



Munich Personal RePEc Archive

Defining and interpreting the term research and development for accounting purposes

Georgieva, Daniela

International Business School, Botevgrad

2017

Online at <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/78272/>
MPRA Paper No. 78272, posted 13 Apr 2017 05:57 UTC

Целта на този интердисциплинарен труд е определяне на държавни и академични приоритети за научно и иновационно сътрудничество между България и Македония.

Той е резултат от съвместен научноизследователски проект между Българска академия на науките и Македонска академия на науките и изкуствата на тема „Българо-македонското научно и иновационно сътрудничество: балкански и европейски перспективи“. Проектът е с ръководители проф. д.ик.н. Росица Чобанова от Института за икономически изследвания при БАН и акад. Люпчо Коцарев от МАНИ и с период на работа 2014-2017 г.

Българо-македонското научно и иновационно сътрудничество

Българско-Македонска научно-иновационна соработка

Bulgarian-Macedonian scientific and innovation cooperation

© Авторските права принадлежат на авторите на публикуваните материали.

Научна редакция:

проф. д.и.н. Росица Чобанова – Институт за икономически изследвания при БАН
акад. Люпчо Коцарев – МАНИ

Текст дизайн: Диана Димитрова

ISBN 978-954-9313-04-8
Институт за икономически изследвания – БАН

ISBN 978-619-160-737-2
Издателство „Авангард Прима“

София, 2017

ДОСТОВЕРНОТО СЧЕТОВОДНО ДЕФИНИРАНЕ НА НАУЧНОИЗСЛЕДОВАТЕЛСКА И РАЗВОЙНА ДЕЙНОСТ

Даниела Георгиева¹

Увод

Навременното планиране и осъществяване на научноизследователските дейности е сложен инструмент за реализиране на политики на растеж на организацията² чрез обновяване. От своя страна познаването на микро и макро средата е свързано със съществуването на реални измерители. Подобни измерители в най-точния си вид са резултат от достоверното счетоводно отчитане на изразходваните ресурси за научноизследователска и за развойна дейност (НИРД).

Характерно за НИРД е, че тя може да се реализира през всички етапи на иновационния процес. Резултатите от осъществяването ѝ са индикатор за технологичен прогрес и икономически растеж на всяка една държава. Във връзка с това на макро равнище иновационната активност, оценена на база НИРД и патентна активност, е предпоставка за повишаване на конкурентоспособността и доходите на населението (Grilches, Mairesse, 1984). На микро равнище тя води до повишаване на производителността на труда във фирмите (Freeman, Fabian, 1987, p. 35-38). Следва да се отбележи, че съществено изискване е научноизследователската и развойна дейност да е оригинална, творческа, несигурна, систематична, приложима и/или възпроизводима.³ В тази връзка се отчита факта, че НИРД е високо рискова дейност, чийто резултати не могат да гарантират икономическа изгода на извършителя ѝ. От гледна точка на организациите от бизнес сектора, които създават иновации може да се твърди, че приоритетна тяхна цел е достигането и преминаването на „критичната точка“, при която получените приходи от и извършените разходи за осъществяване на НИРД се изравняват. Това изисква

¹ Гл.ас. д-р Даниела Георгиева е от Международно Висше Бизнес Училище – Ботевград.

² Въпреки че авторът разбира фундаменталните различия на понятията „предприемие“, „организация“, „дружество“ и „фирма“ за целите на настоящата разработка те ще се използват еднозначно.

³ Frascati manual, Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development. The mesurment of scientific, technological and innovation activities, OECD, Paris, 2015, p. 45-49.

резултатът от НИРД да достигне до пазара под формата на актив, носител на икономическа полза за предприятието, което го е създало. Изискването за наличие на краен продукт е посочено и в Frascati manual (Ръководството на Фраскати), като фактор за разграничаване на видовете изследвания, осъществими през научниизследователската фаза.⁴

Създаденият краен продукт, в резултат на НИРД има веществен и невестествен характер. За целите на настоящата разработка обект на анализ е само крайният невестествен продукт, който при определени условия следва счетоводно да се заприходи като нематериален актив. Съществено в случая е определянето на първоначалната оценка на нематериалния актив в резултат на калкулиране на себестойността на ресурса. Калкулирането е процес, при който се установява производствената себестойност (цената) на продуктите на труда и оказаните услуги на база непрекъснато групиране на разходите през различните фази на създаване на актива. Достоверността на изходящите данни в резултат на калкулирането основно зависят от вида, количеството и надеждността на входящата съвкупност от данни, която подлежи на последваща обработка съобразно потребностите на управленския персонал. За целите на управленското счетоводство достоверността на входящата информация е свързана преди всичко с надеждното отчитане на разходите, извършени за създаването на нематериалния актив.

По повод счетоводната отчетност на вътрешно създаден нематериален актив могат да се очертаят следните проблемни аспекти:

На първо място, некоректното разграничаване на научноизследователската от развойната дейност е причина за неправилно счетоводно признаване на разходите, които следва да се капитализират в себестойността на актива. Подобен извод е следствие от факта, че счетоводната законодателна рамка в страната ни е възприела подхода за капитализиране само на разходите извършени през развойната фаза на НИРД в себестойността на вътрешно създадения нематериален актив.^{5,6}

⁴ Frascati manual, Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development. The measurement of scientific, technological and innovation activities, OECD, Paris, 2015, p. 51.

⁵ За повече подробности виж: НСЗ 38 „Нематериални активи“, Обн. ДВ. бр.30 от 2005г., посл.изм. и допъл. ДВ. бр.86 от 2007г., т.3.; МСС 38 „Нематериални активи“, Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм и допъл. Регламент (ЕС) № 243/2010 на Комисията от 2010 г., пар. 65-67.

⁶ В световната счетоводна теория и практика са определени четири основни подхода за капитализиране на себестойността на създадените в дадено предприятие нематериални активи. В най-общ план при първия подход всички разходи за НИРД се отчитат като текущи и се изписват веднага. При втория подход всички разходи за НИРД се капитализират в себестойността на създадения актив. При третия подход само част от разходите, за които са изпълнени определени условия, се капитализират. За четвъртия подход е характерно натрупване на всички разходи в специална категория, докато може да се определи наличието на бъдещи изгоди. (Statement of Financial Accounting Standards No. 2 – Accounting for Research and Development Costs, Paragraph 8, 1974, Financial Accounting Standards Board p.12 -15). Текущо, националните счетоводни стандарти на страната ни, както и международните такива са възприели третия от предходно описаните подходи за капитализиране на себестойността на вътрешно създаден нематериален актив. За целите на настоящата разработка всички изводи и препоръки са направени само по повод възприетия в

На второ място, неправилното определяне на фазата, през която е извършен разходът за създаване на нематериалния актив е не само причина за некоректно калкулиране на себестойността на ресурса, но е и фактор за недостоверно признаване и заприходяване на актива в счетоводната система на организацията.

На трето място, слабо познаване на обекта на отчитане, неговото състояние, форма на проявление и значимост са основни предпоставки за възникване на счетоводни грешки и недостоверност на информацията в отчетите на предприятията.

Наличието на предходно посочените проблемни аспекти могат да доведат до некоректност на оповестените микроикономическите показатели за НИРД в отчетите на организациите. Следва да се отбележи, че националният статистически институт (НСИ) ежегодно събира информация по повод изразходваните средства за НИРД от предприятията, извършващи дейност на територията на страната ни. В случай, че информацията в предоставените на института отчети е некоректна, то направените анализи за състоянието и иновационния капацитет на страната ни също биха били недостоверни. Това от своя страна би могло да окаже негативно влияние не само по повод цялостната иновационна активност на България, но и спрямо бъдещото разработване на националните и секторни политики в областта.

Основна цел на разработката е да се направи сравнителен анализ на дефинициите на научноизследователската и на развойната дейност в текстовете на приложимите счетоводни стандарти в САЩ, Великобритания и България. Подобен анализ би подпомогнал за изясняване на същността и обхвата на НИРД от гледна точка на счетоводната отчетност, чрез което се цели по-ясното идентифициране на обекта на отчитане, неговото състояние и форма на проявление.

За постигане на основната цел на разработката авторът си поставя следните изследователски задачи:

- Да се изведат предложените в Наръчника на Фраскати (Frascati manual) определения за научноизследователска и за развойна дейност.
- Да се посочат дефинициите, въведени за научноизследователска и за развойна дейност в текстовете на счетоводните стандарти в САЩ, Великобритания и България.

приложимата счетоводно-нормативна рамка на страната ни подход. Без да омаловажаваме значението на коректното определяне на себестойността на нематериалните активи цел на настоящата разработка не е да се анализират подходите за капитализация на отчетените разходи за създаването на ресурс с нематериален характер, поради което такова изследване не е обект на анализ в настоящата разработка.

- Да се очертаят основните дейности, определени за научноизследователски и за развойни от гледна точка на Наръчника на Фраскати (Frascati manual) и счетоводните стандарти в САЩ, Великобритания и България.

Основен обект на изследване е научноизследователската и развойна дейност. Авторът на настоящата разработка е наясно, че научноизследователската и развойна дейност е процес, който се характеризира с различна продължителност и фази, в зависимост от юридическия статут и предмета на дейност на организацията, която създава иновацията. Във връзка с предходното целта на настоящата разработка не е да се обхванат всички дейности и фази на НИРД на организацията, създаващи нововъведения. В този смисъл без претенции за изчерпателност обект на анализ в настоящата разработка са само предложените определения за научноизследователска и за развойна дейност в Наръчника на Фраскати (Frascati manual), счетоводните стандарти на САЩ, Великобритания и България.

Основен предмет на изследване в разработката са възможностите за конкретното разграничаване и отчитане на дейностите, извършвани през фазата на НИРД и приложението на международните и национални счетоводни стандарти в тази област.

Изследователската теза, която застъпва авторът е, че за целите на коректното счетоводно отчитане и признаване на разходите за НИРД е от значение ясното разграничаване на отделните дейности, които могат да се обособят в научноизследователската или в развойната фаза на НИРД. Във връзка с това в текстовете на нормативните документи, имащи отношение по проблема, са посочени дейностите, които могат да се определят за НИРД в неясен за счетоводно-информационната осигуреност на предприятията аспект. Юридическата разнородност на организацията и вида на извършваната от тях дейност обаче предопределя необходимостта от допълнително вътрешнофирмено разграничение на фазите на НИРД. За тази цел счетоводния персонал на предприятията следва да са наясно със същността на процеса, неговите специфики, форми на проявление и продължителност.

Възприетият изследователски метод се основава на анализ на въведените в международните и национални счетоводни стандарти текстове по изследвания проблем. В допълнение, анализ е направен на предложени в икономическа литература дефиниции на НИРД, както и на научни трудове на специалисти в областта. Авторът на настоящата разработка не си поставя за цел да анализира подходите за определяне на себестойността на вътрешно създадени нематериални активи, както и изискванията за счетоводно признаване на същите. Изследваната нормативна рамка е съобразена с действащото към месец януари 2017 г. законодателство. В допълнение, НИРД е приоритетно разглеждана като елемент на иновационния процес от гледна точка на бизнес сектора. Без да омалозажаваме значението и влиянието на посочените ограничения, смятаме, че те следва да се анализират и разглеждат в дълбочина като обект на други самостоятелни изследвания.

I. Научноизследователската и развойна дейност от гледна точка на икономическата теория

От гледна точка на икономическата литература научноизследователската и развойна дейност най-общо се разглеждат в контекста на целенасочено и систематично използване на научното знание с цел подобряване качеството на живот на хората (Trott 1998, p. 172-173). То се реализира чрез удължаване на жизнения цикъл на продукта на база постоянно търсене на нови методи за продуктово и процесно усъвършенстване (Trott, 1998, p. 212). По този начин ролята на НИРД на вътрешнофирмено равнище е пряко свързана с бизнес стратегията на отделната икономическа единица. В резултат от обвързването на НИРД с визията и мисията на отделните предприятия в началото на ХХ в. на микро ниво се създават отделни звена и подразделения по научноизследователска и развойна дейност във водещи през периода предприятия⁷.

В предходната дефиниция научноизследователската дейност се представя от една страна на база възприемане на процеса от изследователските институти, научни центрове и университети, а от друга страна от индустриалния сектор. За представителите на научните среди научноизследователската дейност представлява методически подход, насочен към откриване на ново знание за вселената. Целта на научното изследване в случая е самото създаване на знанието, неговото разбиране и усвояване. За индустрията научноизследователската дейност се свързва предимно с генерирането на познание, което да отговаря на потребностите на отделната бизнес единица за създаване на конкурентно предимство и формиране на печалба. В случая това се постига чрез създаване на нови технологии, продукти и процеси или, казано по друг начин, целта на НИРД в индустриалния сектор е създаване на иновация.

Понастоящем най-разпространената икономическа дефиниция за „научноизследователска и развойна дейност“ е предложената в Наръчника на Фраскати (Frascati manual). В текстовете на документа понятието „научноизследователска и развойна дейност“ се определя като всяка системна творческа дейност, чрез която се увеличава обемът от знания, включително познанията за човека, културата и обществото, както и използването на тези

⁷ Като примери за създаване и развитие на собствено научноизследователско звено могат да се посочат корпорациите „Интел“ и „Майкрософт“. През 1991 г. се изгражда първото научноизследователско подразделение на корпорация „Майкрософт“, известно като Microsoft Research (MSR). Корпорацията е американска транснационална компания, основана през 1975 г. от Бил Гейтс и Пол Алън. Основна сфера на дейност на „Майкрософт“ са компютърните технологии и разработката на софтуерни продукти. До края на 90-те години числеността на заетите в научноизследователската дейност на компанията наброяват 17 000 човека. Разходите, които „Майкрософт“ отделя за НИРД през разглеждания период, са приблизително 2 млрд. дол., което представлява близо 17% от годишния обем продажби на компанията. Корпорация „Интел“ представлява мултинационална корпорация, специализирана в производството на микропроцесори и интегрални схеми. Корпорацията е основана през 1968 г. от Гордън Мур и Робърт Нойс. През 1995 г. „Интел“ създава първия си изследователски център – Microcomputer Research Lab. Центърът започва работа с бюджет от 10 млн. дол. и персонал от 120 човека.

знания с цел разработване на нови приложения.⁸ Предложената дефиниция е еднотипна с въведеното значение на НИРД в предходното издание на Наръчника (от 2002 г.) Е контекста на така формулираното определение на научноизследователската и развойна дейност не съществува разграничение между тях. За специалисти в областта обаче понятието следва да бъде разгледано на база взаимовръзката между двете дейности – „научноизследователска“ и „развойна“ (Roussel, Saad, Erickson, 1991, p. 14). Поради разнородния характер на дейностите, определяни като научноизследователски, в икономическата литература те се класифицират като фундаментални изследвания и приложни изследвания.⁹ Освен това се поставя въпроса за отчитане не само на научно-изследователските и развойните дейности в предприятията, но и на резултатите от тях (Чобанова, 2012). Последните се идентифицират, класифицират, наблюдават и характеризират от гледна точка на разходите, които се правят (пак там и Чобанова, 2015).

Фундаменталните изследвания се осъществяват от научни екипи с цел придобиване на ново знание без предварително да съществува конкретно приложение или виждане за употребата му. Причина за реализацията на фундаменталните изследвания не е прякото създаване на иновация, а разширяване и допълване на познанията в дадена област. В текстовете на Наръчника на Фраскати под фундаментални изследвания най-общо се разбира всяка експериментална или теоретична дейност, предприета с цел придобиване на нови знания и изследване на причините за съществуването на определени явления. В обхвата на фундаменталните изследвания попадат и дейности по анализ на факти и обстоятелства без предварително да има визия за тяхното приложение или използване.¹⁰ Следователно, фундаменталните изследвания са основно насочени към сформулирането и тестването на хипотези, теории и закони, чиито резултати се публикуват като научни разработки. Следва да се отбележи, че в Наръчника на Фраскати е въведено и понятието „Oriental basic research“. За „Oriental basic research“ се определят дейности по научни изследвания, извършени с цел те да допринесат за създаване на знание, чрез което да се подпомогне за решаването на съществуващ или бъдещо очакван проблем. В случая, „Oriental basic research“ се осъществяват по повод вече дефиниран проблем, поради което те следва да се разграничават от „чистата форма“ на фундаменталните изследвания.

Приложните изследвания по същество са дейности, насочени към придобиване на ново знание за целите на конкретна задача или практически проблем. По своята същност те се извършват за потвърждаване на възможните приложения на резултатите от фундаменталните изследвания или за определяне на нови методи и начини за постигане на определена цел. Следователно, резултатите от приложните изследвания са насочени към утвърждаване на технологичното

⁸ Frascati manual, Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development. The measurement of scientific, technological and innovation activities, OECD, Paris, 2015, p. 44.

⁹ Frascati manual, Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development. The measurement of scientific, technological and innovation activities, OECD, Paris, 2015, p. 50.

¹⁰ Ibid, p. 50.

производство и пазарно внедряване на новосъздадените продукти, методи и системи.

От предходното може да се направи извод, че научноизследователската дейност се свързва със създаване на ново знание, чието приложение и реализиране е в пряка зависимост от целта на неговото формулиране и изграждане. На тази основа ако се приеме, че крайният резултат от НИРД е разработване на ново знание или иновация, то резултатът от „развойната дейност“ е прилагане на даденото научно или инженерно познание с цел неговото внедряване от една сфера на дейност в друга (Roussel, Saad, Erickson, 1991, p. 14). В този контекст развойната дейност представлява серия от процеси по предвиждане на знанието или иновацията през етапите на създаване на продукта или концепцията, нейното усъвършенстване и подготовка за търговско представяне. Успехът на всяка иновация се поставя в пряка зависимост не само от формиране на знанието, представено през етапа на научноизследователската дейност, но и от неговото успешно прилагане и реализация през етапа на развойната дейност.

II. Интерпретация на понятието научноизследователска и развойна дейност от гледна точка на счетоводната теория

Като отделна наука счетоводството използва свой терминологичен апарат и свои принципи за признаване и отчитане на икономическите обекти. В тази връзка за целите на счетоводно-информационната отчетност от значение е използването на унифицирани дефиниции и измерители при определяне, признаване и оценяване на НИРД. В международните и национални счетоводни стандарти обаче не съществува единно възприето определение на понятието научноизследователска и развойна дейност. Поради тази причина е подходящо и полезно извършването на по-детайлно изследване на възприетите в международен и национален план характеристики на понятието НИРД. В настоящата разработка обаче не съществува стремеж да бъдат обхванати всички приложими в световната теория и практика счетоводни стандарти, имащи отношение към НИРД. Приоритетна цел е чрез съпоставка на няколко счетоводни стандарта да се разграничат основните дейности, включени в обхвата на разглеждания процес. Определянето на тези дейности по същество би подпомогнало счетоводния и мениджърския персонал на дадена организация както при определяне на цената на вътрешно създадения нематериален актив, така и при планиране и отчитане на отделните разходни елементи, заложи в бюджета на иновационния проект, резултат от който е формираното ново знание. За реализиране на така поставената цел в рамките на настоящата разработка ще бъдат съпоставени счетоводни стандарти и нормативни документи, използвани в САЩ (държавата, която исторически най-рано регламентира НИРД), Великобритания (като добра европейска практика по отношение генерирането, обработката и анализа на информация, в това число и счетоводна, при оценката на иновационен капацитет и планирането на основано на иновациите развитие) и България.

1. НИРД в счетоводните стандарти на САЩ

За целите на счетоводно-информационната отчетност в Параграф 8 на Финансово счетоводен стандарт № 2 на Съвета по финансово счетоводни стандарти на САЩ (FASB) се дава дефиниция на понятията „научноизследователска“ и „развойна“ дейност. В текстовете на посочения стандарт „научноизследователската“ дейност се определя като процес на планово проучване, насочено към създаване на нови знания. Генерираните нови знания следва да бъдат полезни при разработването на нов продукт, услуга, нов процес или технология. С цел да се създаде нов продукт, процес или услуга новите познания могат да се използват и за подобряване и усъвършенстване на съществуващ вече продукт или процес.¹¹ „Развойната“ дейност се разглежда като процес на преобразуване на резултатите от научните изследвания в план или проект, за пазарната подготовка и реализиране на новия продукт или процес, или за подобряването на вече съществуващ продукт или процес.¹² В допълнение, стандартът регламентира и вида на дейностите, които следва да се признаят като НИРД (вж. табл. 1).

Таблица 1

Дейности, признати от счетоводна гледна точка за НИРД

Дейности, включени в научноизследователската и развойна дейност	Дейности, НЕ включени в научноизследователската и развойна дейност
<ol style="list-style-type: none"> 1. Лабораторни изследвания, насочени към откриване на ново познание 2. Търсене на приложения за прилагане на новото знание 3. Създаване на концептуален дизайн за новият продукт. Формулиране на процесни алтернативи 4. Тестване на новият продукт или процес 5. Промяна и усъвършенстване на формулата, матрицата или дизайна на продукта. Модификация на процеса 6. Проектиране, изграждане и тестване на прототипи и пилотни модели 7. Проектиране, изграждане и тестване на пилотно производство, което няма търговска цел 8. Извършване на инженерно-технологични дейности по усъвършенстване на продукта или процеса, така че да отговаря на необходимите технологични и икономически изисквания за реализиране на серийно производство. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Допълнителни инженерно-технологични дейности, съпътстващи ранната фаза на търговско производство на новият продукт или процес 2. Контрол на качеството и рутинни тестове на продукта по време на ранната фаза на търговско производство 3. Дейности, свързани с отстраняване на повреди и нередности по време на етапа на ранно производство 4. Рутинно усъвършенстване и подобряване на качествата на вече съществуващи продукти и процеси 5. Адаптиране на съществуващ продукт към промените се нужди и нагласи на потребителите 6. Сезонна промяна на качествата на съществуващ продукт 7. Рутинна промяна в дизайна, технологията или матрицата на вече съществуващ продукт или процес 8. Дейности по проектиране и строително инженерство, свързани с изграждане, преместване, пренареждане или стартиране на съоръжения и оборудвания, които не се класифицират като пилотни 9. Юридически дейности по повод патентна регистрация на иновацията, продажба и лицензиране на патенти и ноу-хау. 10. Допълнителни юридически дейности по възникнали съдебни спорове.

Източник: Параграфи 9 и 10 от финансово счетоводен стандарт №2 на Съвета по финансово счетоводни стандарти на САЩ.

¹¹ Statement of Financial Accounting Standards No. 2 - Accounting for Research and Development Costs, Paragraph 8, 1974, Financial Accounting Standards Board, p. 5.

¹² Ibid, p. 5.

В заключение следва да се посочи, че счетоводният стандарт, регламентиращ отчетността на НИРД в САЩ приоритетно очертава дейностите, които попадат в обхвата на НИРД, без същите да бъдат ясно разграничени от гледна точка на отделните фази на научноизследователската и развойна дейност. За целите на счетоводното определяне на себестойността на нематериалните активи, в качеството им на крайни продукти от иновационната дейност на предприятията е подходящо и полезно въвеждането на нормативни критерии за разграничаване на всяка една фаза от НИРД.

2. НИРД в счетоводните стандарти на Великобритания

До 31.12.2014 г. (включително) въпросите относно счетоводната отчетност на разходите за научноизследователска и развойна дейност във Великобритания бяха нормативно регламентирани в счетоводен стандарт No. 13 „Accounting for research and development”.¹³ Текущо счетоводният стандарт, който урежда счетоводната отчетност на научноизследователската и развойна дейност е FRS 102 „The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland”. За целите на настоящата разработка ще бъде представен сравнителен анализ по повод дефинициите за НИРД въведени в счетоводен стандарт No 13 „Accounting for research and development” и FRS 102 „The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland”. Подобен анализ е подходящ и полезен от гледна точка на развитието на счетоводната отчетност във Великобритания на база новите технологични промени и иновационна активност на бизнес сектора.

- *Дефиниции и обхват за научноизследователската и развойна дейност в текстовете на счетоводен стандарт No. 13 „Accounting for research and development”*

В качеството на научноизследователски счетоводният стандарт No. 13 „Accounting for research and development” определя дейностите по извършването на фундаментални и приложни научни изследвания. За фундаментални научни изследвания нормативният документ приема всяка теоретична или експериментална дейност, която е насочена към създаване на ново научно или технологично познание, за което не съществува предварително определена цел или приложение. Приложните научни изследвания са целенасочени проучвания, свързани със създаване на ново научно или технологично познание, което е обвързано с решаване на предварително поставена цел или задача. Развойна

¹³ По настоящем счетоводната отчетност във Великобритания е подчинена на принципите и изискванията на международните стандарти за финансови отчети (МСФО). МСФО са въведени в Обединеното кралство през 2005 г. според изискванията на регламент (ЕО) № 1606/2002 на европейския парламент и на съвета за прилагането на международните счетоводни стандарти, обн. L ОВ. бр.243 от 2002г. МСФО заменя предходно приложимите от 1971 г. - Statements of Standard Accounting Practice (SSAPs). Част от SSAPs, включително Statement of standard accounting practice No. 13 Accounting for research and development обаче останаха приложими до отмяната им с въвеждането на FRS 100: Application of Financial Reporting Requirements, FRS 101: Reduced Disclosure Framework, FRS 102: The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland.

е дейността по използване на научното или технологично откритие с цел създаване на нов или подобрен продукт, материал, приспособление или услуга. В допълнение, като развойна дейност се определя и инсталирането на нови или значителното подобряване на вече съществуващи процеси или системи, преди началото на търговското им производство, както и по време на тяхното пазарно предлагане.¹⁴

За целите на коректната счетоводна отчетност законодателят прави класификация на дейностите, които попадат в обхвата на НИРД. В текста на стандарта като научноизследователски и развойни дейности се обособяват¹⁵:

1. Теоретични и експериментални дейности, които целят разработване на ново или усъвършенстване на вече съществуващо познание;
2. Разработване на методи и начини за прилагане на откритото познание;
3. Изграждане, проектиране и формулиране на възможни приложения за разработеното познание;
4. Тестване на разработения продукт, процес или услуга;
5. Търсене на алтернативи, свързани с усъвършенстване и откриване на нови начини за прилагане на създадения продукт, процес или услуга;
6. Конструирание и тестване на пре-търговски прототипи, модели и партиди;
7. Създаване на нови или усъвършенстване на вече съществуващи продукти, услуги, процеси или системи, чрез включване на нови или усъвършенствани технологии;
8. Конструирание и въвеждане в експлоатация на пилотни продукти, услуги, системи или процеси.

Дейности, които счетоводният стандарт на Великобритания **не включва в състава на НИРД** са:

1. Тестване и анализ на оборудването или качеството на създадения продукт, процес или услуга с цел осъществяване на последващ контрол;
2. Осъществяване на планови периодични промени на характеристиките на съществуващи продукти, процеси или услуги;
3. Научни и оперативни изследвания, които не са свързани с определена научноизследователска и развойна дейност;

¹⁴ Statement of standard accounting practice No. 13 Accounting for research and development. 1989. The institute of chartered accountants, UK, p.5.

¹⁵ Ibid, p.2-3.

4. Дейности, свързани с ремонт или корекция на неизправности, възникнали по време на етапа на търговско производство и предлагане на продукт, услуга или процес;
5. Административни и юридически дейности по кандидатстване и получаване на патенти и лицензи;
6. Правни дейности по възникнали съдебни спорове;
7. Дейности, свързани с промени в местоположението, дизайна или инструментариума на първоначалната конструкция или материална база, която се използва за реализиране и употреба на крайният продукт от научноизследователският проект;
8. Пазарни проучвания и дейности, свързани с рекламата и разпространението на крайният продукт, процес или услуга.

На основата на предходно изведените дефиниции може да се направи заключението, че въведените през 1989 г. и действащи на територията на Великобритания до 31.12.2014 г. (включително) счетоводен стандарт не посочва ясни критерии за разграничаване на научноизследователската от развойната дейност. В допълнение, предложените в нормативния документ дейности, определени като научноизследователски и развойни, са близки по своя характер с въведените в американските счетоводни стандарти. Това показва определена унифицираност в принципите и критериите за признаване и счетоводно отчитане на дейностите, определяни като НИРД през разглеждания период във Великобритания и САЩ.

- *Дефиниции и обхват на научноизследователската и развойна дейност в текстовете на счетоводен стандарт FRS 102 „The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland“*

В текстовете на FRS 102 като научноизследователска дейност се разбира оригинално и планирано проучване, осъществено с цел създаване на ново научно или технологично знание.¹⁶ Законодателят посочва, че като дейности, попадащи във фазата на научните изследвания могат да се определят¹⁷:

- Дейности, целящи създаване на ново знание;
- Оценка и окончателен подбор на възможните приложения на резултатите от научните изследвания и създадените познания;

¹⁶ FRS 102 The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland, The Financial Reporting Council, England, 2015, p. 344

¹⁷ Ibid, p. 136-137.

- Дейности, свързани с търсенето на алтернативни възможности за употребата на вече създадени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги;
- Създаване, проектиране, оценяване и окончателен избор на възможни алтернативи за използването на нови или подобрени материали, устройства, проекти, процеси, системи или услуги.

Практическото приложение на създаденото познание или на други научни открития в план или дизайн, за производството на нови или значително подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги, преди етапа на пазарната им реализация се дефинират в разглеждания стандарт като развойна дейност.¹⁸ Като дейности, които следва да се считат за развойни от гледна точка на счетоводната отчетност стандартът посочва¹⁹:

- Проектиране, изграждане и тестване на прототипи и модели;
- Проектиране, изграждане и тестване на пред-търговско производство;
- Проектиране на инструменти, матрици и форми, които са свързани с въвеждането на пазара на нови технологии;
- Проектиране, изграждане и експлоатация на пилотна инсталация, която е икономически възможно да бъде произведена с търговска цел;
- Проектиране, изграждане и тестване на окончателно избрана възможна алтернатива за използването на нови или подобрени материали, устройства, проекти, процеси, системи или услуги.

В резултат на предходно изведените дефиниции и текстове на разгледаните национални счетоводни стандарти на Великобритания може да се направи заключение, че въведеният през 2015 г. стандарт FRS 102 по-ясно разграничава отделните фази, попадащи в обхвата на НИРД. В тази връзка научноизследователската и развойна дейност не се разглеждат като един общ процес, а подлежат на ясно деление. Въпреки това обаче въведеното в новоприетия стандарт деление е по-скоро разпределение на дейностите, които законодателя предходно е определил за НИРД в текстовете на счетоводен стандарт No. 13 „Accounting for research and development“. Прави впечатление, че в новоприетия стандарт не съществува текст, с който се въвеждат понятията „фундаментални“ и „приложни“ изследвания. Следователно, те са отпаднали от обхвата на счетоводния стандарт и тяхното разбиране и дефиниране зависи изцяло от компетенциите на счетоводния и мениджърски персонал.

Развитието на иновационната теория от 1989 до 2015 г. предопределя необходимостта законодателната рамка да съответства на потребността от

¹⁸ Ibid., p. 327.

¹⁹ Ibid, p. 137.

коректна счетоводна отчетност на създаващите нововъведения организации. В тази връзка би могло да се постави под въпрос доколко отмяната на един цял стандарт, нормативен уреждащ въпросите относно отчетността на НИРД, допринася за релевантността на счетоводната теория и практика спрямо икономическото развитие и бизнес потребности. В допълнение, не само че стандарта вместо да бъде актуализиран е отменен, той е и обединен към текстовете, регламентиращи изискванията за счетоводно-информационна осигуреност по повод вътрешно създадените нематериални активи. Като причина за подобно обединение на стандартите може да се посочи текущо протичащият в световен план процес на стандартизация и хармонизация на счетоводната отчетност. Въпреки това в качеството си на фактор за икономически растеж научноизследователската и развойна дейност заслужава по-голямо внимание в посока оптимизиране и усъвършенстване на счетоводната нормативна база, имаща отношение по проблематиката.

3. НИРД в счетоводните стандарти на България

Счетоводното регулиране на научноизследователската и развойна дейност в България до 2002 г. е уредено в Националния счетоводен стандарт (НСС) 9 "Отчитане на разходите за изследователска и развойна дейност".²⁰ В текстовете на НСС 9 изследователската дейност се характеризира като оригинално и планирано изследване, предприето с цел придобиване на нови научни или технически знания.²¹ В качеството на развойна дейност стандартът определя претворяването на откритията от научната дейност или на други знания в план или в проекти за производството на нови или на значително подобрени продукти, процеси, системи и услуги преди започването на търговското им производство или използване.²² По този начин НСС 9, също както американския и великобританския счетоводни стандарти, предлага дефиниции на научноизследователската и на развойна дейност.

Понастоящем, научноизследователската и развойната дейност са счетоводно регламентираны в Международните счетоводни стандарти (МСС) 38 „Нематериални активи“²³, в НСС 38 „Нематериални активи“²⁴ и в Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО).²⁵

Според нормативните изисквания на МСС 38 научноизследователска дейност представлява оригинално и планирано изследване, което е предприето с цел

²⁰ НСС 9 "Отчитане на разходите за изследователска и развойна дейност", приети с ГМС № 65 от 1998 г.; обн. ДВ, бр. 36 от 1998 г.

²¹ Пак там, т. 1.1.

²² Пак там, т. 1.2.

²³ МСС 38 „Нематериални активи“, Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм. и допъл. Регламент (ЕС) № 243/2010 на Комисията от 2010 г., т. 8.

²⁴ НСС 38 „Нематериални активи“, Обн. ДВ, бр.30 от 2005г., посл.изм. и допъл. ДВ, бр.86 от 2007г., т.2.

²⁵ ЗКПО, Обн. ДВ, бр.105 от 2006г, посл.изм. ДВ, бр.97 от 2016г., Допълнителни разпоредби, § 1, т.24

получаване на ново научно или техническо познание и разбиране²⁶. Развойната дейност се разглежда като процес по прилагане на изследователски открития или други познания към план или дизайн. В контекста на предходното основната цел на развойната дейност е производство на нови или съществено подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги преди началото на търговското им производство или ползване (вж. табл. 2).

Таблица 2

Видове дейности, които попадат в обхвата на научноизследователската и на развойната такава, според изискванията на националния и международен счетоводен стандарт 38

Дейности според фазата на НИРД	НС 38 „Нематериални активи“	МСС 38 „Нематериални активи“
Дейности, определени за научноизследователски	<ul style="list-style-type: none"> Дейности, които имат за цел постигане на нови знания. Търсене, оценяване и окончателната селекция за прилагане на изследователски открития или други знания и познания. Търсене на алтернативни възможности за материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги. Формулиране, проектиране, оценяване и окончателното селектиране на възможни алтернативи за нови или усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги. 	<ul style="list-style-type: none"> Дейности, чиято цел е получаването на нови познания. Търсенето, оценката и окончателният избор на приложения на научноизследователските открития или други познания Търсенето на алтернативи за материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги. Формулата, дизайна, оценката и окончателният избор на възможни алтернативи за нови или подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.
Дейности, определени за развойни	<ul style="list-style-type: none"> Проектиране, изграждане и изпитание на предпроизводствени прототипи и модели. Проектиране на инструменти, матрици, шаблони и други подсборни, които предполагат използването на нова технология. Проектиране, изграждане и експлоатация на пилотна машина, която не е икономически реализуема за целите на търговското производство. Проектиране, изграждане и изпитване на определена алтернатива за нови или усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи и услуги. 	<ul style="list-style-type: none"> Дизайнът, изграждането и тестването на прототипи и модели преди производството или преди използването; Дизайнът на инструменти, матрици, шаблони и матрични плочи, свързани с нови технологии. Дизайнът, изграждането и функционирането на пилотни съоръжения, които не са в мащаб, икономически приемлив като търговско производство. Дизайнът, изграждането и тестването на избрани алтернативи за нови или подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.

Източник: НСС 38 „Нематериални активи“, т.2 и МСС 38 „Нематериални активи“, пар. 56, 59.

²⁶ МСС 38 Нематериални активи, Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм и допъл. Регламент (ЕС) № 243/2010 на Комисията от 2010 г., пар.8.

В текстовете на националния ни стандарт уреждащ въпросите по повод НИРД (НСС 38 „Нематериални активи“) изследователската дейност е определена за оригинална и планирана проучвателна дейност с цел достигане на нови научни или технически знания и познания. Развойната дейност е дефинирана като процес по практическо прилагане на изследователските открития или други знания в план или схема за производството на нови или съществено подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги. Съществено изискване е посоченото практическо прилагане да се осъществи преди започването на търговското производство или употреба на нововъведените в дейността на предприятието (вж. табл. 2).

За целите на данъчното облагане в закона за корпоративното подоходно облагане е дадена дефиниция единствено на понятието развойна дейност. Причината е, че като развален обект на данъчното третиране се признава активът, който е излязъл от фазата на лабораторните изследвания в търсене на ново знание и е вече на етап практическо реализиране на резултата от изследователската дейност. Следователно обект на данъчно регулиране са само активите, формирани в резултат от развойната дейност. Законът за корпоративното подоходно облагане определя развойната дейност, като дейност по разработване, проектиране, изграждане и изпитване на нови стоки, материали, технологии за производство и индустриални системи и други обекти на индустриалната собственост, както и за усъвършенстване на съществуващи продукти и технологии.²⁷

III. Изводи

От предходно направения анализ на въведените в приложимата нормативна рамка дефиниции на понятията „научноизследователска“ и „развойна дейност“ могат да се направят следните няколко заключения:

1. Неясното разграничаване на отделните дейности, класифицирани като НИРД биха довели до грешки, както на етапа на планиране на необходимите за осъществяване на научния проект разходи, така и при последващ контрол относно тяхната законосъобразност и рационалност. Във връзка с това в приложимите счетоводни стандарти на САЩ, Великобритания и България съществуват определения както за понятието „научноизследователска“, така и за термина „развойна“ дейност. В същностен аспект въведените дефиниции се припокриват и включват в своята формулировка икономическото разбиране за НИРД. Въпреки това в икономическата литература съществува по-детайлно разграничение на научноизследователската дейност, като в обхвата ѝ се включват най-малко фундаменталните и приложни изследвания. В основата на посоченото деление е причинно-следствената връзка между целта на създаденото ново познание и неговото приложение. Подобно разграничение на научноизследователската дейност в текущо приложимите

²⁷ ЗКПО, Обн. ДВ. бр.105 от 2006г., посл.изм. ДВ. бр.97 от 2016г., Допълнителни разпоредби, § 1, т.24.

счетоводни стандарти в страната ни не съществува. Въпреки, че подкрепяме идеята за „опростяване на счетоводната отчетност“ по наше мнение липсата на счетоводна интерпретация на фундаменталните и приложни научни изследвания би могло да има негативен ефект на етапа на признаване на даден актив за нематериален. В тази връзка едно от изискванията на счетоводните стандарти е нематериалните активи да се признават в случаите, когато „възникват от развойната дейност“.²⁸ На база съществуващата взаимовръзка фундаментални - приложни изследвания – развойна дейност може да се твърди, че не е подходящо счетоводната нормативна рамка да дава приоритет на развойната фаза пред останалите фази на НИРД. Поради тази причина законодателят посочва, че „във фазата на научноизследователската дейност на вътрешен проект, предприятието може в някои случаи да идентифицира нематериален актив и да покаже, че той ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи. Това е така, защото фазата на развойна дейност на проекта продължава след фазата на научноизследователската дейност“.²⁹ В стандарта обаче не са разписани случаите, при които нематериален актив може да се признае по време на научноизследователската фаза, поради което тази преценка следва да бъде направена от мениджърския и счетоводен персонал на организацията.

2. В текущо приложимата нормативна база за целите на счетоводната отчетност е посочено, че предприятие което не може да разграничи фазата на научноизследователската дейност от фазата на развойната дейност на вътрешен проект за създаване на нематериален актив, следва да третира разходите по този проект все едно, че те са били направени само във фазата на научноизследователската дейност.³⁰ Следователно, незнанието и неразбирането на същността и обхвата на НИРД от страна на счетоводния персонал би могло да се разглежда като предпоставка част от направените за създаването на актив разходи погрешно да бъдат незабавно изписани като текущи. В този смисъл некоректната счетоводна отчетност още от най-ранния етап на иновационния процес, а именно на етапа на НИРД, може да окаже негативно въздействие и върху достоверността на счетоводната информация през останалите етапи на създаване на нововъведението. Това от своя страна би оказало негативно влияние върху реалното определяне на себестойността на нематериалния актив, а от там и върху оперативните и стратегически решения на мениджърския персонал на организацията.
3. Счетоводната отчетност на предприятията се основава на изискванията на общите и специфични нормативни актове. Като специфичен нормативен документ, който следва да се приема буквално от организацията са избраните счетоводни стандарти, на основата на които се осъществява текущата и периодична счетоводна отчетност в предприятието. За разлика от американските счетоводни стандарти на настоящия етап в България не

²⁸ МСС 38 Нематериални активи, Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм и допъл. Регламент (ЕС) № 243/2010 на Комисията от 2010 г., пар. 57.

²⁹ Пак там., пар. 58.

³⁰ Пак там., пар. 53.

съществува (нито в международните стандарти за финансови отчети (МСФО), нито в националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия (НСФОМСП)) отделен счетоводен стандарт, който да урежда въпросите, свързани с НИРД. С цел постигане на коректна счетоводна отчетност и оптимизиране на разходите за НИРД е препоръчително и полезно създаването на отделен счетоводен стандарт, в който да бъдат ясно дефинирани и конкретизирани отделните фази и дейности, съпътстващи процеса на научноизследователска и развойна дейност.

4. Определянето на разходите, които биха могли да се отчетат като научноизследователски и развойни пряко зависи от вида и предмета на извършваната от предприятието дейност, както и от продължителността на отделните фази на иновационния процес. За целите на надеждността на изготвените и публикувани финансови отчети, както и за вземането на обосновани икономически решение от страна на потребителите им, е подходящо възприетото деление на научноизследователските и развойни фази и дейности да бъде надлежно оповестено в прилаганата от организацията счетоводна политика.

Използвана литература

- Frascati manual, Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development. The measurement of scientific, technological and innovation activities, OECD, Paris, 2015.
- Freeman, Ch., Fabian, Y. (1987). Output measurement in science and technology: Essays in Honour of Yvan Fabian. North-Holland.
- Grilches, Z., Mairesse, S. (1984). Productivity and R&D at the firm level. – In: R&D, Patents and productivity, University of Chicago press, Chicago.
- Roussel, P. A., Saad, K., Erickson, T. (1991). Third Generation R&D: managing the link to corporate strategy. Arthur D. Little, INC., USA.
- Statement of Financial Accounting Standards No. 2 – Accounting for Research and Development Costs. Paragraph 8, 1974, Financial Accounting Standards Board.
- Statement of standard accounting practice No. 13 Accounting for research and development, 1989. The institute of chartered accountants, UK.
- FRS 102 The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland, The Financial Reporting Council, England, 2015.
- Trott, P. (1998). Innovation management and new product development. Financial times, Prentice hall, Great Britain.
- НСС 9 "Отчитане на разходите за изследователска и развойна дейност", приети с ПМС № 65 от 1998 г.; обн. ДВ, бр. 36 от 1998 г.
- ЗКПО, Обн. ДВ, бр. 105 от 2006 г., посл. изм. ДВ, бр. 97 от 2016 г.
- НСС 38 „Нематериални активи“, Обн. ДВ, бр. 30 от 2005 г., посл. изм. и допъл. ДВ, бр. 86 от 2007 г., МСС 38 „Нематериални активи“. Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл. изм. и допъл. Регламент (ЕС) № 243/2010 на Комисията от 2010 г.
- Чобанова, Р. (2012). Иновативност на националната икономика. С.: АИ „Проф. Марин Дринов“.
- Чобанова, Р. (2015). Политики за насърчаване на научните изследвания и иновациите в Оперативна програма „Развитие на конкурентоспособността на българската икономика“ В: Икономическо развитие и политики в България: оценки и перспективи. Годишен доклад на Института за икономически изследвания при БАН. С.: ГорексПрес, сс. 133-149, ISBN 978-954-616-248-9. ISSN 1314-8893.