

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»**

**Проблеми теорії та методології  
бухгалтерського обліку,  
контролю та аналізу**

**Випуск 3 (53)**

Міжнародний збірник наукових праць

Виходить 3 рази на рік

Заснований у серпні 2005 р.

Житомир

2022

**Засновник і видавець** – Державний університет «Житомирська політехніка»

**Свідоцтво** про державну реєстрацію КВ № 24585-14525ПР від 14.09.2020 р.

**Видання** включено до «Переліку наукових фахових видань України, в яких можуть публікуватися результати дисертаційних робіт на здобуття наукових ступенів доктора і кандидата наук» Категорії «Б», наказом Міністерства освіти і науки України № 32 від 15.01.2018 р.

**Журнал** представлено у базах даних:

Index Copernicus, DOAJ, Google Scholar, Ulrich's Periodicals Directory, WorldCat, BASE

**У збірнику** представлено матеріали досліджень українських та зарубіжних вчених і науковців. Видання, розраховане на науковців, аспірантів, студентів, сприятиме розвитку наукових досліджень за такими напрямками, як: облік і оподаткування; менеджмент; підприємництво; торгівля та біржова діяльність; розгляд стану, перспектив та концепцій розвитку бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в сучасних умовах господарювання.

**Друкується** за рішенням Вченої ради Державного університету «Житомирська політехніка» (протокол № 15 від 19.12.2022 р.)

**Редакційна колегія:**

**Головний редактор** – Євдокимов В.В., д.е.н., проф., ректор Державного університету «Житомирська політехніка»

**Заступник головного редактора** – Олійник О.В., д.е.н., проф., перший проректор Державного університету «Житомирська політехніка»

**Відповідальний секретар** – Вигівська І.М., к.е.н., доц., Державного університету «Житомирська політехніка»

**Члени редакційної колегії:**

*Валінкевич Н.В.* – д.е.н., проф., Поліський національний університет (м. Житомир, Україна);

*Голочалова І.М.* – д.е.н., доц., Державний університет Молдови (м. Кишинів, Молдова);

*Гончар О.І.* – д.е.н., проф., Хмельницький національний університет, (м. Хмельницький, Україна);

*Грицишин Д.О.* – д.е.н., проф., Державний університет «Житомирська політехніка» (м. Житомир, Україна);

*Жиглей І.В.* – д.е.н., проф., Державний університет «Житомирська політехніка» (м. Житомир, Україна);

*Запужляк І.Б.* – д.е.н., доц., Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу (м. Івано-Франківськ, Україна);

*Кліцнарова Яна* – PhD, доцент, віцепрекан з досліджень, Університет Південної Богемії (м. Чеське Будейовіце, Чеська Республіка);

*Косенко О.П.* – д.е.н., проф., НТУ «Харківський політехнічний інститут», Україна;

*Лаговська О.А.* – д.е.н., проф., Державний університет «Житомирська політехніка» (м. Житомир, Україна);

*Легенчук С.Ф.* – д.е.н., проф., Державний університет «Житомирська політехніка» (м. Житомир, Україна);

*Панков Д.О.* – д.е.н., проф., Білоруський державний економічний університет (м. Мінськ, Білорусь);

*Петрук О.М.* – д.е.н., проф., Державний університет «Житомирська політехніка» (м. Житомир, Україна);

*Пилипенко А.А.* – д.е.н., проф., Харківський національний економічний університет ім. Семена Кузнеця (м. Харків, Україна);

*Сайнуг Артур* – PhD, доцент кафедри бізнес-аналізу та стратегії, Лодзьський університет (м. Лодзь, Польща);

*Скрипник М.І.* – д.е.н., проф., Київський національний університет технології і дизайну (м. Київ, Україна);

*Фоміна О.В.* – д.е.н., доц., Київський національний торговельно-економічний університет (м. Київ, Україна);

*Цуркану В.І.* – д.е.н., проф., Молдавська економічна академія (м. Кишинів, Молдова);

*Череп О.Г.* – д.е.н., проф., Запорізький національний університет (м. Запоріжжя, Україна);

*Чижевська Л.В.* – д.е.н., проф., Державний університет «Житомирська політехніка» (м. Житомир, Україна).

# ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ І АНАЛІЗУ

---

---

Випуск 3 (53) – 2022

---

---

## ЗМІСТ

### ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ

<b>Вигівська І.М., Грабчук І.Л., Назаренко Т.П.</b> «Митний безвіз» у боротьбі з відмиванням коштів та в оптимізації митних ризиків .....	3
<b>Захаров Д.М., Федорова О.С.</b> Інструменти коригування рентабельності компанії при трансфертному ціноутворенні .....	7
<b>Легенчук С.Ф., Денисюк О.М.</b> Перспективи та проблеми розвитку обліку в умовах використання Big Data .....	14
<b>Макарович В.К.</b> Необхідність розуміння інноваційної діяльності як капіталоутворюючого процесу в системі обліку .....	21
<b>Мельниченко О.В., Новак О.С., Фоміна О.В.</b> Проблеми та перспективи розвитку оподаткування операцій з криптовалютами .....	28
<b>Чижевська Л.В., Поліщук І.Р., Сарган С.С.</b> Облікова політика як інструмент управління фінансовими результатами підприємства .....	34
<b>Чижевська Л.В., Шендриченко О.М.</b> Формування облікової політики видобувного підприємства відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності .....	41

### ПІДПРИЄМНИЦТВО, ТОРГІВЛЯ ТА БІРЖОВА ДІЯЛЬНІСТЬ

<b>Петрук О.М., Бурцев Я.І., Защипас С.М., Попов О.Г.</b> Фінтех як поняття функціональної економічної науки .....	48
<b>Вимоги до оформлення статей</b> .....	54

# PROBLEMS OF THEORY AND METHODOLOGY OF ACCOUNTING, CONTROL AND ANALYSIS

---

---

**Edition 3 (53) – 2022**

---

---

## CONTENTS

### ACCOUNTING AND TAXATION

<b>Vygivska I.M., Grabchuk I.L., Nazarenko T.P.</b> «Customs visa-free travel» in the fight against money laundering and optimization of customs risks .....	3
<b>Zakharov D.M., Fedorova O.S.</b> Transfer pricing tools for adjusting the company's profitability .....	7
<b>Lehenchuk S.F., Denysyuk O.M.</b> Perspectives and problems of the development of accounting in the terms of using Big Data .....	14
<b>Makarovych V.K.</b> The need to understand innovative activity as a capital-forming process in the accounting system .....	21
<b>Melnychenko O.V., Novak O.S., Fomina O.V.</b> Problems and prospects of the development of taxation of cryptocurrencies transactions .....	28
<b>Chyzhevska L.V., Polishchuk I.R., Sarhan S.S.</b> Accounting policy as a tool for management of the financial results of the enterprise .....	34
<b>Chyzhevska L.V., Shendrychenko O.M.</b> Formation of accounting policies of a mining enterprise in accordance with International Financial Reporting Standards .....	41

### ENTREPRENEURSHIP, TRADE AND STOCK ACTIVITIES

<b>Petruk O.M., Burtsev Ya.I., Zashipas S.M., Popov O.H.</b> Fintech as a concept of functional economic science .....	48
<b>Requirements to Articles Preparation</b> .....	54

DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2022-3\(53\)-21-27](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2022-3(53)-21-27)  
УДК 657.423.1

**В.К. Макарович, к.е.н., доц.**  
Закарпатський угорський інститут ім. Ференца Ракоці II

## Необхідність розуміння інноваційної діяльності як капіталоутворюючого процесу в системі обліку

*Проаналізовано відповідність чинної системи обліку потребам заінтересованих осіб щодо інноваційної діяльності підприємства. Виявлено незадоволеність заінтересованих користувачів інформацією про дослідження та розробки, сформованої в системі обліку. Проаналізовано вимоги міжнародних та національних облікових стандартів (IAS / IFRS, GAAP US, П(С)БО) щодо капіталізації витрат на дослідження та розробки. Виявлено використання витратоутворюючого підходу до розуміння інноваційної діяльності в системі бухгалтерського обліку. Встановлено невідповідність облікового та економічних підходів до розуміння інноваційної діяльності підприємства. Обґрунтовано необхідність використання капіталоутворюючого підходу до розуміння сутності інноваційної діяльності в системі бухгалтерського обліку для задоволення зростаючих потреб користувачів в умовах економіки знань. Запропоновано використовувати в обліку інтегроване поняття «інноваційний капітал» для розробки нової системи обліку та звітування про інноваційні ініціативи, перспективи та ризики інноваційній політиці та стратегії підприємства.*

**Ключові слова:** економіка знань; система обліку; дослідження та розробки; інноваційний капітал.

**Постановка проблеми.** Чинна система бухгалтерського обліку, що базується на системах міжнародних стандартів обліку IAS / IFRS, критикується значною кількістю вчених через її орієнтацію на підприємства індустріальної епохи та на переважне приділення основної уваги обліковому відображенню бізнес-процесів, які стосуються руху об'єктів матеріальної природи. Так, проф. Б.Лев зауважує, що сьогодні ніхто не задоволений фінансовою інформацією. Наявні переконливі емпіричні дані вказують на системний збій у створенні правил бухгалтерського обліку та підкреслюють постійне погіршення корисності фінансової інформації для інвесторів, підтверджуючи таким чином невдоволення бухгалтерією [20, с. 470]. Пилипенко Л.М. також зазначає, що хоча система обліку і звітності, враховуючи формалізований характер показників, може вважатися основним інструментом оцінювання й репрезентації економічного потенціалу підприємства, проте вона потребує суттєвого удосконалення обліку його інтелектуальної компоненти [7, с. 42]. Основними причинами цього автори називають перехід розробників облікових стандартів у 1980-х роках від традиційної моделі звіту про доходи до моделі балансу, неспроможність чинної системи обліку пристосуватися до різких змін у процесах створення вартості, що характеризуються переходом пріоритетності від матеріальних до нематеріальних активів, а також недосконалістю системи обліку в частині нематеріальних активів, зокрема порядку їх визнання та облікової оцінки.

Подібна тенденція ще більше актуалізувалася з формуванням економіки знань, оскільки саме інноваційні ресурси та творчі компетенції є вирішальними факторами, що забезпечують одержання позитивного результату у глобальному динамічному та конкурентному середовищі. За таких умов з поступовим і наростаючим розвитком економіки знань система обліку все більше втрачає свою здатність забезпечувати інформаційні потреби користувачів. Їм необхідна інформація не лише про матеріальні та фінансові аспекти функціонування підприємства, а також і про його здатність створювати інновації, нематеріальні активи і перетворювати їх на доходи, інформація про їх стратегічний інноваційний потенціал, ризики і загрози інноваційній політиці та стратегії, тобто про можливості підприємства формувати та управляти нематеріальними драйверами створення вартості.

Існування такої ситуації підтверджують А.Сімпсон та А.Тамайо, зауважуючи, що постійне зростання нематеріальних інвестицій призвело до зниження значущості традиційної фінансової звітності в частині інноваційної діяльності для оціночних рішень інвесторів, оскільки така інформація має значну обмеженість. Крім того, окремі інвестори приділяють обмежену увагу інформації, пов'язаній з корпоративними інноваціями, а фірми надають неадекватне розкриття такої інформації [23, с. 415]. Цю проблему ще більше конкретизують Дж.Чен та ін. [12, с. 3017], зазначаючи про те, що в умовах ери економіки знань діяльність з досліджень та розробок є джерелом технологічних інновацій на підприємствах, внаслідок чого вона стає все більш складнішою за змістом та формою, а її облікове трактування як витрат на дослідження та розробки не може відображати сутність такої діяльності.

Наведене вище дозволяє констатувати існування серед вчених чіткої позиції щодо необхідності удосконалення чинної методики обліку об'єктів інноваційної діяльності та способів інформування про інноваційну діяльність підприємств як в межах фінансової звітності, так і за допомогою додаткових засобів розкриття інформації (нефінансова звітність, інтегрована звітність тощо), що також підтверджується зростаючими запитами користувачів облікової інформації, які стали більш вимогливими за змістом та формою в умовах формування економіки знань.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спирається автор.** Питанням обліку витрат на дослідження та розробки в контексті удосконалення облікового відображення інноваційної діяльності приділена увага в дослідженнях Р.Баркера, М.Брессела, В.В. Гика, О.І. Грицай, Й.Даума, К.Дарденігу, Р.Джексона, В.В. Кірсанової, О.М. Ковальової, Б.Лева, А.Леннарда, С.Пенмана, Л.М. Пилипенка, Б.Рейда, А.Сімпсона Т.О. Сухаревої, А.Тамайо, А.Тейшейри, Н.Хеллмана, І.Цалавутаса, Ф.Цолігаса, І.Й. Яремка та ін.

Теоретичні аспекти визнання інноваційної діяльності як капіталу підприємства сформовані в дослідженнях К.Аппенберга, Ц.Гріліхеса, Т.Кієка, Е.Пенроуз, П.М. Ромера, Й.А. Шумпетера та ін.

**Метою статті** є обґрунтування необхідності використання капіталуютьворюючого підходу до розуміння сутності інноваційної діяльності в системі обліку.

**Викладення основного матеріалу.** Одним із найбільш яскравих індикаторів невідповідності облікової системи потребам користувачів інформації є структура та змістове наповнення облікових стандартів, які формують набір правил і принципів для обліку інноваційної діяльності підприємства (МСФЗ 38 «Нематеріальні активи», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»). Зокрема, виходячи з їх загального аналізу, чітко прослідковується достатньо консервативне ставлення до інноваційної діяльності як до діяльності, що пов'язана зі створенням капіталу, тобто активів підприємства в обліковому розумінні. За існуючим у міжнародних облікових стандартах підходом інноваційні ініціативи підприємства супроводжуються створенням нематеріальних активів, тобто ресурсів, які можна контролювати і що забезпечують генерування майбутніх економічних вигід лише у окремих випадках, коли бухгалтером у результаті реалізації професійного судження встановлюється відповідність визначеним у стандартах критеріям (вимогам).

Існуюча в світі практика не має єдиного однозначного набору таких вимог та характеризується різним рівнем консервативності підходів щодо капіталізації витрат на дослідження і розробки (визнання в результаті їх здійснення нематеріальних активів). Так, згідно з GAAP US (ASC 730 Research and Development), яке застосовується до всіх суб'єктів господарювання та до «діяльності, спрямованої на розробку або суттєве вдосконалення продукту чи послуги (іменованого продуктом) або процесу чи техніки (іменованого процесом), незалежно від того, чи призначений продукт чи процес для продажу чи використання» [9], такі витрати належать до складу витрат періоду в міру їх виникнення. Тобто взагалі заборонена їх капіталізація, окрім деяких видів діяльності (створення кінофільмів, розробка вебсайтів, проведення хмарних розрахунків та розробка програмного забезпечення), для яких встановлені винятки та розроблені спеціфічні правила визнання нематеріальних активів. Наприклад, облік витрат на дослідження та розробку програмного забезпечення в США регулюється двома такими документами: SFAS 86 «Облік витрат на програмне забезпечення, призначене для продажу, оренди або передачі іншим користувачам» та SOP 98-1 «Облік витрат на програмне забезпечення, що розроблене або одержане для власного використання». Згідно п. 31 другого документа за умови відповідності критеріям капіталізації, прямі зовнішні витрати на матеріали та послуги, спожиті для розробки або отримання комп'ютерного програмного забезпечення для внутрішнього використання, витрати на заробітну плату та пов'язані з нею витрати для працівників, які безпосередньо пов'язані з проектом комп'ютерного програмного забезпечення для внутрішнього використання та приділяють йому час (у межах часу, витраченого безпосередньо на проєкт), і процентні витрати, понесені під час розробки комп'ютерного програмного забезпечення для внутрішнього використання, слід капіталізувати [25]. Згідно п. 5 SFAS 86, витрати на виготовлення основних виробів, понесені після встановлення технологічної можливості, капіталізуються. А капіталізація витрат на програмне забезпечення припиняється, коли продукт стає доступним для загального випуску для клієнтів [24].

Таким чином, згідно з GAAP US, порядок обліку витрат на дослідження і розробки залежить від галузі (сфери) діяльності підприємства, для якої існують окремі нормативні вимоги, а також залежить від того, хто в подальшому використовуватиме одержаний у результаті понесення таких витрат актив (власні потреби, продаж, лізинг або інші шляхи комерціалізації). Однак загальні правила, які визначаються ASC 730, мають надмірний рівень консервативності для більшості підприємств, щодо яких немає винятків, повністю забороняючи капіталізацію активів у результаті здійснення витрат на дослідження та розробки.

Більш складним, однак менш консервативним порівняно з GAAP US, є підхід до обліку витрат на дослідження та розробки, реалізований в IAS / IFRS. Згідно з МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» для

таких витрат розроблений широкий набір вказівок, у разі виконання яких підприємства можуть капіталізувати витрати на розробку, враховуючи внутрішні витрати, якщо виконуються певні критерії. Тобто, у складі витрат на дослідження і розробки чітко розмежовують між собою витрати на дослідження та витрати на розробки, перші з яких обов'язково списуються на витрати періоду, а другі – також можуть бути зараховані до витрат періоду або капіталізовані у випадку (з моменту) виконання визначених в МСФЗ 38 критеріїв.

З позиції системи організації обліку реалізована в МСФЗ 38 [6] модель облікового відображення передбачає здійснення бухгалтером двох основних процедур: 1) розмежування витрат, які стосуються досліджень та розробки; 2) встановлення відповідності витрат на дослідження критеріям, які дозволять визнати їх як внутрішньостворені нематеріальні активи підприємства. Відповідно, вона є значно складнішою, ніж згідно з GAAP US та передбачає активне застосування професійного судження бухгалтера, в цілому підтверджуючи реалізацію в IAS / IFRS принципу орієнтованого підходу. Така ж модель щодо відображення в системі обліку витрат на дослідження та розробки, хоча й в значно скороченому вигляді, на сьогодні реалізована в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Незважаючи на менший рівень консервативності моделі обліку досліджень та розробок у МСФЗ 38 порівняно з GAAP US, вчені наголошують на необхідності її удосконалення. Зокрема, в останні роки авторами (К.Даргеніду, Р.Джексон, І.Цалавутас, Ф.Цолігас [13], Р.Баркер, А.Леннард, С.Пенман, А.Тейшейра [10, с. 628], Н.Хеллман [17, с. 638]) пропонується використання в системі обліку більш умовної капіталізації витрат на дослідження та розробки (більш легке визнання внутрішньостворених нематеріальних активів) та застосування портфельного погляду на інвестиції в нематеріальні активи. Такі пропозиції обґрунтовуються необхідністю розробки універсальної методології для обліку об'єктів інноваційної діяльності підприємства, незалежно від того, чи були вони створені на підприємстві, чи були придбані зі сторони.

Виходячи безпосередньо з назви об'єкта, який відображається в системі обліку – «витрати на дослідження та розробки» (research and development costs), є зрозумілим підхід, який був використаний розробниками міжнародних та національних облікових стандартів для облікового відображення інноваційної діяльності. Інноваційна діяльність першочергово передбачає понесення витрат на розробку продуктів або послуг, які вони в подальшому мають намір використовувати в своїй діяльності або реалізовувати на сторону. І такі витрати слід обліковувати, щоб потім визначити, чи варто їх зарахувати до складу витрат періоду в міру їх виникнення, чи їх варто капіталізувати у випадку встановлення відповідності набору критеріїв. Незважаючи навіть на останню можливість, первинно всі інноваційні ініціативи підприємства, тобто заходи щодо реалізації інноваційної тактики та стратегії, розглядаються як дії або процедури, що пов'язані зі здійсненням витрат, а не як капітальні вкладення підприємства, і бухгалтер на підприємстві для їх капіталізації має довести відповідність таким критеріям, а не спростувати зворотне.

Наведений вище аналіз особливостей чинної облікової методології дозволяє констатувати, що розробники системи міжнародних облікових стандартів розглядають інноваційну діяльність підприємства передусім як витратоутворюючий, а не як капіталоутворюючий процес. Це вступає в пряму суперечність з позиціями представників сучасної економічної теорії, які констатують, що інноваційна діяльність для більшості підприємств, а особливо для інноваційно-містких підприємств в умовах економіки знань, є основним джерелом генерування вартості, тобто капіталом підприємства, що забезпечує його довгостроковий фінансовий успіх (Й.А. Шумпетер [22, с. 84–85], Е.Пенроуз [19, с. 118], Ц.Гріліхес [16, с. 95], П.М. Ромер, [21, с. 72], К.Аппенберг [26, с. 10], Т.Кієк [18] та ін.).

До такого підходу щодо розуміння результатів інноваційної діяльності вчені-економісти поступово перейшли, відійшовши від її розгляду як витратоутворюючого процесу, остаточною точкою в забезпеченні чого стала поява більш чітких проявів економіки знань. Як зазначає К.Аппенберг, в ранніх дослідженнях роль знань в економічному зростанні визначалася за залишком, який визначався після врахування внеску капіталу та праці у зростання. Пізніші модифікації розширили концепцію основного капіталу, включивши до її складу нематеріальний капітал, зокрема основні рушійні сили знань та інновацій [26, с. 2].

Подібний підхід також знайшов застосування і в системах статистичного обліку, які використовуються для складання та аналізу показників економічної діяльності. Як зауважують Е.Едуорті та Г.Уолліс [15], у межах перегляду Системи національних рахунків 1993 р. (SNA93) спосіб ставлення Великої Британії до досліджень і розробок змінився у 2010 р. Дослідження та розробки більше не розглядаються як проміжні ресурси для бізнесу та поточне споживання для урядів і некомерційних організацій, а розглядаються як капітальні витрати.

Таким чином, на сьогодні як серед вчених в сфері економіки, так і в інституційних структурах, які регулюють процеси обробки, узагальнення та аналізу інформації про економічну діяльність країн, активно використовується капіталоутворюючий підхід до розуміння сутності досліджень і розробок та

інноваційної діяльності в цілому. Внаслідок цього на сьогодні вчені-економісти в своїх дослідженнях більш часто вживають поняття «інновації» або «інноваційний капітал», які характеризують їх ключову роль у забезпеченні прибутковості та створенні довгострокової вартості підприємства, на відміну від традиційних облікових понять, які сформовані, виходячи з витратоутворюючого базису (рис. 1). Зокрема, наведені вище об'єкти характеризують розробку та поширення нових комбінацій факторів виробництва, в результаті яких останні приймають форму інноваційних результатів (продуктів, процесів, послуг). На мікрорівні інновації інноваційний капітал і дослідження та розробки розглядаються вченими як основне джерело конкуренції між підприємствами на глобальному рівні, що дозволяють генерувати майбутні економічні вигоди.

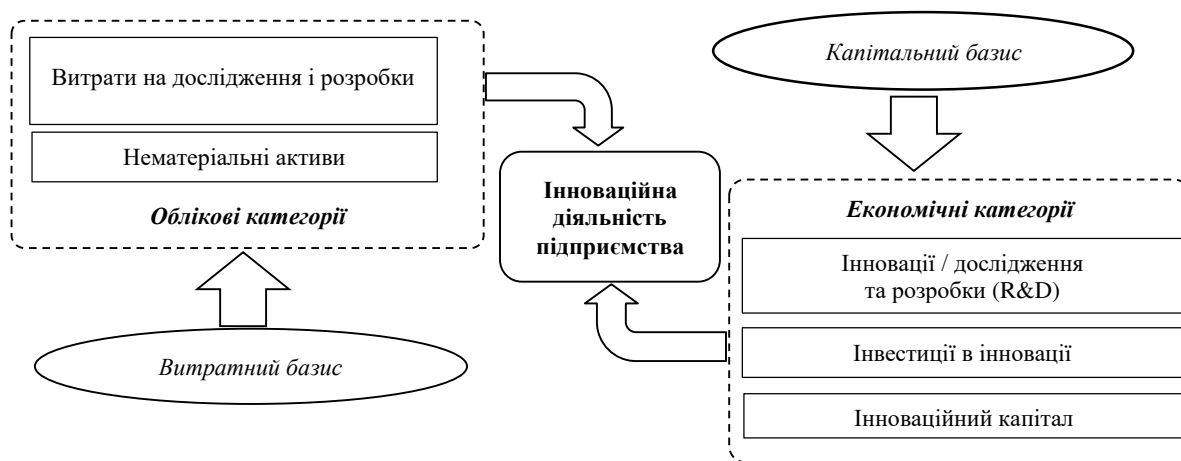


Рис. 1. Невідповідність облікового та економічних підходів до розуміння інноваційної діяльності підприємства: понятійний аспект

Існування наведеної вище невідповідності (рис. 1) породжує виникнення значної кількості проблем (нерелевантність облікової інформації, маніпулювання з фінансовою звітністю, застосування практик креативного обліку тощо), що в цілому піддають сумніву здатність облікової системи підприємства бути надійним постачальником інформації для прийняття економічних рішень в умовах становлення економіки знань, про що зауважують А.Л. Гапоненко та Т.М. Орлова [1, с. 122], О.І. Грицай [2, с. 198], Й. Даум [14, с. 11], Р. Каплан та Д. Нортон [4, с. 16], Л.М. Пилипенко [7, с. 45–46], І.Й. Яремко [8, с. 311] та ін. Ці автори наголошують на тому, що облікова система має підлягати удосконаленню шляхом розвитку її теоретичних та методологічних аспектів, розширюючи предмет облікового спостереження в частині об'єктів інтелектуальної та інноваційної природи та забезпечення їх відображення в фінансовій звітності.

Виходячи з існування значного розриву між балансовою вартістю чистих активів підприємства та їх ринковою вартістю, система обліку переставала виконувати одну зі своїх основних функцій – забезпечення оцінки вартості підприємства, що особливо яскраво проявляється для інноваційно-містких підприємств. Окрім цього, в умовах економіки знань для забезпечення прибутковості підприємства одну з найважливіших ролей відіграє здійснення ефективного управління нематеріальними активами та інноваційними процесами на підприємстві, про які система обліку на сьогодні неспроможна надавати повну, релевантну та прозору інформацію, хоча саме такі активи та процеси вважаються основними драйверами генерування вартості підприємств. Це зумовлює необхідність розробки теоретичних передумов для трансформації існуючих підходів до визнання, оцінки та обліку інноваційних ініціатив підприємства з позиції їх розуміння як капіталоутворюючого процесу, спрямованого на створення нематеріальних драйверів вартості підприємства. Зокрема, потребують удосконалення такі елементи чинної облікової теорії:

- 1) сутність та облікова інтерпретація поняття «інноваційний капітал» як комплексного об'єкта обліку;
- 2) методика визнання та оцінки інноваційного капіталу в системі обліку;
- 3) методика облікового відображення інноваційного капіталу;
- 4) визначення місця інноваційного капіталу в фінансовій, управлінській та інтегрованій / нефінансовій звітності підприємства.

Новий підхід до облікового відображення та звітування про інноваційну діяльність підприємства має базуватися на принципах максимально прозорого висвітлення інформації про спроможність підприємства до здійснення інновацій та одержання доходів від їх впровадження та реалізації



інноваційної політики і стратегії підприємства. Що також має бути і враховано в нормативному забезпеченні регулювання інноваційної діяльності в Україні, зокрема, в Законі України про «Інноваційну діяльність» [3], до складу якого пропонується врахувати поняття «інноваційний капітал», який характеризуватиме розуміння інноваційної діяльності як капіталоутворюючого процесу.

Подібну позицію для більш комплексного розуміння інновацій в обліку також підтверджують М.Брессел та Б.Рейд, які, дослідивши питання обліку інновацій та нематеріальних активів на британських малих і середніх підприємствах, встановили, що інновації необхідно визначати широко, виходячи за межі конвенційного розуміння діяльності з досліджень і розробок, щоб компанії могли оцінити їх релевантність. «Дослідження та розробки» були лише однією третиною досліджуваної вибірки, тоді як витрати на проектування (якщо вони були належним чином визначені) були визначені майже половиною, а вдосконалення процесу – більш ніж половиною підприємств [11, с. 8]. Наведене вище свідчить, що використання традиційного облікового підходу не дозволяє достовірно оцінити ефективність інноваційної діяльності підприємств, оскільки вона є набагато ширшою та різноманітнішою, ніж наявна на сьогодні облікова інтерпретація у вигляді витрат на дослідження та розробки. Внаслідок чого існуючий на сьогодні в системі бухгалтерського обліку підхід потребує удосконалення та розвитку на основі врахування наявних економіко-теоретичних концепцій та запитів користувачів облікової інформації.

Такий же підхід щодо подальшого розвитку системи обліку в частині відображення інноваційної діяльності пропонують В.В. Кірсанова, Т.О. Сухарева та О.М. Ковальова, які зазначають, що чинні облікові моделі не є адекватними різновидам інноваційних процесів і не надають достатньої кількості достовірних даних для проведення економічного аналізу в сфері інновацій. У зв'язку з цим необхідною є розробка науково обґрунтованої системи обліку й аналізу витрат, доходів і результатів інноваційної діяльності промислових підприємств [5, с. 216]. Лише за рахунок застосування комплексного підходу до відображення в обліку інноваційної діяльності та її результатів буде створена достатня інформаційна база для економічного аналізу ефективності її здійснення. Про це також наголошує О.І. Грицай, на думку якої недоліком сучасного обліку є те, що відсутня єдина система бухгалтерських рахунків та облікових реєстрів для відображення витрат на інноваційні процеси. Існуючі облікові моделі не адекватні різновидам інноваційних процесів і не надають достатньої кількості достовірних даних для проведення економічного аналізу [2, с. 198]. Тому для вирішення цієї проблеми в чинних облікових стандартах, які регулюють порядок обліку окремих об'єктів, що стосуються інноваційної діяльності, необхідно відійти від її відокремленого відображення та її результатів як витрат або як активів, виходячи із рівня їх відповідності вимогам та критеріям їх визнання, та перейти до цілісного розгляду інноваційної діяльності в системі обліку разом із іншими видами ресурсів (комплементарних активів), від яких залежить ефективність її здійснення.

**Висновки та пропозиції.** Існуючий підхід до відображення в бухгалтерському обліку інноваційної діяльності переважно як витрат на дослідження та розробки (GAAP US, IAS / IFRS, П(С)БО) різко дисонує з потребами користувачів облікової інформації, які приймають управлінські, економічні та позикові рішення щодо інноваційних перспектив підприємства. Про існування цієї проблеми наголошують як дослідники в сфері бухгалтерського обліку, так і зацікавлені сторони, які використовують облікову інформацію для прийняття рішень.

Основною причиною існування такої проблеми є використання в системі обліку витратоутворюючого підходу до розуміння інноваційної діяльності, виходячи з якого на визнання результатів інноваційної діяльності як внутрішньостворених нематеріальних активів накладаються значні обмеження (залежно від системи обліку). Наслідком чого є неможливість виконання системою обліку функції достовірної оцінки вартості підприємства. Для вирішення цієї проблеми запропоновано використовувати в системі обліку капіталоутворюючий підхід до розуміння сутності інноваційної діяльності, який на сьогодні розвивається дослідниками-економістами та використовується в зарубіжних статистичних інформаційних системах. Використання такого капіталоутворюючого підходу має бути реалізовано шляхом удосконалення системи визнання та обліку технологічних інновацій як нематеріальних активів підприємства, розширюючи інформаційний простір для забезпечення надання релевантної та прозорої інформації зацікавленим користувачам.

Виходячи з цього підходу, для удосконалення теоретичних засад обліку інноваційної діяльності запропоновано в системі обліку використовувати інтегроване поняття «інноваційний капітал», яке має бути покладено в основу розробки удосконаленої системи обліку та звітування про інноваційні ініціативи, перспективи та ризики інноваційної політики та стратегії підприємства.

#### Список використаної літератури:

1. Гапоненко А.Л. Управление знаниями. Как превратить знания в капитал / А.Л. Гапоненко, Т.М. Орлова. – М. : Эксмо, 2008. – 550 с.

2. Грицай О.І. Напрями удосконалення обліку витрат на інноваційні процеси / О.І. Грицай // Проблеми економіки та менеджменту : Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2010. – Вип. 683. – С. 198–201.
3. Про інноваційну діяльність : Закон України із змінами, внесеними згідно із Законом № 1714-IX від 07.09. (ВВР, № 49, ст. 391), 2021 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/40-15#Text>.
4. Каплан Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Р.Каплан, Д.Нортон. – М. : Олимп-Бизнес, 2003. – 304 с.
5. Кірсанова В.В. Проблеми обліку інноваційної діяльності / В.В. Кірсанова, Т.О. Сухарева, О.М. Ковальова // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2011. – № 41 (2). – С. 216–221.
6. Нематеріальні активи : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929050#Text>.
7. Пилипенко Л.М. Розвиток концептуальних засад бухгалтерського обліку та репрезентації у фінансовій звітності інтелектуального потенціалу підприємств / Л.М. Пилипенко // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2015. – № 4. – С. 42–47.
8. Яремко І.Й. Публічна репрезентація інформаційно-інтелектуальної складової капіталу підприємства / І.Й. Яремко // Науковий вісник Ужгородського університету. Сер. : Економіка. – 2015. – Вип. 1 (45), Т. 2. – С. 311–316.
9. ASC 730 Research and Development [Electronic resource]. – Access mode : <https://asc.fasb.org/1943274/2147483093>.
10. Accounting for intangible assets: suggested solutions / R.Barker, A.Lennard, S.H.Penman, A.Teixeira // Accounting and Business Research. – 2021. – Vol. 52, № 6. – P. 601–630.
11. Brassell M. Accounting for Innovation. A pilot study of UK small and medium-sized enterprises and their intangible assets / M.Brassell, B.Reid. – London : ACCA, 2016. – 40 p.
12. The effect of the revision of intangible assets accounting standards on enterprise technology innovation / J.Chen, L. Jie Luo, X.Tang and other // Economic Research. – 2021. – Vol. 34, № 1. – P. 3015–3037.
13. Capitalisation of R&D and the informativeness of stock prices: Pre- and post-IFRS evidence / C.Dargenidou, R.Jackson, I.Tsalavoutas, F.Tsoligkas // The British Accounting Review. – 2021.
14. Daum J.H. Intangible Assets and Value Creation / J.H. Daum. – John Wiley & Sons, 2003. – 444 p.
15. Edworthy E. Research and Development as a Value Creating Asset / E.Edworthy, G.Wallis. – 2009 [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.oecd.org/sdd/productivity-stats/37528523.pdf>.
16. Griliches Z. Issues in assessing the contribution of research and development to productivity growth / Z.Griliches // Bell Journal of Economics. – 1979. – Vol. 10, № 1. – P. 92–116.
17. Hellman N. Discussion of Accounting for intangible assets: suggested solutions / N.Hellman // Accounting and Business Research. – 2022. – Vol. 52, № 6. – P. 631–640.
18. Kijek T. Innovation Capital and its Measurement / T.Kijek // Journal of Entrepreneurship, Management and Innovation. – 2012. – Vol. 8, № 4. – P. 52–68.
19. Kor Y.Y. Penrose's resource-based approach: the process and product of research creativity / Y.Y. Kor, J.T. Mahoney // Journal of Management Studies. – 2000. – Vol. 30 (1). – P. 109–139.
20. Lev B. The deteriorating usefulness of financial report information and how to reverse it / B.Lev // Accounting and Business Research. – 2018. – № 48 (5). – P. 465–493.
21. Romer P.M. Endogenous technological change / P.M. Romer // Journal of Political Economy. – 1990. – Vol. 98. – P. 71–102.
22. Schumpeter J. Business Cycles / J.Schumpeter. – New York : McGraw-Hill, 1939. – 461 p.
23. Simpson A. Real effects of financial reporting and disclosure on innovation / A.Simpson, A.Tamayo // Accounting and Business Research. – 2020. – Vol. 50, № 5: International Accounting Policy Forum. – P. 401–421.
24. Accounting for the costs of computer software to be sold, leased, or otherwise marketed : Statement of Financial Accounting Standards. – 1985. – FASB № 86. – 22 p.
25. Accounting for the Costs of Computer Software Developed or Obtained for Internal Use: Statement of Position 98-1. – New York : AICPA, 1998. – 22 p.
26. Uppenberg K. Innovation and economic growth / K.Uppenberg // EIB Papers. – 2009. – Vol. 14, № 1. – P. 10–35.

#### References:

1. Gaponenko, A.L. and Orlova, T.M. (2008), *Upravlenie znaniyami. Kak prevratit' znaniya v kapital*, Eksmo, Moskva, 550 p.
2. Grycaj, O.I. (2010), «Naprjamy udoskonalennja obliku vytrat na innovacijni procesy», *Problemy ekonomiky ta menedzhmentu*, Visnyk Nacional'nogo universytetu «L'vivs'ka politehnika», Issue 683, pp. 198–201.
3. VRU (2021), *Pro innovacijnu dijalnist'*, Zakon Ukrai'ny iz zminamy, vneseny my zgidno iz Zakonom No. 1714-IX vid 07.09. (No. 49, st. 391), [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/40-15#Text>
4. Kaplan, R. and Norton, D. (2003), *Sbalansirovannaya sistema pokazatelei. Ot strategii k deistviyu*, Olimp-Biznes, M., 304 p.
5. Kirsanova, V.V., Suhareva, T.O. and Koval'ova, O.M. (2011), «Problemy obliku innovacijnoi' dijalnosti», *Visnyk social'no-ekonomichnyh doslidzhen'*, No. 41 (2), pp. 216–221.
6. *Nematerial'ni aktyvy*, Mizhnarodnyj standart buhgalters'kogo obliku 38 (MSBO 38), [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929050#Text>

7. Pylypenko, L.M. (2015), «Rozvytok konceptual'nyh zasad buhgalters'kogo obliku ta reprezentacii' u finansovij zvitnosti intelektual'nogo potencialu pidprijemstv», *Naukovyj visnyk Nacional'noi' akademii' statystyky, obliku ta audytu*, No. 4, pp. 42–47.
8. Jaremko, I.J. (2015), «Publichna reprezentacija informacijno-intelektual'noi' skladovoi' kapitalu pidprijemstva», *Naukovyj visnyk Uzhgorod'skogo universytetu. Ser. Ekonomika*, Issue 1 (45), Vol. 2, pp. 311–316.
9. *ASC 730 Research and Development*, [Online], available at: <https://asc.fasb.org/1943274/2147483093>
10. Barker, R., Lennard, A., Penman, S.H. and Teixeira, A. (2021), «Accounting for intangible assets: suggested solutions», *Accounting and Business Research*, Vol. 52, Issue 6, pp. 601–630.
11. Brassell, M. and Reid, B. (2016), *Accounting for Innovation. A pilot study of UK small and medium-sized enterprises and their intangible assets*, ACCA, London, 40 p.
12. Chen, J., Jie Luo, L., Tang, X. et al. (2021), «The effect of the revision of intangible assets accounting standards on enterprise technology innovation», *Economic Research*, Vol. 34, No. 1, pp. 3015–3037.
13. Dargenidou, C., Jackson, R., Tsalavoutas, I. and Tsoiligkas, F. (2021), *Capitalisation of R&D and the informativeness of stock prices: Pre- and post-IFRS evidence*, *The British Accounting Review*.
14. Daum, J.H. (2003), *Intangible Assets and Value Creation*, John Wiley & Sons, 444 p.
15. Edworthy, E. and Wallis, G. (2009), *Research and Development as a Value Creating Asset*, [Online], available at: <https://www.oecd.org/sdd/productivity-stats/37528523.pdf>
16. Griliches, Z. (1979), «Issues in assessing the contribution of research and development to productivity growth», *Bell Journal of Economics*, Vol. 10, No. 1, pp. 92–116.
17. Hellman, N. (2022), «Discussion of Accounting for intangible assets: suggested solutions», *Accounting and Business Research*, Vol. 52, No. 6, pp. 631–640.
18. Kijek, T. (2012), «Innovation Capital and its Measurement», *Journal of Entrepreneurship, Management and Innovation*, Vol. 8, No. 4, pp. 52–68.
19. Kor, Y.Y. and Mahoney, J.T. (2000), «Penrose's resource-based approach: the process and product of research creativity», *Journal of Management Studies*, Vol. 30 (1), pp. 109–139.
20. Lev, B. (2018), «The deteriorating usefulness of financial report information and how to reverse it», *Accounting and Business Research*, No. 48 (5), pp. 465–493.
21. Romer, P.M. (1990), «Endogenous technological change», *Journal of Political Economy*, Vol. 98, pp. 71–102.
22. Schumpeter, J. (1939), *Business Cycles*, McGraw-Hill, New York, 461 p.
23. Simpson, A. and Tamayo, A. (2020), «Real effects of financial reporting and disclosure on innovation», *Accounting and Business Research*, Vol. 50, No. 5: International Accounting Policy Forum, pp. 401–421.
24. FASB (1985), *Accounting for the costs of computer software to be sold, leased, or otherwise marketed*, Statement of Financial Accounting Standards, No. 86, 22 p.
25. AICPA (1998), *Accounting for the Costs of Computer Software Developed or Obtained for Internal Use: Statement of Position 98-1*, New York, 22 p.
26. Uppenberg, K. (2009), «Innovation and economic growth», *EIB Papers*, Vol. 14, No. 1, pp. 10–35.

**Макарович** Вікторія Костянтинівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Закарпатського угорського інституту ім. Ференца Ракоці II.

<https://orcid.org/0000-0002-0684-7072>.

Наукові інтереси:

- теорія і методологія обліку інноваційної діяльності;
- інноваційний капітал підприємства.

**Makarovich V.K.**

**The need to understand innovative activity as a capital-forming process in the accounting system**

The compliance of the current accounting system with the needs of interested parties regarding the innovative activity of the enterprise has been analyzed. Dissatisfaction of interested users with information about research and development, formed in the accounting system, has been considered. The requirements of international and national accounting standards (IAS/IFRS, GAAP US, S(S)A) regarding the capitalization of research and development costs have been analyzed. The use of a cost-forming approach to understanding innovative activity in the accounting system has been considered. The inconsistency of the accounting and economic approaches to understanding the innovative activity of the enterprise has been established. The need to use a capital-forming approach to understanding the essence of innovative activity in the accounting system to meet the growing needs of users in the conditions of the knowledge economy has been substantiated. The need to use the integrated concept of «innovation capital» in accounting for the development of a new system of accounting and reporting on innovative initiatives, prospects and risks to the innovative policy and strategy of the enterprise has been proposed.

**Keywords:** knowledge economy; accounting system; research and development; innovative capital.

Стаття надійшла до редакції 21.09.2022.

Наукове видання

# Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу

## Випуск 3 (53)

Міжнародний збірник наукових праць

Відповідальний за випуск

*к. е. н., доц. Вигівська І.М.*

Редактор

*Леонець І.В.  
Степанчук Ю.В.*

Художнє оформлення,  
комп'ютерний набір та верстка

*Бідюк Т.А.*

Макетування

*Кондратенко В.В.*

Адреса сайту журналу: <http://pbo.ztu.edu.ua>

Ум. друк. арк. 6,98. Підп. до друку 27.12.2022 р. Формат 60x84 <sup>1</sup>/<sub>8</sub>.  
Гарнітура «Times New Roman». Папір офс. Наклад 100 пр. Зам. № 11.

Виготовлено з оригінал-макету у редакційно-видавничому секторі  
Адреса редакції: Державний університет «Житомирська політехніка»,  
вул. Чуднівська, 103, м. Житомир, 10005  
Тел.: (0412) 41–39–87 (редакційно-видавничий сектор)

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи  
ДК № 7177 від 04.11.2020 р.