DOI: https://doi.org/10.32836/2521-666X/2020-69-24
УДК 657.658

Лабунська С.В.
доктор економічних наук, професор,
Харківський національний економічний університет
імені Семена Кузнеця
Собакар М.В.
аспірант,
Харківський національний економічний університет
імені Семена Кузнеця

Labunska Svitlana, Sobakar Marharyta
Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics

ЗВО ЯК ПЛАТФОРМА ДЛЯ РОЗРОБЛЕННЯ ІННОВАЦІЙНОГО ПРОДУКТУ: НА ПРИКЛАДІ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНИХ ПІДХОДІВ ДО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

HEI AS A PLATFORM FOR DEVELOPMENT OF AN INNOVATIVE PRODUCT: ON THE EXAMPLE OF IMPROVEMENT OF METHODOLOGICAL APPROACHES TO MANAGEMENT OF ENTERPRISE'S INNOVATIVE ACTIVITIES COSTS

Статтю присвячено формуванню методичних підходів щодо облікового відображення нематеріальних активів на етапі ідейного розвитку інноваційного продукту. Розглянуто роль інноваційної діяльності у сучасних умовах господарювання та визначено роль закладів вищої освіти у цьому процесі. Порівняно вітчизняний та зарубіжний досвід ведення інноваційної діяльності та управління нематеріальними активами. Наголошено на проблемі не відображених в обліку нематеріальних активів, зазначено значущість «ідейнісних інновацій» та охарактеризовано роль внутрішньо генерованого гудвілу для бізнесу. Проведено класифікацію та надано характеристику методів управління витратами, на основі чого запропоновано матричний підхід до побудови системи управління нематеріальними активами та витратами інноваційної діяльності підприємства.

Ключові слова: *витрати, заклади вищої освіти, ідея, інноваційна діяльність, інноваційний продукт, нематеріальні активи, облік.*

Статья посвящена формированию методических подходов к учетному отображению нематериальных активов на этапе идейного развития инновационного продукта. Рассмотрена роль инновационной деятельности в современных условиях хозяйствования и определена роль высших учебных заведений в этом процессе. Охарактеризовано и проведено сравнение отечественного и зарубежного опыта ведения инновационной деятельности и управления нематериальными активами. Была отмечена проблема не отраженных в учете нематериальных активов, указана значимость «идейных инноваций» и охарактеризована роль внутренне генерированного гудвилла для бизнеса. Проведена классификация и предоставлена характеристика методов управления расходами, на основе чего предложен матричный подход к построению системы управления нематериальными активами и расходами инновационной деятельности предприятия.

Ключевые слова: *расходы, высшие учебные заведения, идея, инновационная деятельность, инновационный продукт, нематериальные активы, учет.*

The article is devoted to the formation of methodological approaches to the intangible assets accounting at the ideological stage of an innovative product development and to determination of universities' role in this process. The topicality of the study is connected with the fact that modern business environment is characterized by strengthening of innovation activity. Therefore, management of the enterprise's innovative potential and the accumulation of intangible assets is the determining factor in ensuring the company's competitiveness. The process of innovative products development has been considered and the importance of «ideological innovations» has been noted. It is revealed that idea is the first stage of an innovative product development; it requires a certain amount of knowledge and the involvement of professionals, so it determines the role of universities in the development of innovative products. It is proved that innovative universities are the main subject of creation of intangible assets and expansion of their quality. The Ukrainian and foreign experience of innovative activity conducting and intangible assets management has been characterized and compared. The problem of unreported intangible assets is emphasized and the role of internally generated goodwill for business is characterized. The necessity of improving the accounting process for innovation activity results has been considered. It is caused by the fact that current accounting system does not have the ability to reflect all intangible assets. The classification and characterization of cost management methods that can be used for innovation activity and intangible assets accounting are carried out. As a result, a matrix approach to formation a system for management of enterprise's intangible assets and costs of innovation activity is proposed. It includes the general approach to the process of assessment and management of intangible assets at the idea stage of innovative product's development. The proposed formation of cost management system is based on the integrated application of several cost management methods with different purposes, and it would better meet the information needs of management.

Key words: *costs, institutions of higher education, idea, innovative activity, innovative product, intangible assets, accounting.*

© Лабунська С.В., Собакар М.В., 2020

Постановка проблеми. Сучасний стан економіки та середовища функціонування суб'єктів господарювання характеризується стрімкими процесами трансформації та наявністю світових тенденцій переходу до так званої цифрової економіки (digital economics) в результаті досягнень глобального науково-технічного прогресу. У таких умовах серед факторів забезпечення конкурентоспроможності підприємства на перший план виходить управління інноваційним потенціалом підприємства та накопичення нематеріальних активів, у тому числі інформаційних ресурсів.

Розвиток ідеї є першим етапом формування інноваційного продукту, що є найбільш складним, але водночас і найбільш значущим у розробленні інновацій, оскільки потребує наявності певного обсягу знань, а отже, і залучення досвідчених фахівців. З іншого боку, мають місце ризики щодо невтілення значної кількості ідей у продуктову (товарну) форму. Але саме придбання підприємством інновацій у будь-якій формі (продуктовій, організаційній, маркетинговій та технологічній) на етапі розвитку життєвого циклу «ідея» забезпечує найбільший прибуток підприємству. Тому освітні установи як осередки наукової думки можуть бути як залучені для проведення розробок для підприємств, так і самостійно пропонувати певні теоретичні напрацювання у цьому сенсі.

Сучасний етап інформаційної економіки передбачає приділення особливої уваги питанням ефективного управління нематеріальними активами (НМА), до складу яких входить як інформаційний ресурс, так і патенти, ліцензії, право власності, авторське право та інші. Тому проблема формування методичного підходу щодо удосконалення відображення інноваційних процесів у системі обліку з метою отримання повної та об'єктивної інформації про результати інноваційної діяльності та нематеріальні активи підприємства як одного з найбільш значущих ресурсів, особливо на початковій стадії розроблення інноваційного продукту, має суттєве значення для діяльності підприємств.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. З огляду на актуальність теми, дослідження сутності, розвитку та ролі інноваційних процесів та нематеріальних активів проводилось у роботах багатьох вітчизняних та іноземних науковців, таких як: М. Андерсон, Т. Банасько, О. Васюхін, Ю. Грибовська, Л. Єрохіна, С. Лабунська, С. Легенчук, М. Рета, Х. Скоп, І. Федорова та інші [1; 3; 7; 9]. Крім того, останнім часом активно відбувається фінансування досліджень нематеріальних активів та їхньої ролі у процесі забезпечення конкурентних переваг підприємства. Проте питання облікового відображення процесу та результатів інноваційної діяльності, особливо на стадії ідейного розвитку, потребують доопрацювання, оскільки діюча система обліку не задовольняє інформаційні потреби у зв'язку зі специфічністю цього виду активів та не має можливості для повного їх відображення в обліку.

Мета статті полягає у формуванні методичних підходів щодо побудови інформаційної бази з обліку нематеріальних активів на етапі ідейного розвитку інноваційного продукту та висвітленні пріоритетної ролі ЗВО у цьому процесі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Як показує досвід розвинених країн, саме університети є основним суб'єктом інноваційної діяльності. Тому визначальна роль розвитку інноваційного потенціалу та впровадження результатів науково-технічного прогресу у процес господарської діяльності підприємств для забезпечення конкурентних переваг та досягнення стратегічних цілей, вимагає розбудови системи освіти, здатної до надання фундаментальних знань у комплексі з проведенням науково-прикладних розробок та розбудови інноваційної системи регіону. Тобто створення інноваційних продуктів потребує зближення усіх вершин «трикутника знань» – вищої освіти, наукових ідейних досліджень та практичного впровадження інновацій, що зумовлює трансформацію традиційних університетів у заклади інноваційного типу, які поєднують фундаментальну класичну підготовку з практичною діяльністю в інноваційній сфері. Як зазначає Л.І. Єрохіна, «інноваційний університет – це університет нового типу, заснований на інтеграції наукової, освітньої та виробничої складових частин, що поєднує фундаментальність класичного університету з прикладною спрямованістю технічних ВНЗ з метою здійснення завершеного інноваційного циклу, поєднаного з підготовкою науково-технічної та підприємницької еліти для інноваційної економіки» [1, с. 72].

Реформування університетів на інноваційних засадах створює підґрунтя як для забезпечення інноваційного типу освіти, що готує висококваліфікованих фахівців, здатних до інновацій у бізнес-середовищі, так і для самостійного проведення інноваційно-господарської діяльності. Функціонування інноваційних університетів базується як на матеріальних активах, так і на нематеріальній базі, що включає в себе знання, досвід професорсько-викладацького складу, наукові розробки, патенти та інше, що в сучасних умовах становить головні активи закладів освіти. Такі університети виступають головним учасником відносин у сфері економіки знань і, як наслідок, суб'єктом створення нематеріальних активів та розширення їх якісного складу.

У сучасних умовах господарювання проведення інноваційної діяльності є основою підвищення конкурентоспроможності та створення позитивної репутації підприємств за рахунок упровадження нових якісних технологій. Згідно з даними Всесвітнього економічного форуму та Всесвітньої організації інтелектуальної власності, простежується залежність між рівнем ВВП країни, інноваційною спроможністю та фінансуванням інновацій (рис. 1) [11]. У результаті аналізу аналогічних показників України встановлено, що рівень розвитку вітчизняної економіки значно нижчий від провідних країн та середньоєвропейського рівня. Водночас частка витрат на інноваційну діяльність є досить низькою, що не дозволяє підприємствам виходити на високий рівень ефективного функціонування, створювати

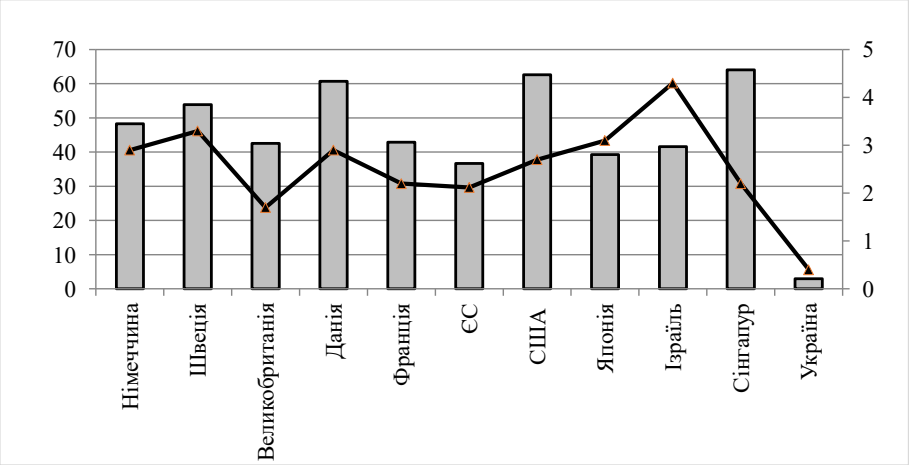

Рис. 1. Рівень ВВП на душу населення (у тис. дол.) та частка витрат на дослідження та розробки (у % від ВВП) станом на 2019 рік

принципово нову, більш якісну та конкурентоспроможну на внутрішньому та зовнішньому ринках продукцію, що підвищило б доходи та прибутки вітчизняних компаній.

Інноваційну спроможність можна охарактеризувати індексом інноваційності (global innovation index), що розраховується на основі 80 показників діяльності національної економіки [12]. І за цим показником Україна значно поступається провідним економікам світу. Якщо розглянуті країни знаходяться у топ-15 рейтингу інноваційності, то Україна у 2019 році займає лише 47 позицію у світі.

Проте інноваційна спроможність залежить не лише від наявності фінансових ресурсів. Визначальним фактором розвитку інноваційного потенціалу економіки є наявність та якість інтелектуального ресурсу, що забезпечується розвитком освітньої та дослідницької діяльності в країні. Саме університети відіграють значну роль у підготовці фахівців, спроможних до генерування нових знань та ідей, розроблення інновацій та забезпечення повного життєвого циклу інновацій – від «ідейнісного» етапу до стадії готового продукту. Як свідчать дані Всесвітньої організації інтелектуальної власності [12], саме якісний розвиток освітнього процесу позитивно впливає на інноваційну спроможність, тому трансформація університетів із традиційного в інноваційний тип є запорукою забезпечення високого рівня інноваційності. Особливо це помітно в порівнянні показників України з провідними економіками світу (рис. 2). Якщо показники фінансування освіти та частки населення з вищою освітою є на одному рівні або навіть вище деяких розвинених країн, то рейтинг вітчизняних ЗВО (представлений середнім балом трьох найкращих університетів у рейтингу QS World University 2019) у кілька разів нижчий, що свідчить про гіршу якість освітнього процесу.

Накопичення інтелектуального капіталу через освіту є необхідною умовою для здійснення інновацій. Проте лише взаємодія «ЗВО – бізнес» надасть синергетичний ефект розвитку інноваційної спроможності. Розвиненими країнами все більше залучається сфера бізнесу до фінансування інноваційної діяльності, тоді як вітчизняні підприємства значно менше беруть участь у таких процесах (рис. 2).

Рівень інноваційної діяльності економіки України є досить низьким, і в останні роки не простежуються позитивні тенденції до її росту. Незважаючи на те, що загальний обсяг витрат на виконання науково-

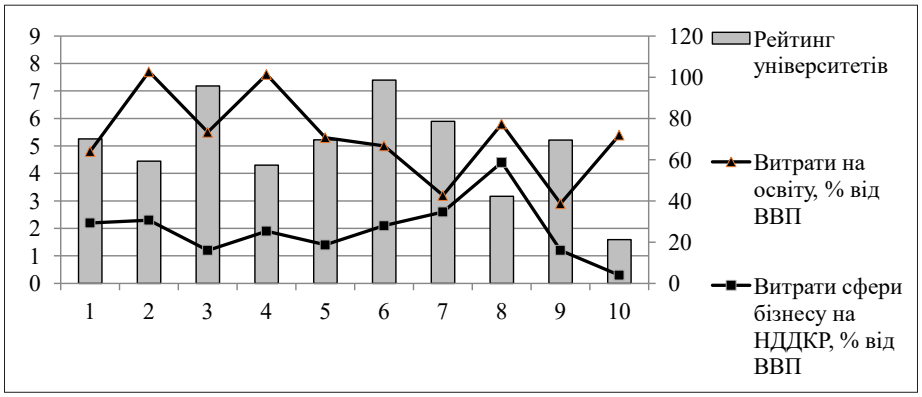

Рис. 2. Показники інноваційної спроможності країн станом на 2019 рік

дослідних робіт зростає (2016 р. – 11,53 млрд грн., 2017 р. – 13,379 млрд грн., 2018 р. – 16,773 млрд грн.), частка інноваційно активних промислових підприємств (2016 р. – 18,9%, 2017 р. – 16,2%, 2018 р. – 16,4% у загальній кількості промислових підприємств) та промислових підприємств, що впроваджували інновації (2016 р. – 16,6%, 2017 р. – 14,3%, 2018 р. – 15,6%), залишалась на досить низькому рівні [5].

В умовах посилення ролі інноваційної діяльності зростає значення нематеріальних активів підприємства, які можна розглядати як один із найважливіших ресурсів і результатів інноваційної діяльності та фактор успішного функціонування підприємств. Це підтверджується тенденціями перенесення пріоритетності з матеріальних активів на нематеріальні під час створення вартості підприємства, підтримки його конкурентоспроможності та забезпечення розвитку. Так, простежується тенденція зростання обсягів капітальних інвестицій та їхньої частки в загальній структурі інвестицій. Проте якщо в середньому в європейських країнах частка інвестицій в нематеріальні активи за останні роки коливалась в межах 14–17%, то в Україні, незважаючи на тенденцію росту, цей показник є значно нижчим: 2016 р. – 3,3%, 2017 р. – 3,7%, 2018 р. – 6,7% від загальної суми капітальних інвестицій [2; 9]. Це свідчить про нерозповсюдженість практики використання нематеріальних активів українськими підприємствами у господарській діяльності.

Порівнюючи вітчизняний та зарубіжний досвід управління нематеріальними активами, необхідно зазначити, що саме НМА становлять переважну частку ринкової вартості провідних іноземних компаній (рис. 3). Як показують дані звіту інституту Понемона, серед компаній з найвищою капіталізацією (за індексом S&P 500) простежується стійка динаміка до перевищення вартості та темпів росту вартості нематеріальних активів над матеріальними. У 2018 р. нематеріальна складова частина ринкової вартості цих компаній становила 84% [8].

Ефективне управління інноваційними процесами та нематеріальними активами має відбуватися у чіткій відповідності до стадії життєвого циклу інновації. Кожний інноваційний продукт проходить 4 основні стадії розвитку:

1) ідея (етап продукування новітнього знання) – нетоварна форма;
2) ідея (етап дослідницьких робіт);
3) розроблення (науково-виробничий цикл);
4) продукт (впровадження та реалізація).

товарна форма

Для управління інноваційним продуктом необхідно розмежувати зазначені етапи, від чого насамперед залежить оцінка нематеріального активу. Особливу увагу слід звернути на перший етап розвитку, на якому формується «ідейнісна інновація», що є інформаційною нематеріальною складовою частиною, проте ще не є активом, не може бути оцінена та представлена на ринку [3, с. 77]. На цьому етапі інновація ще не представлена у продуктовому вигляді та не є активом підприємства, проте підприємство накопичує витрати на її розроблення та може отримувати дохід уже на стадії ідеї.

На наступній стадії відбувається розроблення продукту на основі ідеї, отримання ним корисної вартості, проте ще не може бути надана точна оцінка.

Остання стадія характеризується досягненням інновацією продуктової форми, готової до впровадження та реалізації. На цьому етапі продукт і має корисну вартість, і може бути оцінений. Проте характер отримання економічної вигоди від інновації у зв'язку з особливостями такого виду активів, дифузією інновацій, загрозою старіння інформації носить нелінійний характер та, на відміну від попередніх стадій, може мати спадаючий напрям.

Прийняття рішень щодо управління нематеріальними активами відбувається на основі даних системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Процес обліку нематеріальних активів, одними з етапів якого є ідентифікація та оцінка, регламентовано П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та МСБО 38 «Нематеріальні ак-

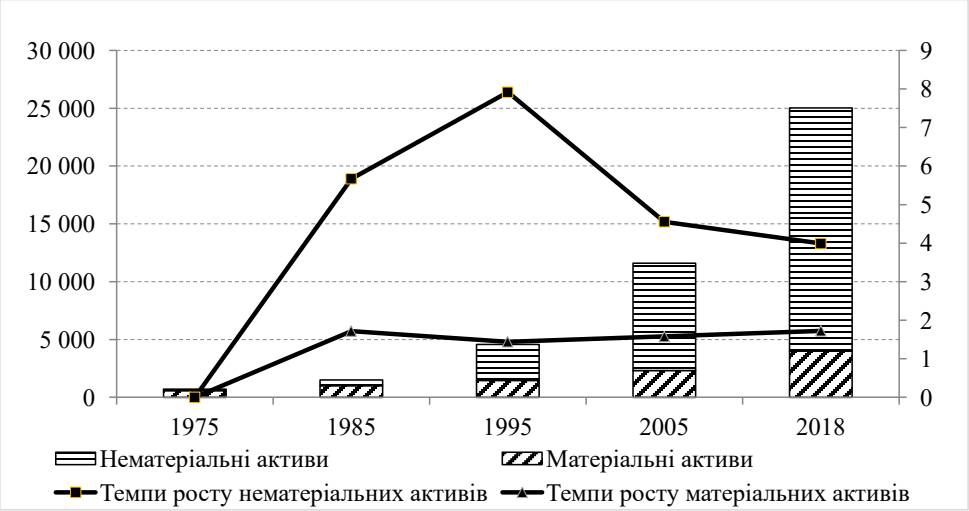

Рис. 3. Динаміка зміни вартості матеріальних (М) та нематеріальних (НМА) активів

Таблиця 1

Характеристика методів управління витратами

Метод	Сутність методу	Переваги використання методу для обліку нематеріальних активів	Недоліки використання методу для обліку нематеріальних активів
Класифікація за об'єктом управління			
Absorption Costing	Калькуляція собівартості за прямими та накладними витратами. Списання накладних витрат на собівартість шляхом застосування методів розподілу накладних витрат.	Більш достовірне визначення собівартості та фінансового результату шляхом врахування повних витрат. Можливість встановити ступінь покриття понесених витрат отриманим доходом від діяльності.	Ретроспективний характер розподілу накладних витрат, через що фактична собівартість визначається лише наприкінці періоду та неможливо отримати оперативну інформацію про понесені повні витрати. Витрати розподіляються на всі види продукції підприємства, не розділяючи окремо існуючі та інноваційні.
Direct Costing	Калькуляція за змінними витратами. Постійні виробничі та накладі витрати відразу відносять на рахунок фінансового результату діяльності	Нижча трудомісткість розподілу накладних витрат. Оперативність отримання інформації без додаткових облікових процедур.	Трудомісткість процесу розподілу витрат на змінні чи постійні. Постійні накладні витрати не розподіляються та не включаються до собівартості, в той час як створення НМА переважно пов'язано з понесенням постійних витрат, специфічних для кожного НМА.
ABC-костинг	Розподіл діяльності на робочі процеси або операції. Витрати калькулюються окремо за кожним процесом.	Розподіл діяльності на процеси та їх співставлення зі створюваним нематеріальним активом дозволяє більш достовірно ідентифікувати витрати, прямо пов'язані з НА.	Трудомісткість процесу обліку. Вимагає введення змін до діючої системи обліку Потребує істотних змін у системі бухгалтерського обліку й удосконалення систем інформаційної підтримки, що зумовлює зростання витрат на управління.
Класифікація за метою управління			
Target Costing	Встановлення цільової собівартості на основі ціни та норми прибутку; подальше налаштування робочих процесів для досягнення встановленого рівня витрат.	Встановлення цільових витрат на стадії планування задовольняє потреби стратегічного управління НМА та витратами інноваційної діяльності, адже однією з основних складових такої діяльності є проведення дослідження та розроблення.	Трудомісткість процесу управління витратами. Необхідність попередньої підготовки до введення таргет-костингу, що полягає в налагодженні взаємодії та інформаційних зв'язків між структурними підрозділами компанії та розробці системи управлінського обліку.
Kaizen Costing	Зниження витрат на етапі виробництва продукції що дозволяє досягти цільового рівня собівартості й прибутковості уже на виробничій стадії.	Постійне зменшення витрат забезпечує отримання бажаного рівня прибутковості діяльності.	Основна увага приділяється стадії виробництва. Проте у процесі інноваційної діяльності та створення нематеріального активу, на відміну від основної продукції підприємства, більш значимою є стадія розробки, яка не враховується цією системою.
Killing Costing	Швидке зменшення витрат без негативного впливу на діяльність підприємства та перспективи його розвитку.	Швидке зменшення витрат та підвищення прибутковості	Витрати на створення НМА та проведення інноваційної діяльності потребують понесення специфічних видів витрат, зменшення яких може привести до зупинки інноваційних процесів або зниження їх якості
Класифікація за процесом управління			
Метод VCC	Метод управління ланцюжком споживчої вартості, витрати співставляються зі створенням нової вартості.	Співставлення витрат підприємства з очікуваними доходами дозволяє становити доцільність формування НМА та понесення витрат інноваційної діяльності.	Трудомісткість процесу та низька достовірність прогнозування кон'юнктури ринку, діяльності та доходів на всіх стадіях інноваційного процесу.
LCC–аналіз	Розрахунок витрат за етапами життєвого циклу продукції та їх зіставлення з відповідними доходами. Застосовується у стратегічному управлінні витратами.	Життєвий цикл нематеріальних активів може займати значний проміжок часу, тому даний метод дає можливість оцінити витрати у довгостроковому періоді. Можливість прогнозування співставлення витрат та доходів за кожним етапом інноваційної діяльності.	Трудомісткість процесу обліку. Потреба значної кількості додаткової інформації.
Бенчмаркінг витрат	Прийняття рішень у сфері управління витратами на основі порівняння з підприємством-еталоном	Порівняння з передовими підприємствами дозволяє створити та удосконалити діючу систему управління витратами, що особливо актуально для нематеріальних активів та інноваційної діяльності, що пов'язані з специфічними видами витрат	Повна залежність ефективності управління від правильності вибору підприємства-еталона. Необхідність налаштування системи обміну інформацією. Неможливість перевірки достовірності отриманих даних.

тиви». Цими нормативними актами чітко встановлено групи активів, що можуть бути віднесеними до складу нематеріальних, порядок їх оцінки та види витрат, що формують вартість нематеріального активу [4; 6].

Критерії визнання активу ідентифікованим зазначені в МСБО 38 та включають такі вимоги, як [4]:

1) відокремленість від підприємства (можливість продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти);

2) виникнення внаслідок договірних або інших юридичних прав.

Ці норми значно обмежують коло нематеріальних ресурсів, що можуть бути відображеними в системі обліку як нематеріальні активи та зарахованими до балансової вартості підприємства. З огляду на визначальну роль нематеріальних активів в сучасних економічних умовах, проблема неврахованих нематеріальних активів стає все більш серйозною та поширеною. У зарубіжній літературі до таких активів застосовується термін «невідображені нематеріальні активи» («undisclosed intangible assets»), що включають внутрішньо генерований гудвіл та внутрішньо генеровані нематеріальні активи [10]. Невідображені НМА переважно є більш цінними для підприємств, ніж відображені в балансі, та саме ці активи спричиняють різницю між балансовою та ринковою вартостями підприємств. Відповідно до даних дослідження компанії Brand Finance, станом на 2019 рік у середньому загальносвітова вартість підприємств на 48% забезпечена нематеріальними активами, з яких лише 6% – відображені у звітності нематеріальні активи, 8% – відображений гудвіл і 34% – вартість не відображених у фінансовій звітності нематеріальних активів [10]. Тому ці активи мають також бути об'єктом управлінського впливу, а для цього має бути сформована якісна інформаційна база на основі бухгалтерського обліку.

У МСБО 38 застосовуються терміни «внутрішньо генерований гудвіл» та «внутрішньо генеровані нематеріальні активи». Проте встановлено, що внутрішньо генерований гудвіл не визнається як актив, оскільки він не є ідентифікованим ресурсом , який контролюється суб'єктом господарювання і який можна достовірно оцінити за собівартістю. Щодо внутрішньо генерованих нематеріальних активів зазначається, що внутрішньо генеровані бренди, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні своєю сутністю об'єкти не слід визнавати як нематеріальні активи [4].

Вартість внутрішньо генерованого гудвілу буде відображена в балансі як гудвіл лише у разі придбання або об'єднання бізнесу. Проте саме такий гудвіл є генератором та показником зростання вартості бізнесу за рахунок накопичення унікального інформаційного ресурсу в результаті інноваційної діяльності, який не може бути визнаний за загальними правилами як актив, проте має здатність до породження синергетичних явищ в розвитку підприємства. Оперативна інформація про такі активи та їх оцінка для прийняття управлінських рішень на сучасному етапі розвитку фінансового обліку не може бути підготовлена, тому основою управління нематеріальними активами, як відображеними, так і ігнорованими фінансовим обліком, може стати система управлінського обліку підприємств.

Нині існує звужений підхід до розуміння та відображення результату інновацій, який здебільшого зводиться лише до продуктових інновацій. До числа нематеріальних ресурсів підприємства, що не можуть бути відображеними як активи, відносяться активи інтелектуально-інформаційного характеру, що переважно є результатом інноваційної діяльності. На балансі підприємства відображаються лише офіційно зареєстровані об'єкти інтелектуальної власності, патенти та права користування власністю. Проте в результаті інноваційної діяльності підприємство отримує інші види нематеріальних активів відповідно до класифікації інновацій, що представлена в Керівництві Осло:

1) продуктові інновації – інформація щодо складу та властивостей продукту, формули та рецепти продукції, комерційні таємниці, знання та досвід працівників;

2) процесова інновація – удосконалені та унікальні технологічні процеси;

3) маркетингова інновація – досвід працівників, бази даних клієнтів, відносини з покупцями та постачальниками, репутація підприємства, інформація про ситуацію на ринку, дані про діяльність конкурентів;

4) організаційна інновація – організаційна структура підприємства, якість взаємовідносин на підприємстві, оперативність та якість інформаційних потоків на підприємстві, організаційні структури підсистем підприємств, організації праці, досвід підприємства та працівників.

Таким чином, обмеженість облікового відображення фактично наявних у підприємства нематеріальних ресурсів спричиняє заниження балансової вартості підприємства та неповну капіталізацію витрат та нематеріальних ресурсів у вигляді активів. Частина витрат, що були фактично понесені для формування нематеріального активу, але не можуть бути визнані як актив, включаються до видатків підприємства, зменшуючи при цьому фінансовий результат та капітал підприємства. Таким чином, обмеженість відображення в обліку та звітності НМА призводить до штучного заниження вартості підприємства, його капіталу та внутрішніх джерел фінансування.

Зважаючи на те, що НМА є результатом цілеспрямованої інноваційної діяльності, яка перетворює нематеріальні ресурси підприємства (інтелектуальний капітал, організаційні відносини, організаційна культура тощо) у його нематеріальні активи, необхідним є формування підходу до оцінки загального стану та ринкового потенціалу нематеріальних активів підприємства. Для цього першочерговим завданням є розроблення нового підходу до ідентифікації НМА. Провідною характеристикою, з огляду на їхню специфічність, має бути саме здатність приносити економічні вигоди та спрямованість на підвищення вартості бізнесу. Крім того, виникає можливість зменшення відтоку грошових коштів у формі зменшення витрат на виробництво та управління в результаті застосування новітніх технологій або удосконаленої організаційної структури підприємства.

Таким чином, для ефективного управління нематеріальними активами та результатами інноваційної діяльності виникає потреба побудови системи управління витратами на розроблення НМА та впровадження інноваційних процесів. Нині підприємствами застосовуються різні методи управління витратами: як традиційні (direct-cost, absorption-cost), так і нові, кількість яких збільшується. Проте, аналізуючи сучасну економічну літературу та досвід управління витратами, виявляється, що натепер відсутня класифікація застосовуваних методів управління витратами відповідно до їхніх основних характеристик. Відсутність підходів до розмежування систем управління за цільовими ознаками обмежує ефективність їх запровадження, адже не враховуються всі суттєві аспекти, що мають бути задоволені для отримання всієї необхідної інформації. Так, з огляду на діючі методи управління витратами, пропонується їх класифікація за трьома цільовими ознаками – за об'єктом управління, метою управління та процесом управління. За об'єктом управління виділяються системи, що враховують прямі або повні витрати підприємств. Розподіл за метою управління полягає у визначенні основної цілі, що має бути досягнута в результаті управління, та напрямів дій. Це може бути планування витрат на всіх стадіях діяльності, досягнення цільових показників або оперативне зниження витрат. Розмежування за процесом управління відбувається з урахуванням для організації обліку процесу та специфічності діяльності.

Методи управління витратами мають відображати специфіку кожного виду витрат або виду діяльності. З огляду на це, необхідно детально проаналізувати сутність методів управління витратами та їхні особливості з урахуванням виділених класифікаційних ознак з метою виявлення можливості застосування в інноваційній діяльності та для управління нематеріальними активами підприємства (табл. 1).

Аналіз наявних методів управління витратами доводить, що неефективно використовувати лише один із методів для управління витратами на інноваційні процеси. Збільшення вимог до інформаційного забезпечення менеджменту в результаті функціонування системи управління витратами зумовлює необхідність розроблення нових підходів. Формування оптимальної системи управління витратами, що дасть змогу збільшити ефективність діяльності підприємства та отримати більш повну інформацію, має відбуватися на основі комплексного застосування елементів різних систем відповідно до цільових ознак та інформаційних потреб. Для оптимального вибору методів управління нематеріальними активами пропонується застосування матриці систем управління витратами, характеристика якої представлена на рис. 4.

Формування системи управління нематеріальними активами та витратами інноваційної діяльності підприємства має відбуватися на основі чіткого бачення системою менеджменту складових частин інформаційного забезпечення управління витратами. Залежно від цього в кожній колонці матриці вибирається система управління, що відповідає інформаційним потребам та особливостям діяльності підприємства. Комбінація вибраних підходів має стати основою розроблення ефективної системи управління нематеріальними активами та витратами інноваційної діяльності підприємства.

$$\begin{pmatrix} X & & Y & & Z \\ X_1 & \cdots & Y_1 & \cdots & Z_1 \\ & \ddots & & \iddots & \\ X_2 & \cdots & Y_2 & \cdots & Z_2 \\ & \iddots & \vdots & \ddots & \\ X_3 & \cdots & Y_3 & \cdots & Z_3 \end{pmatrix} \Rightarrow (X_1 \quad Y_1 \quad Z_1)$$

де вісь X – класифікація за об'єктом управління:

X_1 – Direct Costing; X_2 – Absorption Costing; X_3 – ABC Costing

вісь Y – класифікація за метою управління:

Y_1 – Target Costing; Y_2 – Kaizen Costing; Y_3 – Killing Costing

вісь Z – класифікація за процесом управління:

Z_1 – LCC-аналіз; Z_2 – Метод VCC; Z_3 – Бенчмаркінг

Рис. 4. Матриця вибору системи управління нематеріальними активами та витратами інноваційної діяльності підприємства

Як приклад, наведений на рис. 4, облікова політика щодо нематеріальних активів на підприємстві буде сформована на комбінації підходів обліку за змінними витратами, стадіями життєвого циклу та управління за цільовою собівартістю.

Висновки. ЗВО мають вирішальне значення для економіки у процесі забезпечення інноваційної спроможності та надання можливості виходу за межі простих виробничих процесів та продуктів і збільшення їх доданої вартості. Саме заклади освіти є платформою для формування інновацій на рівні ідеї. По-перше, вища освіта надає кадрове забезпечення проведення інноваційних процесів. З іншого боку, це також головний продуцент інновацій на стадії ідеї та формування інноваційного продукту. У результаті інноваційної діяльності створюється нематеріальний актив, що є особливим видом активу та у зв'язку з його особливостями формування потребує розроблення системи обліку та управління відповідно до етапу його життєвого циклу. Формування системи управління нематеріальними активами та витратами інноваційної діяльності підприємства має відбуватися не на базі одного методу управління, а в сукупності підходів з різним цільовим призначенням, з урахуванням їхніх переваг та недоліків. Кожен із методів має доповнювати систему управління витратами на підприємстві та задовольняти інформаційні потреби менеджменту. Вибір методів управління витратами має відбуватися на основі матриці вибору відповідно до особливостей діяльності підприємства. На підставі загального підходу запропоновано формування оцінки та управління нематеріальними активами на етапі розроблення ідеї. Напрям подальших досліджень полягає у розробленні методичних підходів до вибору оптимальних методів управління з урахуванням інформаційних потреб та стану підприємства.

Список літератури:

1. Ерохина Л.И. Формирование системы управления инновационной деятельностью в высшей школе через трансформацию традиционного вуза в инновационный университет. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2009. № 6. С. 71–75.
2. Капітальні інвестиції за видами активів. URL: https://ukrstat.org/en/operativ/operativ2018/ibd/kinv/kinv_2018_u.htm (дата звернення: 21.09.2020).
3. Лабунська С.В. Розвиток методологічних основ класифікації інновацій в системі управління витратами інноваційної діяльності підприємства. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. № 9. С. 74–78.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text (дата звернення: 21.09.2020).
5. Наукова та інноваційна діяльність України 2018. Статистичний збірник. Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2019/zb/09/zb_nauka_2018.pdf (дата звернення: 23.09.2020).
6. П(С)БО № 8 «Нематеріальні активи». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99 (дата звернення: 21.09.2020).
7. Рета М.В. Аналіз сучасних методів управління інноваційними витратами підприємства. *Бізнесінформ*. 2011. № 9. С. 47–50.
8. 2019 Intangible Assets Financial Statement Impact Comparison Report. Ponemon Institute LLC. URL: https://www.aon.com/getmedia/60fbb49a-c7a5-4027-ba98-0553b29dc89f/Ponemon-Report-V24.aspx (дата звернення: 24.09.2020)
9. Andersson M. Investment in intangible assets in the euro area. *Economic Bulletin Boxes, European Central Bank*. 2018. № 7.
10. Global Intangible Finance Tracker 2019 – an annual review of the world's intangible value. Brand Finance, 2019. URL: https://brandirectory.com/download-report/brand-finance-gift-2019-full-report.pdf (дата звернення: 24.09.2020).
11. The Global Competitiveness Report 2019. World Economic Forum, 2019. URL: http://www3.weforum.org/docs/WEF_TheGlobalCompetitiveness Report2019.pdf (дата звернення: 24.09.2020).
12. The Global Innovation Index 2020: Who Will Finance Innovation? Cornell University, INSEAD, and WIPO (2020). URL: https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo_pub_gii_2020.pdf (дата звернення: 24.09.2020).

References:

1. Erokhyna L.Y. (2009). Formyrovanye systemy upravlenyia ynnovatsyonnoi deiatelnostiu v vysshei shkole cherez transformatsyiu tradytsyonnoho vuza v innovatsyonnyi universytet [Formation of a management system for innovative activities in higher education through the transformation of a traditional university into an innovative university]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu,* № 6, pp. 71–75.
2. Kapitalni investytsii za vydamy aktyviv [Capital investments by types of assets]. Available at: https://ukrstat.org/en/operativ/operativ2018/ibd/kinv /kinv_2018_u.htm (accessed 21.09.2020).
3. Labunska S.V. (2014). Rozvytok metodolohichnykh osnov klasyfikatsii innovatsii v systemi upravlinnia vytratamy innovatsiinoi diialnosti pidpryiemstva [Development of methodological bases of innovations classification in the management system of innovative activity costs of the enterprise]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu*, № 9, pp. 74–78.
4. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 38 «Nematerialni aktyvy» [International Accounting Standard 38 «Intangible Assets»]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text (accessed 21.09.2020).
5. Naukova ta innovatsiina diialnist Ukrainy 2018. Statystychnyi zbirnyk. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy [Scientific and innovative activity of Ukraine 2018. Statistical collection. State Statistics Service of Ukraine]. Available at: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2019/zb/09/zb_nauka_2018.pdf (accessed 23.09.2020).
6. P(S)BO № 8 «Nematerialni aktyvy» [Standard of accounting № 8 «Intangible assets»]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99 (accessed 21.09.2020).
7. Reta M.V. (2011). Analiz suchasnykh metodiv upravlinnia innovatsiinymy vytratamy pidpryiemstva [Analysis of modern methods of management of innovation costs of the enterprise]. *Biznesinform*, № 9, pp. 47–50.
8. 2019 Intangible Assets Financial Statement Impact Comparison Report. Ponemon Institute LLC. Available at: https://www.aon.com/getmedia/60fbb49a-c7a5-4027-ba98-0553b29dc89f/Ponemon-Report-V24.aspx (accessed 24.09.2020).
9. Andersson M. (2018) Investment in intangible assets in the euro area. *Economic Bulletin Boxes, European Central Bank*, № 7.
10. Global Intangible Finance Tracker 2019 – an annual review of the world's intangible value. Available at: https://brandirectory.com/download-report/brand-finance-gift-2019-full-report.pdf (accessed 24.09.2020).
11. The Global Competitiveness Report 2019. World Economic Forum, 2019. Available at: http://www3.weforum.org/docs/WEF_TheGlobal CompetitivenessReport2019.pdf (accessed 24.09.2020).
12. The Global Innovation Index 2020: Who Will Finance Innovation? Available at: https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo_pub_gii_2020.pdf (accessed 24.09.2020).