

7. Пархоменко В. Документальне забезпечення бухгалтерського обліку / Валерій Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — № 8. — С. 7—11.

8. Економічна енциклопедія: [У 3 т.] / Редкол.: Мочерний С.В. (відп. ред.) [та ін.]. — К.: Видавництво центр «Академія», 2000. — Т. 1. — 864 с.

9. Сучасний тлумачний словник української мови: 100000 слів / [за заг. ред. д-ра філол. наук, проф. В. В. Дубічинського]. — Х.: ВД «Школа», 2009. — 1008 с.

10. Бондар М. І. Оцінка та оцінювання в бухгалтерському обліку / М. І. Бондар; відп. ред. А. М. Мороз // Фінанси, облік і аудит: збірник наукових праць. — К.: КНЕУ, 2009. — Вип. 13. — С. 169—177.

Стаття надійшла до редакції 15.11.2010 р.

УДК 657.421.3

**В. М. Дуба**, канд. екон. наук,  
доцент кафедри обліку підприємницької діяльності  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

## **НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ В ІННОВАЦІЙНОМУ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ ТА ЇХ ОБЛІК**

*АНОТАЦІЯ. Статтю присвячено визначенню нематеріальних активів за певними ознаками і використанню таких активів як провідного фактору розвитку сучасної економіки. Розглянуто суперечності бухгалтерського обліку створених інтелектуальною діяльністю нематеріальних активів за аспектами доцільності відпрацювання нових підходів до визначення структури вартості продукції (послуг) на основі застосування інтелектуального капіталу.*

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** нематеріальні активи, інтелектуальний капітал, інтелектуальна діяльність, інтелектуальна власність, знання, інновація, акціонерний капітал, технологічний прогрес, інноваційний розвиток.

*АННОТАЦИЯ. Статья посвящена вопросам определения нематериальных активов в соответствии с определенными признаками и использования таких активов как основного фактора развития современной экономики. Рассматриваются противоречия бухгалтерского учета созданных интеллектуальной деятельностью нематериальных активов и необходимости создания новых подходов к определению структуры стоимости продукции (услуг) на основе использования интеллектуального капитала.*

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** нематериальные активы, интеллектуальный капитал, интеллектуальная деятельность, интеллектуальная собственность, знания, инновация, акционерный капитал, технологический прогресс, инновационное развитие.

*ABSTRACT. This article is devoted to the definition of intangible assets according to certain features and the use of such assets as a leading factor or current economy development. The contradictions of accounting, created by intellectual activity of intangible assets are considered and the necessity of creation of new approaches to the definition of production cost structure (or the cost of services) on the basis of using intellectual capital is examined.*

**KEY WORDS:** intangible assets, intellectual capital, intellectual activity, intellectual property, knowledge, innovation, joint-stock capital, technological progress, innovation development.

У сучасній економіці інтелектуальний капітал постає провідним фактором суспільного виробництва, що визначає доцільність відпрацювання нових підходів бухгалтерського обліку щодо визначення структури вартості продукції (послуг), вироблених на основі застосування такого капіталу. Внаслідок істотних змін, яких зазнали економічні критерії мікрорівня та їх облік, відбуваються зміни у структурі вартості усіх матеріальних продуктів не лише на стадії матеріального виробництва, але й попередніх і наступних за ним стадіях: науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, маркетингу, постачання, продажу, обслуговування, все це ускладнює облік витрат, доходів на різних етапах руху нематеріальних активів.

Нині такі активи визначають на підставі певних ознак: 1) відсутності матеріальної речовинної (фізичної) форми; 2) можливості ідентифікації (виокремлення й відділення); 3) використання у виробництві продукції, наданні послуг або для потреб управління підприємством; 4) використання упродовж тривалого періоду, тобто терміну корисного використання (12 місяців або звичайного операційного циклу, якщо він перевищує 1 рік); 5) підприємством не передбачається продаж такого активу; 6) здатності забезпечувати підприємству економічну користь у майбутньому; 7) наявності документів, що засвідчують існування такого активу і права на результати інтелектуальної діяльності: патенти, свідоцтва, інші охоронні документи, угоди про поступку щодо придбання патенту, товарного знаку тощо; 8) існування об'єктів інтелектуальної власності (виключне право на результати інтелектуальної діяльності); 9) наявності авторського права підприємства на програми ЕОМ, бази даних тощо; 10) володіння «ноу-хау», таємною формулою, процесом тощо; 11) майнового права підприємства як автора або іншого правовласника типології інтегральних мікросхем; 12) виключного права підприємства на товарний знак, знак обслуговування, назву місця походження товарів. Окрім того, у складі нематеріальних активів враховується ділова репутация підприємства.

Не належать до нематеріальних активів: науково-дослідні, дослідно-конструкторські й технологічні роботи, що не завершилися позитивним результатом, не закінчені або не оформлені належним чином відповідно до встановлених норм.

Не наділені матеріальною формою (невідчутні) нематеріальні активи тим не менше забезпечують майбутні економічні вигоди як результат інтелектуальної діяльності за їх використання у вигляді чистого надходження коштів, включно з підвищенням доходів або економії витрат. Захищені законом на підставі авторського, патентного права або ноу-хау такі активи набувають форми інтелектуальної власності, що за науково-технологічного поступу постійно розширюється за рахунок нематеріальних активів, оскільки поняття «результати інтелектуальної діяльності» й «інтелектуальна власність» безпосередньо пов'язані з поняттям «нематеріальні активи» у процесі перетворення наукових знань, творчих зусиль і фахових навиків у відповідну форму власності.

Основні суперечності щодо обліку витрат на нематеріальні активи виникають стосовно вирішення питань: 1) чи варто списувати такі витрати негайно з їх утворенням або капіталізувати (зарховувати на баланс) як актив; 2) якщо прийнято рішення про списання таких витрат, — яким чином це здійснювати. Зокрема, порядок обліку витрат на розроблення програмного забезпечення відповідно з МСФО не досить визначений, існує об'єктивна складність щодо прийняття рішення про визнання таких витрат нематеріальними активами або відтворення їх як витрат, що особливо характерно для витрат на розроблення маркетингових, інформаційних систем тощо.

Ще у другій половині ХХ ст. найважливішою за значенням виявилася інтелектуальна діяльність, знання та ідеї, на основі яких створювалися нові технології як основа розвитку бізнесу. У подальшому важливою складовою економічного піднесення ХХ ст. стали вважати інноваційну діяльність як процес перетворення знання та ідей на інновацію, що може розглядатися як безперервний перебіг подій, унаслідок яких інновація проходить цикл від ідеї до конкретних технологій, продукту або послуги і поширюється далі із практичним використанням, тобто інновацією постає кінцевий результат запровадження нового для зміни об'єкта управління й отримання економічного, соціального, екологічного, науково-технологічного або іншого ефекту. Відтак, проведенню науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт надають перевагу в інвестиційних витратах, що перевершує у наукомістких галузях витрати на придбання обладнання й будівництво.

Отже, не лише рівень розвитку матеріального виробництва характеризує економіку постіндустріальних країн, а саме нематеріальні активи, інтелектуальна власність і їх здатність задовольняти вимоги ринкової економіки. До того ж із швидким поширенням сфери застосування комп'ютерних технологій значний розвиток отримали телекомунікаційні засоби, що створило матеріальні передумови перетворення інформації і знань на такий виробничий ресурс, що перевершив і фінансовий капітал, і робочу силу й сприяв розвитку науки і технологій, і досягненню закономірного результату — глибокого проникнення їх у процес виробництва, що визначило піднесення ролі й значення науки, людського розуму, інформації і знань у розвитку економіки й суспільства у цілому. Економічна діяльність підприємств, що базується на використанні інтелектуальних ресурсів, характеризується збільшенням питомої ваги інтелектуальної праці, новітніх технологій і продуктів із зростанням капіталізації підприємства за інтелектуальною його складовою, тобто нематеріальними інтелектуальними активами, що не мають фізичної форми (невідчутні).

Розвиток високотехнологічної діяльності на основі використання нематеріальних активів, інтелектуальної власності радикально змінили структуру суспільного виробництва на користь зростання наукомістких підприємств (компаній), цінність невідчутних активів яких багаторазово перевищує вартість їх матеріальних активів. Ставку на використання таких активів, як головного фактору розвитку економіки нині зроблено у більшості країн світу, включно із багатими на природні ресурси, у яких витрати на науку становлять значні суми, що забезпечило скорочення у таких країнах низькоконкурентних галузей (чорної металургії, хімічної, текстильної промисловості тощо) і швидкий розвиток нових наукомістких виробництв, які під впливом наукових розробок відповідно до ринкового попиту перетворюються на потужні підприємства.

Провідні країни досягли у ХХ ст. найбільш швидких і великих економічних результатів завдяки зміні фінансових технологій і підходів до правил оцінювання активів, зокрема, нематеріальних. Здійснені інновації у цих країнах сприяли перетворенню продуктів інтелектуальної діяльності у нематеріальні активи надзвичайно високої вартості з подальшою їх конвертацією в акціонерний і фінансовий капітал. Важливі зміни відбувалися й у структурі компаній, утворювалися унікальні організаційні форми ведення бізнесу. Великі промислові корпорації замінювалися структурами, заснованими на застосуванні різних, переважно невеликих за

розмірами підприємств, пов'язаних діловим партнерством на основі акціонерного капіталу, коли, до того, кожний працівник став співвласником.

Прикметною особливістю економічного розвитку наприкінці ХХ ст. виявилось те, що товаром усе частіше поставали права на інтелектуальну власність, які після їх вартісного оцінювання у вигляді нематеріальних активів виявляються у розвинутих країнах основною складовою майнових комплексів підприємств, що займаються розробленням і створенням нових технологій. Відтак, ринок інтелектуальної власності став однією з найважливіших сфер економіки не лише в окремих країнах, але й у світовому секторі технологій та біотехнологій, і разом з тим відбулося подальше поглиблення й набуття остаточного технологічного характеру розриву між економічно розвинутими країнами й рештою країн світу, оскільки сучасні технології надмірно складні й дорогі, щоб їх могли навіть застосовувати відносно нерозвинуті в економічному відношенні країни, що позбавило їх можливості ефективної діяльності й тим самим перспектив успішного розвитку.

Саме цей розрив має негативні наслідки і на розвинуті країни внаслідок певного обмеження їх ринків збуту складної, вартісної й високотехнологічної продукції і відповідно — на технологічний прогрес. Насправді проблема стосується того, що зростання ефективності інформаційних технологій призвела до класичної кризи надвиробництва інформаційних послуг, тобто надвиробництву очікувань, обсяг яких перевершує можливості навіть глобальних ринків і саме у цьому полягає найістотніша проблема структурної кризи, що охопила економіки розвинутих країн й економіку світу в цілому. Й отже, розширення глобальних ринків стримується бідністю населення країн, що розвиваються, і що найбільше — культурними перепонами, оскільки технології пропаганди й обробки інформації, розроблені для однієї цивілізаційної парадигми, зовсім інакше сприймаються іншими або сприймаються з принциповими спотвореннями, що у загальному підсумку гальмує розвиток ринків збуту й негативно впливає на надходження ресурсів для подальшого прогресу інформаційних технологій західних провідних країн.

Нині визнані три моделі наукового й інноваційного розвитку країн:

- 1) орієнтація на лідерство у науці, реалізація великомасштабних цільових проєктів, що охоплюють усі стадії науково-виробничого циклу насамперед із значним науковим потенціалом в оборонному секторі (США, Великобританія, Франція);

2) орієнтація на поширення нововведень, створення сприятливого для інноваційного розвитку середовища, раціоналізацію всієї структури економіки (Німеччина, Швеція, Швейцарія);

3) стимулювання нововведень розвитком інноваційної інфраструктури, забезпечення сприйняття досягнень світового науково-технологічного прогресу, координування діяльності різних секторів у сфері науки і технологій (Японія, Південна Корея).

Інноваційна діяльність у провідних економічно розвинутих країнах, зокрема й США, розвивається за трьома напрямками: 1) готовність наукового й технічного персоналу до використання інноваційних технологій; 2) котирування цінних паперів, акцій компаній, що займаються розробкою й створенням високих технологій; 3) захист інтелектуальної власності. У США держава стимулює інноваційні процеси запровадженням різних заходів: за рішенням Національного фонду найбільш ефективні наукові центри і венчурні фонди перші 5 років повністю або частково фінансуються з федерального бюджету; найбільш ефективні та науковомісткі дослідження держава фінансує повністю, якщо це обумовлено їх складністю, великими витратами, ризиками, міжнародною конкуренцією; застосовується практика безоплатної видачі ліцензій на комерційне використання винаходів, запатентованих за бюджетними дослідженнями, що є власністю федерального уряду. Пряма підтримка інноваційних процесів полягає у формуванні інноваційної інфраструктури, створенні мережі центрів поширення нововведень і консультаційних центрів з надання ділових послуг зайнятим інноваційною діяльністю й, отже, держава сприяє формуванню ринку інновацій й одночасно постає його агентом.

У країнах Європейського Союзу основою інноваційної політики постає «План розвитку міжнародної інфраструктури інновацій і передачі технологій», прийнятий у 1985 р., головною метою якого є прискорення й спрощення процесів утілення результатів наукових досліджень у продукції на національних і наднаціональному рівнях та сприяння поширенню інновацій у країнах Євро-союзу, для чого з 1988 р. діє програма «ВЕЛЬЮ» щодо поширення результатів НДДКР, за якою у відповідь на падіння частини європейських компаній на ринках високих технологій були прийняті: ЄСПРІТ — Європейська стратегічна програма наукових досліджень у сфері технології інформаційних систем; РАСЕ — дослідження передових способів зв'язку в Європі; ЕВРИКА — комплексна програма стимулювання утворення між європейськими групами потужних промислових компаній, що здатні про-

тистостати конкуренції, особливо з боку американських і японських корпорацій, і координації європейських НДДКР у галузях оптроники, нових матеріалів, великих ЕОМ, потужних лазерів, прискорювачів часток, штучного інтелекту.

Із набуттям поширення терміну «суспільство знань» (knowledge society) знання, людський прогрес нині визнані головною силою, двигуном економічного зростання і конкурентоздатності як підґрунтя і головний ресурс такого руху, тобто насамперед — фундаментальні знання як базисні для теорій і концепцій розвитку, розробки нових технологій, організаційних систем сучасного суспільства, людини, її взаємозв'язків із природою, можливостей збереження й очищення довкілля, моральних проблем, що пов'язані з цим, а не лише знання, втілені у продуктах і послугах, утверджують економіку знань і нові принципи взаємодії у суспільстві. Відтак знання, креативність перетворюються на виробничий фактор і змінюють економіку, технології, людину, соціум і висувають на передній план економічного розвитку людину разом з її знаннями, людським капіталом, отже, у сучасному світі відбуваються кардинальні зміни факторів виробництва, коли на зміну капіталу, природним ресурсам і праці приходять інформація, знання, людський потенціал. Це підтверджує те, що у розвинутих економіках ринкова вартість товарів і послуг складається переважно з ресурсів знань, що суттєво відрізняються від традиційних ресурсів.

За концепцією людського капіталу капіталізована вартість людини (за вкладеними у її освіту, охорону здоров'я й інші соціальні параметри коштами, для подальшої експлуатації ресурсів і можливостей людини) в економіці знань кардинально поступається ідеї реалізації потенціалу людини з нарощуванням її можливостей, відповідно головною метою постає створення умов для максимально можливого розкриття такого потенціалу, джерелом якого є саморозвиток й духовне удосконалення особистості, хоча вартісне оцінювання людини як виробничої сили за складовими людського капіталу залишаються важливою характеристикою і окремого співробітника, і всієї компанії, й, отже, розрахунки капіталізованої вартості компанії широко застосовуються.

Це свідчить про те, що економіка знань змінює якість життя і визначає зростання можливостей для людської творчості й прогресу. Зазначимо, що знання вважають суспільним благом, яке не зменшуються з його використанням, вони наділені здатністю нагромаджуватися й зростати у ціні, однак не можуть бути відчуженими від людини — їх носія. Позаяк прискорення динамізму

економіки, зростання інформаційних обмінів сприяють збільшенню знань: знання створюють знання і перетворюються на головний каталізатор валового національного продукту, суспільного багатства, нагромадження, хоча самі знання безпосередньо кількісними вимірниками оцінювати складно. Для цього використовують опосередковані показники, зокрема, 80 % ВВП розвинутих країн складають знання, що свідчить про те, що частка продукції й послуг, вироблених у сфері високих технологій та інформації, у загальному обсязі виробництва складає саме ці 80 %. Знання вимірюються ще й ринковою вартістю технологічних, організаційних, управлінських, соціальних рішень, прийнятих на їх основі, зокрема, 80—90 % вартості сучасного автомобіля припадає на втілені у ньому знання, відтак і капіталізована вартість компанії може у десятки разів перевищувати її балансову вартість за рахунок високої вартості інтелектуального капіталу в складі її нематеріальних активів відповідно до ринкового оцінювання такого капіталу.

До найважливіших принципів функціонування сучасної економіки знань належать інформаційно-комунікативні технології, інтеграція, мережі, їх взаємодія, партнерство, позаяк розвиток країн упродовж всієї історії був тісно пов'язаний з еволюцією засобів і каналів комунікації, людство постійно розвивало й удосконалювало засоби інформаційного обміну, і нині інформація перетворилася на стратегічний ресурс сучасного людства, важливий фактор економічного розвитку.

До останнього часу методиці й принципам обліку нематеріальних активів приділяється особлива увага світової економічної науки і практики, вони продовжують вивчатися і неодноразово розглядалися на сесії міжнародної групи експертів ООН з міжнародних стандартів обліку і звітності, однак невизначеність отримання економічної користі за рахунок внутрішньо створених нематеріальних активів залишається. У стандартах бухгалтерського обліку більшості країн капіталізувати дозволяється лише вартість придбаних нематеріальних активів: торгових марок, назв фірм, патентів, авторських прав, комп'ютерних програм тощо. Стосовно внутрішньо генерованих нематеріальних активів витрати мають бути списані у момент їх здійснення (Німеччина), капіталізовані можуть бути лише витрати на реєстраційні збори та юридичні витрати (США). Щоправда, у Німеччині нематеріальні активи розглядають як необігові й обігові, вартість останніх з яких капіталізується лише у компаніях, що виробляють такі активи з метою продажу.



Стосовно витрат на внутрішні науково-дослідні й дослідно-конструкторські розробки відповідно до сучасні міжнародних стандартів застосовується принцип консерватизму, тобто для забезпечення поліпшення порівнюваності результатів такі витрати списують на момент їх виникнення з огляду на високий рівень невизначеності майбутніх вигод, ступеня складності досліджень і розробок. Відтак витрати на наукові дослідження і розробки не підлягають капіталізації як на винахід або ноу-хау, й у той же час придбане для проведення наукових досліджень обладнання капіталізують і здійснюють його амортизацію упродовж розрахункового терміну корисного використання. Зазначимо, однак, що витрати на наукові дослідження, виконані для інших підприємств, дозволяється капіталізувати за міжнародними стандартами обліку.

У всьому світі триває процес розвитку індустрії інформаційно-інтелектуальних продуктів, якому притаманні певні риси [1]: 1) нині знання у продуктах і товарах формують більшу частину створеної суспільством вартості внаслідок зростання наукової місткості товарів і послуг включно з засобами транспорту, побутової техніки, електроніки тощо; 2) на міжнародних ринках домінують інтелектуальні товари і послуги й за оцінками експертів світовий ринок інтелектуальних товарів і послуг зростає у 5 разів швидше, ніж традиційні ринки; 3) діяльність з виробництва, передавання й використання знань набуває першорядного значення; 4) істотною рисою сучасного виробництва постає домінування працівників, пов'язаних із продукуванням і застосуванням знань, над індустріальними працівниками; 5) глобалізація ринку, зростання чисельності підприємств, нові технології, що полегшують вихід на нові ринки, сприяли виникненню гіперконкуренції, головними інструментами якої постають орієнтація на споживача і найбільш повне врахування його потреб; 6) гіперконкуренція утверджувалася створенням новітніх товарів і послуг й суттєво скоротила цикли між їх виведенням на ринок і заміною більш якісними товарами і послугами; 7) зростання трансакційних витрат, пов'язаних з пошуком інформації, вивченням ринку, укладанням контрактів і контролем за їх виконанням, захистом прав власності; 8) інтеграція процесів оброблення й отримання інформації забезпечила величезний соціальний, культурний і синергійний економічний ефект.

Нематеріальні активи постають рушійною силою економіки з використанням інформаційно-інтелектуальних ресурсів, що забезпечує підприємствам унікальні конкурентні переваги для розвитку в умовах гіперконкуренції. На світовому рівні відбуваються

ся процеси, що дозволяють економічно розвинути країнам з великою частиною наукових розробок відігравати провідну роль у наукових перетвореннях й інноваційному розвитку економіки.

### **Література**

1. Інноваційний розвиток економіки: модель, система управління, державна політика / Ред. Л. І. Федулова. — К., 2005. — 549 с.
2. *Лукичева Л.* Управление интеллектуальным капиталом. — М. : Омега-Л, 2008. — С. 36.
3. *Коваленко О. М.* Інтелектуально-інноваційна модель розвитку економіки України / О. М. Коваленко // Економіка: проблеми теорії та практики. Зб. наук. праць. Вип. 239: в 4 т. том III. — Дн-ськ : ДНУ, 2008. — С. 703—713.
4. *Колот А. М.* Інноваційна праця та інтелектуальний капітал // Економічна теорія. — 2007. — № 2. — С. 3—13.
5. Економіка знань: монографія / Отв. ред. В.П. Колесов. — М. : Инфра-М, 2008. — С. 37.

Стаття надійшла до редакції 17. 01. 2011 р.

УДК 657

**М. В. Дунаєва**, асистент кафедри обліку підприємницької діяльності  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

### **ОСОБЛИВОСТІ КЛАСИФІКАЦІЇ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ У ВИНОРОБНІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ**

*АННОТАЦІЯ.* У статті розглядається класифікація виробничих запасів у виноробній промисловості. Головна увага звертається на те, що від забезпеченості організації виробничими запасами залежить фінансова стійкість підприємства.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** класифікація, активи, запаси, сировина, напівфабрикати, матеріали, кругообіг.

*АННОТАЦИЯ.* В статье рассматривается классификация производственных запасов в винодельческой промышленности. Главное внимание обращено на то, что от обеспечения организации производственными запасами зависит финансовая стабильность предприятия.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** классификация, активы, запасы, сырье, полуфабрикаты, материалы, кругооборот.