

В.К. Макарович

## ОБЛІК ІННОВАЦІЙНОЇ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ВЛАСНОСТІ

*Чинна модель визнання та обліку досліджень підприємства як нематеріальних активів повністю виключає можливість включення витрат на дослідження до складу вартості нематеріальних активів та уможливорює капіталізацію розробок лише за умови повної відповідності шести критеріям, визначеним МСФЗ 38. Її можна назвати умовно консервативною, оскільки вона значною мірою обмежує, однак частково дозволяє визнавати внутрішньостворені в результаті інноваційної діяльності підприємства нематеріальні активи при виконанні визначених умов. В статті проаналізовано причини необхідності розвитку системи обліку технологічних нематеріальних активів підприємства. Обґрунтовано доцільність удосконалення порядку визнання та обліку нематеріальних активів виходячи зі специфіки їх використання на підприємстві. Розглянуто історичні аспекти створення стандартів для обліку інвестиційної нерухомості. Виявлено причини відокремлення інвестиційної нерухомості в системі обліку як окремого облікового об'єкта. Обґрунтовано доцільність відокремлення інноваційної інвестиційної власності як окремого об'єкта обліку зі складу нематеріальних активів підприємства. Ідентифіковано обмеження, що вирізняють інноваційну інвестиційну власність у складі нематеріальних активів. Виділено та проаналізовано три види нематеріальних активів, що виникли в результаті здійснення інноваційної діяльності. Виділено та проаналізовано два види підприємств, які можуть обліковувати інноваційну інвестиційну власність. Обґрунтовано доцільність оцінки інноваційної інвестиційної власності в системі обліку за справедливою вартістю.*

**Ключові слова:** нематеріальні активи, інноваційна нерухомість, інноваційна інвестиційна власність, економіка знань.

**Постановка проблеми.** Незважаючи на постійне удосконалення міжнародних моделей бухгалтерського обліку (IAS/IFRS, GAAP US, GAAP UK), збільшення кількості стандартів, які формують систему принципів та правил для забезпечення облікового відображення економічної дійсності підприємств, ряд сучасних вчених наголошують на втраті корисності бухгалтерської інформації для постачальників капіталу. Як відмічають Б. Лев та Ф. Гу, на основі всебічного емпіричного аналізу великої вибірки, що охоплює останні півстоліття, ними було виявлено швидке та постійне погіршення корисності та відповідності фінансової інформації для рішень інвесторів. Крім того, темпи погіршення корисності прискорилися за останні два десятиліття [10, с. XIII], що пояснюється розвитком економіки знань та зростанням потреб та вимог до облікової інформації з боку користувачів різних груп її користувачів.

©В.К. Макарович, к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і аудиту Закарпатського угорського інституту імені Ференца Ракоці II

До складу основних причин втрати корисності фінансовій звітності автори відносять непослідовне та неповне визнання нематеріальних активів, а також неврахування їх специфічних особливостей чинною методикою обліку, реалізованою в облікових стандартах. В цілому це призводить до завищення рентабельності вкладеного капіталу підприємства та до викривлення фінансових показників, які використовуються постачальниками капіталу для здійснення інвестицій або надання коштів в позику. Інвестори, позичальники та фінансові аналітики для прийняття рішень повинні проводити трудомісткий аналіз та зовнішню оцінку нематеріальних факторів створення вартості підприємства, виходячи з наявних обмежень системи обліку достовірно та прозоро висвітлювати процес реалізації та результати інноваційної діяльності. Внаслідок чого система бухгалтерського обліку звинувачується дослідниками в сфері обліку та користувачами облікової інформації в неможливості достовірно відобразити вартість підприємства, оскільки вона не надає достатньої інформації про нематеріальні активи, які в умовах формування та розвитку

економіки знань є основним джерелом конкурентних переваг та фактором створення вартості.

Одним із шляхів вирішення цієї проблеми, поряд з удосконаленням системи критеріїв визнання внутрішньостворених нематеріальних активів в обліку та їх подальшої оцінки, є розвиток методики їх облікового відображення на основі врахування специфічних особливостей окремих видів нематеріальних активів. Однією з таких властивостей технологічних нематеріальних активів є їх здатність генерувати майбутні економічні вигоди, що не пов'язані з основною діяльністю підприємства, виходячи з можливості часткової переуступки прав на них (продаж ліцензій на використання інтелектуальної власності). Це зумовлює необхідність проведення аналізу існуючої облікової практики щодо врахування таких специфічних властивостей для матеріальних активів (інвестиційної нерухомості), і її використання для удосконалення чинної методики обліку технологічних нематеріальних активів, створених в результаті здійснення інноваційної діяльності на підприємстві.

#### **Аналіз останніх досліджень та публікацій.**

Питанням необхідності удосконалення порядку визнання та облікового відображення нематеріальних активів підприємства, створених в результаті здійснення інноваційної діяльності підприємства присвятили увагу Р. Баркер, Е. Вайатт, С. Грюбер, Ф. Гу, В.М. Діба, Д. Ендрюс, С. Зембон, Я.О. Ізмайлов, М.В. Корягін, К. Кріскуоло, Б. Лев, Дж. Марцо, Д. Монкіардіні, С. Пенман, Л.М. Пилипенко, Ю.С. Серпенінова, Д.В. Янг, І.Й. Яремко та ін. Проблематика оцінки технологічних нематеріальних активів за справедливою вартістю розглядається в дослідженнях А. Дамодорана, М.Л. Зили, А.М. Кінга, М.Дж. Марда, А. Пуки, Р. Рейлі, Дж.Р. Хітчнера, С.Д. Хайдена, Р. Швайса та ін.

**Метою статті** є теоретичне обґрунтування необхідності та розробка методики обліку інноваційної інвестиційної власності підприємства.

#### **Викладення основного матеріалу.**

Починаючи з 1984 року Комітетом з міжнародних стандартів обліку розпочалась робота з підготовки стандарту для обліку інвестицій (Draft E26 «Accounting for Investments»), який був випущений у 1986 році як МСБО 25 «Облік інвестицій». А з 1999 року даним комітетом вже розпочалась робота над удосконаленням методики обліку окремих видів інвестицій, зокрема, в нерухомість, що завершилось формуванням проекту нового

стандарту обліку. У 2000 році Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, яка замінила Комітет з міжнародних стандартів обліку, було випущено МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість», використання якого розпочиналось з 2001 року [8].

Основною причиною застосування нових підходів до визнання, обліку та оцінки інвестиційної нерухомості в системі міжнародних стандартів став позитивний досвід її використання в системах обліку інших країн. Як відмічають Д. Александер та К. Ноубс, згідно з національними правилами більшості країн, майно, що утримується для оренди або приросту капіталу, розглядалося так само, як і інше майно. Однак «інвестиційна нерухомість» розглядалась окремо у Великобританії (відповідно до SSAP 19) і в кількох інших країнах з 1970-х років [4, с. 188]. Тому використання такої методики у Великобританії та інших країнах для матеріальних активів, справедлива вартість яких є більш релевантною для суб'єктів прийняття рішень, поступово призвело до її імплементації в МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість».

Оскільки даний стандарт стосувався інвестиційної діяльності підприємства то його положення замінили окремі елементи МСБО 25 «Облік інвестицій», який припинив свою дію у 2001 році. На відміну від МСБО 25, МСБО 40 стосувався лише окремої групи матеріальних активів, об'єднаних поняттям «інвестиційна нерухомість», а також передбачав нову процедуру їх облікової оцінки. У 2003, 2008, 2013 та у 2016 роках році Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку вносила зміни до МСБО 40 на основі наявних напрацювань в технічних проектах та в результаті виходу інших стандартів, зокрема, МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» та МСФЗ 16 «Оренда».

У 2007 році Міністерством фінансів України було затверджено НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», який регулює питання обліку інвестиційної нерухомості в Україні. Даний стандарт є скороченою версією МСБО 40, оскільки всі його положення відповідають концептуальним положенням МСБО 40.

Визначальною ідеєю, закладеною розробниками МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» в систему бухгалтерського обліку, є ідентифікація нового об'єкта обліку, який має ряд відмінних характеристик, що відрізняють його від інших видів основних засобів, які використовуються в основній діяльності підприємства, зокрема, від операційної нерухомості, та від тих основних засобів, які призначені для продажу. Дані відмінності чітко

виділені в визначенні даного поняття в статті 5 МСБО 40: Інвестиційна нерухомість – нерухомість (земля чи будівля, або частина будівлі, або їх поєднання), утримувана (власником або орендарем як актив з правом використання) з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей, а не для: а) використання у виробництві чи при постачанні товарів, при наданні послуг чи для адміністративних цілей, або б) продажу в звичайному ході діяльності [7].

На відміну від обліку інших необоротних матеріальних активів, згідно МСБО 40 [7] для інвестиційної нерухомості, яка оцінюється за справедливою вартістю, не нараховується амортизація, оскільки проведення переоцінки вартості у кожному звітному періоді враховує її знос, а доходи та витрати, визначені в результаті здійснення постійної переоцінки, повинні бути включені до чистого прибутку або збитку за період, у якому вони виникають.

Основною метою відокремлення інвестиційної нерухомості в системі обліку як окремого облікового об'єкта та відображення інформації про нього у фінансовій звітності є надання інформації про такі необоротні матеріальні активи підприємства, які приносять йому дохід, однак які не пов'язані з його основною або адміністративною діяльністю. Таким чином, інвестиційна нерухомість відокремлюється в системі обліку від операційної нерухомості, яка генерує доходи підприємства у взаємодії з іншими наявними у розпорядженні підприємства ресурсами (виробничими, адміністративними тощо). Л.В. Гуцаленко, М.В. Дубініна та Н.Ф. Яремчук [2, с. 17] називають даний критерій визначальним при розрізненні операційної та інвестиційної нерухомості.

Виходячи з того, що інвестиційна нерухомість приносить дохід в іншій формі, ніж інші подібні необоротні активи, то вони можуть оцінюватись за справедливою вартістю в системі обліку, зокрема, на основі застосування доходного підходу. Це уможливує проведення такої переоцінки лише саме для даного виду нерухомості, оскільки в облікових стандартах зазначається, зокрема, в п. 16 П(С)БО 7 «Основні засоби», що у разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт [3]. Тому переоцінку за справедливою вартістю буде необхідно проводити не для всіх складових груп основних засобів, які стосуються всіх видів нерухомості

(земельні ділянки; будівлі, споруди та передавальні пристрої (п. 5) [3]), а лише безпосередньо для інвестиційної нерухомості. Тобто виокремлення інвестиційної нерухомості дозволяє не лише подавати відокремлено про нього інформацію у фінансовій звітності для задоволення інформаційних потреб користувачів, а й уможливує удосконалення порядку його облікової оцінки, що в цілому дозволяє наблизити облікову вартість підприємства до її ринкової оцінки та забезпечує надання більш точної інформації для аналізу ефективності використання інвестиційної нерухомості менеджментом підприємства.

Як відмічають Д. Александер та К. Ноубс однією з причин застосування окремого підходу до обліку інвестиційної нерухомості є її справедлива вартість, яку можна визначити з достатньою надійністю, оскільки вона залежить від потоку доходу від оренди. Оскільки в цьому випадку справедлива вартість є більш доречною, ніж собівартість, і є досить надійною, її слід використовувати в балансі [4, с. 188]. Тому застосування нової методики обліку та оцінки інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю забезпечує формування більш релевантної інформації для внутрішніх та зовнішніх користувачів облікової інформації.

В цілому виокремлення інвестиційної нерухомості в окремий об'єкт в системі обліку дозволяє створити більш прозорі механізми визначення собівартості виробленої продукції та послуг, визначення доходів від основної діяльності, оскільки витрати від використання інвестиційної нерухомості не включатимуться у виробничу собівартість, а доходи від її використання – до складу прибутку підприємства. Застосування такого підходу також дозволяє забезпечити більш достовірну оцінку майна, вартості підприємства в цілому, а також покращити оцінку ефективності використання інвестиційної нерухомості на підприємстві.

В сучасних умовах розвитку економіки знань, коли інвестиції в інноваційну діяльність є невід'ємною складовою нового європейського шляху економічного зростання, розробникам системи облікових стандартів слід приділяти особливу увагу удосконаленню чинної методики обліку нематеріальних активів. Технологічні нематеріальні активи, що ґрунтуються на знаннях, є одним з основних факторів економічного зростання та забезпечення сталого розвитку. Тому для більш ефективного управління інноваційним капіталом підприємств та прийняття рішень щодо фінансування

інноваційних проектів зовнішніми стейкхолдерами потребує удосконалення система їх інформаційного забезпечення.

Лише шляхом здійснення таких удосконалень можна забезпечити покращення корисності корпоративної звітності для інвесторів, про що ще у 1999 році наголошували Б. Лев та П. Заровін [11, с. 32], виявивши зростання впливу інвестицій в нематеріальні активи та встановивши визначальну роль розкриття інформації про них в забезпеченні цінності фінансової звітності для інвесторів. Необхідність розкриття більш деталізованої інформації про процеси створення інновацій та наявні у підприємств нематеріальні активи визначається їх важливістю в процесах формування вартості підприємства в умовах сьогодення. Як відмічають А. Пука та М.Л. Зила, нематеріальні активи стають дедалі критичнішими для корпоративної вартості, однак поточні стандарти бухгалтерського обліку ускладнюють їх відображення у фінансовій звітності. Ця інформаційна прогалина може погіршити оцінку підприємства на основі використання облікових показників. Тому неприділення даній проблемі належної уваги з боку регуляторних інститутів, які займаються регламентацією облікової практики, може піддати сумнівам соціальну роль бухгалтерського обліку як джерела релевантної та достовірної інформації, та в цілому може негативно вплинути на ефективність системи вартісно-орієнтованого управління підприємством та ефективність прийняття рішень інвесторами. Саме тому С. Семенова, О. Фоміна та О. Мошковська відмічають, що такий важливий об'єкт обліку, як інновації, необхідно розглядати в контексті управління вартістю компанії [15], оскільки саме обмеження щодо визнання витрат на дослідження та розробки та інших видів інноваційного капіталу підприємства як об'єктів обліку, є однією з основних проблем невідповідності балансової вартості чистих активів підприємства його ринковій вартості, що не дозволяє ефективно управляти процесами її створення на основі використання облікової інформації.

З метою подолання вищевказаних проблем, у складі нематеріальних активів підприємства, подібно до інвестиційної нерухомості, доцільним вважаємо виділення окремого об'єкта обліку – інноваційної інвестиційної власності, яка не використовується для реалізації основної або

адміністративної діяльності, однак яка забезпечує одержання доходів за рахунок переуступки частини прав інтелектуальної власності. Дохід від інноваційної інвестиційної власності, подібно до інвестиційної нерухомості, можна надійно обрахувати, що дозволяє використовувати для її оцінки не лише її первісну вартість. Такий дохід може надходити у вигляді одноразового паушального платежу або у вигляді роялті, які виплачуються періодично, що дозволяє забезпечити надійність проведення оцінки інноваційної інвестиційної власності з використання справедливої вартості.

Таким чином, використання нового поняття «інноваційна інвестиційна власність» передбачає внесення ряду обмежень, які вирізняють такий об'єкт зі складу інших технологічних нематеріальних активів, створених в результаті здійснення інноваційної діяльності підприємства:

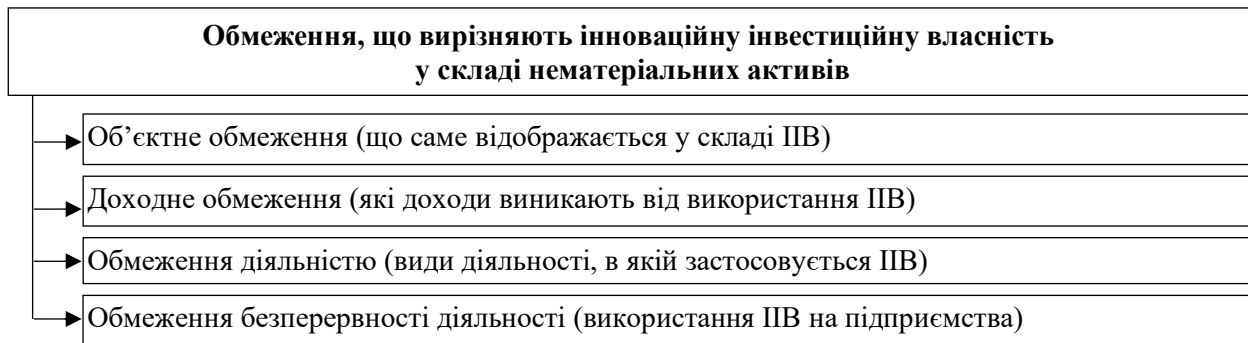
1) Об'єктне обмеження – які саме об'єкти відносяться до інноваційної інвестиційної власності (права на об'єкти промислової власності та права на комерційні позначення);

2) Доходне обмеження – інноваційна інвестиційна власність утримується для одержання доходів у формі роялті або паушальних платежів;

3) Обмеження діяльністю – інноваційна інвестиційна власність не використовується у виробничому процесі або для управління підприємством, тобто не використовується у функціонуванні основних або забезпечуючих (адміністративних) бізнес-процесів підприємства;

4) Обмеження безперервності діяльності – інноваційна інвестиційна власність не утримується для продажу, тобто не є необоротними нематеріальними активами, утримуваними для продажу та відображаються у складі запасів підприємства (рис. 1).

Впровадження такого нового об'єкта в облікову практику як інноваційна інвестиційна власність дозволить забезпечити більш релевантне формування інформації про нематеріальні активи підприємства на основі врахування їх специфічних особливостей, зокрема, способу одержання доходів та їх економічної сутності, що відіграють визначальну роль для визнання об'єктів обліку в системах національних та міжнародних облікових стандартів (IAS/IFRS, GAAP US, GAAP UK).



*Примітка:* ПВ – інноваційна інвестиційна власність.

**Рис. 1. Обмеження, що вирізняють інноваційну інвестиційну власність у складі нематеріальних активів**

Виходячи з цього доцільним є використання індивідуального підходу до оцінки інноваційної інвестиційної власності за справедливою вартістю, нарахування зносу та включення результатів проведення регулярної переоцінки до складу фінансових результатів.

Подібні удосконалення також ґрунтуються на пропозиціях вчених, які наголошують на необхідності побудови ефективної системи обліково-інформаційного забезпечення управління інноваційною діяльністю на основі урахування галузевих особливостей, специфіки та стратегії інноваційного розвитку (О. Пальчук, Л. Кононенко, В. Миценко [13, с. 233]) та на врахуванні функцій інноваційної діяльності в обліково-управлінському аспекті (Л.М. Братчук [1, с. 85]). Інноваційна інвестиційна власність є одним із видів нематеріальних активів підприємства, який має відмінну від інших видів мету використання та відіграє іншу функціональну роль в реалізації інноваційних стратегій підприємства. Тому при зміні такої мети або функціональної ролі інноваційна інвестиційна власність має бути перекласифікована в системі обліку до складу звичайних (операційних) нематеріальних активів підприємства.

Про аналогічні перспективи проведення наукових досліджень, які дозволять дізнатися про стратегічні підкласи нематеріальних інвестицій, як ці підкласи нематеріальних інвестицій вписуються в процеси отримання прибутку фірмами, а також про причинно-наслідкові зв'язки між підкласи нематеріальних входів і виходів, відмічають Л. Хантер, Е. Уебстер та Е. Вайатт [6, с. 136]. Тому виокремлення інноваційної інвестиційної власності є одним із таких напрямів, надання інформації про яку дозволить скоригувати інвестиційно-інноваційну політику підприємства

та більш точно визначати ефективність окремих напрямів інноваційної діяльності.

Виходячи із запропонованого підходу до виділення інноваційної інвестиційної власності у складі нематеріальних активів, всі нематеріальні активи підприємства, які виникли в результаті здійснення інноваційної діяльності, можна поділити на три основні види:

1) Які використовуються в основній або адміністративній діяльності підприємства – звичайні (операційні) нематеріальні активи, що повинні обліковуватись за чинними вимогами, визначеними в стандартах для обліку нематеріальних активів (П(С)БО 8, МСФЗ 38);

2) Які не використовуються в основній або адміністративній діяльності підприємства, а приносять йому дохід в результаті переуступки частини прав інтелектуальної власності, – інноваційна інвестиційна власність. Для облікового відображення та оцінки таких нематеріальних активів має бути розроблена нова методика їх обліку подібно до методики обліку інвестиційної нерухомості;

3) Які одночасно використовуються в основній або адміністративній діяльності підприємства та приносять йому дохід в результаті переуступки частини прав інтелектуальної власності, наприклад, через продаж ліцензій іншим підприємствам. Стосовно таких нематеріальних активів можливо два варіанти дій щодо їх визнання та облікового відображення. Якщо існує можливість переуступки частини прав інтелектуальної власності на окремі складові інноваційного продукту, які не використовуються в основній або адміністративній діяльності підприємства, то такий інноваційний продукт має відображатись в обліку за допомогою двох частин – як нематеріальний актив та як інноваційна інвестиційна власність. Існування такої ситуації є можливим, коли один інноваційний продукт

захищений декількома видами охоронних документів інтелектуальної власності (патент на винахід, патент на корисну модель тощо), один з яких використовується в діяльності підприємства, а виходячи з другого відбувається продаж ліцензій. Подібна практика також застосовується і для визнання та облікового відображення нерухомості змішаного використання в міжнародних моделях обліку (МСФЗ 40, п. 10 [8], СФЗ 102. Секція 16 Інвестиційна нерухомість, п. 16.4 [5, с. 147]), виходячи з якої окремі частки змішаної нерухомості обліковуються по-різному, як операційна та як інвестиційна нерухомість

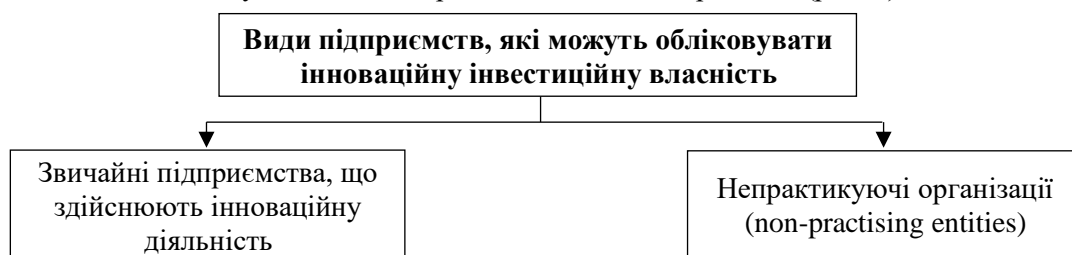
Використання подібного підходу до класифікації всіх нематеріальних активів на також було виявлено у дослідників, які займають питаннями їх оцінки. Так, А.М. Кінг поділяє всі технологічні нематеріальні активи, захищені патентами, на дві групи, виходячи з їх здатності приносити цінність підприємству: 1) Які надають власнику патенту або ліцензіату унікальну, навіть монополістичну технологію, таким чином знижуючи витрати або збільшуючи продажі; 2) Які можуть приносити прямий дохід через ліцензійні угоди з іншими суб'єктами [9, с. 154]. Таким чином, подібна класифікація технологічних нематеріальних активів виходячи з їх здатності створювати цінність для підприємства є важливим фактором при здійсненні їх оцінки та відображення в системі обліку.

Окрім цього, в результаті інноваційної діяльності підприємства також може бути створений інноваційний продукт, на який буде одержано охоронний документ (патент, свідоцтво тощо), однак такий інноваційний продукт не забезпечуватиме одержання

майбутніх економічних вигід ні шляхом його використання в основній або адміністративній діяльності підприємства, ні шляхом його комерціалізації через продаж ліцензій (переуступка частини прав). Тому такий інноваційний продукт не може бути визнаний нематеріальним активом підприємства, і всі витрати, пов'язані з його розробкою та одержанням для нього юридичного захисту як інтелектуальної власності повинні бути списані на витрати періоду.

В цілому відокремлене відображення в системі бухгалтерського обліку інноваційної інвестиційної власності та її оцінка за справедливою вартістю дозволитимуть підвищити рівень релевантності облікової інформації про технологічні нематеріальні активи, що відіграє важливе значення для менеджерів та постачальників капіталу в умовах формування економіки знань. Зокрема, така інформація дозволить розширити обліковий інформаційний простір в частині тих елементів інноваційного капіталу підприємства, комерціалізація яких забезпечується за допомогою переуступки прав власності, а не через використання в основній діяльності підприємства чи для функціонування його допоміжних підрозділів. Такі пропозиції можуть розглядатись як передумова для розвитку методикою аналізу ефективності використання інноваційного капіталу підприємства, а також як додаткове інформаційне забезпечення для реалізації моделей інвестування та кредитування інноваційної діяльності підприємств.

Методика відображення інноваційної інвестиційної власності як окремого нового об'єкта обліку може застосовуватись для двох видів підприємств (рис. 2).



**Рис. 2. Види підприємств, які можуть обліковувати інноваційну інвестиційну власність**

Інноваційна інвестиційна власність може визнаватись та обліковуватись на звичайних підприємствах, які здійснюють інноваційну діяльність та створюють такі інноваційні продукти, які захищаються за допомогою інтелектуальної власності, однак частина з яких не використовується на самому підприємстві, тобто безпосередньо для його виробничої або

адміністративної діяльності. Відсутність використання інноваційної інвестиційної власності може відбуватись як з моменту визнання такого активу в системі обліку і протягом всього періоду його використання на підприємстві, так і тимчасово, коли актив використовувався на підприємстві і перестав використовуватись, або навпаки. При

тимчасовому використанні інноваційної інвестиційної власності має проводитись її перекласифікація зі складу (при припиненні використання) або до складу (при початку використання) нематеріальних активів.

Інноваційна інвестиційна власність може також визнаватись і обліковуватись на тих підприємствах, які є непрактикуючими організаціями (non-practising entities) в розумінні терміносистеми патентного права. До них відносяться підприємства, які не займаються інноваційною діяльністю, тобто не практикують використання захищених інтелектуальною власністю технологій, а займаються лише ліцензуванням або придбанням патентів та інших охоронних документів інтелектуальної власності з метою одержання доходу від часткової передачі прав на використання винаходів та корисних моделей іншим підприємствам.

Якщо раніше діяльність непрактикуючих організацій була поширена в основному в США, то в останні роки діяльність подібних компаній стає достатньо поширеною в Європі, внаслідок чого відбувається щорічне зростання на 19% кількості зловживань судових процесів, пов'язаних з їх діяльністю [12, с. 479]. В непрактикуючих організаціях придбані інновації, захищені за допомогою різних видів охоронних документів інтелектуальної власності, мають визнаватись як інноваційна інвестиційна власність підприємства.

Таким чином, виходячи з облікового підходу до розуміння інноваційної інвестиційної власності, – це нематеріальні технологічні активи (права на об'єкти промислової власності, права на комерційні позначення), утримувані (власником або орендарем як актив з правом використання) з метою отримання роялті, паушальних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей, а не для: а) використання у виробництві чи при постачанні товарів, при наданні послуг чи для адміністративних цілей, або б) продажу в звичайному ході діяльності.

Для облікового відображення інноваційної інвестиційної власності запропоновано створити у складі бухгалтерського рахунку 12 «Нематеріальні активи» новий субрахунок 120 «Інноваційна інвестиційна власність», на якому слід вести облік наявності та руху об'єктів інноваційної інвестиційної власності. Інформація з цього рахунку має узагальнюватись в примітках до річної фінансової звітності, зокрема, в новоствореному рядку 060 «Інноваційна інвестиційна власність», яким пропонується її доповнити.

У тих випадках, коли існує впевненість в тому, що створюваний на підприємстві інноваційний продукт, або технологічний нематеріальний актив, що придбається, точно не буде використовуватись в господарській або адміністративній діяльності підприємства, а буде визнаватись як інноваційна інвестиційна власність, то для облікового відображення таких процесів у складі рахунку субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» слід відкрити відповідний субрахунок другого порядку – 1541 «Придбання (створення) інноваційної інвестиційної власності». З даного рахунку в умовах використання сучасних інформаційних систем може використовуватись інформація про первісну вартість внутрішньостворених нематеріальних активів даного виду для формування внутрішніх управлінських звітів та інтегрованої звітності щодо порядку протікання інноваційної діяльності підприємства.

На відміну від інвестиційної нерухомості, для оцінки інноваційної інвестиційної власності запропоновано використовувати більш прогресивний підхід, який дозволить наблизити облікову вартість активів підприємства до її ринкової оцінки, та на нашу думку забезпечуватиме надання більш релевантної інформації про нематеріальні активи для постачальників капіталу та інших заінтересованих осіб. Якщо під час первісного визнання на підприємстві інноваційну інвестиційну нерухомість слід оцінювати за її первісною вартістю, то при поточному використанні запропоновано її оцінювати лише за справедливою вартістю. Прибуток або збиток від зміни в справедливій вартості інноваційної інвестиційної власності має бути визнаний в прибутку або збитку за період, у якому він виникає.

**Висновки та пропозиції.** На основі аналізу поглядів вчених було обґрунтовано доцільність удосконалення порядку визнання та обліку нематеріальних активів, створених в результаті інноваційної діяльності, виходячи зі специфіки їх використання на підприємстві. Зокрема, було обґрунтовано доцільність відокремлення інноваційної інвестиційної власності як окремого об'єкта обліку зі складу нематеріальних активів підприємства. Основною причиною чого є можливість достатньо надійної оцінки інноваційної інвестиційної власності за справедливою вартістю, виходячи зі специфіки одержання доходів від її використання. Під інноваційною інвестиційною власністю запропоновано розуміти нематеріальні

технологічні активи (права на об'єкти промислової власності, права на комерційні позначення), утримувані (власником або орендарем як актив з правом використання) з метою отримання роялті, паушальних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей, а не для: а) використання у виробництві чи при постачанні товарів, при наданні послуг чи для адміністративних цілей, або б) продажу в звичайному ході діяльності.

Для ідентифікації та визнання інноваційної інвестиційної власності як окремого об'єкта обліку серед всіх нематеріальних активів підприємства, було виділено та обґрунтовано ряд обмежень: 1) Об'єктне обмеження; 2) Доходне обмеження; 3) Обмеження діяльністю; 4) Обмеження безперервності діяльності. Для обліку інноваційної інвестиційної власності запропоновано доповнити чинний план рахунків

субрахунками 120 «Інноваційна інвестиційна власність» та 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», а також доповнити примітки до річної фінансової звітності рядком 060 «Інноваційна інвестиційна власність», де має відобразитись інформація із запропонованого субрахунку 120. З метою формування більш релевантної інформації для заінтересованих користувачів обґрунтовано доцільність оцінки інноваційної інвестиційної власності після її визнання, тобто при її поточному використанні, лише за справедливою вартістю.

Перспективою подальших досліджень є створення окремого облікового стандарту, в якому мають розкриватись облікові підходи до інноваційної інвестиційної власності та пов'язані з ними вимоги до розкриття інформації в фінансовій звітності.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Братчук Л.М. Теоретичне обґрунтування сутності інноваційної діяльності в системі бухгалтерського обліку. Вісник Сумського національного аграрного університету. Сер. Економіка і менеджмент. 2016. Вип. 4 (68). С. 81-86.
2. Гуцаленко Л.В., Дубініна М.В., Яремчук Н.Ф. Обліково-контрольне забезпечення операційної та інвестиційної нерухомості сільськогосподарських підприємств: Монографія. Миколаїв: ФОП Швець В.М., 2016. 284 с.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>
4. Alexander D., Nobes C. Financial accounting. an international introduction. Fourth edition. Pearson Education Limited, 2010. 477 p.
5. FRS 102. The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland. The Financial Reporting Council Limited, 2018. 398 p.
6. Hunter L., Webster E., Wyatt A. Accounting for Expenditure on Intangibles. Abacus. 2011. Vol. 48(1). P. 104-145.
7. IAS 40 – Investment Property. Режим доступу: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias40>
8. IAS 40 Investment Property. Режим доступу: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-40-investment-property/#about>
9. King A.M. Fair Value for Financial Reporting Meeting the New FASB Requirements. New Jersey: Wiley, 2006. 334 p.
10. Lev B., Gu F. The End of Accounting and The Path Forward for Investors and Managers. New Jersey; John Wiley & Sons, 2016. 260 p.
11. Lev B., Zarowin P. The boundaries of financial reporting and how to extend them. Journal of Accounting Research. 1999. Vol. 37, No. 2. P. 353-385.
12. Nikolic I. Are patent assertion entities a threat to Europe? Journal of Intellectual Property Law & Practice. 2019. Vol. 14, Iss. 6. P. 477-486.
13. Palchuk O., Kononenko L., Mytsenko V. Information Support of Innovation Management in the Accounting System. Центральнoукраїнський науковий вісник. Економічні науки. 2020. Вип. 4(37). С. 228-235.
14. Puca A., Zyla M.L. The Intangible Valuation Renaissance: Five Methods. Режим доступу: <https://blogs.cfainstitute.org/investor/2019/01/11/a-renaissance-in-intangible-valuation-five-methods/>
15. Semenova S., Fomina O., Moshkovska O. Accounting for innovations in value management of companies in the context of globalization. SHS Web of Conf. 2021. Vol. 92. 02057.



## REFERENCES

1. Bratchuk, L.M. (2016). Teoretychne obgruntuvannya sutnosti innovatsiinoi diialnosti v systemi bukhgalterskoho obliku [Theoretical substantiation of the essence of innovative activity in the accounting system]. *Visnyk Sumskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu. Ser. Ekonomika i menedzhment - Bulletin of the Sumy National Agrarian University. Ser. Economics and management*, 4 (68), 81-86. [in Ukrainian].
2. Hutsalenko, L.V., & Dubinina, M.V., & Yaremchuk, N.F. (2016). Oblikovo-kontrolne zabezpechennia operatsiinoi ta investytsiinoi nerukhomosti silskohospodarskykh pidpriemstv [Accounting and control maintenance of operational and investment real estate of agricultural enterprises]. Mykolaiv, FOP Shvets V.M. [in Ukrainian].
3. Nacional'ne polozhennya (standart) bukhgalters'kogo obliku 8 «Osnovni zasoby» [National regulation (standard) of accounting 8 "Fixed assets"]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> [in Ukrainian].
4. Alexander, D., & Nobes, C. (2010). *Financial accounting. an international introduction*. Fourth edition. Pearson Education Limited. [in English].
5. FRS 102. (2018). *The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland*. The Financial Reporting Council Limited [in English].
6. Hunter, L., & Webster, E., & Wyatt, A. (2011). Accounting for Expenditure on Intangibles. *Abacus*, 48(1), 104-145 [in English].
7. IAS 40 – Investment Property. Retrieved from: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias40> [in English].
8. IAS 40 Investment Property. Retrieved from: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-40-investment-property/#about> [in English].
9. King, A.M. (2006). *Fair Value for Financial Reporting Meeting the New FASB Requirements*. New Jersey, Wiley. [in English].
10. Lev, B., Gu, F. (2016). *The end of accounting and the path forward for investors and managers*. New Jersey, John Wiley & Sons. [in English].
11. Lev, B., Zarowin, P. (1999). The boundaries of financial reporting and how to extend them. *Journal of Accounting Research*, 37, 2, 353-385. [in English].
12. Nikolic, I. (2019). Are patent assertion entities a threat to Europe? *Journal of Intellectual Property Law & Practice*, 14, 6, 477-486 [in English].
13. Palchuk, O., & Kononenko, L., & Mytsenko, V. (2020). Information support of innovation management in the accounting system. *Tsentrlnoukrainskyi naukovyi visnyk. Ekonomichni nauky - Central Ukrainian scientific bulletin. Economic sciences*, 4 (37), 228-235. [in English].
14. Puca, A., & Zyla, M.L. (2019). The intangible valuation renaissance: five methods. Retrieved from: <https://blogs.cfainstitute.org/investor/2019/01/11/a-renaissance-in-intangible-valuation-five-methods/> [in English].
15. Semenova, S., & Fomina, O., & Moshkovska, O. (2021). Accounting for innovations in value management of companies in the context of globalization. *SHS Web of Conf*, 92, 02057. [in English].

Отриманно 02.03.2024