

РОЗДІЛ 7 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657:221

Братчук Л. М.

Національна академія аграрних наук України

ОБ'ЄКТИ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СКЛАДІ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ: КРИТЕРІЇ ТА ПОРЯДОК ЇХ ВИЗНАННЯ

У статті уточнено сутність нематеріальних активів в інтерпретації інтелектуального капіталу. Досліджено та проаналізовано критерії визнання об'єктів інноваційної діяльності у складі нематеріальних активів за вітчизняними та міжнародними правилами. Доповнено критерії визнання об'єктів інноваційної діяльності у складі нематеріальних активів, отримані в процесі розробки, для їх об'єктивного облікового відображення.

Ключові слова: інтелектуальний капітал, інноваційна діяльність, нематеріальні активи, критерії визнання, бухгалтерський облік.

Постановка проблеми. Одним із важливих напрямів ефективного зростання національної економіки є формування і розвиток інноваційної діяльності, яка є об'єктом інтелектуальної власності та результатом закладених у ній результатів інтелектуальної творчої праці. Активізація процесів інноваційної діяльності потребує підсилення інформаційно-контрольних функцій та виконання нових завдань щодо облікового забезпечення цих процесів. При цьому важливим питанням є доцільність дотримання критеріїв визнання об'єктів інноваційної діяльності у складі нематеріальних активів для їх визнання як окремих об'єктів бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми організації та методики обліку інноваційної діяльності неодноразово досліджувалися такими вченими, як: Ф.Ф. Бутинець, С.А. Володін, С.Ф. Володін, В.М. Жук, О.В. Кантаєва, Г.Г. Кірейцев, Н.М. Малюга, Х.І. Скоц, М.С. Пушкар та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на низку наукових розробок провідних учених та не применшуючи їх вагомості, недостатньо приділено уваги питанню визнання об'єктів інноваційної діяльності у складі нематеріальних активів. Це зумовлює розширення дослідження в напрямі уточнення критеріїв визнання об'єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

Мета статті полягає у дослідженні та уточненні критеріїв визнання об'єктів інноваційної діяльності у складі нематеріальних активів для їх об'єктивного відображення в облікових процесах на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Слід зазначити, що обов'язковим елементом інноваційної діяльності є отримання права використання результату інтелектуальної власності. Об'єкти права інтелектуальної власності у процесі господарської діяльності набувають статусу нематеріальних активів, тобто виступають активами. Отримання статусу, тобто визнання інноваційних об'єктів у складі нематеріальних активів, є першочерговим етапом для їх відображення в системі бухгалтерського обліку. Оскільки кожна облікова процедура на підприємстві розпочинається з факту визнання господарських процесів, розкриємо критерії визнання об'єктів інноваційної діяльності у складі нематеріальних активів.

Нематеріальні активи наділені певними специфічними особливостями, що дає можливість ученим по-різному трактувати цей унікальний актив та неодноразово замислитися над його сутнісною об'єктивністю. Так, досліджуючи природу нематеріальних активів, учені розглядають нематеріальні активи переважно в контексті інтелектуального капіталу. На їхню думку, терміни «знання», «інтелектуальна власність», «нематеріальні активи» та «інтелектуальний капітал» взаємопов'язані та взаємодоповнюючі. При цьому досі спірним є питання визнання інтелектуального капіталу як нематеріального активу і необхідність його облікового забезпечення.

Досить сміливе визначення інтелектуального капіталу наведено А.С. Фроловою: «Інтелектуальний капітал – це сукупність невлених активів, які виражені у вигляді знань, навичок, виробничого досвіду конкретних людей (людські авуари) і вловимих нематеріальних активів у вигляді патентів, баз даних, програмного забезпечення, знаків та ін., які продуктивно використовуються з метою максимізації прибутку, підвищення вартості активів підприємства або інших економічних і технічних результатів» [1, с. 903].

Невленими активи – нематеріальна природа інтелектуального капіталу, адже знання і творчі здібності людини неможливо виміряти. Щодо вловимих активів – це нематеріальні активи, які втілені в певну об'єктивну форму (ідентифіковані) та підтверджені документально. Крім того, інтелектуальний капітал спрямований на майбутнє.

Про нематеріальні активи як складову частину інтелектуального капіталу знаходимо в наукових працях [2; 4]. Існує думка вчених, що інтелектуальний капітал можна розглядати в складі нематеріальних активів. Такий підхід можливий тільки тоді, якщо взаємодія основних його складників (структурного та людського) є ефективною та призводить до виникнення інноваційного і ринкового капіталу, які, своєю чергою, забезпечать підприємство економічними вигодами. При цьому нематеріальні активи можуть включати в себе не тільки складники людського і структурного капіталу, що дає змогу розглядати нематеріальні активи значно ширше [3, с. 29].

З одного боку, інтелектуальний капітал та нематеріальні активи є результатом інтелектуальної, творчої діяльності; забезпечують проду-

кування нових знань, здібностей та здатні приносити економічні вигоди. З іншого – ринок визнає нематеріальні активи ускладні інтелектуального капіталу, але не всі вони визнаються бухгалтерським обліком тощо.

Щодо облікового відображення, то Н.М. Малюга та С.Ф. Легенчук обґрунтовують доцільність відображення інтелектуального капіталу в системі бухгалтерського обліку з відповідними пропозиціями [44 5]. Л. Едвінсон та М.С. Мелоун вважають доцільним відображення нематеріальних активів в активі, а інтелектуального капіталу – у пасиві балансу [6].

За обліковими правилами нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані [7; 8]. Аналогічне визначення знаходимо у міжнародній практиці, зокрема в М(С)БО 38 «Нематеріальні активи» [9].

Більшість учених трактує нематеріальні активи відповідно до нормативно-правового законодавства [10; 11]. П.О. Куцик, І.М. Дрогобицький, З.П. Пліса, Х.І. Скоп характеризують нематеріальні активи як активи, що не мають матеріальної субстанції. На думку авторів, субстанція нематеріальних активів визначається їхньою інтелектуальною природою, а отже, не може бути матеріальною, речовою, фізичною [3, с. 29].

Від лат. *substantia* – сутність, щось таке, що лежить в основі. Поряд із категорією «субстанція», частково збігаючись за змістом із нею, у філософії вживаються категорії «природа» і «матерія». Крім того, за філософським трактуванням усі речі спочатку мають свою сутність, а потім існують, тобто набувають форми. Взагалі, категорію «субстанція» щодо нематеріальних активів слід розглядати як сутність змістового наповнення, які наповнюють форму. Водночас виникає питання щодо правомірності використання термінів про відсутність «фізичної форми» чи «матеріальної форми» для нематеріальних активів тощо.

Так, нематеріальні активи – активи, які не наділені матеріальною природою (формою). Проте більшість нематеріальних активів утілені в певній матеріальній, матеріально-речовій, речовій формах. Тому не зовсім правильно вважати відсутність матеріального носія основною характерною ознакою нематеріальних активів.

Відповідно до П(С)БО 8 та НП(с)БОДС 122 «Нематеріальні активи» [7; 8], критеріями визнання нематеріальних активів у бухгалтерському обліку є: немонетарність, нематеріальність, ідентифікація, контрольованість, майбутні економічні вигоди, ймовірність отримання економічних вигід, оцінка тощо. Проте вітчизняні стандарти дають пояснення не всім зазначеним критеріям. Ними визначено поняття «немонетарність» як усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості, у фіксованій (або визначеній) сумі грошей. Оцінкою нематеріальних активів на момент первісного визнання є первісна вартість цих активів [7].

У зв'язку із цим деякі автори пропонують власні критерії, за якими об'єкти повинні належати до нематеріальних активів. Так, Д.А. Лазаренко зазначає, що об'єкт вважається активом, якщо він: задовольняє визначення активу; є вимірюваним, значущим, достовірним [11, с. 139].

Для більш об'єктивного поняття та уточнення критеріїв визнання нематеріальних активів як факту «власності» та облікової «доступності» більш детально проаналізуємо дані критерії.

По-перше. Нематеріальні активи – це активи, які є ресурсами, що контролюються суб'єктом господарювання в результаті минулих подій і від якого очікується надходження економічних вигід суб'єкту господарювання. Ознакою будь-якого активу є здатність приносити підприємству економічні вигоди в майбутньому. Водночас виникає питання: яке визнання є першочерговим стосовно нематеріальних активів – визнання як активів чи як нематеріальних активів?

Не зовсім зрозумілим є підхід до ресурсної інтерпретації нематеріальних активів як активів. Хоча нематеріальні активи як будь-яка власність/об'єкт можуть визнаватися активами, мати вартість і претендувати на їх визнання як об'єктів бухгалтерського обліку.

Крім того, відповідно до НП(с)БОДС 122, нематеріальні активи віднесені до нефінансових активів. Поняття «нефінансові активи» та порядок їх визнання не закріплено законодавчо. На думку С.В. Свірко, «нефінансові активи – це економічний ресурс нефінансового характеру, контрольовані суб'єктом бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому. До їхнього складу входять основні засоби, незавершені капітальні інвестиції, інші нефінансові активи» [12, с. 25].

Отже, нематеріальні активи – це ресурси у вигляді людських (фізичних і знанневих) та підприємницьких здібностей, які виражаються у формі інтелектуального продукту та можуть використовуватися в досягненні стратегічних цілей підприємства і забезпечувати феномен зростаючої віддачі. Тобто нематеріальні активи – це активи, які наділені знанневою природою, мають інтелектуальну цінність, яка закладена саме в знаннях.

По-друге. Не всі нематеріальні активи є об'єктами інтелектуальної власності (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, захист від недобросовісної конкуренції). Підприємства володіють і розпоряджаються також іншими об'єктами інтелектуальної власності (веб-сайтами, доменами в Інтернеті, договірними взаємовідносинами з контрагентами) та нетрадиційними об'єктами інтелектуальної власності (іміджем, брендом, бізнес-культурою).

За бухгалтерськими правилами об'єкти права інтелектуальної власності, які відповідають вищезазначеним критеріям, є об'єктами бухгалтерського обліку. Відповідно, не всі об'єкти інтелектуальної власності підлягають відображенню в системі бухгалтерського обліку. Крім того, розробка інноваційної продукції та інноваційного продукту здійснюється тільки на основі використання об'єктів права інтелектуальної власності, що є правовим інструментом захисту нематеріальних активів.

Як вихід із даної ситуації М.З. Николук пропонує відображати в обліку всі нематеріальні активи, оскільки вони забезпечують підприємству одержання економічних вигід у майбутньому. На думку автора, у широкому розумінні під нематеріальними активами слід розуміти сукупність невідчутних немонетарних факторів, що мають характер виняткових прав і забезпечують одержання економічних вигід у майбутньому. У вузькому розумінні – як нематеріальні активи за національними П(С)БО [10, с. 274].

По-третє. Не всі об'єкти нематеріальних активів можуть підлягати ідентифікації, адже є

нематеріальні активи, які не можуть бути відділеними від підприємства. Крім того, вітчизняними положеннями не визначено поняття «ідентифікований».

Відповідно до МФЗ 38, ідентифікованість нематеріальних активів визначається такими ознаками: актив може бути виділеним, тобто його можна відокремити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти окремо чи в межах пов'язаного контракту разом із пов'язаним активом або зобов'язанням; актив виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав незалежно від того, можуть ці права бути передані чи відокремлені від суб'єкта господарювання [9].

Так, за результатами проведених досліджень до класифікації нематеріальних активів за П(С)БО 8 не належать такі неідентифіковані нематеріальні активи: внутрішньогенерований гудвіл; кваліфікація, чесність і точність працівників під час виконання службових обов'язків; наявність унікальної стратегії розвитку підприємства; наявність менеджменту; проведені підприємством маркетингові дослідження ринку; надійність зв'язків із покупцями та постачальниками; незапатентовані винаходи; таємниці передпродажної підготовки товарів; витрати на рекламу, які зумовлюють успішне просування продукції на ринку; наявність частки ринку. На думку вчених, зазначені нематеріальні активи неможливо відокремити від підприємства, але економічна вигода від їх використання перевищує вартість усіх інших активів [13, с. 24].

Окрім того, нематеріальні активи тісно пов'язані з матеріальними активами і забезпечують економічну вигоду від їх використання. При цьому у суб'єктів господарювання виникає невизначеність щодо ідентифікації таких активів та порядку їх обліку. Нормативні документи не дають відповіді на дану проблему. М(С)БО 38 пропонує застосовувати судження, щоб оцінити, який елемент активу є суттєвішим – матеріальний чи нематеріальний [9].

Приналежність нематеріального активу до певного матеріального активу не повинна впливати на його визнання та відображення в бухгалтерському обліку, враховуючи те, що від цього не змінюються його природа і цільове призначення. Принцип визнання нематеріальних активів у разі його ідентифікації повинен бути відокремлений від принципу визнання пов'язаного з ним матеріального активу, що дасть змогу в майбутньому уникати проблем, пов'язаних із визначенням терміну для нарахування амортизації та розрахунком переоціненої вартості пов'язаних активів [3, с. 36].

По-четверте. Ключовим моментом визнання нематеріального активу за міжнародними правилами є обґрунтоване очікування одержання від нього економічних вигід для суб'єкта господарювання. Таке обґрунтування повинно бути обов'язково підтверджено. У М(С)БО 38 визначено, що економічні вигоди для підприємства можуть виникати не лише у разі одержання доходів від використання нематеріальних активів, а й у разі скорочення витрат підприємства або одержання інших економічних переваг у веденні бізнесу.

Слід зазначити, що НП(С)БОДС 122 критерій визнання нематеріальних активів «отримання майбутньої економічної вигоди, пов'язаних з його використанням» доповнений словосполученням «та/або якщо він має потенціал корисності» [8].

Взагалі, Дж. Барні запропонував чотири критерії, які забезпечують підприємству отримання стійких конкурентних переваг та можуть приносити економічні вигоди у процесі досягнення стратегічних цілей підприємства, зокрема: цінність для організації; відсутність замінників; складність або неможливість копіювання або відтворення; рідкісність серед активів конкурентів [14].

Так, нематеріальні активи є складовою частиною інноваційного потенціалу підприємства, що зумовлює прийняття певних тактичних і стратегічних рішень для формування/отримання стійких конкурентних переваг.

Наявність у суб'єкта господарювання повноваження про одержання економічних вигід від використання нематеріальних активів та обмеження доступу до отримання цих економічних вигід свідчить про здійснення контролю над цими активами. Це засвідчує право на визнання нематеріальних активів і, відповідно підтвердження для його облікового відображення.

Крім того, в основі критерію контрольованості лежить наявність (отримання) юридичних прав захисту нематеріальних активів, які можна використовувати в судовому порядку, тому підприємства реєструють права на торгові марки, винаходи, корисні моделі, винаходи, щоб у судовому порядку мати можливість обмежувати доступ до економічних вигід від їх використання іншими суб'єктами господарювання.

По-п'яте. Не всі об'єкти нематеріальних активів можна достовірно оцінити, адже нині відсутній єдиний відпрацьований механізм визначення оцінки нематеріальних активів. Серед основних причин: унікальність самого об'єкта нематеріальних активів, відсутність активного ринку нематеріальних активів під час ринкової оцінки; невизначеність щодо результативності нематеріальних активів та їх прибутковості тощо.

У зв'язку із цим науковцями пропонується достовірну оцінку вартості нематеріальних активів виключити з критеріїв визнання нематеріальних активів, оскільки достовірну оцінку вартості слід замінити на можливість оцінки нематеріальних активів за одним із методів оцінки, які широко використовуються в оціночній практиці (затратним, ринковим, доходним) [10, с. 276–277].

По-шосте. Вітчизняними та міжнародними стандартами окремо виділено критерії, яким повинен відповідати об'єкт інноваційної діяльності у складі нематеріального активу, отриманий у процесі розробки. Хоча в П(С)БО 8 та НП(С)БОДС 122 критерії сформовані на основі М(С)БО 38, проте між ними є певні відмінності, зокрема:

Перший критерій. Намір, технічна можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання [8].

Технічну можливість завершити створення нематеріального активу можна довести за допомогою бізнес-плану, в якому наведено необхідні технічні, фінансові та інші ресурси, а також здатність суб'єкта господарювання забезпечити наявність цих ресурсів.

Другий критерій. Можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання нематеріального активу [8]. НП(С)БОДС 122 такий критерій отримання економічних вигід доповнений словами «або потенціалу корисності». У М(С)БО 38 зазначено: «Серед іншого, суб'єкту господарювання слід довести існування ринку для продукції нематеріального активу чи для самого

нематеріального активу або, якщо актив використовуватимуть усередині компанії, корисність нематеріального активу» [9].

Взагалі, під потенціалом розуміють можливість, а корисність характеризується якістю. Щодо нематеріального активу, то потенціал корисності проявляється в можливостях забезпечити потенційні наміри від корисного використання для власних потреб чи різних способів відчуження цього активу. Тому суб'єкт господарювання повинен не тільки аргументувати отримання економічних вигід від використання нематеріальних активів, але й передбачити потенціал корисності цього об'єкту. Вважаємо, що сполучник «або» слід замінити на «та» і внести відповідні зміни у п. 3 НП(с)БОДС 122. А п. 7. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» доповнити словосполученням «та потенціалу корисності».

Третій критерій. Інформація для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробкою нематеріального активу [8]. У МСФЗ 38 визначено подібний критерій «здатність достовірно оцінити витрати, які належать до нематеріального активу, протягом його розробки» [9]. Вважаємо, що слід дотримуватися критерію визнання згідно з МСФО 38, оскільки він засвідчує змістовну конкретність щодо необхідності достовірного визначення витрат, а не потребу в наявності тільки збору інформації.

Крім того, така інформація повинна бути наповнена науково-технічним змістом. Оскільки будь-яка розробка супроводжується науководослідними, дослідно-конструкторськими, технологічними, проектно-конструкторськими послугами різних відділів із відповідною технічною документацією, таку інформацію доцільно було б також підтвердити технологічним аудитом.

Ураховуючи вищезазначене, критерії визнання щодо розробки об'єктів інноваційної діяльності у складі нематеріального активу слід доповнити додатковими критеріями, зокрема можливістю доведення позитивного результату розробки (отримання конкретного результату), його раціоналізаторського та винахідницького характеру.

Слід зазначити, що здійснення розробок для створення нематеріального активу характеризується значними ризиками отримання негативного результату на різних етапах створення, використання та реалізації цього активу, тому отримання позитивного результату є важливою ознакою для подальшого потенційного використання чи реалізації нематеріального активу.

На нашу думку, важливим є критерій «здатність використовувати або продавати нематеріальний актив», який передбачено МСФО 38, оскільки наявність позитивного результату повинна бути доповнена можливостями комерціалізації (комерційною цінністю) цього активу, тому таким критерієм слід доповнити критерії визнання стосовно розробок інноваційної діяльності.

Висновки. Отже, у статті розкрито критерії визнання об'єктів інноваційної діяльності у складі нематеріальних активів, які нині вважаються основним виробничим ресурсом на підприємстві. Їх дотримання є фактом (реальним доступом) для облікового відображення нематеріальних активів у суб'єктів господарювання і, відповідно вартісною цінністю для підприємства. У зв'язку із цим нами уточнено критерії визнання об'єктів інноваційної діяльності у складі нематеріальних активів на етапі розробок. Це дасть змогу забезпечити об'єктивність обліку нематеріальних активів, прозорість їх звітності та сприятиме інвестиційній привабливості суб'єктів господарювання.

Список літератури:

1. Фролова А.С. Формування концепції інтелектуального капіталу підприємства / А.С. Фролова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ea.dgtu.donetsk.ua:8080/bitstream/123456789/4019/1/s8_42_frolova.pdf.
2. Брукінг Э. Интеллектуальный капитал: ключ к успеху в новом тысячелетии / Э. Брукінг ; пер. с англ. под ред. Л.Н. Ковачина. – СПб. : Питер, 2001. – 288 с.
3. Куцик П.О. Облікова конценція управління вартістю нематеріальних активів підприємства : [монографія] / П.О. Куцик, І.М. Дрогобицький, З.П. Плиса, Х.І. Скоп. – Львів : Растр-7, 2016. – 268 с.
4. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 06.08.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / С.Ф. Легенчук. – К., 2006. – 20 с.
5. Малуґа Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : [монографія] / Н.М. Малуґа ; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2005. – 548 с.
6. Edvinsson L. Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value by Finding its Hidden Brainpower. / L. Edvinsson, M. Malone. – New York, Horper Business, 1997. – 240 p.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України № 1202 від 12.10.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» – Міжнародний документ від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
10. Николок М.З. Нематеріальні активи як об'єкт бухгалтерського обліку: нові підходи до класифікації та визнання / М.З. Николок // Міжнародний збірник наукових праць. – Випуск 2 (11). – С. 270–277.
11. Лазаренко Д.А. Інтелектуальний капітал: облікові і правові аспекти / Д.А. Лазаренко, С.В. Сиренко // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 4(26). – С. 138–146.
12. Свірко С.В. Розвиток оцінки нефінансових активів у бюджетних установах: історичні традиції та сучасні тенденції / С.В. Свірко // Незалежний Аудитор. – 2013. – № 5(III). – С. 23–34.
13. Нашкерська Г. Оцінка нематеріальних активів / Г. Нашкерська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 11. – С. 23–30.
14. Barney J.B. Firm resources and sustainable competitive advantage / J.B. Barney // Journal of Management. – 1991. – № 17. – P. 99–20.

Братчук Л. М.

Национальная академия аграрных наук Украины

ОБЪЕКТЫ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В СОСТАВЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ: КРИТЕРИИ И ПОРЯДОК ИХ ПРИЗНАНИЯ

Резюме

В статье уточнена сущность нематериальных активов в интерпретации интеллектуального капитала. Исследованы и проанализированы критерии признания объектов инновационной деятельности в составе нематериальных активов по отечественным и международным правилам. Дополнены критерии признания объектов инновационной деятельности в составе нематериальных активов, полученные в процессе разработки с целью их объективного учетного отражения.

Ключевые слова: интеллектуальный капитал, инновационная деятельность, нематериальные активы, критерии признания, бухгалтерский учет.

Bratchuk L. M.

National Academy of Agrarian Sciences of Ukraine

OBJECTS OF INNOVATION ACTIVITIES AS PART OF INTANGIBLE ASSETS: CRITERIA AND ORDER OF THEIR RECOGNITION

Summary

The article clarifies the essence of intangible assets in the interpretation of intellectual capital. The criteria of recognizing objects of innovation activities as part of intangible assets are explored according to both Ukrainian and international rules. For effective accounting purposes, the criteria of recognizing objects of innovation activities as part of intangible assets are complemented.

Keywords: intellectual capital, innovation activities, intangible assets, criteria of recognition, accounting.

УДК 657.47

Височан О. О.

Національний університет «Львівська політехніка»

ВИТРАТИ НА ФАНДРАЙЗИНГ ЯК ВАГОМИЙ СКЛАДНИК ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ ОРГАНІЗАЦІЙ НЕПРИБУТКОВОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

У статті розкрито поняття витрат на фандрайзинг як об'єкта бухгалтерського обліку, під якими розуміємо витрати некомерційної організації, пов'язані з її діяльністю щодо пошуку та залучення ресурсів для реалізації соціально важливих проектів та забезпечення поточних потреб. Наведено номенклатуру таких витрат (витрат на пошук донора, витрат на підготовку та подання проекту і витрати, пов'язані з отриманням ресурсів) та позиціоновано їх в сукупності трансакційних витрат небюджетних неприбуткових організацій. Запропоновано матричне представлення трансакційного характеру витрат на фандрайзинг. **Ключові слова:** фандрайзинг, витрати на фандрайзинг, трансакційні витрати, небюджетні неприбуткові організації.

Постановка проблеми. Небюджетні неприбуткові організації є об'єктивно зумовленою та реально необхідною ланкою ринкового механізму. Рівень ефективності їхньої діяльності є каталізатором структурних зрушень в економіках нового типу. Вони покликані сприяти раціональному розподілу ресурсів усередині держави, залученню коштів ззовні, вирішенню соціальних завдань, упровадженню проектів інноваційного характеру тощо.

Важливість місії небюджетних неприбуткових організацій визначає їх особливий статус серед інших економічних суб'єктів, висуває додаткові вимоги до законодавчого регулювання діяльності, породжує додаткові виклики до обліку та аналізу, актуалізує наукові дослідження, спрямовані на вирішення найбільш нагальних управлінських проблем, пов'язаних з їх функціонуванням. Небюджетні неприбуткові організації не можуть і не повинні перебирати на себе функції держави, однак сприяють, у розумно окреслених межах, максимально повній та ефективній реалізації останніх. Водночас подібно до комерційних під-

приємств вони мають більше можливостей інноваційного розвитку у відповідь на запити постіндустріальної інформаційної економіки.

Функціональне різноманіття організацій неприбуткового сектору економіки створює передумови для ґрунтовного дослідження та об'єктивного аналізу особливостей управління ними, у тому числі і стосовно інформаційного забезпечення, базою якого є дані бухгалтерського обліку. До останнього часу проблематика обліку небюджетних неприбуткових організацій часто залишалася поза увагою вітчизняних науковців. Уважалося, що ця сфера обліку не викликає особливих проблем організаційного чи методологічного характеру. Водночас, як показує досвід, практикуючи бухгалтери зіштовхуються із завданнями, від правильності вирішення яких безпосередньо залежить успішність діяльності організації у довгостроковій перспективі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Фундаментом для сучасних досліджень у сфері організації і методики обліку в некомерційних орга-