

**УДК 657.9**

**Стратегічний управлінський облік нематеріальних результатів  
інноваційної діяльності підприємства і витрат на їхнє створення  
Стратегический управленческий учет нематериальных результатов  
инновационной деятельности предприятия и затрат на их создание  
Strategic Managerial Accounting of intangible results and costs  
of innovation in enterprises**

Автори: кандидат економічних наук, старший викладач кафедри бухгалтерського обліку ХНЕУ Курган Наталя Володимирівна (ns\_1104@mail.ru); аспірант, викладач кафедри бухгалтерського обліку ХНЕУ Лучанинова Ганна Сергіївна (annalu4@mail.ru)

Авторы: кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета Курган Наталья Владимировна (ns\_1104@mail.ru); аспирант, преподаватель кафедры бухгалтерского учета Лучанинова Анна Сергеевна (annalu4@mail.ru)

Authors: Candidate of Economic Sciences, Senior Instructor of Accounting Kurhan Natalia (ns\_1104@mail.ru); Graduate, Assistant Lecturer of Accounting Luchaninova Anna (annalu4@mail.ru)

У період інформатизації та інтелектуалізації світової економіки та поглиблення глобалізаційних процесів відбувається ускладнення управління господарською діяльністю прогресивних компаній, розширюючи коло питань, що мають вирішуватися в системі обліково-аналітичного забезпечення підприємства. Основним принципом формування інформаційних потоків стає корисність даних, які підготовлюються і надаються менеджерам для прийняття ефективних управлінських рішень. Традиційна система бухгалтерського обліку функціонально не придатна оцінювати нематеріальні невідчутні ресурси, а тому не може ефективно використовуватись в якості інформаційного забезпечення наукоємних підприємств, важливим джерелом розвитку яких стає інтелектуальний капітал [1]. Сучасна економіка вимагає такої системи бухгалтерського обліку, яка б не обмежувалася системою рахунків, подвійним записом, грошовими вимірниками і ретроспективною реєстрацією подій [2].

Подібно до того, як змінам умов світової економіки відповідає поява прогресивних підприємств, що розвиваються інноваційно, нові інформаційні вимоги таких підприємств ініціюють подальшу модернізацію бухгалтерського обліку. Перспективним напрямком розвитку бухгалтерського обліку стало відокремлення стратегічного управлінського обліку.

Об'єктом дослідження є стратегічний управлінський облік нематеріальних результатів інноваційної діяльності та витрат на їхнє створення. Предметом дослідження є сукупність теоретичних засад модернізації системи бухгалтерського обліку інноваційної діяльності підприємства на базі розбудови підсистеми стратегічного управлінського обліку.

Метою наукового дослідження є розробка рекомендацій щодо впровадження стратегічного управлінського обліку як прогресивної підсистеми бухгалтерського обліку, призначенням якого є облік і аналіз нематеріальних невідчутних результатів інноваційної діяльності та витрат на їхнє створення.

Статично інноваційна діяльність підприємства характеризується отриманими результатами і понесеними для цього витратами, які мають кількісну та фінансову оцінку. Нововведенням притаманні не тільки матеріально-речовинні, а й інформаційно-інтелектуальні прояви, з якими споріднені наукоємність та унікальність інновацій [1]. Лукичова Л. І., Яремко І. Й., Брукінг Е., Едвісон Л. довели: створення нововведення супроводжується формуванням і нагромадженням нематеріальних невідчутних ресурсів, формою яких є інтелектуальний капітал – «інтелектуальний матеріал, що сформовано і закріплено за компанією» [3]. Саме наявність невідчутної складової інновації унеможлиблює її об'єктивну фінансову оцінку у площині регламентованого бухгалтерського (фінансового) обліку. Для наочного виявлення матеріально-речовинних й інформаційно-інтелектуальних аспектів інновацій пропонується звернутися до рекомендацій М(с)БО [4] і вимог П(с)БО [5].

З позиції бухгалтерського обліку вплив будь-якого блага на фінансовий стан організації описується так: «залучені економічні ресурси = капітал витрачений для їхнього отримання» [4, с. 20]. Дана тотожність описується

кількісно за умови, що контрольовані внаслідок минулих подій ресурси можливо достовірно економічно оцінити [5]. Якщо інновацію оцінено, вона стає об'єктом обліку і враховується при визначенні балансу активів, зобов'язань і капіталу підприємства. Але інновація має достовірну економічну оцінку лише у випадку придбання. Натомість об'єктивно оцінити вартість внутрішньо створеної інновації складно з наступних причин. По-перше, інноваційний процес є новим і малопередбачуваним для підприємства, тому пов'язані з ним витрати можуть бути враховані необ'єктивно. По-друге, у ході впровадження нововведення відбувається накопичення нематеріальних невідчутних ресурсів, які змінюють інформаційно-інтелектуальний капітал організації. Оцінка інновацій у формі нематеріальних ресурсів залежить від можливості ідентифікувати їхню вартість. Для вирішення окресленої проблеми в М(с)БО запропоновано класифікацію інновацій, що мають форму нематеріальних ресурсів (активів), за критерієм ідентифікованості (табл. 1). Ідентифікованим є нематеріальний актив, який є віддільним (його «можна відокремити від підприємства і продати, передати, ліцензувати, віддати в оренду, обміняти індивідуально або разом зі зв'язаним з ним активом, контрактом, зобов'язанням» [4]), або «виникає з контрактних та інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть бути ці права переданими або віддільними від підприємства або інших прав і зобов'язань» [4]. Приклади нововведень у формі ідентифікованих нематеріальних активів наведено у стовб. 1-3 табл. 1. У стовб. 4 табл. 1 відокремлено інновації, що втілені в неідентифіковані нематеріальні активи: вони надають підприємству істотних ринкових переваг, але знаходяться поза сферою оцінювання і обліку.

Деякі з неідентифікованих нематеріальних активів (табл. 1) визнаються об'єктами обліку за МСБО всупереч П(с)БО. У національних стандартах відсутній розподіл об'єктів нематеріальних активів на інтелектуальну власність і права інтелектуальної власності, як у міжнародній практиці. Якщо з погляду П(с)БО комерційне використання нематеріального активу суб'єктом господарювання можливо лише за наявності прав на нього, то з позиції МСБО права й об'єкт прав враховуються окремо [4; 5].

Таблиця 1

## Класифікація інновацій у формі нематеріальних активів за ознакою ідентифікації їхньої вартості [4, 5]

ІННОВАЦІЇ - ІДЕНТИФІКОВАНІ НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ			ІННОВАЦІЇ - НЕІДЕНТИФІКОВАНІ НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ ЗА М(С)БО	
Групи пооб'єктного обліку нематеріальних активів згідно П(с)БО включають:	Класи нематеріальних активів за М(с)БО можуть включати:			
<i>права інтелектуальної власності</i>	<i>інтелектуальну власність</i>	<i>права інтелектуальної власності</i>		
1	2	3	4	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- права користування природними ресурсами (право користування надрами);</li> <li>- права користування майном (земельною ділянкою, будинком);</li> <li>- права на комерційні позначення (права на торгові марки, комерційні найменування);</li> <li>- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, комерційні таємниці, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції);</li> <li>- авторське право і суміжні з ним права;</li> <li>- незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи;</li> <li>- інші нематеріальні активи (право на здійснення діяльності, використання економічних і інших привілеїв тощо)</li> </ul>	<i>Пов'язані з клієнтами</i>		<ul style="list-style-type: none"> <li>- унікальна стратегія розвитку підприємства;</li> <li>- внутрішньо генерований гудвіл і його складові;</li> <li>- ділова репутація;</li> <li>- внутрішньо створені назви марок, фірмові найменування, ноу-хау, бази даних;</li> <li>- незапатентовані службові винаходи, що збільшують ефективність виробництва;</li> <li>- компетенція, знання і кваліфікація персоналу;</li> <li>- взаємини з постачальниками, конкурентами, персоналом, митною службою;</li> <li>- контрольована фірмою частка ринку;</li> <li>- маркетингові дослідження, проведені підприємством, які надають нових ринкових можливостей;</li> <li>- якість управління підприємством;</li> <li>- імідж і репутація компанії; тощо.</li> </ul>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- списки клієнтів;</li> <li>- клієнтські контракти</li> </ul>			
	<i>Пов'язані з технологіями</i>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- технології;</li> <li>- комп'ютерне забезпечення;</li> <li>- програмне забезпечення;</li> <li>- проекти;</li> <li>- ноу-хау;</li> <li>- бази даних;</li> <li>- формули;</li> <li>- моделі;</li> <li>- прототипи;</li> <li>- рецепти.</li> </ul>			<ul style="list-style-type: none"> <li>- авторські права, патенти й інші права на промислову власність;</li> <li>- права на обслуговування і експлуатацію</li> </ul>
	<i>Пов'язані з контрактами</i>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ліцензії (на імпорт, на використання радіочастот, телевізійного ефіру, на рибний лов і ін.);</li> <li>- роялті;</li> <li>- франшизи</li> </ul>			<ul style="list-style-type: none"> <li>- договори франчайзингу</li> <li>- права на користування ресурсами (водними, мінеральними, повітряними);</li> <li>- трудові договори;</li> <li>- лізхолд (право займати визначену ділянку землі відповідно до довгострокового договору оренди)</li> </ul>
	<i>Пов'язані з маркетингом</i>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- заголовки і назви видань;</li> <li>- торгові марки</li> </ul>			<ul style="list-style-type: none"> <li>- права на знаки для товарів і послуг;</li> <li>- угоди про відмовлення від конкуренції;</li> <li>- маркетингові права</li> </ul>
	<i>Пов'язані з мистецтвом</i>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- відео- та аудіоматеріали;</li> <li>- літературні, художні, музичні твори</li> </ul>			<ul style="list-style-type: none"> <li>- авторські права;</li> <li>- права на публікацію</li> </ul>
Нематеріальні активи на етапі розробки				

Крім того, згідно МСБО-38, групи нематеріальних активів, подібних за характером і використанням в діяльності підприємства, з метою збільшення вірогідності інформації для користувачів можуть бути об'єднані в окремі класи [4]. П(с)БО-8 регламентує ведення бухгалтерського обліку ідентифікованих нематеріальних активів за визначеними групами прав на них [5]. В національних стандартах не передбачено груп об'єктів інтелектуальної власності, а саме: товарних знаків, комп'ютерних програм. Більша частина результатів інноваційної діяльності, які втілені в неідентифіковані нематеріальні активи, знаходяться поза сферою обліку й у міжнародній, і в українській практиці.

Таким чином, проблема неповноти обліку інноваційної діяльності за стандартами існує через наявність інформаційно-інтелектуального невідчутного аспекту будь-якої інновації, який уособлює формування інтелектуального капіталу, втіленого у неідентифікованих нематеріальних активах. На думку авторів статті, зближення українського законодавства з положеннями МСБО дозволить підвищити якість обліку й оцінки інноваційних ідентифікованих нематеріальних активів, але остаточно не вирішить проблеми оцінки та обліку нововведень. Пропонується враховувати витрати на створення неідентифікованих нематеріальних активів в підсистемі стратегічного управлінського обліку.

Змістовне наповнення функціональних завдань стратегічного управлінського обліку витрат і результатів інноваційної діяльності визначається інформаційними потребами управління інноваційними витратами, що являє процес взаємозалежних управлінських дій відносно забезпечення ефективного використання наявних ресурсів у відповідності до цілей розвитку підприємства. Підсистема стратегічного управління інноваційними витратами призначена для аналізу витрат окремих інноваційних проектів, вибору стратегії, планування, реалізації, контролю та гнучкого коригування розроблених планів [6]. Підсистема оперативного управління забезпечує ефективне виконання зазначених завдань шляхом здійснення інноваційних проектів.

Загальновизнаною сферою використання управлінського обліку є оперативне управління витратами. В наш час ведуться наукові дискусії щодо достатньо нового стратегічного обліку. Так Пилипенко А. А. наголошує, що оперативне управління витратами повинне обслуговуватися фінансовим та управлінським обліком, а підсистема стратегічного управління витратами — стратегічним обліком [2]. Виходячи з досліджень Шульги В. М., стратегічний облік призначений для формування інформації щодо реалізації довгострокових рішень керівництва, виконуючи завдання збору, аналізу, обробки та формування інформації про майбутні витрати і доведення цієї інформації до усіх рівнів управління підприємством [7]. Однак непередбачуваність інноваційної діяльності вимагає нагального реагування керівництва на зміни внутрішнього і зовнішнього середовища, тому ризиковано розділяти облікові сфери за рівнями стратегічного і оперативного управління. Саме з цієї причини пропонується не відокремлювати функціонально і організаційно стратегічний облік на підприємстві, а розбудовувати його як модернізацію класичного управлінського обліку до рівня стратегічного управлінського обліку інноваційної діяльності. Прихильниками такого підходу є Каверіна О. Д., Ластовецький В. О., Мозенков О. В., Степанова О. М., Шанк Дж. К., Уорд К.

Отже, як стратегічна, так і оперативна підсистеми управління інноваційними витратами мають обслуговуватися стратегічним управлінським обліком, який дозволяє узгоджувати і оптимізувати витрати на довгострокові і короткострокові інноваційні проекти, підвищуючи рентабельність виробництва та підприємства в цілому. Зазначимо, Бутинець Ф. Ф. попереджує про небезпеку «штучного втягування інших наук до сфери бухгалтерського обліку» [8]. Однак викладені в статті пропозиції відповідають контраргументу Голова С. Ф.: слід не відкидати постулати системи обліку, що є загальновизнаною та діючою, але за необхідності не обмежуватися нею.

Стратегічний управлінський облік має доповнити дані фінансового обліку інноваційної діяльності наступною інформацією. Першочергово, це оцінювання неідентифікованих нематеріальних активів, яке можна провадити із

застосуванням методів оцінювання ділової репутації та гудвілу або методів оцінки інтелектуального капіталу [1]. По-друге, на думку авторів статті, стратегічний управлінський облік має забезпечити обліково-аналітичні дані відносно внутрішнього середовища інноваційно активного підприємства. Це виявлення «вузьких» та пошук «слабких» місць інноваційних проектів, впровадження системи підконтрольних показників у відповідності до стратегічних цілей управління інноваційними витратами; стратегічне планування та контрольне порівняння нормативних та фактичних значень інноваційних витрат для виявлення причин і наслідків наявних відхилень. По-третє, розбудова стратегічного управлінського обліку інноваційної діяльності має вирішити проблему ігнорування бухгалтерським обліком даних щодо впливу зовнішнього середовища на витрати і результати впровадження нововведень. За словами Пилипенка А. А., формування облікового і аналітичного забезпечення управління інноваційними витратами має відбуватися при збільшенні стратегічної спрямованості облікових даних [2].

По-четверте, модернізуюче вбудування стратегічного управлінського обліку до системи бухгалтерського розширює значущість та цінність інформації, яка надається керівництву для обґрунтування і затвердження стратегії управління інноваційними витратами (стабілізаційної, антикризової, раціоналістичної, перспективної, регресивної, прогресивної, стратегії зниження або оптимізації інноваційних витрат) [6, 9]. Виключно стратегічний управлінський облік спроможний поєднати і узгодити дані про чинники, що необхідно прийняти до уваги у стратегії управління інноваційними витратами, а саме:

— макроекономічні чинники (прогнозований стан галузі, динаміка споживчого ринку, рівень конкуренції, стратегії конкурентів, стан ринку праці, рівень соціально-економічної та політичної стабільності, рівень інфляції та фіскального навантаження тощо);

— мікроекономічні чинники інноваційних витрат (економічний стан та інноваційний потенціал підприємства, місія та цілі інноваційного розвитку,

поточна стадія життєвого циклу організації, визначені функціональні стратегії, особливості продукції тощо).

По-п'яте, на думку авторів, в сфері стратегічного управлінського обліку доцільно використовувати функціональний метод обліку інноваційних витрат, в основі якого знаходиться процесний підхід до управління. Даний метод дозволяє вести облік витрат за кожним інноваційним процесом, достовірно розподіляючи накладні витрати. Це сприяє прийняттю обґрунтованих рішень стосовно зниження інноваційних витрат, а також здійсненню адекватної цінової та товаро-асортиментної політики.

Викладені пропозиції спрямовані на збереження за модернізованим бухгалтерським обліком функціонального значення системи інформаційно-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання, у першу чергу новітніх для України прогресивних підприємств, які систематично впроваджують нововведення і розвиваються інноваційно.

#### Література:

1. Маляревский Ю. Д. Проблема оценки информационно-интеллектуальных аспектов деятельности предприятий инновационного типа развития / Ю. Д. Маляревский, С. В. Лабунская, Н. В. Курган // Бизнес Информ. – 2007. – № 8 (338). – С. 17–27.
2. Пилипенко А.А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук; за заг. Ред. Пилипенка А. А. – Х.: Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.
3. Стюарт Т. Интеллектуальный капитал. Новый источник богатства организаций / Т. Стюарт // Новая постиндустриальная волна на Западе. – М., 2003. – 305 с.
4. Мощенко Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учеб. пособие / Н. П. Мощенко. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 272 с.
5. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку// Бухгалтерський облік. Хрестоматія. Збірник систематизованого законодавства. – 2007. – Випуск 1. – С. 76–211.



6. Ященко О. І. Стратегічний підхід в управлінні витратами підприємства [Електронний ресурс] / Ященко О. І. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/chem\\_biol/nvnltnu/18\\_2/18\\_2\\_Jaszczenko\\_145.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltnu/18_2/18_2_Jaszczenko_145.pdf)

7. Шульга В. М. Механізм стратегічного управління витратами підприємства в конкурентному середовищі.: Автореф. дис. ... к-та екон. наук за спец. 08.00.04 / Київський нац. Ун-т технологій та дизайну. – Київ, 2008. – 22 с.

8. Бутинец Ф. Ф. Управленческий учет: есть ли такой // Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля. – Брест; Житомир, 2004. – С. 53-82.

9. Ясінська А. І. Системно-орієнтоване УВ машинобудівного підприємства: Автореф. дис. ... к-та екон. наук за спец. 08.00.04 / Національний університет «Львівська політехніка». – Львів, 2010. – 32 с.

## АНОТАЦІЯ

В статті запропоновано впроваджувати стратегічний управлінський облік інноваційної діяльності для вдосконалення бухгалтерського обліку та збереження за ним значення оптимальної системи інформаційного забезпечення прогресивних підприємств, які систематично впроваджують нововведення. Досліджено причини обмеженості фінансового обліку витрат на створення нематеріальних ресурсів підприємства. Визначено завдання стратегічного управлінського обліку з позиції інформаційних потреб управління інноваційними витратами.

Ключові слова: стратегічний управлінський облік, фінансовий облік, нематеріальні активи, інновація, інноваційна діяльність, інноваційні витрати, управління інноваційними витратами.

## АННОТАЦИЯ

В статье предложено внедрять стратегический управленческий учет инновационной деятельности для усовершенствования бухгалтерского учета и сохранения за ним значения оптимальной системы информационного обеспечения прогрессивных предприятий, которые систематически внедряют нововведения. Исследованы причины ограниченности финансового учета затрат на создание нематериальных ресурсов предприятия. Определены задачи стратегического управленческого учета с позиции информационных потребностей управления инновационными затратами.

Ключевые слова: стратегический управленческий учет, финансовый учет, нематериальные активы, инновация, инновационная деятельность, инновационные затраты, управление инновационными затратами.

## ABSTRACT

The article proposed to introduce a Strategic Managerial Accounting of innovations for improve the Financial Accounting and for preserve his value

optimum information system for progressive innovative enterprises. The reasons for the limited Financial Accounting of intangible resources were studied. The tasks of Strategic Managerial Accounting were identified, given the information needs of management of innovation costs.

Keywords: Strategic Managerial Accounting, Financial Accounting, intangible assets, innovation, innovative activities, innovative costs, innovative cost management.