

**С.Ф. Легенчук, д.е.н., проф.
В.Р. Очередько, магістрант**

Державний університет «Житомирська політехніка»

Внутрішньо створені нематеріальні активи: особливості визнання та напрями удосконалення бухгалтерського обліку

Обґрунтовано доцільність удосконалення чинної методики бухгалтерського обліку внутрішньо створених нематеріальних активів. Проаналізовано критерії визнання внутрішньо створених нематеріальних активів згідно з національними та міжнародними стандартами обліку. Розкрито особливості обліку таких активів згідно з GAAP US. Розглянуто порядок та види витрат, що капіталізуються у складі вартості нематеріальних активів. Проаналізовано пропозиції вітчизняних та зарубіжних вчених щодо удосконалення порядку бухгалтерського обліку витрат на дослідження та розробки. Визначено вплив витрат на дослідження та розробки на ефективність діяльності українських й американських фармацевтичних підприємств на основі використання лінійної моделі множинної регресії. Обґрунтовано необхідність удосконалення обліку зазначених витрат шляхом врахування галузевих особливостей, розширення можливостей застосування професійного судження та розкриття деталізованої інформації в спеціалізованих звітах. Запропоновано «м'які» шляхи удосконалення системи організації обліку з метою надання релевантної інформації про процес створення нематеріальних активів на підприємстві.

Ключові слова: внутрішньо створені нематеріальні активи; критерії визнання; витрати на дослідження та розробки; інновації.

Актуальність теми. Глобалізація економіки та її поступовий перехід в постіндустріальну фазу розвитку зумовлює необхідність більш активного та ефективного використання в діяльності підприємств нематеріальних активів, які в таких умовах стають основним джерелом створення вартості. Це спричиняє необхідність перегляду та аналізу існуючих правил і принципів визнання, оцінки та бухгалтерського відображення нематеріальних активів підприємств, особливо тих, які були створені ними самостійно. За даними професійної організації «Accountancy Europe», яка об'єднує 51 професійну організацію з 35 країн світу, внутрішньо генеровані нематеріальні активи стали головною складовою ринкової вартості компаній, однак часто не враховуються поточними методами обліку [13, с. 4].

Основною причиною необхідності внесення змін у чинний порядок облікового відображення нематеріальних активів є недосконала система їх визнання та облікової оцінки, що підтверджується наявністю значного розриву між ринковою та балансовою вартістю інтелектуально-містких підприємств, що є свідченням того, що значна частина таких активів не відображається в обліковій системі підприємства або їх вартість визначається не зовсім достовірно. Як зазначається в звіті АССА «Tenets of good corporate reporting» (2018 р.), розрив між ринковою вартістю підприємств та чистою балансовою вартістю їх активів, зафіксованою у фінансовій звітності, становить близько 85 %. І хоча метою балансу ніколи не було розкриття оцінки вартості бізнесу, значна відмінність між цими вартостями нашою думкою про те, що діючі стандарти обліку потребують удосконалення. У сучасних умовах розвитку вони мають значні обмеження [16, с. 11]. Існування подібної ситуації в цілому підриває репутацію бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту, погіршуючи рівень прозорості фінансової звітності, та піддає сумніву можливість облікової системи забезпечувати надання реальної оцінки вартості підприємства. Наведене вище зумовлює необхідність пошуку шляхів удосконалення порядку визнання, оцінки та облікового відображення внутрішньо створених нематеріальних активів підприємств, зокрема, особливої уваги потребує розгляд критеріїв визнання досліджень та розробок, які здійснюються в процесі створення таких активів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спирається автор. Питанням визнання, оцінки та бухгалтерського обліку внутрішньо створених нематеріальних активів приділяли увагу Т.М. Банасько, О.Л. Біляченко, О.В. Вагун, О.М. Вакульчик, Б.І. Валуєв, В.В. Гик, С.Ф. Голов, В.М. Діба, Ю.А. Гороховець, І.В. Жураковська, О.В. Кантаєва, М.В. Корягін, І.І. Криштопа, П.О. Куцик, І.М. Лепетан, І.В. Первій, Л.М. Пилипенко, Х.І. Скоп, Н.М. Столярчук, Ю.А. Судин, І.В. Супрунова, М.Ю. Чік, Н.А. Чугрій, І.Й. Яремко, В.В. Ясишена та ін.

Метою статті є удосконалення організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку внутрішньо створених нематеріальних активів підприємства.

Викладення основного матеріалу. Ризики та невизначеність – це визначальні риси, пов'язані з використанням нематеріальних активів у діяльності підприємств. Саме вони є основною причиною

запровадження достатньо консервативних методологічних підходів до оцінки та облікового відображення внутрішньо створених нематеріальних активів у чинній системі обліку.

Нормативною основою для визнання нематеріальних активів у бухгалтерському обліку та розкриття інформації про них у фінансовій звітності є національні та міжнародні стандарти обліку – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» та американський стандарт бухгалтерського обліку SFAS 142 «Гудвіл та інші нематеріальні активи».

Визнання нематеріальних активів в обліку згідно з МСБО 38 та П(С)БО 8 ґрунтується на загальному принципі визнання, який застосовується до витрат, що спочатку були понесені для придбання або створення власними силами підприємства нематеріального активу, а згодом до витрат, що можуть бути понесені для розширення, доповнення, заміни частини та обслуговування такого нематеріального активу. До таких витрат застосовуються вимоги, які доводять, що актив відповідає визначенню нематеріального, а також критеріям визнання (рис. 1).

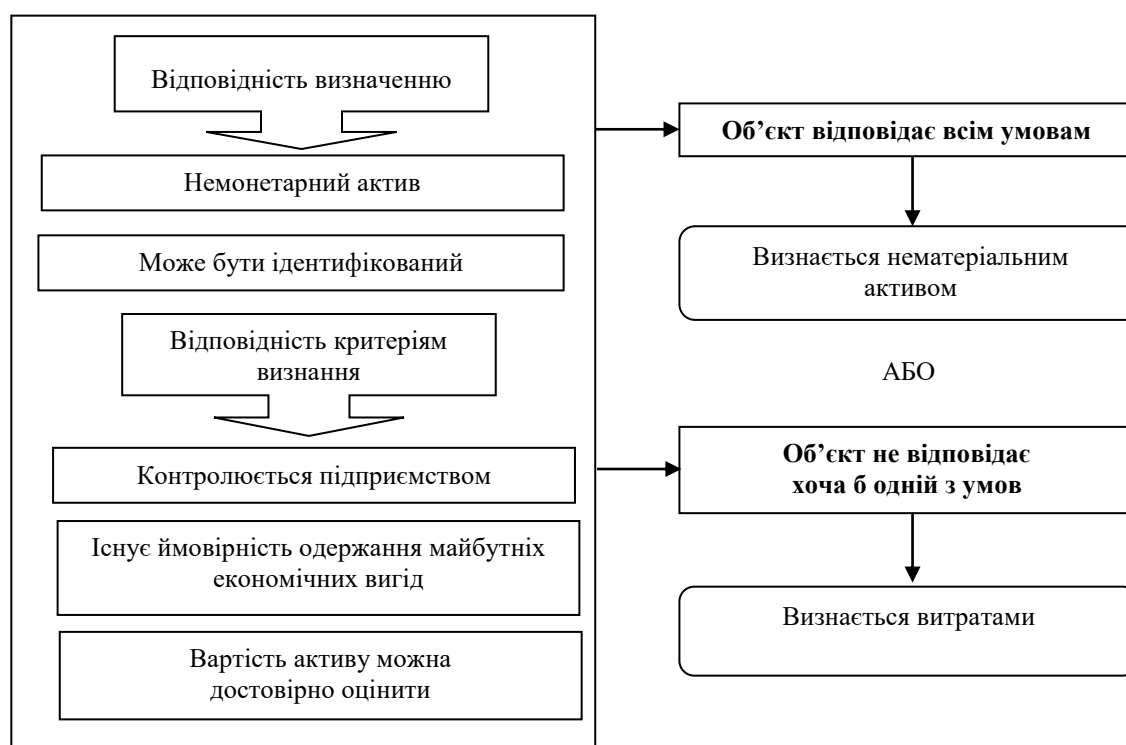


Рис. 1. Критерії визнання нематеріальних активів [5]

Якщо розглядати нематеріальні активи, що створюються підприємством самостійно, тобто внутрішньо створені (генеровані) нематеріальні активи, то крім критеріїв визнання і вимог щодо первісної оцінки нематеріального активу, підприємству також необхідно дотримуватися вимог обліку таких активів на етапі дослідження та на етапі розробки.

Як в МСБО 38, так і П(С)БО 8 наводяться ідентичні визначення понять «дослідження» (або етап дослідження) і «розробка» (або етап розробки). Відповідно до МСБО 38 витрати на дослідження або на етапі дослідження внутрішнього проекту визнаються витратами того періоду, в якому вони були понесені. У цьому випадку нематеріальний актив не визнається. Це пов'язано з тим, що на цьому етапі підприємству дуже складно точно оцінити майбутнє надходження економічних вигід. Якщо у підприємства виникають труднощі з відокремленням етапу дослідження від етапу розробки, то витрати внутрішнього проекту на створення нематеріального активу слід визнавати аналогічно до етапу дослідження.

На етапі розробки нематеріальний актив можна визнати лише за умови надання підприємством підтвердження виконання таких умов: існує технічна можливість довести створений нематеріальний актив до стану, придатного до використання чи продажу; є підтвердження щодо завершення створення нематеріального активу і подальшого його використання або продажу; здатність підприємства використовувати або продати такий актив; генерування майбутніх економічних вигід – довести існування ринку для такого нематеріального активу або підтвердити його корисність для підприємства, якщо він буде використовуватися внутрішньо; підприємство володіє достатніми технічними, фінансовими та іншими ресурсами для завершення розробки, її використання чи продажу; можна достовірно оцінити витрати,

понесені на розробку нематеріального активу [5]. Складність полягає в тому, що виконання наведених вище умов багато в чому залежить від намірів керівництва підприємства, специфіки діяльності з розробки та діяльності підприємства в цілому, оцінки ймовірних майбутніх економічних вигід, а також від схильності суб'єктів організації обліку до здійснення опортуністичної поведінки.

Доказом відповідності наведеним вище умовам можна вважати: наявність бізнес-плану з поданням необхідних технічних, фінансових та інших ресурсів і здатності підприємства забезпечити ці ресурси; підтвердження з боку кредитора його намірів фінансувати розробку може бути свідченням наявності зовнішнього фінансування; системою обліку витрат підприємства, яка може забезпечити достовірну оцінку витрат на створення нематеріального активу власними силами [5].

Витрати на розробку нематеріального активу, які відповідають шести згаданим вище умовам, капіталізуються згідно з МСБО 38. Якщо розглядати це питання в контексті GAAP US, то навіть витрати на етапі розробок згідно з даними стандартами визнаються витратами періоду. Винятком можна вважати лише створення комп'ютерних програм, облік яких регулюється окремим стандартом SFAS 86 «Облік витрат на програмне забезпечення, призначене для продажу, оренди або передачі іншим користувачам». В США діють окремі правила капіталізації витрат зі створення програмного забезпечення. Залежно від того, для кого воно призначене – для власного використання чи для реалізації назовні, відбувається відображення в обліку витрат, що виникли в процесі внутрішнього генерування. У випадку, якщо комп'ютерні програми призначені для продажу, капіталізацію витрат слід здійснювати лише за умови завершення детального проекту програми або робочої моделі. Подальші витрати, які виникли вже після придатності нематеріального активу до реалізації, мають бути включені до витрат звітного періоду. Як зазначає І.В. Первій щодо тих створених програм, які будуть використовуватися для власних (внутрішніх) потреб компанії, то капіталізація витрат в цьому випадку відбувається тільки за дотримання специфічних вимог, зазначених в GAAP US. Однією з таких вимог є завершення програмістами суб'єкта господарювання такого проекту та його подальше використання для розв'язання виробничих та управлінських задач компанії [7, с. 283–284].

Створені підприємством бренди, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні об'єкти не можна обліковувати у складі нематеріальних активів згідно з П(С)БО та МСБО. За своєю сутністю вони не можуть бути відділені від витрат на розвиток бізнесу в цілому, отже, достовірна оцінка у цьому випадку неможлива, також досить складно визначити, чи будуть вони приносити економічні вигоди в майбутньому. В той же час, як свідчить проведений Т.О. Завалій аналіз [3, с. 29–30], значна кількість американських компаній відображає в фінансовій звітності клієнтські нематеріальні активи (відносини з клієнтами, торгові марки, клієнтські списки, бренди, договори з клієнтами, портфелі замовлень, клієнтські бази тощо), однак залишається незрозумілим, чи були вони створені самостійно, чи були визнані в результаті об'єднань підприємств або відбулось їх придбання зі сторони.

До складу собівартості внутрішньо створеного нематеріального активу включаються матеріали та послуги, виплати працівникам, гонорари за реєстрацію юридичного права, амортизація патентів та ліцензій, відсотки, згідно з критеріями визнання в МСБО 23. До собівартості нематеріального активу, створеного власними силами, не можна включати наступні види витрат: витрати на продаж, на навчання працівників експлуатувати актив; загальні накладні витрати; адміністративні витрати; ідентифіковані недоліки та початкові операційні збитки, що їх зазнають до того, як актив досягне запланованої ефективності [5]. МСБО 38 забороняє включати до собівартості нематеріального активу первісно визнані витрати, тобто відновлювати їх у вартості новоствореного активу. Узагальнена інформація з приводу тих витрат, які не можуть складати собівартість нематеріальних активів у бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО 8, наведена на рисунку 2.

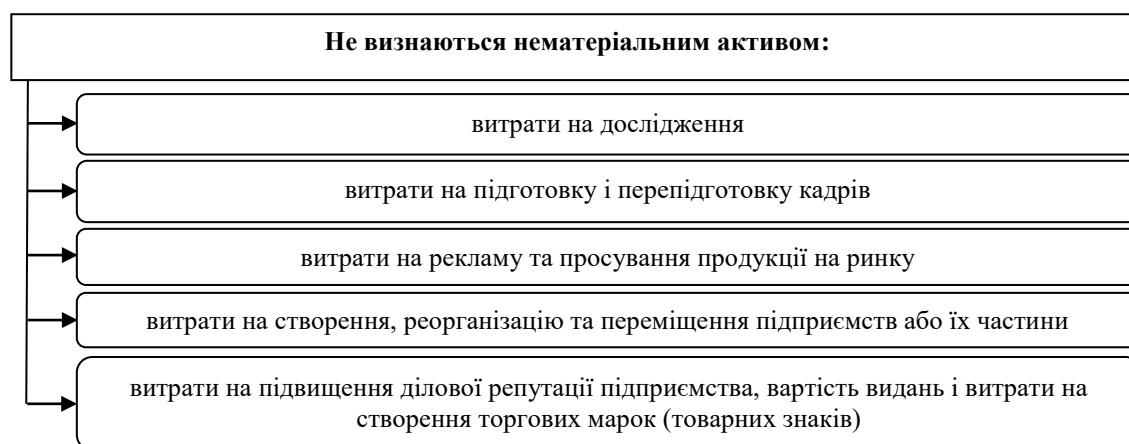


Рис. 2. Витрати, що не можуть бути капіталізовані у складі вартості нематеріальних активів [8]

В цілому критерії невизнання за П(С)БО 8 та МСФЗ 38 є схожими, але різняться лише у частині витрат на підготовку та перепідготовку кадрів. МСФЗ однозначно зараховують їх до складу організаційних витрат, та витрат на рекламу і просування продукції, а в П(С)БО вони належать до витрат періоду та витрат на маркетинг. Також у п. 3 П(С)БО 8 зазначено, що цей стандарт на гудвіл не поширюється, а у п. 48 МСБО 38 чітко зазначено, що внутрішньо створений гудвіл не слід визнавати як актив.

Проведений аналіз наукових праць засвідчує відсутність серед вчених єдиного підходу щодо підтримки чинної методики обліку капітальних витрат на дослідження і розробки, наведеної в національних та міжнародних облікових стандартах, внаслідок чого вітчизняні автори (Ю.А. Гороховець [1, с. 3], І.В. Жураковська [2], В.Озеран, В.Гик [6, с. 29], Т.Сенчук [9, с. 326], Н.М. Столярчук [10, с. 73]) вносять пропозиції щодо її удосконалення. Передусім це пов'язано з тим, що внутрішньо генеровані нематеріальні активи підприємства досить складно ідентифікувати та оцінити, вони досить часто не стають об'єктами фінансового обліку і не відображаються в складі активів узагалі. Як наслідок, Д.Старович та Б.Марр зазначають, що досі неможливо встановити грошову оцінку для більшості внутрішньо генерованих нематеріальних активів, однак вони мають бути розкриті в звітності для того, щоб процес створення вартості був правильно зрозумілий стейкхолдерами [15, с. 5].

Незважаючи на зростаючу роль внутрішньо створених нематеріальних активів у діяльності підприємств та поступовий відхід від суто консервативної позиції щодо відображення витрат на дослідження та розробки у складі фінансових результатів діяльності підприємств, як це здійснювалось у 1970-ті рр. (Х.Бірман, Р.Е. Дьюкз [12, с. 54–55]), все ж таки до визнання та оцінки цього об'єкта обліку залишається достатньо обачливий підхід.

Це пов'язано з непостійністю зовнішнього середовища (Р.Болл [11, с. 33]) та зі значною волатильністю вартості нематеріальних активів внаслідок виникнення значної кількості ризиків, пов'язаних з їх використанням в діяльності підприємств. У той же час окремі зарубіжні вчені наголошують на тому, що існуюча на сьогодні методика обліку витрат на дослідження та розробки має достатньо загальний характер, внаслідок чого має бути конкретизована з врахування особливостей галузі, в якій функціонує підприємство (Д.Ніссім, Дж.Томас [14]), або сукупності факторів, які впливають на процес капіталізації внутрішньо створених нематеріальних активів (сила технологій, тривалість технологічного циклу, майнові права, особливості галузі) Е.Уайатт [17, с. 968–969].

Проведений аналіз пропозицій дослідників до удосконалення облікового відображення витрат на дослідження і розробки нематеріальних активів дозволив їх об'єднати в два основні кардинально відмінних підходи:

- 1) визнання нематеріального активу, тобто капіталізація витрат на його створення;
- 2) невизнання на окремому рахунку виникнення нового нематеріального активу, а списання витрат на його створення на фінансові результати. Всі існуючі пропозиції стосуються одного або іншого з підходів, або є їх сполученням, що на сьогодні реалізовано в чинних національній та міжнародній моделях облікового регулювання.

Під час удосконалення методики бухгалтерського обліку витрат на дослідження та розробки і їх відображення в фінансовій звітності в першу чергу необхідно зрозуміти їх важливість у діяльності підприємств, зокрема, чи існує певна залежність такого об'єкта обліку із результатами основної діяльності підприємств в умовах сьогодення.

З метою визначення ролі витрат на дослідження та розробки в діяльності підприємств було використано регресійну модель, запропоновану Дж.Ксю та Ж.Дзін [18, с. 112], яка дозволяє визначити вплив здійснених інвестицій у дослідження і розробки на ефективність діяльності підприємств (валовий прибуток, чистий дохід від реалізації продукції), сприяючи підвищенню їх конкурентоспроможності.

Для тестування ролі витрат на дослідження та розробки в діяльності підприємств було проаналізовано 7 українських та 7 американських фармацевтичних підприємств, які мають високу інноваційну місткість виробництва, що підтверджується даними інфографічного атласу фармацевтики України [4], згідно з яким ця галузь посідає перше місце за інтенсивністю витрат на дослідження та розробки відносно чистих продаж. Вихідні дані по підприємствам, наведені в таблиці 1, були взяті із річної фінансової звітності (для вітчизняних підприємств) та зі звітної форми К-10 (для американських підприємств), що були розміщені на офіційних вебсайтах підприємств.

Дані звітності українських (тис. грн) та американських (млн дол.) фармацевтичних підприємств за 2018 р., що використані у дослідженні

Підприємство	Валовий прибуток	Чистий дохід від операційної діяльності	OPE (%)	Витрати на дослідження і розробки	RD (%)	Усього активів	Усього Зобов'язань	DAR (%)
Вітчизняні фармацевтичні підприємства								
ПрАТ «Київський вітамінний завод»	902034	1980643	45,54	12705	0,64	1471995	420752	28,58
ПАТ «Лубнифарм2	47356	262411	18,05	266	0,10	253018	78979	31,21
ПАТ «Науково-виробничий центр «Борщагівський хіміко-фармацевтичний завод»	604829	1403579	43,09	12803	0,91	1786418	336898	18,86
ПрАТ «Фармацевтична фірма «Дарниця»	1589809	3002135	52,96	108017	3,60	4081831	1144431	28,04
ПАТ «ФАРМАК»	3543610	6346224	55,84	103	0,00	6040769	1460752	24,18
ТОВ Фармацевтична компанія «Здоров'я»	323426	1565442	20,66	13842	0,88	1841110	990669	53,81
ПАТ «Київмедпрепарат»	916764	2085673	43,96	116	0,01	1518193	901640	59,39
Американські фармацевтичні підприємства								
«Abbott Laboratories»	3650	12706	28,73	2300	18,10	14632	9012	61,59
«Biogen Inc.»	5889	10887	54,09	2597	23,85	25289	12257	48,47
«Eli Lilly & Co.»	3721	24556	15,15	5307	21,61	43908	32999	75,15
«Gilead Sciences Inc.»	8200	21677	37,83	5018	23,15	63675	42141	66,18
«Johnson & Johnson»	19798	41884	47,27	10775	25,73	152954	93202	60,93
«Regeneron Pharmaceuticals Inc.»	2534	4106	61,72	2186	53,24	11735	2977	25,37
«Allergan PLC»	257	15787	1,63	2266	14,35	102426	39486	38,55

Оскільки основною кінцевою метою підприємств є отримання прибутку, то фінансові показники, що вимірюють їх результати діяльності, привертають переважну увагу більшості інвесторів. Вивчаючи ефективність інвестицій у дослідження і розробки, було використано норму прибутку як залежну змінну для вимірювання прибутковості підприємства (табл. 2).

Таблиця 2

Визначення та опис вибраних змінних

Тип змінної	Позначення змінної	Характеристика
Залежна змінна	OPE	Відношення валового прибутку до чистого доходу від реалізації продукції (%)
Незалежна змінна	RD	Відношення витрат на дослідження і розробки до чистого доходу від реалізації продукції (%)
Контрольна змінна	SIZE	Логарифм від вартості усіх активів
	DAR	Відношення вартості усіх зобов'язань до усіх активів (%)

Окрім обсягу інвестицій у дослідження і розробки було також використано розмір фірми та відношення активів і зобов'язань як контрольні змінні, оскільки вони також можуть впливати на результати діяльності підприємства.

У дослідженні використовується лінійна модель множинної регресії, яка має за мету вивчити співвідношення інвестицій у дослідження і розробки та поточної діяльності фірми:

$$OPE = \beta_0 + \beta_1 RD + \beta_2 \times DAR + \beta_3 \times \text{LnSIZE} + \varepsilon_i,$$

де $\beta_0, \beta_1, \beta_2, \beta_3$ – імовірні параметри,

ε_i – елемент помилки

Відповідно до проведеного дослідження для українських підприємств регресійна модель матиме вигляд:

$$OPE = -113,318 - 0,68 \times RD - 0,27 \times DAR + 11,39 \times \text{LnSIZE}.$$

Для американських підприємств модель виглядатиме таким чином:

$$OPE = 0,304 + 1,37 \times RD + 0,22 \times DAR - 1,17 \times \text{LnSIZE}.$$

Результати здійснених розрахунків наведено в таблиці 3.

Таблиця 3

Результати оцінки впливу інвестицій в дослідження і розробки на діяльність фірми

Показник	Значення показників для підприємств	
	Україна	США
Constant	-113,318	0,304
	(-1,532)	(0,002)
RD	-0,685	1,371
	(-0,166)	(1,548)
DAR	-0,275	0,225
	(-0,871)	(0,378)
LnSIZE	11,386	-1,171
	(2,228)	(-0,118)

Примітка: 1) основні дані таблиці – це оцінка коефіцієнтів моделі регресії метод найменших квадратів; 2) t-статистика наведена в дужках

Згідно з одержаними результатами (табл. 3) інвестиції у дослідження і розробки українських підприємств фармацевтичної галузі мають критично низьке значення з позиції їх впливу на ефективність їх діяльності. Це стало причиною негативного значення показника RD – відношення витрат на дослідження і розробки до чистого доходу. Хоча інвестиції американських компаній у дослідження та розробки є не дуже значними порівняно з величиною доходу, вони все ж не мають такого критично негативного зв'язку, як це спостерігається в українських підприємств. Відповідно, саме значення показника RD не є від'ємним, як у випадку з вітчизняними підприємствами.

Вважається, що підприємство з більш ніж 2 % інтенсивності інвестицій у дослідження і розробки може продовжувати отримувати стійке зростання, якщо ж інтенсивність інвестицій більше за 5 %, то це може забезпечити досягнення необхідного рівня конкурентоспроможності. Саме у компанії США спостерігається наближення значення показника RD до 2, що сприяє покращенню результатів діяльності. Також з даних таблиці 3 видно, що показник DAR має негативний зв'язок з ефективністю діяльності українських підприємств. У американських фармацевтичних підприємств значення цього показника є набагато вищим і свідчить про незначний, але позитивний вплив на ефективність їх діяльності. Проведений аналіз дозволяє встановити, що інвестиції у дослідження і розробки мають не явно виражений вплив на поточні результати ефективності діяльності фармацевтичних підприємств, що особливо стосується вітчизняних підприємств. Подібні результати є свідченням того, що чинна методика обліку, реалізована в П(С)БО, не дозволяє належним чином розкривати в фінансовій звітності інноваційно-містким підприємствам інформацію про результати їх інноваційної діяльності, оскільки їх основне джерело створення вартості (інвестиції в інтелектуальний капітал) має негативний зв'язок з ефективністю їх діяльності. При цьому також слід враховувати те, що інвестиції у дослідження і розробки є процесом, здійснення якого не призводить до негайного (в межах одного звітного періоду) формування економічних вигід, тому сформульовані висновки мають обмеження щодо свого поширення на випадки, коли результати інвестицій в дослідження та розробки впливають на ефективність діяльності підприємства в наступних звітних періодах.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Аналіз критеріїв, якими слід керуватися під час визнання нематеріального активу в системі обліку, що визначено П(С)БО 8 та МСФЗ 38, дозволив встановити розбіжності між ними, які виражені у відсутності роз'яснень щодо багатьох ключових аспектів даної облікової процедури у національному П(С)БО. Наявність значної кількості специфічних властивостей нематеріальних активів як об'єкта обліку порівняно з іншими активами та різних видів об'єктів права інтелектуальної власності зумовлюють необхідність застосування індивідуального підходу до кожного з таких видів об'єктів в процесі їх визнання як внутрішньо створених нематеріальних активів підприємства.

Проведений аналіз ролі інвестицій в дослідження та розробки в діяльності вітчизняних і американських підприємств дозволив встановити необхідність удосконалення порядку їх обліку та відображення в звітності, що врахували б:

1) особливості галузі, в якій функціонує підприємство, що здійснює значні витрати на дослідження і розробки (фармацевтика та біотехнології, програмне забезпечення та комп'ютерні послуги, автомобілі та запчастини тощо), що має бути формалізовано шляхом розробки спеціалізованих стандартів щодо окремих видів нематеріальних активів, подібно до того як це здійснено в США для сфери розробки програмного забезпечення;

2) можливість надання суб'єктам більшого простору щодо реалізації професійного судження в процесі зарахування витрат до складу досліджень або розробок, що має бути чітко обґрунтовано в обліковій політиці підприємства. Для цього на рівні облікового законодавства в частині витрат на дослідження та розробки має бути сформований подібний «обліковий простір», тобто мають бути поглиблені існуючі нормативні вимоги щодо ідентифікації понять «дослідження» та «розробки», а також деталізовані критерії визнання внутрішньо створених нематеріальних активів залежно від галузі економічної діяльності та специфіки таких активів;

3) необхідність підвищення рівня прозорості та релевантності звітності підприємств в частині їх інноваційної діяльності, пов'язаної зі здійсненням досліджень та розробок. На сьогодні для повноцінного задоволення потреб стейкхолдерів необхідною є публікація додаткових інтегрованих звітів, що містять фінансові та нефінансові показники, які забезпечуватимуть надання інформації як про процеси, так і про результати створення нематеріальних активів на підприємстві.

Оскільки удосконалення облікового законодавства є складним і довготривалим процесом, на заваді якому стоїть як консерватизм наукової спільноти, так і бюрократизм суб'єктів регулювання національних і міжнародних облікових систем, з метою забезпечення існуючих на сьогодні інформаційних потреб в частині внутрішньо створених нематеріальних активів запропоновано такі «м'які» шляхи удосконалення системи обліку: 1) облік понесених на створення нематеріальних активів витрат на окремих спеціально створених позабалансових рахунках (накопичення витрат за тими об'єктами, які заборонено капіталізувати згідно з П(С)БО); 2) використання спеціальних рахунків-екранів, які дозволяють акумулювати інформацію про процес створення нематеріальних активів підприємства в розрізі їх видів у межах окремого звітного періоду. Використання двох наведених вище шляхів організації обліку дозволяє забезпечити надання інформації про процес створення нематеріальних активів на підприємстві та може використовуватися для формування інтегрованої звітності, усуваючи окремі недоліки в чинній системі облікового регулювання в частині обліку витрат на дослідження та розробки нематеріальних активів.

Список використаної літератури:

1. *Гороховець Ю.А.* Підходи щодо удосконалення обліку нематеріальних активів потребам вартісно-орієнтованого управління / *Ю.А. Гороховець* // Вісник ЖДТУ. – 2017. – № 2 (80). – С. 3–7.
2. *Жураковська І.В.* Особливості відображення в обліку витрат на дослідження і розробки інтелектуальної власності / *І.В. Жураковська* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://intkonf.org/zhurakovska-iv-osoblivosti-vidobrazhennya-v-obliku-vitrat-na-doslidzhennya-i-rozrobki-intelektualnoyi-vlasnosti/>
3. *Завалій Т.О.* Аналітична оцінка клієнтського капіталу світових компаній-лідерів / *Т.О. Завалій* // Економіка, управління та адміністрування. – 2020. – № 1 (91). – С. 27–37.
4. Фармацевтика України : інфографічний атлас [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://businessviews.com.ua/ru/get_file/id/the-infographics-report-pharmaceutical-industry-of-ukraine-2017_2.pdf.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.help/article/mizhnarodni-standart-buhgalterskogo-obliku-38>.
6. *Озеран В.* Актуальні проблеми обліку витрат на інновації / *В.Озеран, В.Гук* // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 12. – С. 21–29.
7. *Первій І.В.* Аналіз сучасних проблем обліково-аналітичного забезпечення створення комп'ютерних програм / *І.В. Первій* // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. збірник наукових праць. – 2014. – № 3 (30). – С. 277–289.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
9. *Сенчук Т.* Облік витрат на дослідження і розробку нового виду продукції / *Т.Сенчук* // Економічний аналіз. – 2010. – № 6. – С. 326–329.
10. *Столярчук Н.М.* Облік капітальних витрат в об'єкти інтелектуальної власності / *Н.М. Столярчук* // Облік і фінанси. – 2018. – № 4 (82). – С. 70–76.
11. *Ball R.* Discussion of accounting for research and development costs: the impact on research and development expenditures / *R. Ball* // Journal of Accounting Research. – 1980. – № 18. – P. 27–37.
12. *Bierman H.* Accounting for research and development costs / *H. Bierman, R.E. Dukes* // ProQuest Central. – 1975. – № 139. – P. 48–55.

13. Interconnected standard setting for corporate reporting. Accountancy Europe's thought-leadership series. – Brussels : Accountancy Europe, 2019. – 28 p.
14. Nissim D. R&D costs and accounting profits / D.Nissim, J.Thomas [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.columbia.edu/~dn75/R%26D%20Costs%20and%20Accounting%20Profits.pdf>.
15. Starovic D. Understanding corporate value: managing and reporting intellectual capital / D.Starovic, B.Marr. – London : The Chartered Institute of Management Accountants, 2004. – 28 p.
16. Tenets of good corporate reporting. – London: ACCA, 2018. – 14 p.
17. Wyatt A. Accounting recognition of intangible assets: theory and evidence on economic determinants / A.Wyatt // *The accounting review*. – 2005. – № 3. – P. 967–1003.
18. Xu J. Research on the impact of r&d investment on firm performance in China's internet of things industry / J.Xu, Zh.Jin // *Journal of Advanced Management Science*. – 2016. – № 2 (4). – P. 112–116.

References:

1. Gorohovec', Yu.A. (2017), «Pidhody shhodo udoskonalennja obliku nematerial'nyh aktyviv potrebam vartisno-orijentovanogo upravlinnjaia», *Visnyk ZhDTU*, No. 2 (80), pp. 3–7.
2. Zhurakovs'ka, I.V., *Osoblyvosti vidobrazhennia v obliku vytrat na doslidzhennia i rozrobky intelektualnoi vlasnosti*, [Online], available at: <http://intkonf.org/zhurakovska-iv-osoblyvosti-vidobrazhennia-v-obliku-vytrat-na-doslidzhennia-i-rozrobki-intelektualnoyi-vlasnosti/>
3. Zavaliij, T.O. (2020), «Analitichna ocinka klijents'kogo kapitalu svitovyh kompanij-lideriv», *Ekonomika, upravlinnja ta administruvannja*, No. 1 (91), pp. 27–37.
4. *Farmacevtyka Ukrainy*, infografichnyj atlas, [Online], available at: https://businessviews.com.ua/ru/get_file/id/the-infographics-report-pharmaceutical-industry-of-ukraine-2017_2.pdf
5. Mizhnarodnyj standart buhgalters'kogo obliku 38 «Nematerial'ni aktyvy», [Online], available at: <https://zakon.help/article/mizhnarodnii-standart-buhgalterskogo-obliku-38>
6. Ozeran, V. and Gyk, V. (2013), «Aktual'ni problemy obliku vytrat na innovacii», *Buhgalters'kyj oblik i audyt*, No. 12, pp. 21–29.
7. Pervij, I.V. (2014), «Analiz suchasnyh problem oblikovo-analitichnogo zabezpechennja stvorenennja komp'juternyh program», *Problemy teorii' ta metodologii' buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu, mizhnar. zbirnyk naukovykh prac'*, No. 3 (30), pp. 277–289.
8. Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 8 «Nematerial'ni aktyvy», [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
9. Senchuk, T. (2010), «Oblik vytrat na doslidzhennia i rozrobku novogo vydu produkcii», *Ekonomichnyj analiz*, No. 6, pp. 326–329.
10. Stoljarchuk, N.M. (2018), «Oblik kapital'nyh vytrat v ob'jekty intelektual'noi' vlasnosti», *Oblik i finansy*, No. 4 (82), pp. 70–76.
11. Ball, R. (1980), «Discussion of accounting for research and development costs: the impact on research and development expenditures», *Journal of Accounting Research*, No. 18, pp. 27–37.
12. Bierman, H. and Dukes, R.E. (1975), «Accounting for research and development costs», *ProQuest Central*, No. 139, pp. 48–55.
13. *Interconnected standard setting for corporate reporting. Accountancy Europe's thought-leadership series* (2019), Accountancy Europe, Brussels, 28 p.
14. Nissim, D. and Thomas, J. (2000), *R&D costs and accounting profits*, [Online], available at: <http://www.columbia.edu/~dn75/R%26D%20Costs%20and%20Accounting%20Profits.pdf>
15. Starovic, D. and Marr, B. (2004), *Understanding corporate value: managing and reporting intellectual capital*, The Chartered Institute of Management Accountants, London, 28 p.
16. *Tenets of good corporate reporting* (2018), ACCA, London, 14 p.
17. Wyatt, A., (2005), «Accounting recognition of intangible assets: theory and evidence on economic determinants», *The accounting review*, No. 3, pp. 967–1003.
18. Xu, J. and Jin, Zh., (2016), «Research on the impact of r&d investment on firm performance in China's internet of things industry», *Journal of Advanced Management Science*, No. 2 (4), pp. 112–116.

Легенчук Сергій Федорович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Державного університету «Житомирська політехніка».

Наукові інтереси:

- розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку;
- позитивна теорія бухгалтерського обліку;
- бухгалтерський облік нематеріальних активів.

Очердько Вікторія Романівна – магістрант кафедри обліку і аудиту Державного університету «Житомирська політехніка».

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік та оцінка нематеріальних активів.

Стаття надійшла до редакції 16.03.2020.