

УДК 657.421.3

DOI: <https://doi.org/10.32782/2520-2200/2024-2-8>**Макарович В.К.**кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту

Закарпатського угорського інституту імені Ференца Ракоці II

Makarovich Victoria

Ferenc Rakoczi II Transcarpathian Hungarian Institute

КОМПЛЕМЕНТАРНІ АКТИВИ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ

COMPLEMENTARY ASSETS OF INNOVATIVE ACTIVITIES IN THE ACCOUNTING SYSTEM

Комплементарні активи забезпечують виникнення синергічного ефекту внаслідок формування таких комбінацій інноваційних ресурсів, які сприяють побудові найбільш ефективного ланцюжка створення вартості та максимізації одержання економічних вигід через підвищення рівня граничної віддачі від окремого використання таких ресурсів. Проаналізовано основні причини недостатнього використання в бухгалтерському обліку концепції комплементарних активів. Обґрунтовано напрямки використання концепції комплементарних активів у US GAAP та IAS/IFRS. Розкрито та проаналізовано основні характеристики комплементарних активів. Визначено основні положення методології обліку комплементарних активів згідно з GAAP US та IAS/IFRS. Для розробки системи обліку комплементарних інноваційних активів підприємства запропоновано два основні підходи: 1) облік комплементарних активів як єдиного активу (комплексна оцінка одного активу за справедливою вартістю, зокрема у випадках обліку нематеріальних активів), під час злиття підприємств, обліку корисних копалин або нафтогазового майна для підприємств, які здійснюють видобувну діяльність тощо); 2) паралельний аналітичний облік комплементарних активів (покращена оцінка основного активу за справедливою вартістю). Сформовано напрями розвитку оцінки комплементарних інноваційних активів підприємства за справедливою вартістю. Обґрунтовано залежність обсягу інформації про комплементарні активи, що підлягають розкриттю, та рівня захисту інноваційного капіталу підприємства. Обґрунтовано доцільність формування комплексного звіту про комплементарні інноваційні активи, який розкриватиме інформацію про базові інноваційні активи (елементи інноваційного капіталу підприємства) та комплементарні матеріальні та нематеріальні активи. Оскільки різні види комплементарних активів відіграють різну роль у забезпеченні ефективності створення та використання базових інноваційних активів. Тому інформація про різні види комплементарних активів інноваційної діяльності матиме різну актуальність для користувачів. Пропонований звіт для підприємства є інформаційною основою для прийняття рішень у системі управління інноваційною діяльністю.

Ключові слова: комплементарні активи, інноваційна діяльність, інноваційний капітал, розвиток системи обліку.

Complementary assets ensure the emergence of a synergistic effect due to the formation of such combinations of innovative resources that contribute to the construction of the most effective chain of value creation and the maximization of economic benefits by increasing the level of marginal return from the separate use of such resources. The main reasons for the insufficient use of the concept of complementary assets in accounting have been analyzed. The directions for using the concept of asset complementarity in US GAAP and IAS/IFRS have been grounded. The main characteristics of complementary assets have been disclosed and analyzed. The basic provisions of the methodology of accounting for complementary assets according to GAAP US and IAS/IFRS have been analyzed. Two main approaches have been proposed for the development of the accounting system of complementary innovative assets of the enterprise: 1) accounting of complementary assets as a single asset (comprehensive assessment of one asset at fair value, in particular in cases of accounting for intangible assets during a merger of enterprises, accounting for minerals or oil and gas property for enterprises engaged in extractive activities, etc.); 2) parallel analytical accounting of complementary assets (improved assessment of the basic

asset at fair value). Development directions for the evaluation of complementary innovative assets of the enterprise at fair value have been formed. The dependence of the amount of information on complementary assets to be disclosed and the level of protection of the enterprise's innovative capital is substantiated. The expediency of forming a comprehensive report on complementary innovative assets, which will reveal information about basic innovative assets (elements of the enterprise's innovative capital) and complementary tangible and intangible assets, is substantiated. Because different types of complementary assets play different roles in ensuring the effectiveness of the creation and use of basic innovation assets. Therefore, information about different types of complementary assets of innovative activity will have different relevance for users. The proposed report for the enterprise is an information basis for decision-making in the innovation management system.

Key words: complementary assets, innovative activity, innovation capital, development of the accounting system.

Постановка проблеми. Удосконалення чинної методики обліку інноваційної діяльності підприємства може відбуватись як за рахунок створення нових облікових концепцій, що будуть удосконалювати чинні теоретико-методичні засади обліку, так і за рахунок впровадження теорій, теоретичних конструктів та концепцій з інших економічних дисциплін, які стосуються процесу створення інновацій підприємства. В останні роки вітчизняними вченими в якості таких зовнішніх систем економічних знань, на основі яких може бути удосконалена система бухгалтерського обліку, активно використовувалась інституційна (В.М. Жук [1], О.О. Канцуров [2]) та неінституційна (Н.О. Лоханова [3], І.А. Юхименко-Назарук [4]) економічні теорії. В той же час, дані теорії переважно використовувались вченими для розвитку системи бухгалтерського обліку в цілому, а не для розвитку теоретико-методологічних засад обліку окремих об'єктів. Внаслідок цього існує значна кількість обмежень щодо формування інституційних засад обліку, які б дозволили привести систему облікових стандартів відносно різних об'єктів обліку, зокрема, і щодо інноваційного капіталу підприємства, до зростаючих запитів та інформаційних потреб стейкхолдерів.

Ще однією зовнішньою по відношенню до системи обліку концепцією, що може використовуватись для удосконалення правил і принципів ведення обліку, наведених в системі облікових стандартів, є концепція комплементарності активів. Виходячи з даної концепції успішність реалізації інноваційної діяльності підприємства залежить не лише безпосередньо від ефективності процесів самої інноваційної діяльності, а також і від наявних на підприємстві комплементарних активів, тобто від сукупності ресурсів, що уможливають та забезпечують більшу впорядкованість організації створення, використання та комерціалізації інновацій. Комплементарні активи забезпечують виникнення синергічного ефекту внаслідок формування таких комбінацій інноваційних ресурсів, які сприяють побудові найбільш ефективного ланцюжка створення вартості та максиміза-

ції одержання економічних вигід через підвищення рівня граничної віддачі від окремого використання таких ресурсів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблематиці використання комплементарних активів для підвищення ефективності інноваційної діяльності підприємства присвячені праці Х.Л. Джоу, Е. Еннена, М. Еспітіа-Ескуера, Дж.Й. Кої-Акрофі, П. Мілгрора, Дж. Пастор-Агустіна, Е. Пенроуз, А. Ріхтера, Дж. Робертса, Ф.Т. Ротаермела, Д.Дж. Тіса, М. Чеканйолі та ін. Розвитку системи обліку на основі використання сучасних економічних теорій присвячені дослідження Р.Ф. Бруханського, В.М. Жука, О.О. Канцурова, Н.О. Лоханової, Л.М. Пилипенка, І.Б. Садовської, О.Г. Сокіла, І.А. Юхименко-Назарук, І.Й. Яремка та ін.

Метою статті є аналіз можливості та перспектив використання концепції комплементарних інноваційних активів в бухгалтерському обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. На відміну від дослідників-економістів концепція комплементарних активів майже не досліджується вченими в сфері бухгалтерського обліку, зокрема, в частині удосконалення методики обліку інноваційної діяльності підприємства. Причинами цього на нашу думку є наступні: 1) достатня новизна і відсутність чітко структурованої економічної теорії комплементарних активів, яка б могла використовуватись в інших функціональних дисциплінах, зокрема в бухгалтерському обліку; 2) відсутність чітко сформульованих запитів користувачів інформації облікової системи підприємства щодо розкриття інформації про комплементарні активи підприємства, зокрема, в частині інноваційної діяльності підприємства; 3) використання в системі бухгалтерського обліку достатньо вузького набору об'єктів для опису протікання інноваційної діяльності підприємства та її результатів.

Проте, для формування методики облікового відображення комплексного інноваційного капіталу підприємства, який би дозволив підвищити рівень релевантності та прозорості

інформації про процеси реалізації інноваційної діяльності та її результати для різних груп користувачів, необхідним є використання концепції комплементарних активів інноваційної діяльності в системі обліку. Це впливає з позиції вчених-економістів (Е. Еннена, Д. Міллер, П. Мілгром, Е. Пенроуз, Ф.Т. Ротаермел, Д.Дж. Тіс, М. Чеканіолі та ін.), які наголошують на важливій ролі таких активів в створенні та примноженні інноваційного капіталу на мікротамакроскопічному рівні.

Іншим аргументом щодо доцільності вищевказаної пропозиції з удосконалення системи обліку в частині комплементарних активів є часткове використання концепції комплементарності активів для формування методики обліку нематеріальних активів при об'єднанні підприємств в GAAP US та IAS/IFRS. Як зазначають представники компанії «PWC», окремі нематеріальні активи часто працюють разом або доповнюють один одного. У деяких випадках покупець може забажати згрупувати комплементарні нематеріальні активи разом для цілей оцінки їх початкової справедливої вартості на дату придбання та для подальшої амортизації та перевірки на знецінення [6]. В якості прикладу таких активів в ASC 805-20-55-18 [10] наводиться бренд, який може включати до свого складу групу різних видів нематеріальних активів, які окремо визнаються в системі обліку – права на комерційні позначення, права на об'єкти промислової власності, інші види нематеріальних активів. Окрім цього, в ASC 350-30-35 GAAP US [11] також відмічається, що за подібною методикою як одна одиниця обліку на дату придбання підприємства можуть визнаватися і сукупність нематеріальних активів з невизначеними термінами їх корисного використання.

Аналогічний підхід також можна побачити в ілюстративних прикладах до МСФЗ 3 «Об'єднання підприємств», які хоча і безпосередньо не є частиною МСФЗ, однак можуть використовуватись в якості рекомендацій їх розробників для кращого практичного розуміння положень, викладених в МСФЗ. Зокрема, в IЕ21 [13, с. 11] в якості прикладу групи комплементарних активів наводиться бренд (торгова марка або знак обслуговування, пов'язана з нею торгова назва, формули, рецепти та технологічні експертиза) та наголошується, що МСФЗ 3 не забороняє визнання їх комбінації підприємством як одного нематеріального активу, якщо елементи такої комбінації активів мають однакові строки корисного використання.

На відміну від позиції розробників IAS/IFRS, згідно підходу розробників GAAP US, що базується на використанні концепції комплементарності активів, в якості єдиного активу при

придбанні також можуть бути визнані і сукупність матеріальних та нематеріальних активів. Основною умовою чого є те, що базовий актив та комплементарний до нього актив повинні мати подібні строки корисного використання. Прикладами таких комплементарних активів є наступні: атомна електростанція та ліцензія на її експлуатацію; авторські права та будь-які пов'язані з ним переуступки або ліцензійні угоди; ряд сервітутів, які стосуються газопроводу; група дозволів, виданих державними установами, усі з яких необхідні для експлуатації одного об'єкта [6]. Тобто нематеріальні активи в таких випадках також можуть бути комплементарними до базового матеріального активу.

Згідно з позицією розробників GAAP US та IAS/IFRS концепція комплементарності активів може застосовуватись для того, щоб об'єднати на дату придбання підприємства різні види активів (два види нематеріальних активів, матеріальні і нематеріальні активи) в один актив (одну одиницю обліку), якщо такі активи забезпечують єдине джерело генерування доходів для підприємства та які мають подібні строки корисного використання чи такий строк для них є невизначеним. Передусім, це необхідно здійснювати для полегшення процедури оцінки таких об'єктів обліку, а також для тестування на зменшення їх корисності, оскільки такі активи забезпечують спільне генерування грошових потоків для підприємства, хоча і є віддільними один від одного.

В ASC 350-30-35-23 [11] та в ASC 350-30-35-24 [11] наведено набір індикаторів, які мають враховуватись при реалізації професійного судження щодо необхідності / відсутності потреби в об'єднанні як єдиної одиниці обліку нематеріальних активів з невизначеним терміном служби, на основі яких можна більш чітко встановити, що розуміється під комплементарними активами в GAAP US. Зокрема, до основних характеристик комплементарних активів відносять: 1) стратегія використання комплементарних активів на підприємстві передбачає наявність однакових цілей, які забезпечуються за допомогою таких активів; 2) генерування одного спільного грошового потоку обома комплементарними активами; 3) при вибутті одного з комплементарних активів стає неможливим найкраще використання іншого комплементарного активу та відбудеться значне зменшення справедливої вартості такого активу; 4) загальна вартість продажу двох комплементарних активів є більшою ніж сума їх вартостей продажу, якщо б вони продавались окремо.

Вищевказана позиція, яка на сьогодні реалізована в системі облікових стандартів GAAP US щодо використання концепції комплементарності активів, в якості єдиного активу при

тарності активів, свідчить про її частковість та вибірковість з позиції економічної теорії комплементарних активів, що також можна і констатувати щодо IAS/IFRS. Передусім, це стосується наслідків використання такої теорії для удосконалення чинної методики обліку активів підприємства.

Основним і єдиним наслідком, який був використаний з економічної теорії комплементарних активів для розвитку системи бухгалтерського обліку, є можливість об'єднання декількох комплементарних активів в один актив (одну одиницю обліку) при відповідності визначеним критеріям (індикаторам) з метою покращення їх облікової оцінки. Оскільки це дозволяє при їх оцінці за справедливою вартістю забезпечити врахування синергічних ефектів від спільного використання комплементарних активів на підприємстві.

Запровадження такого підходу до визнання одним активом групи комплементарних активів на нашу думку було спричинено наявністю аналогічних правил обліку для тих активів (ресурсів) підприємства, які експлуатуються як єдиний актив і які за своєю суттю є невіддільними один від одного. Внаслідок чого один з таких активів не є активом згідно чинних вимог до визнання активів, наприклад, вбудоване програмне забезпечення (firmware) різних видів приладів з програмним управлінням. Однак, такий підхід може бути застосований лише за умови відповідності комплементарних активів набору встановлених критеріїв (індикаторів), зокрема, повному співпадінню джерела генерування доходів, а також при наявності однакового строку їх корисного використання або його невизначеності.

Отже, наявні напрацювання щодо методології обліку комплементарних активів згідно GAAP US та IAS/IFRS можна звести до наступних положень: 1) окремі види активів при придбанні підприємства можуть бути визнані в бухгалтерському обліку як єдиний комплементарний актив (одна одиниця обліку) у випадку відповідності визначеному набору критеріїв (однакове джерело генерування доходів, однаковий або невизначений строк корисного використання); 2) комплементарні активи відображаються в системі обліку як єдиний актив (одна одиниця обліку); 3) такий єдиний комплементарний актив складається з двох основних елементів – базового активу, та комплементарного (доповнюючого) до нього активу; 4) базовим активом можуть бути матеріальні та нематеріальні активи, а комплементарним до нього – лише нематеріальні активи підприємства; 5) комплементарні активи підприємства оцінюються за справедливою вартістю.

Згідно чинних вимог GAAP US та IAS/IFRS можливість для обліку комплементарних активів виникає лише в момент придбання підприємства, коли для зменшення розміру гудвілу при придбанні розробниками стандартів дозволено забезпечити облікове відображення наявних у підприємства, що придбається, нематеріальних ресурсів, які не були включені до складу його активів. З метою забезпечення розвитку обліку інноваційного капіталу в напрямі прогресивізму доцільним є поширення методики визнання та обліку комплементарних активів (однієї одиниці обліку) та їх оцінки за справедливою вартістю при здійсненні звичайної діяльності підприємства. Це дозволить підвищити релевантність облікової інформації про інноваційний капітал підприємства та зробити більш прозорими процеси створення інновацій та їх потенційну ефективність для постачальників капіталу.

Доцільність обліку комплементарних активів інноваційної діяльності як єдиної одиниці обліку підтверджується внесенням до складу Концептуальної основи фінансової звітності (2018 р.) (4.48) детального обґрунтування поняття «одиниця обліку» як групи прав, групи зобов'язань або групи прав та зобов'язань, до яких застосовуються вимоги щодо визнання та оцінки [7]. Це дозволило сформулювати теоретичні засади для впровадження концепції комплементарності в систему обліку, в результаті чого дана концепція починає використовуватись і в процесі розробки інших облікових стандартів IAS/IFRS.

Зокрема, при розробці стандарту «Видобувні діяльності» (2018 р.), який в майбутньому має замінити МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка мінеральних ресурсів», в якості критеріїв віднесення об'єктів до одиниці обліку корисних копалин або нафти та газу було визначено географічні кордони та групування окремих активів (компонентів), які є невід'ємною частиною інших активів у межах одиниці обліку та фізично і комерційно невіддільними від них [9]. Тобто комплементарними є такі активи, щодо яких здійснюється спільне управління та які забезпечують спільне генерування грошових потоків для підприємства. За підходом, реалізованим в проекті стандарту «Видобувні діяльності», нематеріальні права на розвідку чи видобування мають складати основу комплементарного активу, що називатиметься мінералами або нафтогазовою власністю. Визнання такого комплементарного активу слід проводити в момент набуття підприємством нематеріальних прав, а також проводити їх подальшу переоцінку за справедливою вартістю після проведення діяльності з розвідки та оцінки обсягів корисних копалин.

Визначальною відмінністю реалізованого в проекті стандарту «Видобувна діяльність» підходу до групування активів в єдиний актив є розширення попередніх положень GAAP US та IAS/IFRS щодо обліку та визнання комплементарних активів, оскільки він дозволяє розглядати в якості комплементарного (доповнюючого) до базового активу також і матеріальні активи. Така позиція розробників стандарту «Видобувна діяльність» співпадає з поглядами дослідників, які наголошують, що для інноваційної діяльності важливу роль відіграють матеріальні комплементарні активи (Й. Гровіц [12]), які уможливають безпосереднє проведення наукових досліджень та розробок на підприємстві, а також які відмічають про існування у стейкхолдерів інформаційних потреб щодо наявності матеріального забезпечення для успішної реалізації інноваційної діяльності підприємства (С. Купер [8, с. 423]). Це зумовлює необхідність використання даного підходу для удосконалення методики обліку комплементарних активів інноваційної діяльності підприємства та розкриття інформації про них для різних груп заінтересованих користувачів.

Концепція комплементарності активів з імплементацією поняття «єдиниця обліку» в Концептуальну основу фінансової звітності поступово починає впроваджуватись і в систему облікових стандартів IAS/IFRS з метою формування більш релевантної інформації про активи підприємства, а також задля забезпечення правдивого подання сутності операцій та подій в результаті яких так і активи з'являються у підприємства. Відповідно, її використання при удосконаленні методики обліку інноваційної діяльності підприємства в напрямі прогресизму також сприятиме підвищенню рівня релевантності облікової інформації про інноваційний капітал для користувачів та правдивому поданню операцій зі створення, впровадження та комерціалізації інновацій підприємства.

Однак, впровадження методики обліку та оцінки комплементарних активів як одного активу на основі використання концепції єдиниці обліку з удосконаленнями щодо її використання в поточній діяльності підприємства та в частині розширення поняття комплементарного (доповнюючого) до базового активу все одно не дозволить повною мірою вирішити проблему розкриття повної та релевантної інформації про комплементарні активи інноваційної діяльності підприємства. Це пов'язано з тим, що на підприємстві можуть бути і такі комплементарні активи, які не мають повного співпадіння щодо джерела генерування доходів, спільного управління та які мають відмінні строки корисного використання, тобто які не

можуть бути визнані як одна єдиниця обліку. Наприклад, один з брендів компанії може забезпечувати ефективну реалізацію різних видів інновацій підприємства з різною силою, або спеціалізоване лабораторне обладнання, що забезпечує створення різних видів інноваційних продуктів підприємства, має інший строк використання ніж такі види інноваційних продуктів та може використовуватись одночасно для реалізації різних інноваційних проектів підприємства. Для таких видів комплементарних активів відсутні жодні рекомендації як щодо удосконалення порядку їх бухгалтерського відображення та оцінки, так і щодо надання облікової інформації про них для різних груп користувачів через оприлюднення бухгалтерської звітності. Тому поряд з обліком комплементарних інноваційних активів як єдиного активу слід розробити окрему методику обліку та удосконалити оцінку для тих комплементарних активів, які не можуть бути об'єднані та обліковуватись і оцінюватись як єдиний актив. Лише застосування такого підходу разом з обліком комплементарних активів інноваційної діяльності як єдиного активу забезпечуватиме комплексне інформування внутрішніх та зовнішніх користувачів та забезпечуватиме прийняття більш ефективних рішень щодо управління інноваційним капіталом підприємства.

Виходячи з проведеного аналізу рівня використання економічної теорії комплементарних активів в бухгалтерському обліку можна визначити два основні шляхи, яким чином може бути забезпечено удосконалення обліку комплементарних активів інноваційної діяльності підприємства (рис. 1).

Стосовно першого з виділених шляхів, то хоча розробниками облікових стандартів (GAAP US, IAS/IFRS, НП(С)БО) пропонується механізм обліку комплементарних активів в окремих випадках (облік нематеріальних активів при об'єднанні підприємств, облік мінералів або нафтогазової власності для підприємств, що займаються видобувною діяльністю), він також має бути застосований в поточній діяльності підприємства щодо комплементарних активів інноваційної діяльності. Зокрема, такі активи мають бути конкретизовані та адаптовані під специфіку елементів інноваційного капіталу підприємства, має бути розроблена їх класифікація та описаний перелік комплементарних активів інноваційної діяльності підприємства, які можуть визнаватись одним об'єктом обліку, а також має бути удосконалена система відокремленого звітування про такі активи.

Згідно другого з виділених шляхів, то на сьогодні в міжнародних системах обліку та

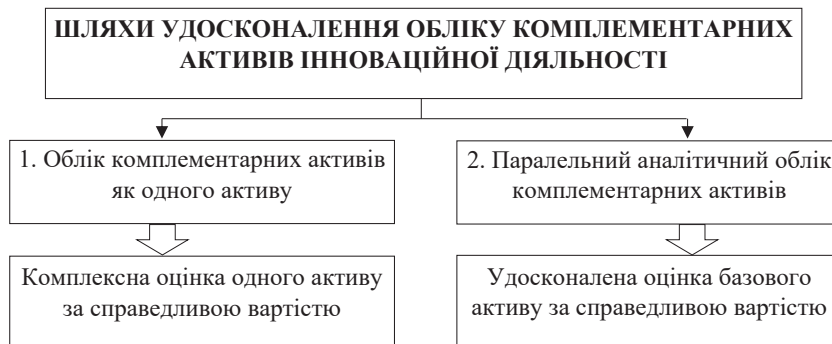


Рис. 1. Шляхи удосконалення обліку комплементарних активів інноваційної діяльності

в національній системі обліку відсутні рекомендації, як забезпечити його реалізацію, внаслідок чого користувачі не мають доступу до облікової інформації, яка б характеризувала наявність та якість комплементарних активів інноваційної діяльності підприємства. Також слід формувати спеціалізований звіт, в якому розкриватиметься інформація про базові інноваційні активи (елементи інноваційного капіталу підприємства) та комплементарні до них матеріальні та нематеріальні активи. Дана пропозиція співзвучна з критикою С.Дж. Вільямс [14, с. 133], на думку якої сучасна концепція визнання активів в бухгалтерському обліку втратила свою релевантність для користувачів, а тому повинна бути уточнена, а перелік звітності про активи має бути розширений за допомогою спеціалізованих звітів, які враховують здійснені уточнення чинної концепції активів.

Важливим питанням також є обсяги облікової інформації про комплементарні активи інноваційної діяльності, що має розкриватись в спеціалізованих звітах. Оскільки різні види комплементарних активів відіграють різну роль в забезпеченні ефективності створення та використання базових інноваційних активів. Тому інформація про різні види комплементарних активів інноваційної діяльності матиме різну релевантність для користувачів.

Для визначення критерію релевантності облікової інформації про комплементарні активи інноваційної діяльності передусім необхідно враховувати змістовні аспекти інновацій та особливості створення ними конкурентних переваг для підприємства. На думку М. Чеканіолі лібералізація ринків означає, що конкурентна перевага навряд чи виникне внаслідок доступу до ринку і має походити від власності на активи, які не продаються на ринках (ідіосинкратичні для інновації). Навіть незважаючи на те, що глобальний захист прав інтелектуальної власності зміцнився за останні роки, все ще відносно важко захистити свій інноваційний вина-

хід або розробку через суди. Тому виявлення та контроль ключових комплементарних активів може мати вирішальне значення для отримання лівової частки доходів та досягнення стійкої конкурентної переваги на основі інновацій [5]. Виходячи з даного твердження можна підсумувати, що в окремих випадках саме комплементарні активи інноваційної діяльності є основним фактором, який забезпечує доходність інноваційного капіталу підприємства. Тому інформація про комплементарні активи має відокремлено розкриватись в системі бухгалтерського обліку із зазначенням того, до яких саме елементів інноваційного капіталу вони є комплементарними.

Обсяг інформації про комплементарні активи інноваційної діяльності, що підлягатиме розкриттю, має залежати від рівня юридичної охорони елементів інноваційного капіталу підприємства, що використовується для здійснення такої діяльності. Тобто, чим меншим є рівень такого юридичного захисту інноваційного капіталу (базового активу), тим більшою в забезпеченні доходності інноваційної діяльності є роль комплементарних активів, а відповідно тим більшим має бути обсяг розкриття інформації про них в системі бухгалтерського обліку (рис. 2).

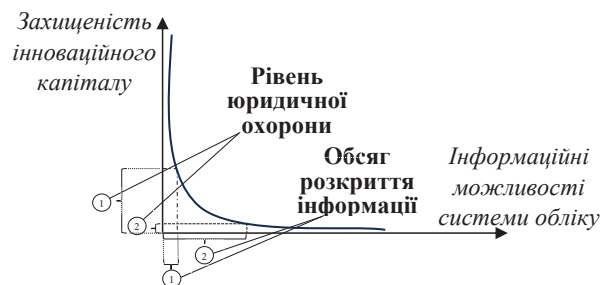


Рис. 2. Залежність обсягу інформації про комплементарні активи, що підлягає розкриттю, та рівня захищеності інноваційного капіталу підприємства

На рис. 2 в ситуації 1 при високому рівні юридичної охорони базового інноваційного активу існує більша ймовірність, що саме його наявність відіграє провідну роль в забезпеченні доходності інноваційної діяльності, а тому розкриття інформації про комплементарні активи має нижчий рівень релевантності. В ситуації 2 відбувається зворотна ситуація, оскільки при низькому рівні юридичної охорони базового активу саме комплементарні до них активи є джерелом одержання доходів, а тому для користувачів розкриття інформації про них матиме високий рівень релевантності.

Розробка методики обліку комплементарних активів має особливе значення для суб'єктів прийняття рішень у випадку впровадження прогресивної системи обліку витрат на дослідження та розробки. Це пояснюється тим, що за прогресивної системи обліку пропонується здійснювати менш обачливе визнання витрат на дослідження та розробки як нематеріальних активів підприємства, зокрема, які ще не одержали юридичного закріплення як об'єктів права інтелектуальної власності за допомогою патентів. Тому при визнанні та відображенні в системі обліку таких нових видів нематеріальних активів, які не мають патентного захисту, для суб'єктів прийняття рішень слід розкривати детальну інформацію про комплементарні до інновацій активи, які забезпечуватимуть одержання доходів від інноваційної діяльності підприємства.

Виявлення та контроль ключових комплементарних активів може мати вирішальне значення для отримання основної частки прибутку та досягнення стабільної конкурентної переваги на основі інновацій [5], який можна буде здійснювати лише після забезпечення їх бухгалтерського відображення та оцінки. Таким чином, перед системою бухгалтерського обліку, яка спрямована на удосконалення в напрямі підвищення ефективності інформаційного забезпечення інноваційної діяльності підприємства, виникає нове завдання, яке полягає в тому, щоб забезпечити формування достовірної та релевантної інформації для заінтересованих користувачів не лише про процес протікання та результати інноваційної діяльності – інноваційні продукти, їх якісний рівень, а також одночасно і про їх забезпеченість необхідними комплементарними активами.

Компанії-новатори одержують можливість комерціалізувати результати своєї інноваційної діяльності лише у випадку наявності інновацій, які важко імітувати (захищеність за допомогою інтелектуальної власності), а також при наявності необхідних комплементарних активів, які важко придбати або розробити самостійно в короткостроковому періоді (тор-

говельні марки та інші елементи клієнтського капіталу). Тому їх необхідно ідентифікувати, забезпечити їх облікову фіксацію у прив'язці до інновацій підприємства та забезпечити формування інформації для контролю з боку суб'єктів інноваційного менеджменту. Наявність такої інформації свідчатиме про існування бар'єрів для компаній-імітаторів як щодо імітації інновацій, так і щодо можливостей щодо їх ефективно комерціалізації, що дозволить більш ефективно управляти інноваційною діяльністю та підвищуватиме рівень інформаційної прозорості для зовнішніх стейкхолдерів, які готові надавати капітал (інвестиції, позики) в користування компанії-новатору.

Висновки з проведеного дослідження. Проведений аналіз поглядів дослідників дозволить встановити відсутність напрацювань щодо використання концепції комплементарних активів в обліку. Хоча її застосування дозволяє розширити можливості щодо реалізації системою бухгалтерського обліку інформаційної функції, зокрема, шляхом облікової оцінки та відображення в звітності інформації про комплементарні інноваційні активи підприємства.

На сьогодні поняття комплементарності активів використовується в міжнародних стандартах GAAP US та IAS/IFRS для облікового відображення та оцінки активів, відокремлених від гудвілу. Результатом використання концепції комплементарності є існування можливості відображення окремих видів або груп активів як одного активу та проведення їх сукупної оцінки за справедливою вартістю. Комплементарними активами в GAAP US та IAS/IFRS визнаються активи, які мають однакову ціль використання та генерують спільний грошовий потік, їх вартість є взаємозалежною та які при спільному використанні забезпечують виникнення синергічного ефекту.

Для розвитку системи обліку комплементарних інноваційних активів запропоновано два основні підходи: 1) облік комплементарних активів як одного активу; 2) паралельний аналітичний облік комплементарних активів. Згідно першого підходу слід проводити комплексну оцінку одного активу за справедливою вартістю, а за другого підходу – здійснювати переоцінку базового активу за справедливою вартістю виходячи із існування синергічних ефектів комплементарної пари інноваційних активів.

Перспективою подальших досліджень є розробка спеціалізованого звіту, який би дозволить узагальнювати інформацію про різні види комплементарних інноваційних активів підприємства та виступав би основою для прийняття рішень суб'єктів інноваційного менеджменту підприємства.

Список використаних джерел:

1. Жук В.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект: монографія. Київ : ННЦ «ІАЕ», 2018. 408 с.
2. Канцуров О.О. Інституціональний аспект бухгалтерського обліку: монографія. Київ : ННЦ ІАЕ, 2014. 380 с.
3. Лоханова Н.О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: монографія. Херсон : Гринь Д.С., 2012. 400 с.
4. Юхименко-Назарук І.А. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в контексті неоінституційної теорії: монографія. Житомир : Вид. О.О. Євенок, 2017. 300 с.
5. Ceccagnoli M. Complementary Asset. In: Augier, M., Teece, D. (eds) The Palgrave Encyclopedia of Strategic Management. Palgrave Macmillan, London, 2016. P. 1–4.
6. Complementary intangible assets and grouping of other intangibles. URL: https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/business_combination/business_combination_28_US/chapter_4_intangible_US/4_4-Complementary-intangible-assets-and-grouping-of-other-intangibles.html
7. Conceptual Framework for Financial Reporting. IFRS Foundation. 2018. URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf>
8. Cooper S. 'Real effects of financial reporting and disclosure on innovation' – a practitioner view. *Accounting and Business Research*. 2020. Vol. 50. Is. 5: International Accounting Policy Forum. P. 422–424.
9. Extractive Activities. Asset recognition and unit of account. IASB Meeting, September 2019. URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2019/september/iasb/ap19c-extractive-activities.pdf>
10. Financial Accounting Standards Board. Accounting standards codification. 805 Business Combinations. URL: <https://asc.fasb.org/1943274/2147479876/805-20-55-18>
11. Financial Accounting Standards Board. Accounting standards codification. 350 Intangibles – Goodwill and Other. URL: <https://asc.fasb.org/1943274/2147482710>
12. Growiec J. R&D capital: An engine of growth. *Economics Letters*. 2022. Vol. 217.
13. IFRS 3 Business Combinations. Illustrative Examples Comparison with SFAS 141. London : IASCF, 2008. 60 p.
14. Williams S.J. Assets in accounting: reality lost. *Accounting Historians Journal*. 2003. Vol. 30. Is. 2. P. 133–174.

References:

1. Zhuk V. M. (2018) Rozvytok teorii bukhgalterskoho obliku: instytutsionalnyi aspekt [Development of accounting theory; institutional approach]. Kyiv: NNTs «ІАЕ».
2. Kantsurov O. O. (2014) Instytutsionalnyi aspekt bukhgalterskoho obliku [Institutional approach of accounting]. Kyiv: NNTs «ІАЕ».
3. Lokhanova N. O. (2012) Intehratsiini protsesy v obliku v umovakh instytutsionalnykh peretvoren [Integration processes in accounting in conditions of institutional transformations]. Kherson: Hrin D.S.
4. Yukhymenko-Nazaruk I. A. (2017) Rozvytok teorii i metodolohii bukhgalterskoho obliku v konteksti neoinstytutsiinoi teorii [Development of accounting theory and methodology in the context of neo-institutional theory]. Zhytomyr: Vyd. O.O. Yevenok.
5. Ceccagnoli M. (2016) Complementary Asset. In: Augier, M., Teece, D. (eds) The Palgrave Encyclopedia of Strategic Management. Palgrave Macmillan, London. Pp. 1–4.
6. Complementary intangible assets and grouping of other intangibles. Available at: https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/business_combination/business_combination_28_US/chapter_4_intangible_US/4_4-Complementary-intangible-assets-and-grouping-of-other-intangibles.html
7. Conceptual Framework for Financial Reporting. IFRS Foundation. (2018). Available at: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf>
8. Cooper S. (2020) 'Real effects of financial reporting and disclosure on innovation' – a practitioner view. *Accounting and Business Research*, vol. 50, is. 5: International Accounting Policy Forum, pp. 422–424.
9. Extractive Activities. Asset recognition and unit of account. IASB Meeting, September 2019. Available at: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2019/september/iasb/ap19c-extractive-activities.pdf>
10. Financial Accounting Standards Board. Accounting standards codification. 805 Business Combinations. Available at: <https://asc.fasb.org/1943274/2147479876/805-20-55-18>
11. Financial Accounting Standards Board. Accounting standards codification. 350 Intangibles – Goodwill and Other. Available at: <https://asc.fasb.org/1943274/2147482710>
12. Growiec J. (2022) R&D capital: An engine of growth. *Economics Letters*. Vol. 217.
13. IFRS 3 Business Combinations. Illustrative Examples Comparison with SFAS 141. (2008) London: IASCF, 60 p.
14. Williams S. J. (2003) Assets in accounting: reality lost. *Accounting Historians Journal*, vol. 30, is. 2, pp. 133–174.