
UDC 338.2

JEL classification: M41, O31

DOI: 10.35774/visnyk2024.03.189

Ростислав РОМАНІВ,

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та оподаткування,
Західноукраїнський національний університет,
вул. Львівська 11, м. Тернопіль, 46020, Україна.
Електронна адреса: rvr.rom@gmail.com.
ORCID ID: 0000-0003-0118-2865

ДИСКУСІЙНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У КОНТЕКСТІ ЗДІЙСНЕННЯ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Романів Р. Дискусійні питання обліку нематеріальних активів у контексті здійснення інноваційної діяльності. *Вісник економіки*. 2024. Вип. 3. С. 189–200. DOI: 10.35774/visnyk2024.03.189

Romaniv, R. (2024). Diskusiyne pytannya obliku nematerial'nykh aktyviv v konteksti zdiysnennya innovatsiyanoi diyal'nosti [Discussion issues of intangible assets accounting in the context of innovation activities]. *Visnyk ekonomiky – Herald of Economics*, 3, 189–200. DOI: 10.35774/visnyk2024.03.189

Анотація

Вступ. Сучасні зміни науково-технічного характеру, які кардинальним чином впливають на життя суспільних формацій, диктують необхідність приділяти особливу увагу дослідженню інноваційних процесів, що відбуваються на макро- та мікрорівні. Інноваційна діяльність сьогодні є джерелом саморозвитку та самоорганізації підприємництва, умовою підвищення його конкурентоздатності в контексті революційних і технологічних змін у виробничому процесі. Однак результати такої діяльності, їх ідентифікація, вимірювання та методика обліку все ще є предметом дискусій як науковців, так і практиків.

Мета – визначити сутність поняття «результати інноваційної діяльності». Провести критичний аналіз вітчизняних та зарубіжних стандартів, які визначають методика обліку таких результатів, та розробити пропозиції щодо вдосконалення таких прийомів.

Методи. Для досягнення визначеної у дослідженні мети використано загальнонаукові методи: індукції та дедукції, аналогій (для вивчення понятійного апарату «результати інноваційної діяльності»). За допомогою методу критичного аналізу проведено порівняльну характеристику облікових стандартів.

Результати. Визначено історичний аспект та генезис поняття «результати інноваційної діяльності». Здійснено критичний аналіз основних розбіжностей у

© Ростислав Романів, 2024.

вітчизняних та зарубіжних облікових стандартах щодо нематеріальних активів та розроблено пропозиції щодо вдосконалення такої нормативної бази.

Перспективи подальших досліджень полягають у необхідності розробки облікових методик щодо ідентифікації та виміру тих елементів інтелектуального капіталу, які виникли в результаті інноваційної діяльності підприємства і поки що не підпадають під визначення активів підприємства.

Ключові слова: інновації, результати інноваційної діяльності, нематеріальні активи, звітність.

Формули: 0, рис.: 0, табл.: 1, бібл.: 14.

Rostyslav ROMANIV,

PhD (Economics), Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation,
West Ukrainian National University,
11 Lvivska st., Ternopil, 46020, Ukraine,
e-mail: rvr.rom@gmail.com
ORCID ID: 0000-0003-0118-2865

DISCUSSION ISSUES OF ACCOUNTING INTANGIBLE ASSETS IN THE CONTEXT OF INNOVATIVE ACTIVITIES

Abstract

Introduction. *Modern changes in science and technology, which have a dramatic impact on the life of social formations, dictate the need to pay special attention to the study of innovation processes occurring at the macro and micro levels. Today, innovative activity is a source of self-development and self-organization of entrepreneurship, a condition for increasing its competitiveness in the context of revolutionary and technological changes in the production process. However, the results of such activities, their identification, measurement and accounting methods remain the subject of debate among both scholars and practitioners.*

Purpose. *The purpose of the article is to define the essence of the concept of «results of innovation activity». To carry out a critical analysis of domestic and foreign standards which determine the methodology for accounting for such results and to develop proposals for improving such methods.*

Methods. *To achieve the goal set in the study, the article uses general scientific methods: induction and deduction, analogies (to study the conceptual apparatus of “results of innovation activity”). Using the method of critical analysis, a comparative characterization of accounting standards is carried out.*

Conclusions. *The historical aspect and genesis of the concept of “results of innovation activity” are determined. A critical analysis of the main differences in domestic and foreign accounting standards for intangible assets is carried out and proposals for improving this regulatory framework are developed.*

Prospects for further research *lie in the need to develop accounting methods for identifying and measuring those elements of intellectual capital as a result of the enterprise’s innovation activity that do not yet fall within the definition of enterprise assets.*

Keywords: *innovation, results of innovation activities, intangible assets, reporting.*

Formulas: 0, **fig.:** 0, **tabl.:** 1, **bibl.:** 14.

JEL classification: M41, O31.

Постановка проблеми. За наявних темпів розвитку світової економіки сучасне підприємство може розвиватись і бути конкурентоспроможним лише завдяки інноваційній діяльності. Така діяльність «здійснюється не тільки в умовах ризику, але також в умовах систематичної, перманентно зростаючої невизначеності, тому керівництву потрібно вміти швидко та гнучко реагувати на всі зміни в економічному середовищі» [1, с. 91]. Цього можна досягнути лише за умови розробки нормативного та методологічного облікового забезпечення, яке сприятиме формуванню об'єктивної бухгалтерської звітності як основного постачальника інформації для прийняття управлінських рішень.

Незважаючи на цікавість наукової спільноти до питання інноваційної діяльності, як показує практика, відомі різні точки зору щодо суті такої діяльності, чинників, що на неї впливають, та форми результатів, яких вона може набувати. Особливі прогалини виявляються у вітчизняних законодавчих актах, які регулюють її здійснення, та облікових стандартах, що мають розкрити методики щодо оптимального й логічного формування інформації для відображення у фінансовій звітності. Тому дослідження сутності терміна «результати інноваційної діяльності» в загальноекономічному та нормативно-правовому контексті на сьогоднішній день є важливим і актуальним.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблематиці інноваційної діяльності присвячено багато публікацій як вітчизняних, так і зарубіжних авторів. Ще на початку ХХ ст. український вчений М. Туган-Барановський, аналізуючи промислові кризи в Англії, акцентував увагу на ролі науково-технічного прогресу у виході з економічної кризи. Досліджуючи цикли економічного розвитку, він зазначав, що саме новації сприяли інтенсифікації ринків збуту та подоланню кризових явищ [2]. Й. Шумпетер, розглядаючи статичний і динамічний тип розвитку економіки, висловив ідею, що саме в останньому випадку відбувається орієнтація на інноваційну діяльність, здатну забезпечити випуск нової продукції і виникнення конкурентних переваг у підприємства. Інновацією він вважав нову ідею, що успішно впроваджена і почала приносити додаткові блага [3]. Під інноваційним процесом Й. Шумпетер розумів комбінування будь-яких наявних ресурсів (людських, матеріальних) і отримання в результаті чогось нового. Тобто таке комбінування може забезпечити конкурентні переваги підприємству. Саме Й. Шумпетера вважають автором терміна «інновація». Інші дослідники наповнення економічним, соціальним та філософським змістом терміна «інновація» приписують американському теоретику менеджменту П. Друкеру. В запропонованому ним варіанті визначення відображені ті аспекти, які роз'яснюють прихід інновацій як поняття, що найчастіше вживається у всіх сферах життєдіяльності людини. Його визначення дає змогу побачити в інновації ціль діяльності, яка продовжується у тих самих умовах і з використанням тих самих ресурсів, але з кардинально іншим результатом з потенціалом для наступних нововведень [4].

К.Фримен розвинув теорію Й. Шумпетера та М. Туган-Барановського щодо інноваційно-циклічного росту і виявив взаємозв'язок інновацій та соціальних проблем,

зокрема зайнятості населення. Він зазначав, що початок великих циклів стимулюється попитом на робочу силу щодо створення нових інноваційних продуктів. Однак потім збільшення витрат на трудові ресурси стимулює інновації, спрямовані на економію тих самих ресурсів. Це призводить до скорочення попиту на робочу силу, зниження заробітних плат і провокує загальний спад економіки [5].

Теорію циклічності інновацій підтримували і Р. Нельсон, Дж. Вінтер [6], Р. Петті, Дж. Гутрі [7]. Вони зазначали, що економічний розвиток відбувається за рахунок періодично повторюваних змін технологій, зростання складності та продуктивності виробництва, що теж може вважатись певною інновацією. О. Ткачук і Н. Германюк здійснення інноваційної діяльності розглядають через призму джерел фінансування, показників ефективності здійснення інноваційної діяльності. Водночас вказується, що «управління матеріальними активами повинно відходити на другий план, а підприємству необхідно концентруватись на формуванні внутрішніх додаткових активів знань», тобто результатів такої діяльності, однак не визначено методику їх ідентифікації [1].

Водночас детальний макроекономічний аналіз інноваційної діяльності у дослідженнях вказаних науковців не виробив методичних підходів до визначення та ідентифікації її результатів на рівні підприємства.

У міжнародних і вітчизняних нормативних актах, таких як «Керівництво Фраскати» [8], «Керівництво Осло» [9], Закон України «Про інноваційну діяльність» [10] означено правові засади інноваційної діяльності. В документах МСБО 38 «Нематеріальні активи» [11] (далі – МСБО 38), МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [12] (далі – МСФЗ 15), НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [13] (далі – НП(С) БО 1), НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [14] (далі – НП(С)БО 8) розкрито методику обліку як окремих елементів інноваційної діяльності, так і її результатів. Проте критичний аналіз вказаних документів вказує на наявність багатьох прогалин, які не сприяють об'єктивному відображенню інноваційної діяльності у звітності.

Виклад основного матеріалу. Початок ХХ ст. характеризувався неокласичним підходом у дослідженні економічних явищ, де науково-технічний прогрес розглядався як визначений чинник. У цей період перші теоретичні підходи щодо місця та ролі нових технологій розвивались як екзогенні теоретичні конструкції, тобто такі, що є результатом впливу зовнішніх чинників. У вказаних працях практично не прослідковується зв'язок щодо впливу інновацій на формування нових балансових активів підприємства. Результатом інновацій визначалось створення нових конкурентоздатних продуктивних груп.

Після Другої світової війни наукові ідеї реалізовувались у рамках процесного підходу, суть якого полягала в тому, що інноваціями вважали об'єктивний результат науково-технічного прогресу. Процесний підхід передбачає комплексні заходи, які охоплюють розробку, впровадження та комерціалізацію нових товарів, техніки, організаційних і технологічних рішень. Вказані розробки розвивались під впливом глибокої економічної кризи 70-х років минулого століття.

Сучасний етап розвитку теорії інновацій (з 1990-х років і по наш час) пов'язаний з трансформацією світової економіки, виникненням економічних криз та їх наслідками. Дослідники інновацій почали акцентувати увагу на результати такої діяльності в усіх

аспектах суспільного життя, у т. ч. науці, політичному соціальному житті, культурі та етиці.

Паралельно з теоретичними розробками розвивалася нормативно-правова база щодо інноваційної діяльності та її об'єктів. Одним з перших документів, який ввів поняття «інноваційна діяльність» у правове поле, був Міжнародний стандарт – Керівництво Фраскати (1963 рік) [8], який є основним методологічним довідником для вимірювання наукової, технологічної та інноваційної діяльності. Він стандартизує виробництво та обробку показників науково-дослідних робіт і спочатку був опублікований Організацією економічного співробітництва та розвитку (OECD) у 1963 р. під назвою «Пропонований стандарт для оглядів досліджень та експериментальних розробок». У зазначеному документі інноваційна діяльність трактується як «вид діяльності, пов'язаний з трансформацією ідей (як правило, результатів наукових досліджень та розробок) в новий або вдосконалений продукт, впроваджений на ринку, в новий або вдосконалений технологічний процес, використовуваний у практичній діяльності, або новий підхід до соціальних послуг» [8]. Згодом OECD опублікувала інші методологічні посібники: «Сім'я Фраскати», зокрема «Керівництво Осло» [9], де термін «інновація» визначається і як діяльність, і як результат цієї діяльності.

«Інновація – це новий або вдосконалений продукт або процес (або їхня комбінація), який значно відрізняється від попередніх продуктів або процесів одиниці статистичного спостереження, і який став доступним потенційним користувачам (продукт) або впроваджений у виробництво (процес). Водночас «інноваційна діяльність містить у собі всю пов'язану із розвитком, фінансову та комерційну діяльність, що здійснює підприємство, і яка повинна призвести до інновації для підприємства» [9, с. 20].

Згідно із Законом України «Про інноваційну діяльність» остання «спрямована на використання і комерціалізацію результатів наукових досліджень та розробок і зумовлює випуск на ринок нових конкурентоздатних товарів і послуг», а підприємство, яке може вважатись інноваційним, це те, що «розробляє, виробляє і реалізує інноваційні продукти і (або) продукцію чи послуги, обсяг яких у грошовому вимірі перевищує 70 відсотків його загального обсягу продукції і (або) послуг». Інноваціями визнані – «новостворені (застосовані) і (або) вдосконалені конкурентоздатні технології, продукція або послуги, а також організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, що істотно поліпшують структуру та якість виробництва і (або) соціальної сфери» [10].

Незважаючи на те, що в макроекономічному сенсі інноваційна діяльність та її результати представлені в доволі широкому спектрі вітчизняних нормативно-правових актів, у методиці ведення обліку складових такої діяльності простежуються значні прогалини.

Загалом результати інноваційної діяльності можна поділити на два види:

1. Результати у вигляді матеріальних і нематеріальних активів (НМА).
2. Результати у вигляді ідей та інших елементів інтелектуального капіталу (людського, організаційного та клієнтського), які за своїми критеріями не можуть бути визнані активами.

У зарубіжній практиці для означення результатів інвестиційної діяльності використовують термін *intangible assets*, що можна перекласти в двох варіантах:

нематеріальні і невідчутні активи. Саме термін «невідчутні» є найбільш придатним для характеристики тих елементів інтелектуального капіталу, які не можуть бути віднесені до НМА. У зарубіжних публікаціях відома точка зору, що інтелектуальний капітал розглядається лише як частина невідчутних активів, а не їх синонім (у такому разі ми вживаємо «актив» не в бухгалтерському сенсі). Зокрема, Р. Петті і Дж. Гутрі вважають, що репутація фірми (або гудвіл), яка внутрішньо генерується, може бути супутнім продуктом, але не частиною інтелектуального капіталу [7]. Однак більшість авторів сходяться на думці, що якраз сукупність всіх складових інтелектуального капіталу, які не можна віднести до активів, становить той самий гудвіл. Зазначимо, що тема ідентифікації, виміру та віднесення до активів тих частин інтелектуального капіталу, щодо якого зараз немає об'єктивних і визнаних методик, є надто широкою і виходить за рамки нашого дослідження. Тому ми зосередимось на розгляді тих НМА, які є результатами інноваційної діяльності, і підлягають виміру у вітчизняних і зарубіжних облікових стандартах.

Перелік видів діяльності, витрат та доходів, які виникають при їх здійсненні, визначено НПСБО 1, де в п. 9 вказано: «підприємство розгорнуто наводить суми надходжень та витрачання, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності» [13].

Однак важливість інноваційної діяльності диктує необхідність виведення її зі складу інвестиційної діяльності, що дасть змогу проводити ефективний аналіз її здійснення як на макрорівні в державі, галузі, так і на рівні окремого підприємства.

Варто зауважити, що за своєю економічною сутністю не всі НМА можуть вважатись інноваційним продуктом. Так, якщо йдеться про патенти, технології, ноу-хау тощо – це є, без сумніву, інноваційним продуктом, однак, наприклад, ліцензія таким продуктом вважатись не може.

Практично єдиним вітчизняним документом, який забезпечує методику обліку НМА є НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Вказаний стандарт складався на основі МСБО 38 «Нематеріальні активи», однак у багатьох питаннях відрізняється від нього (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняльна характеристика основних прийомів, щодо обліку нематеріальних активів та витрат, які супроводжують їх формування

Обліковий прийом	Наявність (+) / Відсутність (-)		Характеристика
	НП(С)БО 8	МСБО 38	
1	2	3	4
Критерії визнання нематеріальних активів	+	+	Збігається
Ідентифікація активу	+	+	Не збігається
Визначення майбутніх економічних вигод	-	+	X
Критерії контролю активу	-	+	X
Початкова оцінка активу	+	+	Збігається
Порядок проведення переоцінки активу	+	+	Не збігається
Періодичність проведення переоцінки активу	+	+	Збігається

Порядок списання суми дооцінки / уцінки активу	+	+	Збігається
Чинники, які визначають строк корисного використання	-	+	Х
Дата початку і закінчення нарахування амортизації активу	+	+	Не збігається
Методи нарахування амортизації з коригуванням на обмежуючий чинник	+	+	Не збігається
Етапи здійснення НДДКР	+	+	Збігається
Порядок списання витрат етапу «Дослідження»	-	+	Х
Порядок списання витрат етапу «Розробка»	-	+	Х
Інформація, яка має бути розкрита у звітності	+	+	Не збігається

Джерело: розроблено на основі [11; 14].

Основним недоліком вітчизняного НП(С)БО 8 є те, що в документі описи методик є дуже лаконічними і при цьому відсутні приклади щодо застосування різних облікових прийомів, на відміну від МСБО 38. Багато видів НМА мають унікальний характер і до них не може бути застосований універсальний спосіб обробки інформації.

Зупинимось на тих облікових прийомах, які або не збігаються у наведених стандартах, або відсутні в одному з них, переважно в НП(С)БО 8.

У МСБО 38 вказано, що нематеріальний актив потрібно так ідентифікувати, щоб відокремити його від гудвілу, який як актив визнається тільки під час об'єднання бізнесу і є котловою субстанцією. У такому разі використовуються ресурси, які приносять майбутні вигоди, однак не можуть мати самостійне значення.

Поняття «майбутні економічні вигоди» взагалі відсутнє у вітчизняних стандартах обліку, що вносить плутанину під час ідентифікації активів загалом. Крім того, незрозумілою є методика і сам підхід до визначення таких вигод. У МСБО 38 для цієї мети пропонують посилається на бізнес-плани, де задіяний такий НМА, наявність грантів, які вносять під використання такого активу тощо. В МСБО 38 зазначено, що щодо НМА такими вигодами є не лише отримання доходу, а й скорочення витрат за збереження того самого доходу. Наприклад, використання власного патенту може зменшити майбутні витрати на його придбання зі сторони, однак майбутнє надходження грошових потоків від цього не зміниться. Часто буває важко розділити видатки щодо розширення або підтримання в належному стані певного НМА і бізнесу загалом, тому такі видатки пропонується обліковувати у складі витрат поточного періоду. Однак відомі випадки, коли подальші витрати на раніше внутрішньо згенерований актив можуть додаватись до вартості такого активу. Це може відбуватись тільки тоді, коли буде доведено, що такі видатки збільшать майбутні вигоди (наприклад, удосконалення запатентованої форми ліків, яка може розширити діапазон груп хворих та збільшить надходження від продажу).

У НП(С)БО 8 не наведено критеріїв і самого визначення контролю НМА. Взагалі, термін «контроль активу» також відсутній у НП(С)БО 1, що спричиняє двозначність трактування цього процесу і зв'язок з майбутніми економічними вигодами. Водночас

у МСФЗ 15 в п. 33 чітко зазначено, що «...контроль над активом означає здатність керувати використанням активу та отримувати всю решту вигід від нього. Контроль включає в себе спроможність заборонити іншим суб'єктам господарювання керувати використанням активу та отримувати вигоди від нього. Вигоди від активу – це потенційні грошові потоки (надходження грошових коштів або економія грошових коштів, які вибувають), які можуть бути отримані безпосередньо чи опосередковано багатьма способами, наприклад, шляхом: використання активу для виробництва товарів або надання послуг (у тому числі державних послуг); використання активу для підвищення вартості інших активів; використання активу для погашення зобов'язання або зменшення витрат; продажу або обміну активу; надання активу у заставу як забезпечення позики; та утримання активу» [12].

Вітчизняна система обліку ґрунтується на постулаті, що контроль активу та юридичні права на нього взаємопов'язані. Специфіка природи НМА диктує ситуації, коли юридичне забезпечення права не є необхідною умовою для контролю, оскільки суб'єкт господарювання може контролювати майбутні економічні вигоди в інший спосіб. Зокрема, такі вигоди можна отримати від знання ринку та володіння клієнтською базою. Вказана база може бути визнана як нематеріальний актив, оскільки її можна відокремити від підприємства і реалізувати. Однак щодо неї немає юридичних прав захисту взаємовідносин з клієнтами. Проте суб'єкт, який нею користується, здатен контролювати майбутні вигоди. Це приклад контролю без наявних юридичних прав на актив.

Згідно з вітчизняними стандартами обліку витрати на доведення необоротного активу до стану експлуатації включається в первісну / залишкову вартість такого активу. Зокрема, на це вказує п.11 НП(С)БО 8 [14], однак в МСБО 38 п. 29 зазначено, що витрати на введення нового продукту (у т. ч. рекламу), не відносяться до собівартості НМА [11]. Якщо щодо реклами – це логічний крок, то узагальнення інших таких витрат і списання їх на витрати поточного періоду викликає сумніви. Наприклад, без адаптації ноу-хау, нової технології до виробничих потужностей було б неможливо довести актив до стану, придатного до експлуатації. Тому вважаємо, що такі витрати є елементом собівартості НМА.

У досліджуваних документах детально прописано порядок переоцінки нематеріальних активів. Однак у НП(С)БО 8 посилаються лише на справедливу вартість і активний ринок як чинники, які мають спонукати до застосування цього облікового прийому. Саме поняття «активного ринку» для НМА є доволі спірним і рідкісним явищем. Активний ринок щодо торгових марок, видавничих прав, патентів не може існувати, оскільки кожен такий актив унікальний. І хоча вони продаються й купуються, ціна сплати за один актив не може братись за основу справедливої вартості іншого активу. Крім того, факт такої угоди часто має конфіденційний характер. Вказаний активний ринок може існувати для певного виду ліцензій, квот на видобуток, програмного забезпечення, щодо яких відома публічна інформація. Тому видається сумнівним необхідність проведення переоцінки інших видів нематеріальних активів, щодо яких активний ринок відсутній. Звичайно, щодо торгових марок можна орієнтуватись на курси акцій на біржі, але тоді знову виникає гудвіл, який може

вважатись активом тільки в разі об'єднання підприємств згідно з МСБО 38. Крім того, висока волатильність курсу акцій не сприятиме справедливій вартості НМА.

Строк корисної експлуатації НМА є важливою передумовою справедливого та достовірного визначення амортизаційних витрат. В обох документах збігаються підходи щодо строків, які можуть бути «визначеними» та «невизначеними». Однак у НП(С)БО 8 встановлено обмежене коло чинників, які впливають на цю величину, і, крім того, незрозумілим є механізм такого впливу. Зокрема, в п. 26 передбачається, що до таких чинників належать: терміни корисного використання інших подібних активів (що вже є сумнівним у зв'язку з примарністю «активного ринку»), моральний знос, правові обмеження, очікуваний спосіб використання активу (взагалі не зрозуміло, що мається на увазі), залежність від строку використання інших активів. У п. 90 МСБО 38 [11] передбачено брати до уваги життєві цикли типових продуктів, стабільність галузі та зміни ринкової кон'юнктури; очікуваний рівень видатків на обслуговування такого НМА (наприклад, витрати для підтримання юридичних прав на патент), період контролю над активом і чинники, що його обмежують.

Якщо перелік методів амортизації в обох документах переважно збігається, то механізм застосування таких методів в умовах наявності обмежувального чинника в НП(С)БО 8 відсутній. Це пояснюється господарською практикою, яка склалась у договірних зобов'язаннях нашої країни і за кордоном. Так, у закордонних юрисдикціях у контрактах, де фігурують НМА обмежувальним чинником може вважатись термін, протягом якого вказаний актив може бути використовуваний, або обсяг продукції, який може бути виготовлений із його застосуванням. Іншим прикладом обмежувального чинника може бути згенерований дохід, після досягнення якого контракт припиняється.

Дата припинення амортизації не збігається в досліджуваних документах. У НП(С)БО 8 зазначено, що «амортизація припиняється починаючи із місяця, наступного за місяцем вибуття» [14]. МСБО 38 вказує, що «амортизацію слід припинити на одну із двох дат, яка відбулась раніше: дата віднесення до активів, призначених для продажу, або дата, з якої припиняється визнання активу» [11]. Така позиція більш логічна, оскільки розглядає ситуацію, коли актив не обов'язково має бути відчуженим з підприємства, а може знаходитись у складі балансу, проте не братиме участь у господарському процесі.

Аналізуючи вказані документи, варто зазначити, що перелік етапів діяльності під час здійснення НДДКР збігається – це етап дослідження і етап розробки. Проте у НП(С)БО 8 зовсім відсутні переліки робіт, які можуть належати до того чи іншого етапу, що призводить до помилок під час ідентифікації та списання витрат, а це є головним питанням під час визначення собівартості внутрішньо згенерованого НМА. В МСБО 38, навпаки, в п. 56 і п. 59 [11] детально розписані такі роботи, що значно полегшує роботу бухгалтера під час ідентифікації витрат.

Суттєвим недоліком НП(С)БО 8 є дуже лаконічні формулювання щодо інформації, яка має бути розкрита в примітках до фінансової звітності, на відміну від МСБО 38, де не тільки розлого описується характер інформації, яка має бути сформульована, а й її перелік, який значно ширший та більш інформативний. Це стосується оцінки активу залежно від джерела надходження, переоцінки активів тощо.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Згідно з результатами проведеного дослідження, інноваційна діяльність є важливою складовою заходів щодо підвищення конкурентоздатності підприємства та умовою його виживання в період турбулентності світових економічних процесів. Вже давно назрів момент виокремити її з традиційних видів діяльності та розкривати окремою позицією зміст у фінансовій звітності.

Нематеріальні активи підприємства є одним з основних результатів інноваційної діяльності, проте критичний аналіз змісту зарубіжних та вітчизняних стандартів обліку засвідчив, що останні щодо НМА відстають у питаннях розкриття методики щодо ідентифікації, порядку проведення переоцінки, амортизації, інформації, яка має бути розкрита у звітності. Сутність деяких облікових прийомів та їх елементів, таких як визначення майбутніх економічних вигод, розробка критеріїв контролю за активом, перелік чинників, що визначають строк корисного використання, діяльність та виникнення витрат на етапі «Дослідження» та «Розробка» або дуже розмито визначена, або взагалі відсутня. Такі прогалини у вітчизняних нормативних документах погіршують достовірність та повноту інформації щодо НМА для зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Перспективним етапом подальших досліджень є розробка методик, які дають змогу ідентифікувати інші результати інноваційної діяльності. Мова йде про складові інтелектуального капіталу (людського, організаційного, клієнтського), які поки що не можуть бути визнаними активами підприємства.

Література

1. Ткачук О. М., Германюк Н. Н. Сучасне удосконалення інноваційної діяльності підприємства. *Економіка та організація управління*. 2020. № 4. С. 90–99.
2. Горкіна Л. П. На перехресті парадигм : М. І. Туган-Барановський в історії економічної думки; НАН України, ДУ «Ін-т екон. та прогнозів. НАН України». Київ, 2021. 574 с.
3. Шумпетер Й. А. Теорія економічного розвитку: дослідження прибутків, капіталу, кредиту, відсотка та економічного циклу ; пер. з англ. В. Старка. Київ : Вид. дім «Києво-Могилян. акад.», 2011. 242 с.
4. Друкер П. Як забезпечити успіх у бізнесі: новаторство і підприємництво; пер. з англ. В. С. Гуля. Київ : Україна, 1994. 319 с.
5. Freeman C. Long Wave in the World Economy. *International Library of Critical Writings in economics*. Aldershot: Edwards Elgar. 1996. 678 p.
6. Nelson, R. Winter, S. In search of A Useful Theory of Innovation. *Research Policy*. 1977. Vol. 6, Issue 1. P. 36–76.
7. Petty R. Guthrie, J. Intellectual capital Literature Review. Measurement, reporting and management. *Journal of Intellectual Capital*. 2000. Vol. 1, no. 2. P. 155–176.
8. Frascati Manyal «Proposed standard for research and experimental development surveys» URL: <https://www.oecd.org/en/topics/science-technology-and-innovation.html>.

-
9. Керівництво (рекомендації) Осло 2018. Настанови щодо збору, представлення та використання даних про інновації URL: <https://mon.gov.ua/storage/app/media/ nauka/2023/11/15/01/Kerivnytstvo.Oslo-2018-15.11.2023.pdf>.
 10. Про інноваційну діяльність : Закон України від 04.07.2002 р. № 40-IV URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
 11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Стандарт, міжнародний документ від 01.01.2012. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-38_ukr_2016.pdf.
 12. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами». URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/mu17027?an=982&ed=2017_06_30.
 13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/Re22868>.
 14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Наказ Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.1999 р. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/REG4043>.

References

1. Tkachuk, O. M., Hermanyuk, N. N. (2020). Suchasne udoskonalennya innovatsiyanoi diyal'nosti pidpryyemstva [Modern improvement of innovative activity of the enterprise. Economics and management organization]. *Ekonomika ta orhanizatsiya upravlinnya – Economics and management organization*, 4, 90-99. [in Ukrainian].
2. Horkina, L.P. (2021). Na perekhresty paradyhm: M.I. Tugan-Baranovs'kyu v istoriyi ekonomichnoyi dumky [At the crossroads of paradigms: M.I. Tugan-Baranovsky in the history of economic thought]. Kyiv: NAN Ukrayiny, DU «In-t ekon. ta prohnouz. NAN Ukrayiny» – National Academy of Sciences of Ukraine, State University of Economics and predicted NAS of Ukraine, 574 p. [in Ukrainian].
3. Shumpeter, Y. A. (2011). Teoriya ekonomichnoho rozvytku: Doslidzhennya prybutkiv, kapitalu, kredytu, vidsotka ta ekonomichnoho tsykladu; per. z anhli. V. Starka. [Theory of economic development: Research of profits, capital, credit, interest and the economic cycle; trans. from English V. Starka]. Kyiv: Ed. house «Kyyevo-Mohyl. akad.», 242 p. [in Ukrainian].
4. Druker, P. (1994). Yak zabezpechyty uspih u biznesi: novatorstvo i pidpryyemnytstvo. per. z anhli. V. S. Hulya. [How to ensure success in business: innovation and entrepreneurship. trans. from English V. S. Hulya]. Kyiv: Ukrayina, 319 p. [in Ukrainian].
5. Freeman, C. (1996). Long Wave in the World Economy. International Library of Critical Writings in economics. Aldershot: Edwards Elgar, 678 p. [in English].
6. Nelson, R. Winter, S. (1977). In search of A Useful Theory of Innovation. *Research Policy*, 6, 36-76. [in English].
7. Petty, R. Guthrie, J. (2000). Intellectual capital Literature Review. Measurement, reporting and management. *Journal of Intellectual Capital*, 1, 155-176. [in English].

8. Frascati Manual «Proposed standard for research and experimental development surveys» (1963). Retrieved from <https://www.oecd.org/en/topics/science-technology-and-innovation.html>. [in English].
9. Kerivnytstvo (rekomentatsiyi) Oslo. Nastanovy shchodo zboru , predstavlennya ta vykorystannya danykh pro innovatsiyi (2018) [Guidelines (recommendations) Oslo. Guidelines for the collection, presentation and use of innovation data]. Retrieved from: https://mon.gov.ua/storage/app/media/nauka/2023/11/15/01/Kerivnytstvo_Oslo-2018-15.11.2023.pdf. [in Ukrainian].
10. Zakon Ukrayiny «Pro innovatsiynu diyal'nist'» vid 04.07.2002p. № 40-IV [The Law of Ukraine “On Innovative Activity” dated July 4, 2002]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua>. [in Ukrainian].
11. Mizhnarodnyy standart bukhhalters'koho obliku 38 «Nematerial'ni aktyvy». Rada z Mizhnarodnykh standartiv bukhhalters'koho obliku. Standart, Mizhnarodnyy dokument vid 01.01.2012 [International accounting standard “38 Intangible assets”. International Accounting Standards Board Standard, International document dated 01.01.2012]. Retrieved from https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-38_ukr_2016.pdf. [in Ukrainian].
12. Mizhnarodnyy standart finansovoyi zvitnosti 15 «Dokhid vid dohovoriv z kliyentamy». Rada z mizhnarodnykh standartiv finansovoyi zvitnosti. Traven', 2014. [International Financial Reporting Standard 15 “Income from contracts with clients” International Financial Reporting Standards Board. May, 2014]. Retrieved from https://ips.ligazakon.net/document/view/mu17027?an=982&ed=2017_06_30. [in Ukrainian].
13. Natsional'ne polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 1 «Zahal'ni vymohy do finansovoyi zvitnosti». Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny №73 vid 07.02.2013 r. [National regulation (standard) of accounting 1 “General requirements for financial reporting” Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated February 7, 2013 No. 73]. Retrieved from <https://ips.ligazakon.net/document/Re22868>. [in Ukrainian].
14. Natsional'ne polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 8 «Nematerial'ni aktyvy». Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny № 242 vid 18.10.1999 [National regulation (standard) of accounting 8 “Intangible assets”. Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 18.10.1999 No. 242]. Retrieved from <https://ips.ligazakon.net/document/REG4043>. [in Ukrainian].

Статтю отримано 20 липня 2024 р.

Article received July 20, 2024.