суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству, грн.						
транспортно-заготівельні витрати, грн.						
Витрати на доведення запасів до стану, придатного для використання в процесі інноваційної діяльності, всього, грн.						
у тому числі:						
прямі матеріальні витрати, грн.						
прямі витрати на оплату праці, грн.						
інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів, грн.						
Витрати на дослідження ринку закупівель запасів, грн.						
Витрати на погодження схеми постачання запасів, грн.						
Витрати на маркування, сортування, зберігання запасів, грн.						

Джерело: складено автором.

Додаток 3

Аналіз обставин, які визначають умови виконання завдань з аудиту відповідно до МСА 805

Види звітів **Ключові аспекти**	Звіт аудитора щодо ***окремого фінансового звіту*** суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, ***складеного відповідно до концептуальної основи загального призначення***	Звіт аудитора щодо ***окремого фінансового звіту*** суб'єкта господарювання, який не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, ***складеного відповідно до концептуальної основи спеціального призначення***	Звіт аудитора щодо ***окремого елемента*** *фінансового звіту* суб'єкта господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів, ***складеного відповідно до концептуальної основи спеціального призначення***
1	2	3	4
Мета	• Аудит балансу (тобто окремого фінансового звіту) суб'єкта господарювання, що не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів.	• Аудит звіту про грошові надходження та витрати (тобто окремого фінансового звіту) суб'єкта господарювання, який не є суб'єктом господарювання, цінні папери якого допущені до організованих торгів.	• Аудит відомості дебіторської заборгованості (тобто, елемента. рахунку або статті фінансового звіту).
Чи надавався повний комплект	-	• Звіт аудитора щодо повного комплекту фінансової звітності не надавався.	-
Концептуальна основа	• Баланс був складений управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до вимог концептуальної основи фінансового звітування юрисдикції Х, що є доречними для складання балансу. • Застосовна концептуальна основа фінансового звітування є концептуальною основою достовірного подання, розроблена з метою задовольнити загальну потребу широкого кола користувачів у фінансовій інформації.	• Фінансовий звіт складений управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до основи обліку методом грошових надходжень та витрат з метою надання кредитору інформації щодо грошових потоків. Управлінський персонал має право вибору концептуальної основи фінансового звітування. • Застосовна концептуальна основа фінансового звітування є концептуальною основою достовірного подання, призначеною для задоволення потреб у фінансовій інформації конкретних користувачів.	• Фінансова інформація була підготовлена управлінським персоналом суб'єкта господарювання відповідно до положень фінансового звітування. встановлених регуляторним органом з метою задоволення вимог цього регуляторного органу. • Управлінський персонал не має права вибору концептуальної основи фінансового звітування • Застосовна концептуальна основа фінансового звітування є концептуальною основою дотримання вимог, розробленою для задоволення потреб у фінансовій інформації конкретних користувачів.
Умови завдання	• Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності за фінансову звітність управлінського персоналу відповідно до МСА 210.	-	• Умови завдання з аудиту відображають опис відповідальності за фінансову звітність управлінського персоналу відповідно до МСА 210.
Форма думки	• Аудитор визначив, що є прийнятним використати у думці аудитора вислів «подає достовірно, в усіх суттєвих аспектах».	• Аудитор визначив, що є прийнятним використати у думці аудитора вислів «подає достовірно, в усіх суттєвих аспектах».	-
Етичні вимоги	• Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.	• Відповідні етичні вимоги, застосовні до аудиту є вимоги конкретної юрисдикції.	• Відповідні етичні вимоги. застосовні до аудиту є вимогами конкретної юрисдикції.

Продовження дод. 3

1	2	3	4
Вид думки	• На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку, що існує суттєва невизначеність, пов'язана з подіями або умовами, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570. Інформація про суттєву невизначеність належно розкрита в окремому фінансовому звіті.	• Аудитор дійшов висновку про надання немодифікованої (тобто «чистої») думки на основі отриманих аудиторських доказів.	• Аудитор дійшов висновку про надання немодифікованої (тобто «чистої») думки на основі отриманих аудиторських доказів.
Оцінка безперервності діяльності	-	• На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570/	• На основі отриманих аудиторських доказів аудитор дійшов висновку про відсутність суттєвої невизначеності щодо подій або умов. що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі відповідно до МСА 570/
Повідомлення інформації	• Від аудитора не вимагалось та аудитор самостійно не приймав рішення повідомляти інформацію з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701 в контексті аудиту балансу.	• Від аудитора не вимагалось та аудитор самостійно не приймав рішення повідомляти інформацію з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701 в контексті аудиту звіту про грошові надходження та витрати.	• Від аудитора не вимагалось та аудитор самостійно не приймав рішення повідомляти інформацію з ключових питань аудиту відповідно до МСА 701 в контексті аудиту відомості дебіторської заборгованості.
Необхідність дослідження іншої інформації	• Аудитор визначив, що інша інформація відсутня (тобто вимоги МСА 720 не застосовуються).	• Аудитор визначив, що інша інформація відсутня (тобто вимоги МСА 720 не застосовуються).	• Аудитор визначив. що інша інформація відсутня (тобто вимоги МСА 720 не застосовуються).
Розподіл відповідальності щодо нагляду за фінансовими звітами та щодо їх складання	• Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансового звіту, не є особами, які відповідають за складання фінансового звіту.	• Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансового звіту та нагляд над процесом фінансового звітування щоб скласти цей фінансовий звіт.	• Особи, відповідальні за нагляд щодо фінансового звіту, не є особами, які відповідають за складання фінансового звіту.
Наявність інших обов'язків щодо звітування	• Аудитор не має інших обов'язків щодо звітування відповідно до вимог місцевого законодавства	• Аудитор не має інших обов'язків щодо звітування відповідно до вимог місцевого законодавства.	• Аудитор не має інших обов'язків щодо звітування відповідно до вимог місцевого законодавства.
Можливість розповсюдження звіту	-	• Розповсюдження або використання звіту аудитора не обмежено.	• Розповсюдження звіту аудитора обмежено.

Джерело: узагальнено та систематизовано автором на основі МСА 805 [103]

Додаток К

Список публікацій здобувача

Праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Шалімова Н.С., Роєва О.С. Проблемні аспекти використання інвентаризації як аудиторської процедури та джерела аудиторських доказів в процесі виконання завдань з аудиту фінансової звітності. Бухгалтерський облік, аналіз, контроль, оподаткування, фінансовий менеджмент : сучасні виклики та перспективи розвитку : монографія. Кривий Ріг: Видавництво ФО-П Чернявський Д.О., 2018. С. 120-138. http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/handle/123456789/9292 (0,6 др.арк., особисто автора 0,4 др.арк., обґрунтовано взаємозв'язок інвентаризації та аудиторських процедур й джерел аудиторських доказів, можливості та обмеження використання інвентаризації в процесі проведення аудиту запасів).

Статті у фахових виданнях України, які включені до науко-метричних баз:

2. Роєва О.С. Організаційні засади побудови бухгалтерського обліку запасів в процесі інноваційної діяльності: нормативно-правовий аспект. Центральноукраїнський науковий вісник. Вип. 4(37). С. 230-243. (0,85 др.арк.). http://economics.kntu.kr.ua/archive/4(37)/37_Roieva.html *(Index Copernicus, CEEOL, CrossRef)*

3. Роєва О.С. Розвиток управлінського обліку запасів в інформаційному забезпеченні інноваційної діяльності. Центральноукраїнський науковий вісник. Вип. 5(38). С. 273-285. (0,86 др.арк.). http://economics.kntu.kr.ua/archive/5(38)/38_Roieva.html *(Index Copernicus, CEEOL, CrossRef)*

Статті у закордонних збірниках наукових праць, що входять в періодичні наукові видання інших держав, які входять до Організації економічного співробітництва та розвитку та /або Європейського Союзу:

4. Roieva Olha Formation of the accounting policy of the enterprise in the

context of ensuring effective management of inventories in the process of innovation activity. *Three Seas Economic Journal. 2020, 1*(3), P. 77-83. (0,56 др.арк.). URL : http://www.baltijapublishing.lv/index.php/threeseas/article/view/915/969 (Латвія) *(Index Copernicus, Directory of Open Access Journals (DOAJ), Research Papers in Economics (RePEc))*

Статті в наукових періодичних виданнях України:

5. Роєва О.С. Вплив інтеграційних процесів обліку на систему інформаційного забезпечення підприємства. Збірник наукових праць «Проблеми системного підходу в економіці». 2018. Випуск 5(67). С. 199-203. http://www.psae-jrnl.nau.in.ua/journal/5_67_2018_ukr/33.pdf (0,53 др.арк.). *(Index Copernicus, CrossRef, CiteFactor, OAJSE, Eurasian Scientific Journal Index)*

6. Роєва О.С. Виконання завдань з аудиту елементів та статей фінансової звітності як окремих об'єктів: вимоги та рекомендації Міжнародних стандартів аудиту. Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки. 2018. №1(34). С. 221-232. (0,78 др.арк.). URL: http://economics.kntu.kr.ua/archive/1(34)/34_Roieva.html *(Index Copernicus, CEEOL, CrossRef, ResearchBib, Ulrich`s Periodocal Directory)*

7. Шалімова Н.С., Роєва О.С. Потенціал аудиторських послуг в контексті дослідження використання запасів в інноваційній діяльності підприємств. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2019. № 3 (108). С. 269-275. (0,71 др.арк., особисто автора 0,4 др.арк.). URL: http://www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2019/3_2019/51.pdf *(Index Copernicus)* (конкретизовано вплив інноваційної діяльності на затребуваність аудиторських послуг, визначено види, мету, задачі та особливості аудиторських послуг з предметом завдання «запаси»)

8. Роєва О.С. Підходи до розрахунку рівня суттєвості при виконанні завдань з аудиту запасів. [Електронний ресурс]. Економіка: реалії часу. 2019. №1(41). (0,65 др.арк.). https://economics.opu.ua/files/archive/2019/No1/81.pdf *(Index Copernicus, EBSCO Publishing, Ulrich`s Periodicals Directory)*

Матеріали конференцій, які засвідчують апробацію матеріалів

диссертації:

9. Роєва О.С., Вальчук Н.В. Оцінка, як елемент методу бухгалтерського обліку. *Національна економіка в умовах глобалізації: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку*: зб. тез доп. міжнар. наук.-практ. конф. (м. Полтава, 7 берез. 2017 р.). П.: ЦФЕНД, 2017. С. 65-67. (0,1 др.арк., особисто автора 0,05 др.арк., визначено проблемні аспекти використання оцінки в процесі обліку запасів). URL: http://www.economics.in.ua/2017/03/NATIONAL-ECONOMY-IN-CONDITIONS-OF-GLOBALIZATION.html

10. Роєва О.С., Бойко О. Аналіз забезпеченості підприємства виробничими запасами. *Стратегії та інновації: актуальні управлінські практики :* матеріали II Міжнар. наук. - практ. конф. (м. Кривий Ріг, 13 квіт. 2017 р.). Кривий Ріг: Донецький національний університет економіки та торгівлі, 2017. С. 72-74. (0,12 др.арк., особисто автора 0,06 др.арк., визначено можливості використання прийомів аналізу як аналітичних процедур)

11. Роєва О.С., Ротозєєнко Ю. Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку. *Актуальні проблеми сучасного економіко-гуманітарного дискусу в Україні:* зб. матеріалів І Міжн. наук.-практ. конф., м. Кривий Ріг, 28 квіт. 2017 р. Кривий Ріг: ДонНУЕТ, 2017. С. 261-263. (0,12 др.арк., 0,06 др.арк., визначено передумови організації управлінського обліку в контексті обліку запасів) URL: https://donnuet.edu.ua/uploads/files/konf/2016/seminar29042016.pdf

12. Роєва О.С. Використання інвентаризації як аудиторської процедури в процесі аудиту фінансової звітності: обмеження та шляхи їх вирішення. Облік і контроль в управлінні підприємницькою діяльністю : Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції, 19-20 жовтня 2018 р. Кропивницький: Ексклюзив-Систем, 2018. С. 134-137. (0,12 др.арк.). URL: http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/handle/123456789/8347

13. Роєва О.С. Сучасні тенденції розвитку інноваційної діяльності та використання запасів в процесі її здійснення як об’єктів аудиторських послуг. Облік і контроль в управлінні підприємницькою діяльністю : Матеріали VII

Міжнародної науково-практичної конференції, 25 жовтня 2019 р. Кропивницький: ПП «Ексклюзив-Систем», 2019. С. 214-216. (0,12 др.арк.). URL: http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/handle/123456789/9122

14. Роєва О.С. Особливості виконання аудиту запасів як окремого завдання. Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення в умовах переходу до Індустрії 4.0 : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, 26-27 березня 2020 року. Рівне : НУВГП, 2020. С. 160-162. (0,1 др.арк.). URL: http://ep3.nuwm.edu.ua/17949/1/%D0%BC%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%B0%D0%BB%D0%B8_%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%84%D0%B5%D1%80%D0%B5%D0%BD%D1%86%D1%96%D1%97.pdf

15. Elena Magopets, Olga Roeva Accounting support for the formation of information about stocks in the enterprise management system. Conference Proceedings. Papers and Articles. Azerbaijan-Turkey. The First International Scientific-Practical Virtual Conference Science and Technology in Modern Society: Problems, Prognoses and Solutions. Turkey, Izmir September 26-27, 2020. С. 59-67. (0,55 др.арк., особисто автора 0,3 др.арк.) URL: https://www.researchgate.net/profile/Pulsus-Group/publication/344503697_CONFERENCE_PROCEEDINGS/links/5f7d07e3a6fdccfd7b4c95ba/CONFERENCE-PROCEEDINGS.pdf (розкрито роль обліку у формуванні інформації про запаси в системі управління підприємством)

16. Роєва О.С. Використання зовнішніх підтверджень при виконанні аудиту запасів як окремого завдання та в рамках завдань з аудиту фінансової звітності. Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем: Матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції, 25 листопада 2020 р. Кропивницький: Ексклюзив-Систем, 2020. С. 385-386. (0,12 др.арк.). URL: http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/handle/123456789/10369

ТЕРМОЛІТ ІНВЕСТ

м. Кривий Ріг 50005
вул. Криворізстал, 83
Т./Факс: +38 (056) 462-08-26
Офіс: +38 (050) 550-39-43
office@termolit.invest.com

ІНН 420038504849
Код ЄДРПОУ 42038257
Р/рахунок 26001445493
у ПАТ «ПУМБ» м. Київ
МФО 334851

Исх. №
від 04. 11.2020

Довідка

про впровадження результатів дисертаційної роботи Роєвої Ольги Сергіївни, поданої на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування на тему: «Облік і аудит запасів в управлінні інноваційною діяльністю підприємства»

Наукові розробки та результати дисертаційної роботи Роєвої О.С. є актуальними, мають практичну значущість, а пропозиції та методичні рекомендації автора можуть бути застосовані під час формування системи інформаційного забезпечення управління інноваційною діяльністю підприємства в межах підсистеми бухгалтерського обліку.

Використання в практичні діяльності підприємства запропонованої концепції побудови системи управлінського обліку дозволило удосконалити процес бюджетування запасів, що забезпечує можливість ефективного управління витратами, які пов'язані із формуванням та утриманням запасів в процесі провадження інноваційної діяльності.

Розроблений автором підхід до формування аналітичних рахунків обліку запасів, що ґрунтується на їх класифікації й враховує цілі управлінського обліку запасів, забезпечує формування повної і достовірної інформації про наявність і рух запасів з необхідним ступенем деталізації такої інформації та дозволяє менеджменту підприємства своєчасно виявити і усунути поточні недоліки системи організації виробництва та управління інноваційною діяльністю.

Директор
ТОВ «Термоліт-Інвест» **Г.Б.Черствий**

termolit-invest.com

ТОВ
КБК
ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
КРИВОРІЗЬКА БУДІВЕЛЬНА КОМПАНІЯ
УКРАЇНА 50005 м.Кривий Ріг вул.Каховська, 33; тел./факс (056) 404-49-99
р/р UA093510050000026003563971100; АТ "УКРСИББАНК", м.КРИВИЙ РІГ; код ЕДРПОУ 37861655
МФО 351005 e-maill zatkbk@optima.com.ua; info@kbk.com.ua web: www.kbk.com.ua

Вих. № 1268
від 02.10.2020 р.

Довідка

про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Роєвої Ольги Сергіївни

на тему: «Облік і аудит запасів в управлінні інноваційною діяльністю підприємства»

Запровадження в облікову практику ТОВ «Криворізька будівельна компанія» пропозицій наданих в дисертаційній роботі Роєвої О.С. щодо формування облікової політики підприємства в частині обліку запасів, сприятиме удосконаленню організаційних положень бухгалтерського обліку запасів підприємства, розширить змістовне наповнення Положення про облікову політику в частині провадження процесів спостереження, фіксування, документування операцій по надходженню, використанню та списанню запасів, систематизації та групуванню облікової інформації про наявність і рух запасів. Це забезпечить можливість формування якісної, своєчасної, актуальної, зрозумілої, повної та достовірної інформації про наявність, рух, збереження та використання запасів на підприємстві та дозволить задовольнити інформаційні запити управлінської системи щодо наявного обсягу і структури запасів, можливості їх оптимізації та економії коштів за рахунок раціонального формування нормативної потреби в запасах для провадження інноваційної діяльності.

Головний бухгалтер ТОВ «Криворізька будівельна компанія» С.В. Хоруженко

ФЕРРОСИСТЕМА-ТРЕЙД
FERROSISTEMA-TRADE
Україна, 25009, м. Кропивницький, вул. Комарова, буд. 68
ЄДРПОУ: 37530038 ІПП: 375300311234
р/р: UA 19 300346 0000026008016004401, АТ «АЛЬФА-
м. Київ МФО 300346, тел./факс: +380-522-243-304

№ 352/1 від 02.12.2020 р.

ДОВІДКА
про впровадження в практичну діяльність висновків, рекомендацій та результатів дисертаційної роботи Роєвої Ольги Сергіївни на тему: «Облік і аудит запасів в управлінні інноваційною діяльністю підприємства», поданої на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування»

Наукові розробки та результати дисертаційної роботи Роєвої Ольги Сергіївни є дійсно актуальними в сучасних умовах та відзначаються практичною значимістю, рекомендуються до застосування при вдосконаленні інформаційного забезпечення управління інноваційною діяльністю підприємства. В практичні діяльності підприємства були використані такі розробки, які стосуються обліку запасів:

пропозиції щодо організації управлінського обліку, процесу бюджетування запасів, які використовуються в інноваційній діяльності;

рекомендації щодо створення системи аналітичних рахунків обліку запасів, яка дозволяє врахувати конкретні потреби підприємства, враховуючи унікальність кожного виду інноваційних розробок.

Розробки, які стосуються організації аудиту запасів, прийняті до впровадження при побудові системи внутрішнього аудиту, а також при визначенні потреб у взаємодії із зовнішніми аудиторами в процесі здійснення інноваційної діяльності.

Директор ТОВ «Феросистема-Трейд» **О.І. Гаркуша**

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЦЕНТРАЛЬНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

проспект Університетський, 8, м. Кропивницький, 25006, тел.: 55-92-34.
E-mail: rector@kntu.kr.ua, cntu.ua@gmail.com; сайт: kntu.kr.ua; код ЄДРПОУ 02070950

ВО 12-2020 №21-15/20-1704

На № _____

Про впровадження результатів дисертаційного дослідження

ДОВІДКА

Видана Роєвій Ользі Сергіївні аспірантці Центральноукраїнського національного технічного університету зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» у тому, що основні положення та висновки дисертаційного дослідження «Облік і аудит запасів в управлінні інноваційною діяльністю підприємств» використані під час обговорення та перегляду освітньо-професійних програм: «Облік і оподаткування» за першим (бакалаврським) рівнем, «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки» за другим (магістерським) рівнем, «Облік і оподаткування» за третім (освітньо-науковим) рівнем в частині уточнення програмних результатів навчання, наповнення обов'язкових освітніх компонент, розробки вибіркових компонент. Рекомендації Роєвої Ольги Сергіївні використані під час формування навчально-методичного забезпечення з таких дисциплін, як: «Управлінський облік», «Організація бухгалтерського обліку», «Організація і методика аудиту», «Облікова політика: методика формування та механізм реалізації», «Обліково-аналітичне забезпечення управлінської діяльності».

Довідка видана для пред'явлення до спеціалізованої вченої ради.

Проректор
з наукової роботи Олександр ЛЕВЧЕНКО