

DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2022-2\(52\)-47-54](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2022-2(52)-47-54)
УДК 657.1:657.421.3

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

Необхідність обліку та звітування про інноваційний капітал підприємства в умовах економіки знань

Розглянуто причини необхідності удосконалення та фактори розвитку системи бухгалтерського обліку в умовах становлення економіки знань (нові економічні умови функціонування підприємств; нові нормативні вимоги щодо звітування підприємств; вимоги суспільства щодо функціонування підприємств на засадах сталого розвитку). Проаналізовано погляди дослідників стосовно необхідності розвитку системи обліку в нових економічних умовах, що характеризуються пріоритетністю інновацій та інтелектуального капіталу в діяльності підприємств. Розкрито вимоги звіту про управління в частині досліджень та розробок підприємств. Розкрито сучасні вимоги щодо розкриття інформації про інноваційну діяльність підприємств в звітності, спрямованої на забезпечення сталого розвитку. Виділено та охарактеризовано проблеми системи бухгалтерського обліку щодо інноваційної діяльності підприємства в умовах економіки знань, які потребують вирішення вченими (фундаментальна проблема, проблеми теоретичного, методологічного та організаційного характеру). Обґрунтовано необхідність розвитку теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку інноваційного капіталу як комплексного засобу вирішення виділених проблем.

Ключові слова: інноваційний капітал; інноваційна діяльність; система бухгалтерського обліку; економіка знань.

Постановка проблеми. Розвиток бухгалтерського обліку значною мірою відбувається під впливом зовнішніх суб'єктів, які висувають до нього нові вимоги. Внаслідок цього вчені у сфері обліку намагаються його удосконалити та привести у відповідність до цих вимог. З іншого боку, структура системних складових бухгалтерського обліку є достатньо комплексною і незмінною внаслідок існування традицій щодо виокремлення об'єктів обліку та більш аналітичних їх елементів, виходячи з яких формується система бухгалтерських стандартів, план рахунків та структура фінансової звітності, що нормативно закріплені до використання підприємствами. Така традиційність та консервативність бухгалтерської методології є однією з переваг, що забезпечує цілісність бухгалтерської науки, а з іншого боку, є причиною часткової невідповідності облікової інформації, що генерується системою обліку, зростаючим вимогам і потребам користувачів.

Одним із прикладів такої ситуації є відсутність комплексного набору об'єктів у системі обліку, що характеризують інноваційну діяльність підприємства, хоча в останні два десятиліття цей вид діяльності для значної кількості підприємств має визначальне значення в забезпеченні їх прибутковості, про що зазначають Е.Уллберг, Л.Едвінссон та К.Лін Єх-Юн [13, с. 3]. Передусім це пов'язано з формуванням економіки знань, де ефективне використання активів інтелектуальної природи є основним завданням для менеджменту підприємств, на що мають відреагувати науковці у сфері бухгалтерського обліку. На сьогодні з'являється все більше свідчень та доказів стосовно того, що такі активи трансформують економіку та стимулюють економічне зростання. Ті компанії, які здійснюють значні та якісні інвестиції в інтелектуальний капітал або капітал знань, швидше зростають, оскільки він забезпечує більш високу продуктивність порівняно з традиційними матеріальними ресурсами, однак його використання також супроводжується виникненням значних ризиків.

Іншою причиною необхідності удосконалення чинної системи обліку в частині забезпечення комплексного відображення інноваційної діяльності підприємств є поява нових видів звітності, які передбачають необхідність розкриття інформації про її перебіг та її результати для зовнішніх користувачів. Зокрема, необхідність формування з 2018 року українськими підприємствами Звіту про управління, в якому необхідно розкривати інформацію за напрямом «Дослідження та інновації», що є прикладом гармонізації національної системи обліку з міжнародним обліковим законодавством, зокрема з Директивами 2013/34/ЄС та 2014/95/ЄС. Окрім цього, в останнє десятиліття значного поширення в світі набула тенденція оприлюднення підприємствами різних видів інтегрованих звітів, спрямованих на розкриття інформації про роль підприємства в забезпеченні сталого розвитку, зокрема і в контексті здійснення ними інноваційної діяльності. Тому для наповнення елементів таких нових видів звітів достовірною та релевантною фінансовою і нефінансовою інформацією необхідним є удосконалення чинної системи обліку в напрямі розробки комплексної системи обліку інноваційної діяльності підприємств.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спирається автор. Питанням обліку інноваційної діяльності та формуванню шляхів її удосконалення присвячені дослідження Б.І. Валуєва, Л.О. Волощук, В.В. Гика, Л.В. Гнилицької, Д.М. Дідуха, В.М. Іванкова, Я.О. Ізмайлова, О.В. Кантаєвої, Н.А. Канцедал, Т.Є. Кучеренко, О.О. Левицької, І.В. Мельничук, П.П. Микитюка, В.О. Озерана, І.Б. Садовської, Т.Я. Сенчука, Н.С. Струк, О.М. Черешнюк та ін. Питання необхідності удосконалення системи бухгалтерського обліку в умовах формування економіки знань порушують О.Б. Арева, М.Беленші, В.Богдан, М.С. Велмуруган, Р.К. Елліот, С.Ф. Легенчук, Лк.Пенг, Л.М. Пилипенко, Д.Попа, М.С. Пушкар, Дж.Р. Радж, А.Сітхараман, П.А. Сміт, А.Тугуй, Р.Т. Шортрідж, І.Й. Яремко.

Метою статті є обґрунтування причин необхідності побудови комплексного підходу до облікового відображення інноваційної діяльності підприємства, зокрема до обліку інноваційного капіталу, як узагальнюючої цей процес економічної категорії.

Викладення основного матеріалу. Необхідність удосконалення чинної системи обліку в умовах економіки знань визначається, виходячи як з логічних висновків вчених, одержаних у результаті аналізу змін економічних умов функціонування підприємств, в результаті появи негармонізованих повною мірою з системою обліку нормативних вимог щодо складання нових форм розкриття інформації для заінтересованих користувачів, а також у результаті появи загальносуспільних вимог щодо необхідності функціонування підприємств на засадах сталого розвитку (рис. 1).

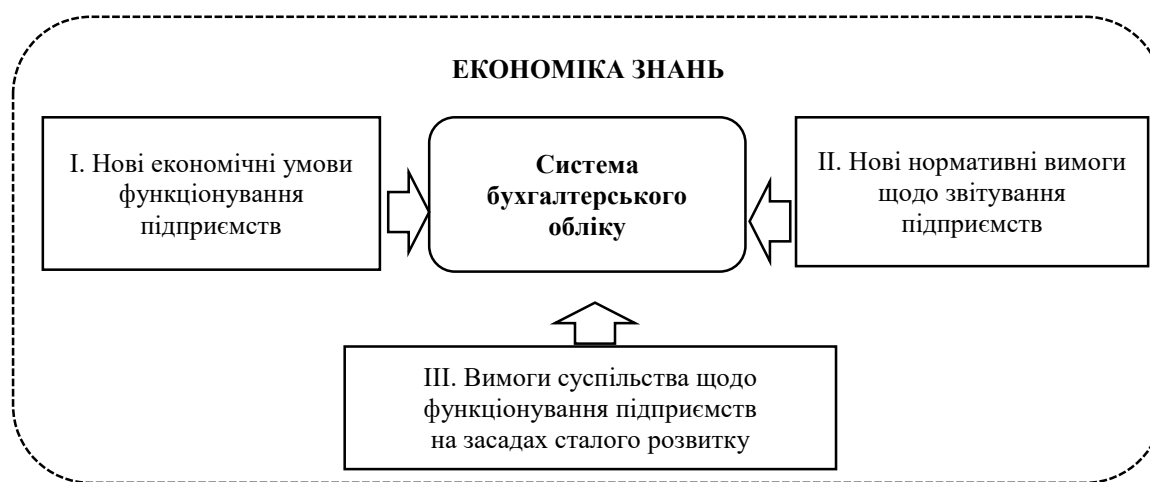


Рис. 1. Фактори розвитку системи бухгалтерського обліку в умовах економіки знань

I. Нові економічні умови функціонування підприємств. Той факт, що система бухгалтерського обліку має змінюватися з розвитком економіки, з трансформацією підходів до управління підприємствами, зі зростанням існуючих і появою нових запитів користувачів облікової інформації, не заперечується переважною більшістю вчених у сфері обліку. Яскравим прикладом цього є поступова трансформація національної системи бухгалтерського обліку після набуття незалежності України, що зумовило перехід від планової до ринкової економіки. Зміна економічних умов спричинила необхідність побудови нової, ринково орієнтованої системи обліку, яка враховувала особливості функціонування приватних підприємств і корпоративного бізнесу, інформаційні потреби менеджменту та постачальників капіталу, які з'явилися на ринку (інвесторів, кредиторів, інституційних інвесторів тощо).

У той же час формування і розвиток економіки знань на сьогодні ще не сприймається вченими як відправна точка, яка має слугувати поштовхом для удосконалення чинної системи бухгалтерського обліку. Підтвердженням цього є високий рівень консерватизму щодо стандартів з бухгалтерського обліку витрат на дослідження і розробки та внутрішньостворених нематеріальних активів, які залишаються майже незмінними з моменту їх запровадження у 1970-х роках. Однак система міжнародних стандартів була сформована в період, коли основним рушієм розвитку економіки були виробничі підприємства, внаслідок цього в них для обліку нематеріальних активів переважно прописані такі ж правила, як і для матеріальних активів. У результаті чого значна кількість витрат, що мають нематеріальний характер (витрати на створення торгових марок, підвищення вартості людського капіталу тощо), протягом звітного періоду списуються на фінансові результати діяльності підприємства і не підлягають капіталізації.

Відсутність значної кількості неідентифікованих і некапіталізованих нематеріальних об'єктів у системі обліку вважається основною причиною існування розриву між бухгалтерською та ринковою оцінками компаній, яка і є передумовою появи гудвілу в їх балансах. Тому за допомогою фінансової звітності на сьогодні неможливо достовірно оцінити вартість підприємства, оскільки вона значно

відрізняється від ринкової оцінки. Внаслідок цього чинні підходи до бухгалтерського обліку нематеріальних активів та інших об'єктів інноваційної природи є предметом нищівної критики з боку дослідників у сфері обліку, які наголошують на виникненні нових потреб у користувачів облікової інформації, зокрема щодо інноваційно-містких підприємств.

Одним із основних аргументів на користь такої позиції є значна частка гудвілу у великій кількості світових компаній-лідерів, що частково відображає розрив між ринковою та балансовою вартістю підприємства. За даними інформаційного порталу «Bloomberg tax» у компаній, які входять до складу рейтингу S&P 500's, частка гудвілу складає 3,7 трлн доларів і становить близько 10 % від вартості їх активів [16]. Наявність такого значного обсягу гудвілу є свідченням неспроможності чинної системи обліку забезпечити відображення всіх об'єктів нематеріальної природи, наявних на підприємствах, які є основним фактором створення їх економічної вартості. Як зауважує П.Дж. Уоллісон [15], капіталізація затрат на створення об'єктів індустріальної епохи (залізниця, верстат, будівля магазину тощо) та їх включення до складу бухгалтерського балансу вже не дозволяють одержати достовірну картину прибутковості компанії, а лише вводять в оману. Оскільки в умовах економіки знань вартість компанії створюється в результаті здійснення інтелектуальних зусиль, інтелектуальної роботи працівників, генерування внутрішніх нематеріальних активів, то чинна система фінансового обліку створює «цінові бульбашки» на фондовому ринку, вводючи в оману інвесторів. Основною проблемою є відсутність зв'язку між витратами інтелектуальної праці та економічними вигодами (капіталізованими нематеріальними активами), що відображаються в бухгалтерському балансі, прикладом чого є зростання обсягів гудвілу. Тому в умовах економіки знань чинна система фінансового обліку має бути удосконалена шляхом застосування справедливих оцінок як процесів створення нематеріальних активів, так і процесів їх використання на підприємстві.

Про існування невідповідностей між можливостями чинної облікової системи та інформаційними потребами суб'єктів прийняття рішень, які ухвалюють рішення на основі облікової інформації в умовах економіки знань, зазначає значна кількість вітчизняних та зарубіжних дослідників. Більшість з них наголошує на тому, що чинна система міжнародних облікових стандартів (IAS/IFRS, GAAP US), яка є зразком облікових практик у світі, була розроблена для підприємств індустріальної епохи, а в умовах формування економіки знань вона має бути доопрацьована, або в окремих випадках навіть докорінно удосконалена. Напрямом таких допрацювань та удосконалень є специфічні особливості підприємств постіндустріальної епохи, діяльність яких ґрунтується на активному використанні інтелектуального капіталу, постійному впровадженні інновацій та виробництві інноваційно-місткої продукції або наданні унікальних видів послуг. В цілому такі удосконалення системи бухгалтерського обліку спрямовані на забезпечення формування інформації про взаємозв'язок між інноваційними ініціативами (витратами, капіталовкладеннями), що здійснюються в процесі прикладних та фундаментальних досліджень на підприємствах, а також вигодами, які були одержані після їх реалізації.

Одним із перших про необхідність «нематеріальної революції» бухгалтерського обліку зауважив проф. Р.К. Елліот [7, с. 62–63], який, базуючись на теорії Е.Тоффлера про перехід до інформаційної хвилі розвитку суспільства, припустив необхідність формування нової моделі бухгалтерського обліку, що був би адекватним інформаційній хвилі, зокрема, відображаючи унікальні інтелектуальні активи інноваційно-містких компаній. Така пропозиція знайшла підтримку в значній кількості праць зарубіжних науковців (Н.Бух, Дж.Гатрі, А.Дамодоран, Ю.Даум, Л.Едвінсон, Л.Канібано, Р.Каплан, Б.Лев, Б.Марр, Й.Моурітсен, Р.Рейллі, Ф.Салліван та ін.), внаслідок чого сформувався окремий напрям досліджень, пов'язаний з удосконаленням обліку та звітності про інтелектуальний капітал підприємства як основного ресурсу економіки знань. Наприклад, А.Сітхараман, Х.Хелмі Бін та А.С. Сараванан [10, с. 145–146], критикуючи чинну систему фінансового обліку через її нездатність адекватно відобразити інтелектуальний капітал як найбільш важливий для сучасного бізнесу в умовах економіки знань ресурс, сформували шляхи його удосконалення з метою наближення балансової вартості компаній до їх ринкової оцінки інвесторами. С.Рід та Х.-Д. Шоерман [4, с. 308–309] підтвердили таку ідею, оскільки система обліку вже не відображає справжню вартість, що створюється компанією, а бухгалтерський прибуток втратив свій зв'язок з курсом акцій компаній на фондовому ринку. На їх думку, на сьогодні розвиток компанії визначається інноваційною діяльністю, а не капіталовкладеннями в матеріальні активи. Ця інноваційна діяльність дає можливість одержати унікальний комплекс продуктів і послуг, що генерують економічну додану вартість.

Арева О.Б. [5, с. 100–101], виходячи зі зростання ролі нематеріальних активів у діяльності підприємств в умовах економіки знань, вимагає фундаментальної переоцінки правил бухгалтерського обліку та правових режимів, підкреслюючи втрату фінансовою звітністю своєї корисності для заінтересованих користувачів за таких нових умов та її поступовий розрив з економічною реальністю. Таку ж позицію займає А.Тугуй [12], на думку якого, у суспільстві, заснованому на знаннях, бухгалтерський облік (k-accounting) забезпечуватиме обробку знань у вигляді інновацій, інтелектуального капіталу та інших неформалізованих знань. Для цього необхідно стандартизувати процедури, практики і методи

бухгалтерського обліку, а також забезпечити організацію обліку на основі використання новітніх засобів діджиталізації діяльності підприємств.

Про необхідність удосконалення фінансового обліку в інформаційній економіці, яка сформувалася під впливом глобалізації, наголошують Р.Т. Шортрідж та П.А. Сміт [11, с. 16], обґрунтовуючи необхідність використання справедливої вартості для оцінки об'єктів, обліку економічних подій, а не транзакцій, а також віддання переваги справедливим судженням бухгалтера, а не правилам, що наведені в облікових стандартах. Такі зміни мають підвищити релевантність системи бухгалтерського обліку запитам суб'єктів інформаційної економіки. Невідповідність існуючих моделей обліку нематеріальних активів запитам користувачів в умовах економіки знань також виявив М.С. Велмуруган [14, с. 2]. Він встановив, що основні причини відсутності бажання суб'єктів регулювання міжнародних стандартів обліку вносити в них зміни в частині нематеріальних активів пов'язані з можливістю маніпулювання фінансовими результатами, виходячи з фундаментальних властивостей таких об'єктів (невідчутність, інноваційність, здатність до копіювання тощо).

На думку Лк.Пенга [8, с. 282] чинна система фінансового обліку обслуговує епоху індустріальної економіки, однак економіка знань визначила до неї нове завдання, що полягає в адаптації до її унікального середовища. Зокрема, має бути уточнена основна мета бухгалтерського обліку (необхідність врахування попиту на інформацію, удосконалення її змісту та методу представлення), а також удосконалена система його принципів, на основі яких побудовані його методологічні засади, що мають відповідати вимогам епохи економіки знань. Тобто автор пропонує доповнити зміст облікової інформації деталізованими об'єктами економіки знань та удосконалити облікову методологію в напрямі забезпечення корисності облікової інформації для прийняття рішень.

На думку Дж.Р. Раджа та А.Сітхарамана [9, с. 9314], чинні облікові стандарти мають бути переглянуті, на їх основі повинна бути розроблена нова модель обліку, що має забезпечувати виконання таких функцій, на відміну від її класичного варіанта: 1) надання безперервної інформації в режимі реального часу; 2) формування прогнозової звітності; 3) застосування справедливих оцінок; 4) покращений доступ до інформації за рахунок формування бази даних. Для реалізації таких функцій варто удосконалити не лише методіку обліку нематеріальних активів, а проводити цілісну трансформацію фундаментальних облікових концепцій та принципів. Необхідність здійснення таких кардинальних змін у системі обліку також підтримують В.Богдан, Д.Попа та М.Беленеші [6, с. 507], які на основі використання бізнес-моделі, що орієнтується на знання, пропонують розробити нову модель бухгалтерського обліку, яка визнаватиме і обліковуватиме всі інтелектуальні ресурси підприємства (придбані ззовні та внутрішньостворені). Для цього необхідно удосконалити технологічний базис бухгалтерського обліку та розвинути його методологію, виходячи зі здатності інтелектуальних ресурсів швидко змінювати свою вартість, відсутності чіткого зв'язку між ними та з внеском у створення вартості на підприємствах.

Серед вітчизняних вчених ця проблема найбільш глибоко розкривається в дослідженні С.Ф. Легенчука [1], який обґрунтував особливості трансформації теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальних змін, а також у дослідженні Л.М. Пилипенка [2], який удосконалив систему публічної звітності корпорацій відповідно до зростаючих потреб користувачів в умовах постіндустріальної економіки. Окрім цього, на необхідності удосконалення теоретичних і методологічних засад обліку в нових економічних умовах, що викликані кардинальними змінами ролі факторів інтелектуально-інноваційної природи в забезпеченні прибутковості підприємств, зазначають М.С. Пушкар [3, с. 24] та І.Й. Яремко [17, с. 136]. Виходячи з позиції авторів, необхідно сформувати нову парадигму бухгалтерського обліку, яка б відповідала вимогам економіки постіндустріального суспільства, що ґрунтується на пріоритетній ролі знань, повною мірою забезпечуючи зростаючі інформаційні потреби користувачів (ключові фактори створення вартості, довгостроковий інноваційний потенціал, інноваційні ризики тощо).

II. Нові нормативні вимоги щодо звітування підприємств. Виходячи з обрання європейського вектора розвитку нашої держави, одним з обов'язків, який був взятий у зв'язку з наданням Україні статусу асоційованого члена ЄС, є гармонізація вітчизняної законодавчої бази з нормативними документами ЄС, зокрема й облікового законодавства. Одним з результатів гармонізації облікового законодавства до вимог ЄС (Директива ЄС № 2013/34/ЄС «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов'язані з ними звіти певних типів компаній») стало нормативне закріплення у жовтні 2017 року необхідності складання підприємствами з 2018 року Звіту про управління. Виходячи з п. 7 ст. 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», цей звіт мають складати великі та середні підприємства, при цьому останні мають право не розкривати в ньому нефінансову інформацію. У складі такого звіту виділяється окремий напрям «Дослідження та інновації», в якому має розкриватися відповідна фінансова та нефінансова інформація.

Як показав аналіз звітів про управління, складених українськими підприємствами, за таким напрямом підприємства фактично не розкривається жодна інформація, а якщо і розкривається, то лише незначна

інформація описового (нефінансового) характеру. Існування вказаної ситуації є причиною відсутності в чинній системі обліку можливості комплексного та релевантного розкриття інформації, що стосується інноваційної діяльності підприємств. Інноваційні ініціативи та результати підприємства «розпорознено» відображаються у складі традиційних видів витрат і активів, що відображаються в фінансовій звітності. А якщо підприємство і використовує рахунки «Витрати на дослідження та розробки» та «Нематеріальні активи» для таких цілей, то в фінансовій звітності неможливо чітко виокремити, яка ж саме частка з відображуваних сум стосується інноваційної діяльності підприємства, не говорячи про її підвиди або більш детальні напрями. Тому з метою забезпечення ефективного заповнення звіту про управління в частині інноваційної діяльності необхідною є розробка відокремленої системи її облікового забезпечення.

III. *Вимоги суспільства щодо функціонування підприємств на засадах сталого розвитку* передусім були формалізовані ООН у вигляді цілей сталого розвитку (2015 рік), які мають забезпечити збалансованість економічного, соціального та екологічного розвитку. Результатом їх розробки і запровадження стало формування нових та удосконалення існуючих концепцій інтегрованої та нефінансової звітності, які враховують засади сталого розвитку, тобто забезпечують розкриття фінансової та нефінансової інформації, яка б свідчила про роль конкретного підприємства в досягненні таких цілей. В окремі напрями на сьогодні також виділилися «Звітність зі сталого розвитку (sustainability reporting)» та «ESG reporting», для яких розкриття інформації про цілі сталого розвитку є визначальною та пріоритетною метою.

У таких звітах також розкривається інформація про інноваційну діяльність підприємства, ефективність її результатів, а також наводиться їх роль у забезпеченні сталого розвитку. В останні роки вченими досить часто використовується поняття «сталі інновації (sustainable innovations)», тобто ті інновації, які зменшують негативний вплив підприємства на навколишнє середовище та суспільство. Інформація про них має надзвичайне значення як елемент інтегрованих та нефінансових звітів, звітів зі сталого розвитку, оскільки за своїм прямим призначенням такі інновації в їх широкому розумінні (від ідеї виникнення – до комерціалізації інноваційних результатів) спрямовані на забезпечення ефективності сталого розвитку підприємств. Тому з метою формування належного інформаційного забезпечення для формування всіх видів звітів, які базуються на засадах сталого розвитку, в частині інноваційної діяльності підприємств та безпосередньо сталих інновацій має бути удосконалена чинна методика їх бухгалтерського обліку.

Проведений аналіз трьох зазначених факторів розвитку системи бухгалтерського обліку щодо інноваційної діяльності підприємства в умовах економіки знань дозволив виокремити основні проблеми, які виникають перед нею за таких умов та потребують вирішення науковцями (рис. 2).

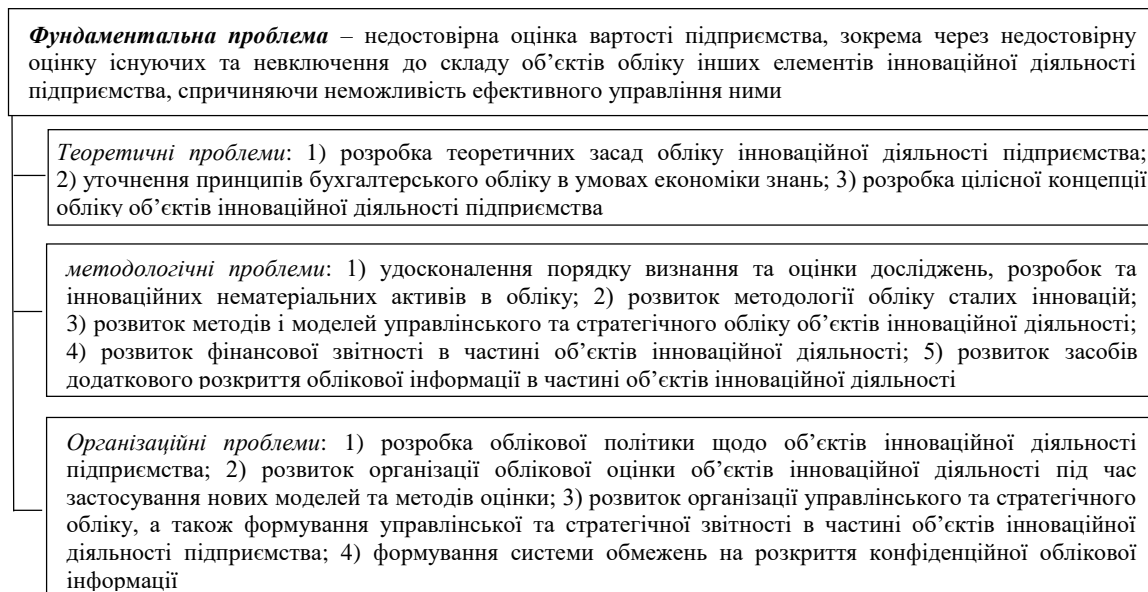


Рис. 2. Проблеми системи бухгалтерського обліку щодо інноваційної діяльності підприємства в умовах економіки знань

Вирішення фундаментальної проблеми – недостовірної оцінки вартості підприємства та ефективності управління інноваційною діяльністю – стає ще більш актуальним в умовах економіки знань, оскільки ринкова вартість світових інноваційно-містких компаній-лідерів все більше відрізняється від їх балансової оцінки, а результати управління їх інноваційними ініціативами займають важливе місце в забезпеченні прибутковості. Однією з основних причин виникнення розриву між ринковою та балансовою вартістю

підприємства вважається недооцінка визнаних в обліковій системі нематеріальних активів та невключення до її складу значної кількості інших об'єктів нематеріальної та інноваційної природи, які є основними факторами створення вартості. Для подолання цієї проблеми необхідним є як розвиток моделей оцінки об'єктів інноваційної діяльності підприємства за ринковою вартістю на момент їх створення та на момент їх використання, а також розширення кількості таких об'єктів, що відображаються в системі обліку та звітності підприємства. Розвиток моделей облікової оцінки об'єктів інноваційної діяльності можна проводити як шляхом їх розширення, так і шляхом їх повної заміни, що передбачає трансформацію базових принципів бухгалтерського обліку. В цілому це має призвести до підвищення релевантності оприлюдненої облікової інформації в частині інноваційної діяльності підприємства для різних груп її користувачів, сприяючи підвищенню ефективності рішень, що приймаються на її основі, зокрема більш ефективному розподілу капіталу.

Методологічні проблеми обліку інноваційної діяльності передбачають розвиток таких елементів обліку, як оцінка, рахунки та звітність щодо об'єктів інноваційної діяльності, які потребують ідентифікації та введення до складу об'єктів бухгалтерського обліку. Зокрема, потребують розробки стандартизовані моделі оцінки для тих об'єктів інноваційної діяльності підприємства, які на сьогодні не ідентифікуються або заборонено відображати в системі обліку. В основу таких моделей має бути покладено перехід від історичної до потенційної ринкової оцінки. Ідентифікація, визнання та відокремлений облік сталих інновацій має забезпечити формування облікової інформації, яка має вагоме значення з позиції розкриття безпосередньої ролі підприємства в забезпеченні сталого розвитку. Окрім того, потребують удосконалення методологічні засади управлінського та стратегічного обліку в частині об'єктів інноваційної діяльності, які стануть основою для формування засобів додаткового розкриття облікової інформації (нормативного та добровільного). Особлива увага має бути приділена методології розкриття нарративної нефінансової інформації та набору нефінансових показників, що характеризують інноваційні витрати та капіталовкладення підприємства.

Організаційні проблеми обліку інноваційної діяльності пов'язані з уточненням існуючих та введенням до складу системи обліку нових об'єктів інноваційної діяльності. Потребує розробки система формування та оприлюднення управлінських та стратегічних звітів щодо таких об'єктів, а також визначення меж конфіденційності облікової інформації, що має розкриватися в таких звітах для користувачів різних рівнів (вище керівництво, власники, менеджмент, різні групи зовнішніх користувачів).

Одним зі шляхів подолання проблем, які намагалися вирішити наведені вище вчені (рис. 2), пропонуючи варіанти наближення можливостей чинної системи бухгалтерського обліку до зростаючих інформаційних потреб користувачів, є створення комплексної системи обліку інноваційної діяльності підприємств як окремого і найважливішого бізнес-процесу, що є основним фактором створення вартості. Об'єднуючим елементом такої системи є використання поняття «інноваційного капіталу», що характеризує сукупність наявних у підприємства формалізованих (промислова власність) і неформалізованих організаційних знань, які дозволяють підприємству забезпечувати одержання майбутніх економічних вигід, сприяючи впровадженню інновацій, покращенню і розвитку інноваційного потенціалу та забезпечуючи генерування довгострокової вартості.

Вирізняючи у поводженні з інноваційним капіталом підприємства два основні етапи – створення та використання, можна об'єднати в єдину систему об'єкти, які на сьогодні нормативно виокремлені в національній системі обліку і стосуються інноваційної діяльності підприємства – витрати на дослідження і розробки та нематеріальні активи. Перша група об'єктів стосується процесу створення інноваційного капіталу, обліку пов'язаних з його створенням витрат та капітальних вкладень, а друга – характеризує процес використання інноваційного капіталу та пов'язаних з цим субпроцесів, що стосуються прирощення (дооцінки) або втрати його вартості (зносу, зменшення корисності) в процесі використання, а також припинення його використання. Окрім того, з'являється можливість узагальнити і об'єднати в єдину теоретичну систему існуючі пропозиції вчених щодо удосконалення бухгалтерського обліку інноваційної діяльності підприємств на основі виділення нових видів об'єктів обліку (інноваційні витрати, інноваційні інвестиції, інноваційні продукти, інноваційні резерви, інноваційні ризики тощо).

Застосування такого підходу дозволяє покласти основну мету інноваційної діяльності підприємства – прирощення інноваційного капіталу – в основу удосконалення чинної облікової системи. Це сприятиме створенню передумов для проведення аналізу зв'язку між витраченими ресурсами, здійсненими капітальними вкладеннями та одержаними вигодами інноваційної діяльності підприємства, а також вирішуватиме проблему відсутності цілісної та узагальненої інформації про інноваційний капітал для всіх груп заінтересованих користувачів. При цьому мають бути чітко відмежовані від процесів облікового відображення інноваційного капіталу інші бізнес-процеси підприємства, пов'язані зі створенням та використанням інших видів нематеріальних активів, які виникають (створені або придбані зі сторони) не в результаті здійснення інноваційної діяльності підприємства. Використання такого підходу передбачає

необхідність розвитку окремих елементів бухгалтерського обліку, зокрема, рахунків, оцінки та звітності в частині об'єктів, що стосуються поводження з інноваційним капіталом підприємства.

Висновки та пропозиції. Із загостренням кризових явищ у світовій економіці, підвищенням рівня її динаміки та турбулентності соціально-економічні інститути, які обслуговують її функціонування, зокрема бухгалтерський облік, мають постійно адаптуватися до нових умов функціонування. Розвиток економіки знань, що передбачає встановлення пріоритетності інноваційної діяльності та використання інтелектуального капіталу як основного джерела створення вартості, передбачає необхідність адаптації та удосконалення традиційної моделі бухгалтерського обліку для того, щоб не втратити своєї ролі як основного джерела інформації для прийняття рішень її користувачами. Лише такий шлях дозволить позбавитися вразливостей та недосконалостей системи обліку, основним наслідком яких є нездатність забезпечити реальну оцінку підприємств та надавати достовірну і релевантну інформацію про фактори створення вартості суб'єктам прийняття рішень.

Аналіз поглядів вчених у сфері бухгалтерського обліку дозволив встановити, що на сьогодні все більш переконаливо є позиція, що конвенційна система бухгалтерського обліку, побудована на основі міжнародних моделей (IAS/IFRS GAAP US), нездатна забезпечити достовірне відображення результатів інноваційної діяльності підприємств у вигляді різних видів об'єктів нематеріальної природи. Саме тому цей елемент облікової системи має бути удосконалений, виходячи з особливостей діяльності суб'єктів економіки знань та з розширення існуючих і появи нових інформаційних потреб користувачів бухгалтерської звітності. Було встановлено, що на розвиток системи бухгалтерського обліку в умовах економіки знань впливають такі фактори: 1) нові економічні умови функціонування підприємств; 2) нові нормативні вимоги щодо звітування підприємств; 3) вимоги суспільства щодо функціонування підприємств на засадах сталого розвитку. Вплив цих факторів породжує виникнення проблем розвитку системи бухгалтерського обліку щодо інноваційної діяльності підприємства в умовах економіки знань (теоретичного, методологічного та організаційного характеру), які мають бути вирішені науковцями для забезпечення релевантності облікової інформації зростаючим запитам користувачів за сучасних умов. Комплексною пропозицією для вирішення таких проблем є створення теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку інноваційного капіталу, що дозволить об'єднати в єдину систему процеси створення та використання результатів інноваційної діяльності на підприємстві.

Список використаної літератури:

1. *Легенчук С.Ф.* Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : монографія / *С.Ф. Легенчук*. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 652 с.
2. *Пилипенко Л.М.* Розвиток концепцій побудови системи публічної звітності корпорацій в умовах постіндустріальної економіки : монографія / *Л.М. Пилипенко*. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2016. – 336 с.
3. *Пушкар М.С.* Сутність інтелектуалізації облікової системи та структура інформаційних ресурсів підприємства / *М.С. Пушкар* // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України : матер. міжнар. наук.-прак. конф. 21–22 листопада. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 24 с.
4. *Рид С.* Финансовый директор как интегратор бизнеса / *С.Рид, Х.-Д. Шойерман*. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2007. – 397 с.
5. *Arewa O.B.* Measuring and Representing the Knowledge Economy: Accounting for Economic Reality under the Intangibles Paradigm / *O.B. Arewa*. – Buffalo Law Review. – 2006. – Vol. 54. – P. 1–102.
6. *Bogdan V.* Accounting In Knowledge-Based Economy / *V.Bogdan, D.Popa, M.Beleneși* // The Case Of The Romanian Ict Industry. – University of Oradea Annals of Faculty of Economics. – 2013. – Vol. 1 (2). – P. 498–511.
7. *Elliott R.K.* The third wave breaks on the shores of accounting / *R.K. Elliott* // Accounting Horizons. – 1992. – Jun. – P. 61–85.
8. *Pang Lq.* Financial Accounting System Based on Knowledge Economy / *Lq.Pang* ; in *X.Qu, Y.Yang* ed. // Information and Business Intelligence. IBI 2011. Communications in Computer and Information Science. – Berlin, Heidelberg : Springer. – 2012. – Vol. 267. – P. 282–288.
9. *Raj J.R.* The role of accounting in the knowledge economy / *J.R. Raj, A.Seetharaman* // African Journal of Business Management. – 2012. – Vol. 6 (32). – P. 9307–9316.
10. *Seetharaman A.* Intellectual capital accounting and reporting in the knowledge economy / *A.Seetharaman, H.Helmi Bin Zaini Sooria, A.S. Saravanan* // Journal of Intellectual Capital. – 2002. – Vol. 3, № 2. – P. 128–148.
11. *Shortridge R.T.* Understanding the changes in accounting thought / *R.T. Shortridge, P.A. Smith* // Research in accounting regulation. – 2009. – Vol. 21 (1). – P. 11–18.
12. *Tugui A.* Accounting of Organization in the Future Knowledge Society / *A.Tugui*. – 2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://ssrn.com/abstract=890205>.
13. *Ullberg E.* Intangible Asset Gap in Global Competitiveness / *E.Ullberg, L.Edvinsson, C.Yeh-Yun Lin* // Mapping and Responding to the New Economy. – Switzerland : Springer, 2021. – 102 p.
14. *Velmurugan M.S.* Revisiting accounting in the knowledge-based economy / *M.S. Velmurugan* // The Journal of Knowledge Economy & Knowledge Management. – 2011. – Vol. VI, Iss. 1. – P. 1–13.
15. *Wallison P.J.* Accounting Lags Behind a Knowledge Economy / *P.J. Wallison* // Financial Times. – 2004. – March [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://cutt.ly/nVcTd37>.

16. White N.M. How Goodwill Accounting's Makeover Hits S&P 500, in Six Charts / N.M. White. – 2022 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://cutt.ly/3VcTx7F7>.
17. Yaremko I.J. The Paradigms of Accounting and Financial Reporting / I.J. Yaremko, L.M. Pylypenko, O.I. Tyvonchuk // International Journal of Synergy and Research. – 2016. – Vol. 5. – P. 135–146.

References:

1. Legenchuk, S.F. (2010), *Teorija i metodologija buhgalters'kogo obliku v umovah postindustrial'noi' ekonomiky*, monografija, ZhDTU, Zhytomyr, 652 p.
2. Pylypenko, L.M. (2016), *Rozvytok koncepcij pobudovy systemy publichnoi' zvitnosti korporacij v umovah postindustrial'noi' ekonomiky*, monografija, Vydavnytvo L'vivskoi' politehniky, L'viv, 336 p.
3. Pushkar, M.S. (2007), «Sutnist' intelektualizacii' oblikovoi' systemy ta struktura informacijnyh resursiv pidpryjemstva», *Stvorennja intelektual'noi' systemy obliku dlja ekonomiky Ukrainy*, mater. mizhnar. nauk.-prak. konf. 21–22 lystopada, Ekonomichna dumka, Ternopil', 24 p.
4. Rid, S. and Shoerman, Kh.-D. (2007), *Finansovyi direktor kak integrator biznesa*, Al'pina Biznes Buks, M., 397 p.
5. Arewa, O.B. (2006), «Measuring and Representing the Knowledge Economy: Accounting for Economic Reality under the Intangibles Paradigm», *Buffalo Law Review*, Vol. 54, pp. 1–102.
6. Bogdan, V., Popa, D. and Beleneși, M. (2013), «Accounting In Knowledge-Based Economy», *The Case Of The Romanian Ict Industry*, University of Oradea Annals of Faculty of Economics, Vol. 1 (2), pp. 498–511.
7. Elliott, R.K. (1992), «The third wave breaks on the shores of accounting», *Accounting Horizons*, Jun., pp. 61–85.
8. Pang, Lq. (2012), «Financial Accounting System Based on Knowledge Economy», in Qu, X. and Yang, Y. (ed.), *Information and Business Intelligence. IBI 2011. Communications in Computer and Information Science*, Springer, Berlin, Heidelberg, Vol 267, pp. 282–288.
9. Raj, J.R. and Seetharaman, A. (2012), «The role of accounting in the knowledge economy», *African Journal of Business Management*, Vol. 6 (32), pp. 9307–9316.
10. Seetharaman, A., Helmi Bin Zaini Sooria, H. and Saravanan, A.S. (2002), «Intellectual capital accounting and reporting in the knowledge economy», *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 3, No. 2, pp. 128–148.
11. Shortridge, R.T. and Smith, P.A. (2009), «Understanding the changes in accounting thought», *Research in accounting regulation*, Vol. 21 (1), pp. 11–18.
12. Tugui, A. (2006), «Accounting of Organization in the Future Knowledge Society», [Online], available at: <https://ssrn.com/abstract=890205>
13. Ullberg, E., Edvinsson, L. and Yeh-Yun Lin, C. (2021), «Intangible Asset Gap in Global Competitiveness», *Mapping and Responding to the New Economy*, Springer, Switzerland, 102 p.
14. Velmurugan, M.S. (2011), «Revisiting accounting in the knowledge-based economy», *The Journal of Knowledge Economy & Knowledge Management*, Vol. VI, Issue 1, pp. 1–13.
15. Wallison, P.J. (2004), «Accounting Lags Behind a Knowledge Economy», *Financial Times*, March, [Online], available at: <https://cutt.ly/nVcTd37>
16. White, N.M. (2022), *How Goodwill Accounting's Makeover Hits S&P 500, in Six Charts*, [Online], available at: <https://cutt.ly/3VcTx7F7>
17. Yaremko, I.J., Pylypenko, L.M. and Tyvonchuk, O.I. (2016), «The Paradigms of Accounting and Financial Reporting», *International Journal of Synergy and Research*, Vol. 5, pp. 135–146.

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

Наукові інтереси:

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

Makarovich V.K.

The need for accounting and reporting on the innovation capital of the enterprise in the conditions of the knowledge-based economy

The article investigates the reasons for the need for improvement and the factors of the development of the accounting system in the conditions of the formation of the knowledge-based economy (new economic conditions for the functioning of enterprises; new normative requirements for enterprise reporting; society's requirements for the operation of enterprises on the basis of sustainable development). The views of researchers regarding the need to develop the accounting system in new economic conditions, characterized by the priority of innovation and intellectual capital in the activities of enterprises, have been analyzed. The requirements of the management report in terms of research and development of enterprises have been disclosed. The modern requirements for disclosing information about innovative activities of enterprises in reporting aimed at ensuring sustainable development have been revealed. The accounting system's problems related to the enterprise's innovative activity in the conditions of the knowledge-based economy, which need to be solved by scientists (fundamental problem, problems of a theoretical, methodological, and organizational nature), have been identified and characterized. The necessity of developing the theoretical and methodological foundations of the accounting of innovative capital as a comprehensive means of solving the identified problems has been substantiated.

Keywords: innovative capital; innovative activity; accounting system; knowledge-based economy.

Стаття надійшла до редакції 11.05.2022.