

СКРИТИТЕ ИНОВАЦИИ

Фондация „Приложни изследвания и комуникации“

2020

Проектът „Скритите иновации: Анализ на изследователската и иновационната активност, която остава необхваната от официалната статистика“ се изпълнява с финансовата подкрепа на Исландия, Лихтенщайн и Норвегия по линия на Финансовия механизъм на ЕИП. Основната цел на проекта е да изследва причините за неподаването на данни за изследователската и иновационната активност на МСП, и да предложи на държавните органи мерки за решаването на този проблем.

Предговор

Данните от Европейското иновационно табло 2020 сочат, че България остава в групата на „скромните“ иноватори, като изостава значително спрямо средните европейски равнища по показателите за иновационна активност на малките и средни предприятия (13,8%), включително малки и средни предприятия с продуктови/процесни и маркетингови/организационни иновации (единствено преди Полша и Румъния).

На този фон, остава нерешен проблемът с подаването на данни за изследователската активност на предприятията. Тази информация се генерира от Евростат на европейско равнище и става основа за негативни сравнителни резултати за България.

„Изсветляването“ на иновативните МСП ще допринесе значително за определяне на реалните позиции на България на европейско ниво и ще позволи разработването на адекватни политики за насърчаването на изследователската и иновационната активност на бизнеса. Приложението в законодателната практика на мерките, предвидени в настоящия анализ, ще стимулира МСП да публикуват данни за изследователска дейност и ще подкрепи иновационното представяне на предприемачите. Настоящото изследване е подготвено по проект „Скритите иновации: Анализ на изследователската и иновационната активност, която остава необхваната от официалната статистика“, който се изпълнява с финансовата подкрепа на Исландия, Лихтенщайн и Норвегия по линия на Финансовия механизъм на ЕИП. Основната цел на проекта е да изследва причините за неподаването на данни за изследователската и иновационната активност на МСП, и да предложи на държавните органи мерки за решаването на този проблем.

Този доклад е създаден с финансовата подкрепа на Фонд Активни граждани България по Финансовия механизъм на Европейското икономическо пространство. Цялата отговорност за съдържанието на документа се носи от Фондация „Приложни изследвания и комуникации“ и при никакви обстоятелства не може да се приема, че този документ отразява официалното становище на Финансовия механизъм на Европейското икономическо пространство и Оператора на Фонд Активни граждани България.

Съдържание

Предговор	2
Увод.....	4
Научноизследователската и развойната дейност – различни гледни точки.....	8
Счетоводно отчитане на разходите за НИРД.....	19
Предизвикателства пред отчитането на разходите за НИРД, произтичащи от данъчното законодателство	32
Отчитане на разходите за НИРД пред Националния статистически институт.....	39
Резултати от проведени емпирични проучвания	47
Анкетно проучване сред представители на счетоводната професия	47
Консултации с бизнеса и академичната общност.....	52
Водещи практики	57
Препоръки за оптимизиране на счетоводното и данъчното законодателство и приложимите практики в областта на отчитането на разходите за научноизследователска, развойна и иновационна дейност.....	63
Речник на използваните термини	66
Използвана литература.....	69

Увод

Съществуват доказателства, че голяма част от изследователската и иновационната активност на МСП остава скрита от официалната статистика поради неподаването на данни за нея от страна на самите предприятия.

Резултатите от анализи на приложимата нормативна уредба, добри практики, консултации с бизнеса и проучване на заинтересованите страни, проведени от Фондация „Приложни изследвания и комуникации“ по проект „Скритите иновации: Анализ на изследователската и иновационната активност, която остава необхваната от официалната статистика“, изпълняван с финансовата подкрепа на Исландия, Лихтенщайн и Норвегия по линия на Финансовия механизъм на ЕИП, показват следното:

- Съгласно данни, предоставени от НСИ броят на предприятията, подали „Справка за научноизследователска и развойна дейност“ за 2019 г., е 1856, а броят на предприятията, подали „Справка за иновационна дейност на предприятието през периода 2016-2018 г.“ е 15495.
- Представително за страната изследване на иновационната активност на предприятията за 2020 г. на Фондация „Приложни изследвания и комуникации“ показва, че малко над една четвърт от големите фирми (с над 250 заети) имат собствени НИРД звена, а 15% са наели учени (обикновено с частично работно време, с граждански договори, но дългосрочно). При средните предприятия фирмите с НИРД звена са 11%, а със служители–учени – 7%. В по-малките предприятия тези дялове са между 2% и 4%.
- Анкетно проучване сред счетоводните къщи показва, че 24% от тях обслужват предприятия, които осъществяват НИРД. Около 68% от тях обаче потвърждават, че тези предприятия не подготвят и не подават нито една от двете справки – за НИРД и за иновационна дейност. Отговорът на счетоводителите за причините за това е най-често:
 - „невъзможност коректно да се определи дали предприятието изпълнява НИРД съгласно приложимите дефиниции в нормативните документи“ (в 41% от случаите);
 - „всички разходи за НИРД се отчитат като текущи съгласно изискванията на счетоводните стандарти“ (в 27% от случаите);
 - в над 50% от случаите Годишните финансови отчети се попълват изцяло от главните счетоводители, които на свой ред не попълват справки за НИРД и иновационна дейност;
 - счетоводните къщи, предоставящи счетоводни услуги на предприятията, не разбират напълно същността на техния бизнес и не могат

да преценят каква част от дейностите и разходите попадат в дефиницията за НИРД и иновационна дейност.

- Част от анкетираните счетоводители срещат затруднения при попълването на онлайн формите към НСИ при подаването на данни за НИРД. За да си спестят следващи неприятности/разминавания между подадени данни към различни институции, те решават да не подават подобни данни.
- Изследване на отделни бизнес казуси и консултация с представители на иновативни предприятия показва, че:
 - за управителите на предприятия подаването на двете справки е скъпо и времеемко, съответно те често предпочитат да не го правят;
 - част от управителите на предприятия не виждат причина да подават подобни справки, тъй като това не води до никакви данъчни или други облекчения за тях.
- Анализ на взаимодействието между висшите училища и бизнеса показва, че възлагането на изследователска дейност от страна бизнеса се включва в договори за дарение и други, което не позволява коректното отчитане на направените от предприятията разходи и получените крайни резултати.
- Неподаването на данни за НИРД и иновационната дейност не води до никакви негативни последици за предприятието.
- Обратното също е налице – подаването на подобни данни не е мотивирано от наличието на каквито и да било данъчни и други облекчения.

На тази основа са подготвени препоръки за оптимизиране на статистическата, счетоводната и данъчната отчетност на разходите за научноизследователска и развойна дейност в следните насоки:

Промени, свързани с подаването на Справка за научноизследователска и развойна дейност и Справка за иновационна дейност на предприятието към НСИ

- Отпадане на изискването за наличието на поне едно лице от персонала, което през цялата година да е било заето с НИРД, като условие за попълването на Справката за НИРД.
- Въвеждане на под-критерии за научноизследователска и за развойна дейност като се посочат дейности, които попадат в обхвата на двете категории. Допълнително да се посочат близки по характер дейности, които обаче не попадат в обхвата на НИРД. Към момента Справката за научноизследователската и развойна дейност много слабо застъпва развойната дейност, което също изисква актуализация.

- Оптимизиране на подаването на данни през онлайн платформата „Бизнес статистика“ на НСИ, което е свързано с възникване на грешки при попълване на Справката за НИРД.
- Засилване на информационните и контролните функции на НСИ с цел предотвратяване на подаването на некоректни и непълни данни за НИРД и иновационната дейност.
- Въвеждането на задължително изискване за наличието на подадени справки за НИРД и иновационна дейност към НСИ при кандидатстване за проектно финансиране по оперативните програми на ЕС. Към момента това съществува като добра практика само по някои от финансовите инструменти.

Промени, свързани с данъчната отчетност

- Отпадане на изискването на Закона за корпоративното подоходно облагане развойната дейност да е възложена с поръчка при пазарни условия на научноизследователски институт или висше училище, като условие за намаляване на данъчния финансов резултат с историческата цена на създадения дълготраен нематериален актив еднократно в годината на формирането му.
- Въвеждане на данъчни стимули (облекчения) за предприятия при коректно отчитане на вътрешнофирмена изследователска и развойна дейност, както и в полза на възложителя и изпълнителя, в случаите на съвместна такава.
- Преразглеждане на категориите за данъчно амортизируеми активи и предлагане на годишни амортизационни норми, които отговарят на същността и характера на нематериалните активи, които са резултат от НИРД.

Промени, свързани със счетоводната отчетност

- Преразглеждане на счетоводната нормативна рамка за отчитане на дълготрайните нематериални активи, която към момента не отразява коректно тяхната същност и особености, както и международно утвърдените класификации и терминология в тази област. Според нормативните изисквания на Национален счетоводен стандарт 38 „нематериалните активи могат по усмотрение на ръководството на предприятието да се класифицират в определени групи“.
- Въвеждане в Националните счетоводни стандарти (СС 38) на дефиниции за фундаменталните и приложни изследвания като част и етапи от научноизследователската дейност по примера на основата на международно приетите дефиниции.
- Промяна в подхода за отчитане на разходите за НИРД. Подходът за отчитане на разходите за НИРД (селективна капитализация), възприет в

приложимите в България счетоводни стандарти, дава възможност голяма част от разходите да бъдат отчетени като текущи в годината на изразходването им, без същите да бъдат отразени като свързани с научноизследователска дейност. Като резултат, предприятията не се легитимират като такива, изпълняващи НИРД. Възможно е, заедно с подхода за селективна капитализация, да се въведе подход за пълна капитализация, или подход, при който разходите да се натрупват в специално открита за целта счетоводна сметка до момента на приключване на съответния изследователски/иновационен проект.

- Актуализиране на срока за амортизация (до 5 години) на нематериален актив от развойна дейност, посочен в СС 38. Подходящо е допълнително разписване на критериите за определяне на полезния живот на дълготрайни нематериални активи по вид, както е въведено в МСС 38.

Необходима е по-активна позиция на държавните институции, когато става дума за предприемане на конкретни стъпки за подобряване на събираемостта на данните за изследователска и иновационна дейност. Подготовката на стратегическата рамка за програмен период 2021-2027 година е подходящ момент да се отговорят с адекватно и проактивно поведение като се поемат ясни ангажименти в областта на политиките за наука и иновации и вземат смели решения, свързани с управлението и координацията на научноизследователската, развойната и иновационната дейност.

Научноизследователската и развойната дейност – различни гледни точки

За целите на счетоводно-информационната отчетност от значение е използването на унифицирани дефиниции и измерители при определянето, признаването и оценяването на научноизследователската и развойна дейност (НИРД). Научните изследвания и развойната дейност са разнородни по своя характер. Поради тази причина в международните и националните счетоводни стандарти не съществува общо определение на понятието „научноизследователска и развойна дейност“. За всяка една от тези дейности (научноизследователската и развойната) съществуват различни законодателни изисквания при тяхното счетоводно признаване и отчитане. Затова е необходимо да се конкретизира какво точно „разбира“ законодателят под НИРД. За тази цел на първо място разглеждаме същностната характеристика на НИРД от гледна точка на националните и международни счетоводни стандарти.

Законът за счетоводството регламентира, че предприятията¹ съставят финансовите си отчети на базата на Националните счетоводни стандарти (СС)². Изключение от това правило са изброените в закона предприятия (предимно финансови, пенсионни, застрахователни дружества, инвестиционни фондове и др.), както и тези, доброволно избрали да прилагат международните счетоводни стандарти (МСС). Съществено изискване обаче е, ако дадена организация с иновационна дейност за отчетния период изготви и представи годишния си финансов отчет на базата на МСС, то тя не може в бъдещ период да прилага СС.

В исторически план до 2002 г. счетоводното регулиране на научноизследователската и развойната дейност в България е уредено в Национален счетоводен стандарт 9 (НСС 9) „Отчитане на разходите за изследователска и развойна дейност“³. НСС 9 определя изследователската дейност като „оригинално и планирано изследване, предприето с цел придобиване на нови научни или технически знания“⁴. Под развойна дейност в стандарта се разбира „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“⁵. По този начин НСС 9 разграничава дейностите, съпътстващи иновационния процес, на научноизследователска и на развойна.

¹ Понятията „предприятие“, „организация“, „отчетно-обособена единица“, „юридическо лице“ се използват еднозначно в текста.

² Закон за счетоводството, Обн. ДВ. бр. 95 от 2015г., изм. ДВ бр. 26 от 2020г.г., чл. 34, ал. 1.

³ НСС 9 „Отчитане на разходите за изследователска и развойна дейност, приет с ПМС No 65 от 1998 г.; обн. ДВ, бр. 36 от 1998 г.

⁴ НСС 9 „Отчитане на разходите за изследователска и развойна дейност, т. 1.1.

⁵ Пак там, т. 1.2.

Понастоящем, научноизследователската и развойната дейност са счетоводно дефинирани в Международен счетоводен стандарт 38 „Нематериални активи“⁶ и Национален счетоводен стандарт 38 „Нематериални активи“⁷. За целите на данъчното облагане определение за развойна дейност може да се намери в Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)⁸.

Според нормативните изисквания на МСС 38 научноизследователската дейност представлява „оригинално и планирано изследване, предприето с цел да се получи ново научно или техническо познание и разбиране“⁹. Развойната дейност се разглежда като „процес по прилагането на изследователски открития или други познания към план или дизайн за производството на нови или съществено подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги преди началото на търговско им производство или ползване“.

Предложеното в текстовете на СС 38 „Нематериални активи“¹⁰ определение разглежда изследователската дейност като оригинална и планирана проучвателна дейност с цел достигане на нови научни или технически знания и познания. В този смисъл като **изследователски дейности** се класифицират (виж Таблица 1):

- 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.

Развойната дейност, според изискванията на СС 38 „Нематериални активи“, представлява практическото 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 преди започване на търговското производство или употреба в дейността на предприятието. Като **развойна дейност** се определят (виж Таблица 1):

⁶ МСС 38 „Нематериални активи“, приет с регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл. изм и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г., т. 8.

⁷ СС 38 „Нематериални активи“, обн. ДВ. бр. 30 от 2005 г., посл. изм. и допъл. ДВ. бр. 86 от 2007 г., т.2.

⁸⁸ Допълнителните разпоредби на ЗКПО, обн. ДВ. бр.105 от 2006 г., посл. изм. ДВ. бр. 69 от 2020г., § 1, т. 24.

⁹ МСС 38 „Нематериални активи“, приет с регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл. изм и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г., т.8.

¹⁰ Разпоредбите на НСС 38 „Нематериални активи“ като цяло са приложими за бюджетните предприятия, с изключение на някои текстове и при известна модификация на отчетните процедури. ДДС № 20 от 14.12.2004 г. относно прилагането на Националните счетоводни стандарти от бюджетните предприятия. Обект на изследване в настоящата разработка са предприятия, които не попадат в хипотезите на финансови и бюджетни предприятия.

- проектиране, изграждане и изпитание на предпроизводствени прототипи и модели;
- проектиране на инструменти, матрици, шаблони и други подобни, 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.

Таблица 1. Видове дейности, които попадат в обхвата на научноизследователската и на развойната дейност съгласно изискванията на националния и международния счетоводен стандарт 38

Дейности според фазата на разработване на ново знание	СС 38 „Нематериални активи“	МСС 38 „Нематериални активи“
<p>Дейности, предложени за научноизследователски</p>	<p>Дейности, които имат за цел постигане на нови знания.</p> <p>Търсене, оценяване и окончателната селекция за прилагане на изследователски открития или други знания и познания.</p> <p>Търсене на алтернативни възможности за материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.</p> <p>Формулиране, проектиране, оценяване и окончателното селектиране на възможни алтернативи за нови или усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.</p>	<p>Дейности, които имат за цел постигане на нови знания.</p> <p>Търсенето, оценката и окончателният избор на приложения на научноизследователските открития или други познания.</p> <p>Търсенето на алтернативи за материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.</p> <p>Формулата, дизайна, оценката и окончателният избор на възможни алтернативи за нови или подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.</p>
<p>Дейности, предложени за развойни</p>	<p>Проектиране, изграждане и изпитание на предпроизводствени прототипи и модели.</p> <p>Проектиране на инструменти, матрици, шаблони и други подобни, които предполагат използването на нова технология.</p> <p>Проектиране, изграждане и експлоатация на пилотна машина, която</p>	<p>Дизайнът, изграждането и тестването на прототипи и модели преди производството или преди използването.</p> <p>Дизайнът на инструменти, матрици, шаблони и матрични плочи, свързани с нови технологии.</p> <p>Дизайнът, изграждането и функционирането на пилотни</p>

	<p>не е икономически реализуема за целите на търговското производство.</p> <p>Проектиране, изграждане и изпитване на определена алтернатива за нови или усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи и услуги.</p>	<p>съоръжения, които не са в мащаб, икономически приемлив като търговско производство.</p> <p>Дизайнът, изграждането и тестването на избрани алтернативи за нови или подобрени материали, устройства, продукти, процеси, системи или услуги.</p>
--	---	--

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

За целите на **данъчното облагане** в закона за корпоративното подоходно облагане е дадена дефиниция единствено на понятието „развойна дейност“. Причината е, че като реален 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“¹¹.

Може да се направи заключение, че на настоящия етап в Р България не съществува (нито в международните, нито в националните стандарти) отделен счетоводен стандарт, който да урежда въпросите, свързани с НИРД. Наред с това, текущо прилаганата нормативна база не предлага детайлно разграничаване на научноизследователската и развойна дейност. **Липсата на ясно разграничаване на дейностите, които попадат в обхвата на НИРД може да окаже негативно влияние в следните аспекта:**

На първо място, неправилното класифициране на научноизследователските от развойните дейности оказва влияние в посока некоректно признаване и счетоводно отчитане на разходите, формирани за всяка една от тези дейности. 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 иновацията.

На второ място, неясното разграничаване на отделните дейности, класифицирани като НИРД, могат да доведат и до грешки както на етапа на планиране на разходите за иновационния проект, така и при последващ контрол относно тяхната законосъобразност и рационалност.

¹¹ Допълнителните разпоредби на ЗКПО, обн. ДВ. бр.105 от 2006 г., посл. изм. ДВ. бр. 69 от 2020г., § 1, т. 24.

На трето място, съществуването на счетоводни грешки относно извършените разходи през отделните фази на НИРД може да окаже негативно влияние и върху оперативните и стратегически решения на мениджърския персонал в организацията.

На четвърто място, определянето на разходите, които могат 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 информацията във финансовите отчети на предприятията, както и за вземането на обосновани икономически решение от страна на потребителите на данните от отчетите, е подходящо възприетото деление на научноизследователските и развойните фази и дейности да бъде надлежно оповестено в прилаганата от организацията счетоводна политика.

Добри примери за по-детайлно очертаване на включените в обхвата на НИРД дейности могат да се посочат на база счетоводните стандарти, приложими във Великобритания и Съединените американски щати (САЩ). И двете държави са водещи иновационни лидери в международен аспект¹²¹³.

Каре 1. 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“¹⁴. 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 разработката 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 полезен от гледна точка на развитието на счетоводната отчетност във Великобритания на база новите технологични

¹² European innovation scoreboard, 2020, European commission, extracted from: <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/41893>, last accessed on 06.08.2020.

¹³ Авторски колектив (2019). Иновации. Бг, Иновации и икономически растеж, Фондация „Приложни изследвания и комуникации“, с. 15.

¹⁴ Понастоящем 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 OB. бр. 243 от 2002 г. 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“. FRS 102 „The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland“ е приложим за предприятия (вкл. неправителствени организации и лица, които не са учредени като дружества), които не прилагат МСФО, FRS 101 Reduced Disclosure Framework или FRS 105 The Financial Reporting Standard applicable to the Micro-entities Regime.

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 извършване 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 решаването на предварително поставена цел или задача. Развойна 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 предлагане¹⁵.

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 обособяват¹⁶:

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

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

¹⁵ Statement of standard accounting practice No. 13 Accounting for research and development (1989). The institute of chartered accountants, UK, p.5.

¹⁶ Ibid, p.2-3.

НИРД са:

- Тестване и анализ на оборудването или качеството на създадения продукт, процес или услуга с цел осъществяване на последващ контрол.
- Осъществяване на планови периодични промени на характеристиките на съществуващи продукти, процеси или услуги.
- Научни и оперативни изследвания, които не са свързани с определена научноизследователска и развойна дейност.
- Дейности, свързани с ремонт или корекция на неизправности, възникнали по време на етапа на търговско производство и предлагане на продукт, услуга или процес.
- Административни и юридически дейности по кандидатстване и получаване на патенти и лицензии.
- Правни дейности по възникнали съдебни спорове.
- Дейности, свързани с промени в местоположението, дизайна или инструментариума на първоначалната конструкция или материална база, която се използва за реализиране и употреба на крайния продукт от научноизследователския проект.
- Пазарни проучвания и дейности, свързани с рекламата и разпространението на крайния продукт, процес или услуга.

На тази основа може да се направи заключение, че въведеният през 1989 г. и действащ 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 (виж Каре 2). Това показва определена унифицираност в принципите и критериите за признаване и счетоводно отчитане на разходите за 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 знание¹⁷. Законодателят посочва, че като дейности, попадащи във фазата на научните изследвания могат да се определят¹⁸:

¹⁷ FRS 102 The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland, The Financial Reporting Council, England, 2018, p. 310.

¹⁸ Ibid, p. 158.

- Дейности, целящи създаване на ново знание.
- Оценка и окончателен подбор на възможните приложения на резултатите от научните изследвания и създадените познания.
- 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 дейност¹⁹. Като дейности, които следва да се считат за развойни от гледна точка на счетоводната отчетност стандартът посочва²⁰:

- 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 със 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.

Може да се направи заключение, че нововъведеният стандарт FRS 102 по-ясно разграничава отделните фази, попадащи в обхвата на НИРД. 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 законодателят 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 отпадат от обхвата на счетоводния стандарт и тяхното разбиране и дефиниране зависи изцяло от компетенциите на счетоводния и мениджърски персонал на организациите.

Източник: Фондация „Приложни изследвания и комуникации“, 2021.

¹⁹ Ibid, p. 293.

²⁰ Ibid, p. 158.

Карта 2. Отчитане на НИРД в САЩ

За по-ясното и коректно определяне на дейностите, попадащи в обхвата на НИРД, е използвана следната детайлна класификация на научноизследователските и развойни дейности, предложена от Съвета по финансово счетоводни стандарти на САЩ (FASB)²¹:

Дейности, включени в научноизследователската и развойна дейност	Дейности, НЕвключени в научноизследователската и развойна дейност
<p>Дейности от процеса на научноизследователската дейност:</p> <ol style="list-style-type: none"> Лабораторни изследвания, насочени към откриване на ново познание. <p>Дейности от процеса на развойната дейност:</p> <ol style="list-style-type: none"> Търсене на приложения за прилагане на новото знание. Създаване на концептуален дизайн за новия продукт. Формулиране на процесни алтернативи. Тестване на новия продукт или процес. Промяна и усъвършенстване на формулата, матрицата или дизайна на продукта. Модификация на процеса. Проектиране, изграждане и тестване на прототипи и пилотни модели. Проектиране, изграждане и тестова експлоатация на пилотно производство, което няма търговска цел. Извършване на инженерно - технологични дейности по усъвършенстване на продукта или процеса, така че да отговаря на необходимите технологични и 	<ol style="list-style-type: none"> Допълнителни инженерно-технологични дейности, съпътстващи ранната фаза на търговско производство на новия продукт или процес. Контрол на качеството и рутинни тестове на продукта по време на ранната фаза на търговско производство. Дейности, свързани с отстраняване на повреди и нередности по време на етапа на ранно производство. Рутинно усъвършенстване и подобряване на качествата на вече съществуващи продукти и процеси. Адаптиране на съществуващ продукт към променящите се нужди и нагласи на потребителите. Сезонна промяна на качествата на съществуващ продукт. Рутинна промяна в дизайна, технологията или матрицата на вече съществуващ продукт или процес. Дейности по проектиране и строително инженерство, свързани с изграждане, преместване, пренареждане или стартиране на съоръжения и оборудвания, които не се класифицират като пилотни. Юридически дейности по повод патентна регистрация на иновацията,

²¹ Statement of Financial Accounting Standards No. 2, Accounting for Research and Development Costs, Financial Accounting Standards Board, 1974, art. 9 and 10.

икономически изисквания за реализиране на серийно производство.	продажба и лицензиране на патенти и ноу-хау. 10. Допълнителни юридически дейности по възникнали съдебни спорове.
---	---

Източник: Фондация „Приложни изследвания и комуникации“, 2021.

От сравнителния анализ на предложените в счетоводните стандарти дейности 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 научноизследователската дейност е разработване на ново знание, то *резултатът от развойната дейност е прилагане на даденото научно или инженерно познание с цел свързване на формираното знание от една сфера на дейност с друга*²².

Поради разнородния характер на дейностите, определяни като научноизследователски, в икономическата литература и по конкретно Ръководството на „Фраскати“, те се класифицират като „фундаментални изследвания“ и „приложни изследвания“²³.

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 (Frascati manual) 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 явленията. В обхвата на фундаменталните изследвания попадат и дейности по анализ на факти и обстоятелства без предварително да има визия за тяхното приложение или използване²⁴. Следователно фундаменталните изследвания са основно насочени към формулирането и тестването на хипотези, теории и закони, чиито резултати се публикуват като научни разработки. 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. Подобни изследвания се осъществяват по повод вече дефиниран проблем, поради което те следва да се разграничават от „чистата форма“ на фундаменталните изследвания.

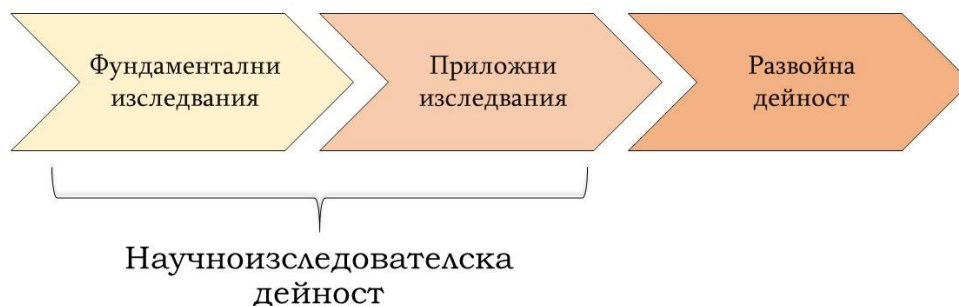
²² Roussel, P. A., K. Saad, T. Erickson. (1991). Third Generation R&D: managing the link to corporate strategy, Arthur D. Little, INC., USA, p.14.

²³ Frascati manual (2015). Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development. The mesurment of scientific, technological and innovation activities, OECD, Paris, p.50.

²⁴ Frascati manual (2015). Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development. The mesurment of scientific, technological and innovation activities, OECD, Paris, p.50.

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

Фигура 1. Връзка между научноизследователската дейност и развойната дейност



Източник: Фондация „Приложни изследвания и комуникации“, 2021.

Прави впечатление, че в анализирания счетоводни стандарти (с изключение на вече неприложимия счетоводен стандарт No. 13 „Accounting for research and development“ на Великобритания) подобно разграничение на фундаментални и приложни изследвания не съществува. Въпреки, че в по-голямата си част българските предприятия не извършват фундаментални изследвания разбирането на счетоводния персонал за иновацията като процес от отделни взаимосвързани фази и дейности има съществено значение за целите на коректната счетоводна отчетност, включително първоначално признаване и отчитане на актива, признаването му във финансовите отчети, коректно определяне на амортизационните отчисления на ресурса, и данъчното облагане.

Счетоводно отчитане на разходите за НИРД

Директен ефект върху финансовите резултати на организациите има прилаганият подход за счетоводно отчитане на разходите за НИРД при създаване на нематериален актив, който е резултат от научноизследователската дейност на предприятието²⁵. В счетоводната теория и практика са възприети различни подходи за отчитане на изразходените средства за НИРД. Без претенции за изчерпателен анализ, сред тях са:

- всички разходи за НИРД се капитализират в себестойността на създадения ресурс;
- всички разходи за НИРД се отчитат като текущи за периода на възникването им;
- разходите за НИРД се натрупват в специално открита за целта счетоводна сметка, след което подлежат на коригиране;
- разходите за НИРД са капитализират при достигане на определени условия (селективна капитализация).

Ако **разходите се капитализират** в рамките на периода на възникване, независимо от фазата, през която са изразходени, ефектът от капитализацията най-общо ще е свързан с увеличаване на стойността на активите в баланса на предприятието; висока рентабилност през отчетния период; по-ниска възвращаемост на капитала и активите през следващите отчетни периоди, както и намаляване на печалбата на предприятието през следващите отчетни периоди (на база отчетените амортизационни разходи). Възприемането на подхода не би навредил на нетния доход и възвращаемостта на собствения капитал за текущия период, но може да окаже натиск върху възвращаемостта на активите – (Return on Assets) ROA и намаляване на рентабилността²⁶.

Чрез капитализация на разходите за НИРД се обобщава информацията, която има значение за инвеститорите и отразява рентабилността на научноизследователските проекти, но същевременно може да доведе до капитализиране на средства по неуспешен проект, който не носи изгода през бъдещи отчетни периоди. Според поддръжници на подхода, въпреки че научноизследователската фаза е по-високо рискова от развойната фаза на даден иновационен проект, тя е първичен, неизбежен и съществен етап от създаването на крайния продукт, поради което организациите също следва да вземат предвид изразходваните през този период ресурси при калкулиране на себестойността на

²⁵ VanderPal, G. (2015). Impact of R&D Expenses and Corporate Financial Performance, Journal of Accounting and Finance, vol. 15, n. 7: 135 – 149, p.138.

²⁶ Das, A., Kumar, V., Kumar, U., Haldar, R. (2009). Impact of R&D expenditure on financial performance: a study of Canadian IT firms, ASAC, Niagara Falls, Ontario.

актива. Смята се, че капитализирането на разходите за НИРД се избира от компании, които имат ниска рентабилност²⁷.

В случай, че **всички разходи се отчитат като текущи през периода на възникването им**, то най-общо ефектът от този подход може да се свърже с намаляване на оперативната и нетната печалба. Това намаляване е характерно само за периода на отчитане на разходите за НИРД поради причината, че не се въвежда актив в счетоводната система на предприятието на който да му се начисляват бъдещи разходи за амортизация. Невъвеждането на вътрешно създаден нематериален ресурс в състава на активите на предприятието се свързва и с неотчитане на патент за този актив. Рентабилността през отчетния период е по-ниска в сравнение с рентабилността, ако разходите се капитализират. Изписването на разходите за НИРД като текущи подобрява обективността на финансовите отчети, елиминира влиянието на ръководството да се капитализират разходи по проекти, които имат ниска вероятност за успех, и премахва трудностите, произтичащи от необходимостта счетоводителите да преценяват дали критериите за капитализация са достигнати²⁸.

Възприемането на подхода може да доведе до първоначално намаляване на нетните приходи и показателите за рентабилност (ROA и Return on Equity, ROE), чиито размер се покачва през следващите отчетни периоди²⁹. В случая разходите подлежат на по-надеждна проверка поради причината, че отпада необходимостта от доказване на определени условия, като например бъдеща изгода, достигането на която изисква капитализиране на разходите. Противници на подхода обаче смятат, че счетоводните разходи не следва да се отчитат еднакво заради разнообразния си характер и специфики³⁰. В тази връзка разходите за НИРД не са оперативни поради причината, че са свързани със създаване на изследователски актив (независимо дали е успешен или не). Ако разходите не бъдат капитализирани, то това противоречи на счетоводните изисквания оперативните разходи да генерират доход през текущия период, докато капиталовите да носят изгода през повече от един отчетен период³¹. Счетоводното отчитане на разходите за НИРД като текущи може да се използва от управленския персонал с цел постигане на определен счетоводен финансов резултат, удовлетворяващ инвеститорските очаквания за по-голяма печалба и рефлектиращ към целенасочено намаляване на инвестициите в

²⁷ Persson, A., Karen, F. (2011). Capitalization and the income smoothing hypothesis – a study of swedish listed companies. Retrieved August 9, 2020, from <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:427182/FULLTEXT01.pdf>

²⁸ Zakari, M., Saidu, S. (2017). The impact of accounting treatment of research and development costs: evidence from Chemring Group Plc., International Journal of Accounting, Finance and Risk Management, vol. 2, n. 3: 92-97, p. 96.

²⁹ Das, A., Kumar, V., Kumar, U., Haldar, R. (2009). Impact of R&D expenditure on financial performance: a study of Canadian IT firms, ASAC, Niagara Falls, Ontario.

³⁰ Walther, L., Trickland, S. (2002). R&D accounting: a new millennium approach, Management Accounting Quarterly, vol. 3, n. 4: 1-6.

³¹ Damodaran, A. (1999). Research and Development Expenses: Implications for Profitability Measurement and Valuation, NYU, Working Paper No. FIN-99-024. <https://ssrn.com/abstract=1297092>, last access on: 15.12.2019.

научноизследователски проекти³². Използването на подхода може да бъде подходящо при изследователски проекти, чиито крайни продукти имат кратък полезен живот или пазарните позиции на предприятието подлежат на чести промени.

Следващият разглеждан подход изисква **разходите да се натрупват в специално открита за целта счетоводна сметка до момента, в който може да се вземе решение дали съществуват бъдещи изгоди от НИРД**. Ако съществуват бъдещи изгоди, то натрупаните разходи се капитализират, докато при обратната хипотеза – те подлежат на изписване. Подходът е свързан със висока степен на несигурност и невъзможност за коректното определяне на финансовите показатели на предприятието. В допълнение подходът създава трудности при отчитане на изразходваните средства за продължителни научноизследователски проекти, които продължават повече от един отчетен период, във финансовите отчети за текущия период.

Селективната капитализация е подход, въведен в текстовете на международните счетоводни стандарти и националните такива на множество страни, включително Р България. Подходът изисква изразходваните средства през фазата на развойната дейност да се капитализират при достигане на определени критерии, докато разходите за научноизследователска дейност да се отчитат като текущи³³. В случая се намалява информационната асиметрия между фирмата и участниците на пазара³⁴. Селективната капитализация обаче може да доведе до неточни финансови прогнози, свързани с трудности при прогнозиране на икономическата изгода от научноизследователския проект, процента на капитализация на разходите, последващата амортизация и обезценки на нематериалния актив³⁵.

Привържениците на подхода защитават тезата, че той способства за по-висока точност на прогнозните данни, по-ниска дисперсия на прогнозата и по-ниска прогнозна грешка, свързана с капитализираните разходи³⁶. Това е така защото разходите за развойна дейност, които покриват критериите за капитализация, покриват и тези за признаване на даден ресурс в състава на активите на предприятието. В допълнение чрез подхода се представя важна информация за инвеститорите и от тази гледна точка е положително свързан със възвръщаемостта и цените на акциите на организациите³⁷. Въпреки това селективната капитализация е обвързана с определена доза субективизъм при определяне дали са

³² Guidara, R., Boujelbene, Y. (2014). R&D-based earnings management and accounting performance motivation, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and management sciences*, vol. 4, n.2: 81–93, p.82.

³³ МСС 38 „Нематериални активи“, приет с регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г., т.51-67.

³⁴ Lev, B., Sougiannis, T. (1996). The capitalization, amortization, and value-relevance of R&D, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 21:107–138.

³⁵ Tami, D., Brigitte, E., Wolfgang, S., Leif, S. (2015). Research and development, uncertainty, and analysts' forecasts: the case of IAS 38, *Journal of International Financial Management & Accounting*, vol. 26, n. 3: 257-302.

³⁶ Mohd, E. (2005). Accounting for Software Development Costs and Information Asymmetry, *The Accounting Review*, vol. 80, n. 4: 1211–1231.

³⁷ Cazavan-Jeny, A., Jeanjean, T. (2003). Value relevance of R&D reporting: a signalling interpretation. Working paper 2003-12 CEREG University Paris IX Dauphine, France.

достигнати критериите за капитализиране. Това се обуславя най-вече с разнообразния характер на научните изследвания, предмета на дейност на предприятието, вида на създадения краен продукт. Поради тази причина при капитализирането на разходите е възможна по-голяма намеса от страна на мениджърския персонал и предоставяне на целенасочени данни във финансовите отчети на предприятието³⁸.

В научната литература се защитава и мнението, че „недостатъкът на този подход е фактът, че не прави разлика между успешни и неуспешни иновационни проекти и че приема първоначално всички за неуспешни“³⁹. В следствие, „прилагането на селективната капитализация не води до информация в отчетите, която да е полезна при взимането на управленски решения от потребителите на финансови отчети⁴⁰“. Поради тази причина спазването на текущо действащите регулаторни изисквания не води до вярно представяне на иновационната дейност и на инвестираните средства за научни изследвания от предприятията⁴¹.

В българската счетоводна практика селективната капитализация е свързана на първо място с коректното разграничаване на научноизследователската от развойната дейност, както и с ясното определяне на момента, от който следва разходите да се отчитат към себестойността на нематериалния ресурс. Подобно изискване може да представлява съществено затруднение за счетоводния персонал в следните няколко аспекта:

- Различните крайни резултати от НИРД имат различно времево проявление на отделните фази. Така например създаването на фармацевтичен продукт е несравнимо като ресурсна осигуреност (време и средства) със създаването на мобилно приложение. В случая счетоводителят следва да притежава допълнителен набор от компетенции в съответната сфера на създаване на иновацията. В допълнение, ако счетоводството е поверено на външна фирма, то това неимоверно рефлектира и върху необходимостта от по-задълбочена представа на счетоводителите за икономическата дейност на предприятието и по-конкретно иновациите.
- Често разходооправдателните документи се представят на счетоводството в „последния момент“ или със забавяне (най-вече в хипотезите на микро и малки предприятия, както и когато счетоводството се извършва от външно за иновативната организация предприятие). Законът за данък добавена стойност (ЗДДС) позволява регистрираните по него лица да отразяват в дневника на

³⁸ Callimacy, A., Landry, S. (2003). The effect of management incentives and cross-listing status on the accounting treatment of R&D spending, The Journal Of International Accounting, Audit and Taxation, vol. 12, n. 2: 131-152, p.134.

³⁹ Пожаревска, Р., Башева, Сн. (2019). Счетоводно представяне на резултатите от иновационните дейности - актуални проблеми. Иновации и предприемачество в образованието и бизнеса, МВБУ, с. 35-54, стр. 50.

⁴⁰ Пожаревска, Р., Башева, Сн. (2019). Счетоводно представяне на резултатите от иновационните дейности - актуални проблеми. Иновации и предприемачество в образованието и бизнеса, МВБУ, с. 35-54, стр. 50.

⁴¹ Пожаревска, Р., Башева, Сн. (2019). Счетоводно представяне на резултатите от иновационните дейности - актуални проблеми. Иновации и предприемачество в образованието и бизнеса, МВБУ, с. 35-54, стр. 51.

покупките си данъчни документи най-късно до дванадесетия данъчен период, следващ данъчния период, през който са издадени⁴². Това позволява отчитането на разходни фактури и в период след този на издаването им, което се използва от счетоводителите с цел „задържане“ на фактури и отчитането им в последващ период, когато издадените приходни фактури превишават „желания“ от управителите дължим данъчен кредит. Подобна практика обаче може да се отрази негативно при определянето и отчитането на разходните фактури, попадащи във фазата на научноизследователската и във фазата на развойната дейности.

- В МСС 38 „Нематериални активи“ е посочено, че в случай, когато дадено предприятие (прилагащо международните счетоводни стандарти), не може да разграничи фазата на научноизследователската дейност от фазата на развойната дейност (по проект за вътрешно създаване на нематериален актив), то същото следва да третира разходите по този проект все едно, че те са били направени само в научноизследователската фаза⁴³. Или казано по друг начин, ако не може да се въведат ясни граници между двете фази на НИРД, то счетоводителят може да отчете всички разходи като текущи за периода на генерирането им. Това ще рефлектира върху несъздаването на нематериален актив и отчитане на всички разходи, свързани с НИРД, в посока намаляване на счетоводния финансов резултат за текущия отчетен период. Според текстовете на СС 1 „Представяне на финансови отчети“ управляващият орган определя счетоводната политика на предприятието до началото на отчетния период в съответствие със принципите и изискванията, определени в Закона за счетоводството и Националните стандарти, както и вътрешните актове на предприятието. По въпроси, за чието решаване няма изрични разпоредби в Националните стандарти, се използват разпоредбите на международните счетоводни стандарти⁴⁴.
- Определянето на себестойността на актива (първоначалната му оценка) се осъществява на база сбора на отчетените разходи⁴⁵ през развойната фаза, извършени от момента, в който нематериалният актив за пръв път е постигнал критериите за признаване. Националните счетоводни стандарти изискват вътрешно създаден нематериален актив, който възниква в резултат на дейност по развитие

⁴² Закон за данък добавена стойност, обн. ДВ. бр. 63 от 2006 г., посл. изм. и допъл. ДВ. бр. 55 от 2020 г., чл.124, ал. 4.

⁴³ МСС 38 „Нематериални активи“, приет с регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл. изм. и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г., т. 53.

⁴⁴ СС 1 „Представяне на финансови отчети“, Обн. ДВ. бр.30 от 2005г., изм. и доп. ДВ. бр.3 от 2016г., т. 25.2.

⁴⁵ Първоначалната оценка се определя по начин, идентичен на възприетия за определяне на себестойността на произведената продукция в предприятието, т.е. не се включват: вътрешната печалба, необичайните количества бракувани ресурси (материали, труд и други), административните и други общи разходи (несвързани пряко с процеса по придобиването на нематериалния актив), разходите по продажба, идентифицирана неефикасност и първоначални оперативни загуби, възникнали преди активът да достигне до планирания капацитет, разходи за обучение за работа с актива и т.н. (СС 38, т. 5, МСС 38, т. 65-67.).

(фаза на развитие от вътрешен проект), да се признава за нематериален актив, когато предприятието може да докаже:⁴⁶

- техническа способност за завършване на нематериалния актив, така че да бъде готов за употреба или продажба;
- намерение за завършване на нематериален актив и за неговото използване или продажба;
- способност за използване или продажба на нематериалния актив;
- начините, по които нематериалният актив ще доведе до генерирането на бъдещи икономически изгоди, включително наличието на пазар или полезността му при вътрешна за предприятието употреба;
- наличие на адекватни технически, финансови и други ресурси, необходими за финализиране на развитието, използването или продажбата на нематериалния актив, и
- способност за оценяване на разходите, произтичащи от нематериалния актив, по време на неговото развитие.

В случай, че предприятието избира МСС за своя счетоводна база при изготвяне на финансовите си отчети, то *вътрешно създаден нематериален актив се признава за такъв когато*⁴⁷:

- отговаря на определението за нематериален актив;
- е вероятно, че предприятието ще получи очакваните бъдещи икономически ползи, които са свързани с актива. Наред с всичко останало, предприятието може да докаже съществуването на пазар за продукцията от използването на нематериалния актив или за самия нематериален актив, или ако той ще се използва вътрешно – полезността на нематериалния актив;
- стойността на актива може да бъде определена надеждно;
- предприятието може да докаже техническата изпълнимост на завършването на нематериален актив, така че той да бъде на разположение за ползване или продажба;
- предприятието може да докаже намерението да завърши нематериалния актив и да го използва или продаде;
- предприятието може да докаже неговата способност да използва или продаде нематериалния актив;

⁴⁶ СС 1 „Представяне на финансови отчети“, Обн. ДВ. бр.30 от 2005г., изм. и доп. ДВ. бр.3 от 2016г., т. 33 (б)

⁴⁷ МСС 38 „Нематериални активи“, приет с регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл. изм. и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г., т.18, 21, 57, 61.

- предприятието може да докаже наличието на адекватни технически, финансови и други ресурси за приключване на развойната дейност и за ползването или продажбата на нематериалния актив. Това може да се докаже например чрез: бизнес план, посочващ техническите, финансовите и другите необходими ресурси, както и способността на предприятието да осигури тези ресурси. В някои случаи, предприятието представя наличието на външни финансови източници чрез получаването на доказателства от кредитора за неговото желание да финансира плана;
- предприятието може да докаже неговата способност за надеждно определяне на разходите, отнасящи се до нематериалния актив, по време на неговото разработване.

В съпоставителен аспект може да се посочи, че предходните изисквания се припокриват. МСС 38 обаче предлага по-детайлно очертани насоки за признаване на актива. Въпреки че възприемането на конкретни изисквания за счетоводно признаване на активи, пасиви, приходи и разходи е от съществено значение за отчетността, то също може да се разгледа и в негативен аспект спрямо иновационната активност на предприятията. Това е така, защото понякога е трудно да се определи дали вътрешно създаден нематериален актив отговаря на критериите за признаване поради трудности с идентифицирането дали и кога е налице разграничим актив, който ще генерира очаквани бъдещи икономически ползи, ясното определяне на контрола върху ресурса или възможни трудности при тяхната оценка (виж Каре 3).

Каре 3. Признаване на някои вътрешно създадени нематериални активи за счетоводни цели

За целите на счетоводната отчетност вътрешно създаден нематериален актив се признава като такъв, когато е документално обоснован с *протокол за продукти на научната и развойната дейност собствено производство и констативен протокол за установяване наличие или липса на аргументирана стопанска изгода*.

От значение за всяка организация е коректното счетоводно признаване и отчитане на разходите, свързани със създаване на компютърни софтуерни продукти и интернет страници. В случаите, когато дадена организация разработи програмен продукт, то той се третира в качеството на права върху литературни произведения⁴⁸. Счетоводното отчитане на разходите по разработване на програмен продукт е в пряка зависимост от целта на неговото създаване. **Програмни продукти, създадени само за вътрешно ползване от работниците в дадена организация, не покриват критериите за нематериален актив и разходите, свързани със създаване на продукта, следва да бъдат отчетени като текущи разходи. Това е така, защото в разглежданата хипотеза трудно може да се защити наличието на контрол върху нематериалния актив от страна на**

⁴⁸ Башева, Сн., Пожаревска, Р., Маркова, М. (2012). Отчитане на нематериалните активи, ИК на УНСС, С., с.316.

предприятието. Програмни продукти, които обаче са разработени с цел последваща продажба на създадения продукт, следва да се третират като нематериален актив за отчетната единица.

Разработването на **програмен продукт** основно включва етапите на спецификация на изискванията и планиране; проектиране; кодиране; тестване; поддържане на системата. През етапа на спецификация на изискванията и планиране се определя какво е нужно за разработване на продукта, като се осъществяват дейности по анализ на задачите и формулиране на изискванията за реализация на програмния продукт. По време на проектирането се изготвя план за решаване на формулираните задачи, който включва идентифициране на отделните компоненти на системата, връзките помежду им и тяхното взаимодействие. Най-общо кодирането е процес, при който проектът се превежда в съответния код на избрания език за програмиране. Тестването на програмния продукт включва отделни тествания на модула и неговото интегриране, както и цялостно тестване на системата в лабораторни и полеви условия. *Програмният продукт се признава за нематериален актив в момента на установяване на неговата техническа приложимост.* В счетоводната литература е известно становище, че технологичната приложимост на програмен продукт се установява, когато организацията приключи дейностите, свързани с планирането, проектирането, кодиране и тестване на продукта⁴⁹. В допълнение на това, организацията следва да докаже своето намерение и възможност да използва компютърния софтуер за извършване на дейността си, както и че предприема действия по получаване на контрол върху продукта.

Освен програмни продукти, в хода на осъществяване на своята дейност организациите с иновационна цел могат да създадат и **интернет страници**. Процесът на разработване на интернет страница основно преминава през следните етапи: планиране; разработване на графичен дизайн, съдържание, приложение и инфраструктурата на интернет страницата; публикуване на страницата; поддръжка и актуализация.

По време на планирането на интернет страница се осъществяват дейности по:

- проучване и определяне на хардуерните и софтуерни спецификации;
- оценка на алтернативни продукти и доставчици.

Етапът на разработване на съдържанието и дизайна включва дейности по:

- оформяне на стила и дизайна на страницата;
- създаване, подготовка и зареждане на избраната информация.

Разработването на приложението и инфраструктурата основно се свързва с:

- получаването на домейн име;
- разработване на операционен софтуер и код за приложението;

⁴⁹ Пак там, с.316.



- инсталиране на приложението на уеб сървър.

Счетоводно извършените разходи на етапа на планиране на интернет страницата следва да се отчетат като текущи в момента на тяхното възникване. Извършените разходи на етапа на разработване на приложението, инфраструктурата и графичния дизайн се капитализират, ако организацията е в състояние да докаже бъдещи ползи от използване на актива и може надеждно да оцени себестойността на интернет страницата. В допълнение, организацията следва да докаже, че са покрити критериите за признаване на актива за нематериален. Ако посочените изисквания не са покрити, то извършените разходи следва да се признаят за текущи в момента на възникването им. В специализираната литература се изразява мнение, че разходите, които са генерирани през етапа на разработване на съдържанието на интернет страницата, се определят като разходи за реклама и промоция⁵⁰. По този начин разходите се признават като текущи до степента, до която целта на съдържанието на страницата е да рекламира и популяризира дейността на отчетната единица. Когато организацията може да докаже, че праговите критерии за признаване на вътрешно създаден нематериален актив са покрити, то разходите за разработване на съдържанието *във фазата на развойната дейност*, се капитализират и включват в себестойността на актива. Едно от основните изисквания за признаване на вътрешно създаден ресурс за нематериален актив е доказване на *бъдещи икономически ползи* от използването му. За интернет сайтове, *които имат предимно информационна функция и през тях не се извършва покупко-продажба на стоки и услуги, доказването на бъдещи икономически ползи е затруднено*. Основна причина е невъзможността коректно да се оцени степента, в която интернет страницата помага за генериране на входящи парични потоци за предприятието. **Извършените разходи за създаване на интернет страница, за която е невъзможно да се определят и докажат бъдещите икономическите ползи от въвеждането ѝ в употреба, се признават за текущи разходи в момента на възникването им.** След въвеждане на нематериалния актив, е възможно да възникнат разходи, свързани с актуализиране на графики, обновяване и добавяне на нови функции, редактиране на съдържанието и др. Тези разходи са оперативни и следва да се отчетат в момента на извършването им. Изключения са случаите, когато е възможно да се докаже, че направените подобрения генерират бъдещи икономически ползи в по-голяма степен от първоначално предвидените. За да бъдат признати и капитализирани, тези разходи трябва да могат надеждно да се оценят и отнесат към съответния актив.

Част от вътрешно създадените нематериални активи не покриват критерият за разграничимост или не могат да бъдат надеждно оценени. В подобна хипотеза организацията не следва да ги признае като актив за счетоводни цели. Примери за подобни нематериални активи са: издателските права, ноу-хау, вътрешно създадените търговски марки, клиенти бази, наименования, разходите за налагане на фирмени марки, рубрики и други.

⁵⁰ Башева, Сн., Пожаревска, Р., Маркова, М. (2012). Отчитане на нематериалните активи, ИК на УНСС, С., с. 318.; НСС 38; МСС 38.

Съществува и вероятност предприятия, които са разработили нематериален ресурс (например модел) да решат да не го ползват текущо, което рефлектира върху непризнаването му за дълготраен нематериален актив. Поради тази причина те отчитат разходите по създаването му като текущи в рамките на отчетния период. Идеята на предприятието в случая е получаване на познания, които в последствие да ползват за изработка на машини или други дълготрайни активи⁵¹. Ако обаче, по една или друга причина, предприятието не използва създадения „модел“, то това е „загубено“ познание, което рефлектира върху цялостния иновационен потенциал на микро- и макро равнище. Ако моделът бъде използван, то тогава предприятието покрива критерия за доказване на способност за ползване на актива. Визията за несъздаване на иновация, но наличие на НИРД се подкрепя и от Н. Несторов. В разработката си „Изследване на външно-търговската дейност на българските фирми“ той защитава тезата, че „най-много от компаниите с потенциал за износ са фирмите извършили инвестиции в научноизследователска дейност през последните години, докато наличието на собствени иновативни продукти и въведените нови бизнес практики не са основен фактор⁵²“. Наличието на подобно отношение към създаденото знание, както и съществуването на множество и многообразни нематериални активи, които не са обхванати от международното или национално счетоводство налага преосмисляне на критериите за признаването и отчитането им с цел избягване на „скрити иновации“ и мотивиране организациите да признават ресурси, формирани в резултат на НИРД.

Съществено предизвикателство пред счетоводната отчетност е и голямото разнообразие от видове нематериални актив, които постоянно се видоизменят под условията на безпрецедентно развитие на технологиите. Процесът по тяхната актуализация се счита за „отворен, защото наред с „традиционните“ обекти на интелектуалната собственост – патенти върху изобретения, търговски марки, промишлен дизайн, авторски и лицензионни права, се появяват постоянно и нови обекти на интелектуалната собственост като компютърни програми, мултимедийни продукти, биотехнологии, интернет страници, ноу – хау и други⁵³“. Според нормативните изисквания на национален счетоводен стандарт 38 „нематериалните активи могат по усмотрение на ръководството на предприятието да се класифицират в следните групи⁵⁴:

- a) права за интелектуална собственост - такива права са налице, когато се притежават или дългосрочно могат да се ползват от предприятието, независимо дали са закупени или създадени в него, и те могат да бъдат:

⁵¹ По писмо от 20.07.2020 г. от Николина Хинкова, Клъстер - стажове за подготвени за нуждите на индустрията бъдещи инженери.

⁵² Несторов, Н. (2015). Изследване на външно-търговската дейност на българските фирми, Иновациите - двигател на икономическия растеж, ВУЗФ, С., с. 20-24, стр. 24.

⁵³ Спасова, Р. (2011). Автореферат на дисертационен труд на тема „Теоретико – приложни проблеми на счетоводното отчитане на нематериалните активи“, УНСС, стр. 26.

⁵⁴ СС 38 „Нематериални активи“, обн. ДВ. бр. 30 от 2005 г., посл. изм. и допъл. ДВ. бр. 86 от 2007 г., т. 9.

- търговски марки;
 - авторски права, включително върху компютърни софтуери;
 - търговски наименования, рубрики и издателски права;
 - лицензи и франчайзи;
 - патенти;
- б) дългосрочно придобити права върху интелектуална собственост - права, аналогични на посочените в буква "а", но придобити от предприятието въз основа на договорености със създателя (автора, притежателя и т.н.) им;
- в) концесионни права - придобити по съответния законодателен ред;
- г) технологични права - такива права могат да бъдат: рецептури; формули; модели; дизайни; прототипи; инструменти; матрици; шаблони и други подобни, които предполагат използването на нова технология - макар и някои да имат физическа субстанция, тя се разглежда само като носител на нови или усъвършенствани материали, устройства, продукти, процеси, системи и услуги;
- д) нематериални активи в процес на развитие;
- е) други нематериални активи.“

Смята се, че въведената в националните счетоводни стандарти класификация на нематериалните активи „не е съобразена със същностните характеристики на обектите от групата на интелектуалната собственост и международно утвърдените класификации и терминология⁵⁵“. Като аргументи в защита на тази теза е посочено, че в групата на правата върху индустриална собственост са включени авторски права, рубрики и издателски права, докато в групата на технологичните права са едновременно отнесени права върху индустриална собственост, авторски права и вътрешно генерирани обекти на интелектуална собственост. Също така индустриалната собственост не е разгледана като част и компонент на интелектуалната собственост. В този контекст счетоводната нормативна рамка не отразява коректно същностната характеристика и специфични особености на този вид ресурси. Въпреки, че не съществува единна класификация на ДНМА поставянето на разнообразни нематериални ресурси под един знаменател и третирането им по един и същи начин за счетоводни цели, води до пропуски в техните специфични особености и занижава полезността на информацията във финансовите отчети⁵⁶. За целите на годишните финансови отчети (в баланса), като нематериални активи са обособени: продукти от развойна дейност; концесии, патенти, лицензии, търговски марки, програмни продукти и други подобни права и активи; търговска репутация; предоставени аванси и нематериални активи в процес на изграждане в т. ч. предоставени

⁵⁵ Пожаревска, Р., Башева, Сн. (2019). Счетоводно представяне на резултатите от иновационните дейности - актуални проблеми. Иновации и предприемачество в образованието и бизнеса, МВБУ, с. 35-54, стр. 41.; Пожаревска, Р. (2017). Счетоводни аспекти на интелектуалния капитал, ИК на УНСС.

⁵⁶ Петрова, Р. (2012). Проблеми при дефинирането и класифицирането на нематериалните активи за счетоводни цели, сп. Известия, том 2, Варна, с. 49-61, стр. 55

аванси. Като проблемен момент в случая се счита, че счетоводните стандарти (по-конкретно СС 1) „изхвърля“ от баланса всички нематериални активи, които са придобити по линия на правителствени и неправителствени дарения или финансирани от международни проекти и програми. Това налага за тази група активи да се въведе извън балансова информация за счетоводно-информационните потребности на предприятията. Неясен остава и моментът в коя балансова статия ще бъдат представяни вътрешно-генерираните обекти на интелектуална собственост (като „продукти от развойна дейност“ или като „концесии, патенти, лицензии, търговски марки, програмни продукти и други подобни права и активи“)⁵⁷. Поради тази причина балансът на предприятията, извършващи иновационна дейност, няма коректно да представя реално притежаваната от предприятието интелектуална собственост.

Инвентаризацията на активи без физическа субстанция (каквито се смятат дълготрайните нематериални активи) може също да представлява трудност пред счетоводния персонал за целите на вярното представяне на действителното състояние на ресурсите във финансовите отчети. В тази връзка подобна инвентаризация следва да се извърши от експерт, притежаващ специфични познания, отговарящи на характеристиката на актива. В случай, че предприятието не разполага с такъв, то същото следва да наеме подобно външно лице. Тези разходи обаче не винаги се считат за „необходими“, поради което предприятията могат да не извършат инвентаризация на активите си. В подобна хипотеза може да се разгледа и последващото оценяване на активите. В случай, че предприятието не притежава лице с необходимите компетенции за това, е подходящо наемането на лицензиран оценител чиито услуги обаче невинаги са по силите на МСП. Поради това, в приложенията към финансовите отчети често се оповестява, че в рамките на периода не са възникнали обстоятелства, които да доведат до обезценка на активите⁵⁸. В счетоводната практика това се посочва най-вече за активи с кратък полезен живот (например както е за софтуерните продукти – 2 години), в рамките на който може да се прецени, че е икономически рентабилно да се извършва инвентаризация или последваща оценка.

В счетоводната теория и практика са очертани следните **конкретни проблеми, произтичащи от липсата на адекватна регулация при отчитане на научноизследователската и развойна дейност**⁵⁹:

⁵⁷ Пожаревска, Р., Башева, Сн. (2019). Счетоводно представяне на резултатите от иновационните дейности - актуални проблеми. Иновации и предприемачество в образованието и бизнеса, МВБУ, с. 35-54, стр. 47.

⁵⁸ За повече подробности виж: Georgieva, D. (2020). R&D disclosures as part of the financial statements of Bulgarian innovative companies, Business Management, 3/2020, D. A. Tsenov Academy of Economics, Svishtov, pp. 5-17; Георгиева, Д. (2020). Фактори, които оказват въздействие върху оповестяванията за научноизследователска и развойна дейност на български иновативни предприятия, Приносите на счетоводството в икономическата наука, ИК УНСС, с. 341-348.

⁵⁹ Пожаревска, Р., Башева, Сн. (2019). Счетоводно представяне на резултатите от иновационните дейности - актуални проблеми. Иновации и предприемачество в образованието и бизнеса, МВБУ, с. 35-54, стр. 40.

- признаването и класификацията на нематериалните ресурси за счетоводни цели, съгласно националните СС, не са съобразени с Конвенцията на Световната организация за интелектуална собственост (СОИС);
- националният СС 38 не се актуализира динамично от компетентните органи, за да отговори навременно на промените и тенденциите, предизвикани от креативната икономика;
- националният СС 38 игнорира съществуването на нови видове нематериални ресурси, генерирани от развитието на интелектуалния капитал;
- новият формат на основния компонент на финансовия отчет – счетоводния баланс (съгласно промените в СС1) – не отразява адекватно групите интелектуална собственост и респективно нематериални активи.

В резултат на посочените трудности при признаването и определянето на себестойността на вътрешно създаден нематериален актив в резултат на НИРД, е възможно част от счетоводния персонал да „избере“ да отчете всички разходи като текущи и „умишлено да пропусне“ въвеждането на актив в състава на активите на организацията.

Предизвикателства пред отчитането на разходите за НИРД, произтичащи от данъчното законодателство

От гледна точка на данъчното третиране на актив, формиран в резултат на развойна дейност, ЗКПО дава право на данъчно задълженото лице при определяне на данъчния си финансов резултат (подлежащ на облагане с корпоративен данък) да намали счетоводния си финансов резултат с историческата цена на дълготраен нематериален актив еднократно в годината на формирането му, когато са изпълнени едновременно следните условия⁶⁰:

- Активът е формиран в резултат на развойна дейност;
- Развойната дейност е извършена във връзка с дейността по занятие на данъчно задълженото лице;
- Развойната дейност е възложена с поръчка при пазарни условия на научноизследователски институт или висше училище.

Въпреки, че отчитаме облекченията с данъчен характер като фактор, мотивиращ научноизследователската и иновационна активност на предприятията, смятаме, че **въведените в ЗКПО условия имат по-скоро ограничаващ характер**. Това твърдение се обуславя от следните факти и обстоятелства:

Възможно е част от предприятията да имат квалифициран персонал, който да притежава достатъчно знания и компетенции самостоятелно да иницира и успешно приключи научноизследователски проект, без да е наложително възлагането му към външен изпълнител. В тази връзка последното въведено в ЗКПО условие задължава предприятията да работят с конкретни външни институции.

Възлагането на научноизследователски проект на висше училище или научноизследователска институция може да доведе до забавяне във вземането на решения; проблеми в комуникацията между страните по договора; проблеми с потенциални претенции за авторски права; проблеми, произтичащи от липсата или прекален контрол от страна на възложителя или изпълнителя. Това може да забави цялостното изпълнение на проекта и дори да компрометира резултатите му.

Изискването за възлагане на поръчката на база пазарни условия също може да се разглежда в негативен аспект. Пазарният принцип е свързан с наличието на конкуренти. От една страна, възложителят избира между няколко институции, предлагащи еднотипни услуги по създаване на продукт от развойната дейност. Практиката показва, че в подобна хипотеза възложителите се спират най-често на „предложилия най-ниска цена“. Това отново може да компрометира качеството на проекта и крайните му резултати. От друга страна, при специфични дейности и сфери на научните изследвания е възможно да не

⁶⁰ ЗКПО, обн. ДВ. бр.105 от 2006 г., посл. изм. ДВ. бр. 69 от 2020 г., чл. 69, ал.1.

съществува конкурентна среда и това да наложи възложителят да предостави изпълнението на проекта на точно определена институция. Съществуването на подобна хипотеза поставя възложителя в „зависимост“ от изпълнителя, а това също има демотивиращ ефект за желаещата да реализира научноизследователски проект организация.

От гледна точка на изпълнителя е възможно да възникнат казуси, свързани с правата върху продукта от развойната дейност. В случая, ако те не са ясно уредени, е възможна ситуация, при която изпълнителят да не осъществи коректно и професионално възложените му задачи. Въпреки, че това може да се интерпретира като юридически казус, от съществено значение е коректното и ясно разписване на договора между възложителя и изпълнителя, тъй като същият е основа за определяне на историческата цена на актива.

Също така при положение, че разработката на актива е възложена на външна организация (най-вероятно с договор за извършване на услуга) в каква степен можем да приемем, че това е вътрешно създаден ресурс? Ако организацията възлага проекта на друг изпълнител, то по-скоро тази хипотеза много прилича на сделка по покупко-продажба на актив, който следва да се заведе в счетоводството на организацията не по себестойност, а по цена на придобиване, включваща покупната цена и всички преки разходи за привеждане на актива в работно състояние, включително митата и невъзстановимите данъци. Това налага преосмисляне дали извършените разходи по сделката могат да се характеризират и в каква степен като разходи за НИРД.

Когато данъчно задължено лице изпълни условията, въведени в ЗКПО, и упражни правото си да намали счетоводния си финансов резултат (при определяне на данъчния си финансов резултат) с историческата цена на дълготраен нематериален актив еднократно в годината на формирането му, законодателят категорично приема, че **счетоводно отчетеният дълготраен нематериален актив не е данъчен амортизируем такъв**⁶¹. Посоченото изискване е логически обосновано на база факта, че не е редно юридическо лице да отчита два пъти разходите по актив, формиран в резултат на развойна дейност, в намаление на данъчната основа, подлежаща на облагане по ЗКПО (веднъж с историческата цена на актива и втори път с амортизационните му отчисления). В случая обаче се сблъскваме с още един проблем при отчитане на нематериални активи, формиращи в резултат на развойната дейност, а именно **отчитането на амортизациите му за счетоводни и данъчни цели**.

Според изискванията на СС 38, признатият нематериален актив от развойна дейност се амортизира в срок до 5 години от възникването му⁶². МСС 38 не въвежда подобен срок, а изисква амортизация да се начислява на активи с ограничен полезен живот, като в стандарта са допълнително разписани критериите за определяне на полезния живот на дълготрайни нематериални активи⁶³. Съществен проблем произлиза от изискването,

⁶¹ ЗКПО, обн. ДВ. бр.105 от 2006 г., посл. изм. ДВ. бр. 69 от 2020 г., чл. 69, ал.2.

⁶² СС 38 „Нематериални активи“, обн. ДВ. бр. 30 от 2005 г., посл. изм. и допъл. ДВ. бр. 86 от 2007 г., т. 3.7.

⁶³ МСС 38 „Нематериални активи“, приет с регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл. изм и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г., т. 89.

въведено в СС 38, според което всички нематериални активи са амортизируеми. Смята се, че „много обекти от интелектуалната собственост обаче имат неограничен срок на полезен живот и задължителното им амортизиране не дава вярно представяне на финансовото състояние на предприятията“⁶⁴. В случая полезният им живот следва на периодична основа да се преразглежда от предприятията, за да са определени дали не са настъпили събития или факти, които да налагат ограничение върху полезния живот на актива.

За прилагашите националните счетоводни стандарти предприятия има две групи методи на амортизация – линеен и нелинейни методи⁶⁵. Характерно за линейния метод е, че амортизацията се разпределя пропорционално на периодите, които обхващат предполагаемия срок на годност на амортизируемия актив. Препоръчва се линейният метод да се използва в случаите, когато организация не може да определи ползата от употребата на активите в рамките на срока на годност.

При нелинейните методи размерът на начислената амортизация е различен за отделните периоди на предполагаемия срок на годност на амортизируемите активи. Нелинейните методи за амортизация могат да се систематизират в две групи. Първата група обхваща намаляващите (дегресивни) нелинейни методи на амортизация. При тях във всеки следващ период в рамките на предполагаемия срок на годност на амортизируемите активи размерът на амортизацията е по-малък от предходния период. Прилагат се в случаите, когато организацията преценява и оповестява, че ползата от активите е предимно в началото на срока им на годност, като в последствие тя намалява. В тази група методи се включват методите на: намаляващия се остатък; равномерното намаляване; неравномерното намаляване; намаляващата се сума на числата. Втората група обхваща увеличаващите (прогресивни) нелинейни методи на амортизация. При тях във всеки следващ период в рамките на предполагаемия срок на годност на амортизируемите активи размерът на амортизацията е по-голям от предходния период. Прилагат се в случаите, когато организацията преценява и оповестява, че ползата от използването на активите е предимно в края на техния срок на годност, а не в началото. В състава на тази група методи се включват методите на: равномерното увеличаване; неравномерното увеличаване; увеличаващата се сума на числата. *На база постоянния процес на технологично обновление и модернизация, протичащ в световен аспект, прогресивните методи на амортизация не са подходящи за продукти (нематериални активи), създадени в резултат на НИРД.* Така например създадените софтуерни продукти в резултат на тяхното бързо „остаряване“ е подходящо да се амортизират ускорено. В счетоводната теория и практика обаче приоритетно се използва линейният метод на амортизация с оглед на факта, че изчислените на база този метод амортизационни отчисления се признават за данъчни цели в посока намаляване на данъчната основа, подлежаща на облагане.

⁶⁴ Пожаревска, Р., Башева, Сн. (2019). Счетоводно представяне на резултатите от иновационните дейности - актуални проблеми. Иновации и предприемачество в образованието и бизнеса, МВБУ, с. 35-54, стр. 44.

⁶⁵ СС 4 „Отчитане на амортизацията“, Обн. ДВ. бр.30 от 2005г., изм. и доп. ДВ. бр.86 от 2007г., т. 5.1 и 5.2.

Това изисква предприятия, които за счетоводни цели използват някои от нелинейните методи на амортизация, да направят необходимите преизчисления за целите на годишната данъчна декларация (ГДД). Предходното е свързано с допълнителни усилия от страна на счетоводния персонал, което във време на попълване и подаване на ГДД може да се възприеме като нецелесъобразно и трудоемко. Въпреки това възможността за прилагане на нелинейните методи на амортизация не следва да се пренебрегва от счетоводния персонал на база спецификите на нематериалните активи по вид.

Организациите, прилагащи за своя счетоводна база международните счетоводни стандарти, следва да изберат един от следните методи на амортизация: линейният метод, метода на намаляващия остатък и метод на производствените единици⁶⁶.

За целите на данъчното облагане по ЗКПО счетоводните разходи за амортизации не се признават за данъчни цели. При определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се увеличава със счетоводните амортизации⁶⁷. За данъчни цели се признават само данъчните амортизации, начислени на данъчно амортизируеми активи. Данъчни дълготрайни нематериални активи са придобити нефинансови ресурси, които нямат физическа субстанция; се ползват през период, по-дълъг от 12 месеца; имат ограничен полезен живот; са със стойност, равна или превишаваща по-ниската стойност от: (1) стойностния праг на същественост за дълготрайния нематериален актив, определен в счетоводната политика на данъчно задълженото лице; или (2) седемстотин лева⁶⁸.

Счетоводните разходи, отчетени във връзка с придобиването на данъчен дълготраен нематериален актив преди възникването му, не се признават за данъчни цели в годината на отчитането им и участват при определянето на данъчната амортизируема стойност на актива. Когато в следваща година настъпят обстоятелства, определящи, че данъчно задълженото лице няма да придобие данъчния дълготраен нематериален актив, непризнатите разходи първо се признават за данъчни цели в годината на настъпване на обстоятелствата, ако са спазени изискванията на ЗКПО⁶⁹. Това на практика е причина в специализираната литература да се счита, че при спазване на регулаторните изисквания финансовите отчети на предприятия, извършващи иновации или научни изследвания не покриват изискването за вярно представяне на цялостното финансово и имуществено

⁶⁶ МСС 38 „Нематериални активи“, приет с регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл. изм и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г., т. 98.

⁶⁷ ЗКПО, обн. ДВ. бр.105 от 2006 г., посл. изм. ДВ. бр. 69 от 2020 г., чл. 54, ал. 2.

⁶⁸ Следва да се посочи, че всяко предприятие в счетоводната си политика трябва да определи прага на същественост, под който организацията не признава даден актив за амортизируем. В счетоводната си политика дадена организация с иновационна дейност може да избере праг на същественост под 700 лв. В повечето случаи обаче, стойностният праг за признаване на даден актив като счетоводно амортизируем съвпада с определения от данъчното законодателство праг. Поради тази причина активи, които имат стойностен праг на същественост по-малък от 700 лв., се отразяват счетоводно като текущ разход в момента на придобиването им. За целите на иновационни проекти, финансирани със средства от европейските фондове и рамкови програми прагът на същественост съвпада със въведения такъв в Закона за корпоративното подоходно облагане (700 лв.).

⁶⁹ ЗКПО, обн. ДВ. бр.105 от 2006 г., посл. изм. ДВ. бр. 69 от 2020 г., чл. 51, ал. 1, т. 1, и ал. 2.

състояние на предприятието⁷⁰. Постановките на ЗКПО изискват още при определяне на годишните данъчни амортизации данъчните амортизируеми активи да се разпределят в следните **категории**⁷¹:

- категория I - масивни сгради, включително инвестиционни имоти, съоръжения, предавателни устройства, преносители на електрическа енергия, съобщителни линии;
- категория II - машини, производствено оборудване, апаратура;
- категория III - транспортни средства, без автомобили; покритие на пътища и на самолетни писти;
- категория IV - компютри, периферни устройства за тях, софтуер и право на ползване на софтуер, мобилни телефони;
- категория V - автомобили;
- категория VI - данъчни дълготрайни материални и нематериални активи, за които има ограничен срок на ползване съгласно договорни отношения или законово задължение;
- категория VII - всички останали амортизируеми активи.

Като проблемен момент при изчисляване на данъчните амортизации може да посочим въпросът в коя категория активи ще попадне създадения ДНМА. Видно от предходните категории няма отделно обособена за целите на създадени в резултат на развойната дейност активи. С цел коректното определяне на категорията е необходимо предприятието още в самото начало да е наясно дали ще подава документи за регистрация в Патентното ведомство, дали ще продължи регистрацията в рамките на целия законоустановен срок, дали е сигурно че ще получи регистрацията. Наличието на множество променливи може да доведе до избор на некоректна категория, като в повечето случаи изборът е най-вече между категория VI и категория VII. Коректното определяне на това в коя категория попада активът е пряко свързано с коректното определяне на полезния срок на ресурса за данъчни цели, на база въведени в ЗКПО амортизационни норми по категории. В допълнение годишната данъчна амортизация се определя по следната формула⁷²:

$ГДА = ДАС \times ГДАН \times М/12$, където:

ГДА е годишната данъчна амортизация;

ДАС е данъчната амортизируема стойност;

ГДАН е годишната данъчна амортизационна норма;

М е броят на месеците от годината, през които се начислява данъчна амортизация.

⁷⁰ Пожаревска, Р., Башева, Сн. (2019). Счетоводно представяне на резултатите от иновационните дейности - актуални проблеми. Иновации и предприемачество в образованието и бизнеса, МВБУ, с. 35-54, стр. 50-51.

⁷¹ ЗКПО, обн. ДВ. бр.105 от 2006 г., посл. изм. ДВ. бр. 69 от 2020 г., чл. 55, ал. 1.

⁷² ЗКПО, обн. ДВ. бр.105 от 2006 г., посл. изм. ДВ. бр. 69 от 2020 г., чл. 58, ал.3.

Въведената формула съответства с изискванията за изчисляване на амортизация на база линейния метод. Това означава, че ако за **счетоводни цели могат да се приложат нелинейни методи, то за данъчни цели законодателят предвижда намаляване на данъчния финансов резултат пропорционално на периодите, които обхващат срокът на годност на амортизируемия актив.**

На база казаното до тук могат да бъдат направени следните **закljučения**:

- Счетоводните стандарти дават възможност за прилагането на линейни и нелинейни методи на амортизация. Всеки един от тях има своя методология за изчисляване и съответно амортизационните отчисления през годините на полезен живот на актива ще се различават. Това може да се използва от организациите като инструмент за счетоводно увеличаване или намаляване на счетоводните разходи на база избраната за прилагане счетоводна политика (дефанзивна⁷³, експанзивна⁷⁴, стабилизационна⁷⁵).
- В случай, че данъчните норми на амортизация не съвпадат със счетоводните такива, то срокът на полезен живот на актива за данъчни и счетоводни цели ще се различава. Казано по друг начин, на годишна база е възможно отчитането на по-малка печалба за счетоводни цели (която има проявление във финансовите отчети) и по-голяма печалба за данъчни цели (която се посочва в годишната данъчна декларация при определяне на данъчната основа, подлежаща на облагане с корпоративен данък).
- Признаването на ресурс, формиран в резултата на развойната дейност, има по-съществено влияние на микроравнище предимно в дългосрочен план. В обстановка на икономическа несигурност, в който извършват дейност предприятията в Р България, управленските решения са предимно с оперативен и краткосрочно-стратегически характер. Поради тази причина **отчитането на разходите по създаване на иновации като текущи е сценарии, приоритетно избран от организациите.**

⁷³ Този вид счетоводна политика е типична за фазите на „спад“ и „криза“ на икономическия цикъл. В случая организацията изпитва съществени затруднения при изпълнение на обичайната си дейност, оперира в несигурна среда и действията ѝ са фокусирани върху оцеляване и предотвратяване на ликвидация. При прилагане на дефанзивна счетоводна политика е подходящо използването на увеличаващите (прогресивни) нелинейни методи на амортизация.

⁷⁴ Характерна за фазите на „оживление“ и „подем“, където във фокуса на организациите са сделки по придобиване, сливане или отделяне на предприятията. В случая се наблюдава ръст на потреблението, водещо до максимално използване на производствените ресурси, привличане на средства и финансираня от външни източници, разширяване на дейността на организацията. При експанзивна счетоводна политика е подходящо прилагането на намаляващи (дегресивни) нелинейни методи.

⁷⁵ Този вид счетоводна политика се използва при етап на относителна икономическа стабилност на микро-или макроравнище. Приложима е в края на етапа на „депресия“ и в началото на „подема“. В тези фази основен приоритет на предприятията е запазване на пазарни позиции, както и разширяване на финансовото и имуществено състояние. При този вид счетоводна политика е подходящо прилагането на линеен метод на амортизация.

На практика съществуват допълнителни ограничения и фактори, които влияят при определяне на себестойността и отчитането на актива. Такъв фактор е времето за издаване на патент. Често това отнема няколко години като процедура и разходите във връзка с нея (такса за заявяване, за експертиза, за публикация, за издаване на защитния документ и т.н.) се дължат в различни моменти. Счетоводният персонал следва да може коректно да определи кои такси към Патентното ведомство се отчитат като текущи, и кои следва да се капитализират.

Отчитане на разходите за НИРД пред Националния статистически институт

Във връзка с изпълнението на европейската стратегия „Европа 2020“ България следва да насочи своите приоритети към изграждане на устойчив икономически модел, базиран на идеята за „интелигентен растеж“. Съгласно Иновационната стратегия за интелигентна специализация на България 2014 - 2020 г. напредъкът на България в областта на научните изследвания, технологиите и иновациите (НИТИ) се измерва със сравнителните позиции на страната в рамките на Европейското иновационно табло. Последното издание на таблото⁷⁶ показва, че България остава в групата на скромните иноватори в компанията единствено на Румъния с иновационен индекс 49 (без промяна спрямо 2019 г.) и показатели, които почти не бележат положително развитие спрямо базовата 2012 г. По този начин България не успява да изпълни националните си цели за преминаване към по-високата категория на умерените иноватори и за постигане на равнище на разходите за научноизследователска и развойна дейност (НИРД) от 1,5% от брутния вътрешен продукт (БВП). За сравнение средната цел на ЕС е 3%, а равнището, което страната регистрира в края на настоящия програмен период, е малко над 0,7% (отстъпление спрямо 2015 г., когато разходите за НИРД са възлизали на 0,95% от БВП). При това, основното липсващо звено са именно разходите на публичния сектор, които изостават съществено. Това изоставане предполага и съществена липса на административен капацитет за изграждане, управление и изпълнение на национална иновационна политика.

Посочените данни за изследователската и иновационната активност на предприятията се базират на предоставени към НСИ отчети и справки. За иновационната активност на макроравнище НСИ използва информация от справките за иновационната дейност на предприятието 2016-2018 г. (които се подават само към годишната данъчна декларация (ГДД) за 2018 г.) и справките за НИРД. Смята се обаче, че НИРД е пренебрегван елемент от периодичната отчетност на български предприятия, което е и предпоставка за липса на по-задълбочени изследвания в областта⁷⁷. Пренебрегването на същността и обхвата на НИРД от страна на счетоводния персонал би могло да се разглежда като предпоставка за грешки със съществен характер при попълване на финансовите отчети, а от там и върху данните, обект на обработка от НСИ⁷⁸. **Основните причини** са няколко.

Съгласно Закона за статистиката „лицата, които управляват или представляват юридическите лица, са длъжни да предоставят на Националния статистически институт и

⁷⁶ От м. юли 2020 г.

⁷⁷ Петрова, Р. (2014) Счетоводно отчитане на нематериалните активи във фармацевтичните предприятия, Дисертационен труд за присъждане на образователна и научна степен „доктор“ по професионално направление 3.8., Варна.

⁷⁸ Георгиева, Д. (2017). Достоверното счетоводно дефиниране на научноизследователска и развойна дейност, Българо-македонското научно и иновационно сътрудничество: резултати от съвместен научноизследователски проект между Българска академия на науките и Македонска академия на науките и изкуствата, С., ИИИ при БАН, Изд. „Авангард Прима”, с. 121-137.

на органите на статистиката достоверни данни при попълване на формуляри и анкетни карти по изследвания, включени в Националната статистическа програма, за които е предвидено, че се провеждат на основата на задължително участие. Данни се предоставят и за клонове, подразделения или други структурни звена на юридическото лице⁷⁹. На официалната страница на НСИ в раздел „Годишна отчетност за дейността на предприятията 2019“ е посочено, че „годишният отчет за дейността се попълва на основание чл. 20 от Закона за статистиката“, също така „представянето на годишния отчет е задължително съгласно Закона за статистиката, Националната статистическа програма за 2020 г., Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) и Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ), в срок до 31 март 2020 г. за задължените лица по ЗКПО и до 30 април 2020 г. за задължените лица по ЗДДФЛ⁸⁰. В допълнение „при подаването на годишния отчет за дейността предприятията, притежаващи клонове, подразделения, дейности, звена и мероприятия, задължително подават и отделни статистически справки за своите подразделения, клонове, дейности, звена и мероприятия, включително и на територията на друга община, съгласно указанията към всеки формуляр“. Изведените от закона и сайта на статистиката текстове обаче могат да доведат до грешно интерпретиране на това кой следва и кой не да подаде справките за НИРД. Лицата, които управляват или представляват юридическите лица, са длъжни да предоставят информация по програма със задължително участие. Като такава се смята и представянето на годишния отчет. За тази цел НСИ подготвя и публикува формуляр на годишен отчет за дейността по видове предприятия и според изискванията на законодателя спрямо това дали се ползва облекчена форма на финансова отчетност, дали предприятието е с приходи и разходи под 500 лв. и др. Когато организацията прилага за своя счетоводна база националните стандарти, то пълният комплект на годишния финансов отчет (ГФО) включва:

- Баланс.
- Отчет за приходите и разходите (ОПР).
- Отчет за паричните потоци (ОПП).
- Отчет за собствения капитал (ОСК).
- Приложение.

Ако дадена организация прилага за своя счетоводна база МСС, то пълният комплект на годишния финансов отчет включва:

- Отчет за финансовото състояние към края на периода.
- Отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за периода.
- Отчет за промените в собствения капитал.

⁷⁹ Закон за статистиката, обн. ДВ бр.57 от 1999г., посл. изм. и допъл. ДВ бр. 38 от 2020 г., чл. 20, ал.1

⁸⁰ <https://www.nsi.bg/>.

- Отчет за паричните потоци.
- Пояснителни приложения.

От посочените елементи вместо пояснителни приложения⁸¹ НСИ предлага отделни справки по отчетни обекти със значение за статистиката. Така погледнато обаче те не се смятат за част от ГФО според изискванията на счетоводните стандарти. На страницата на НСИ има препратка към други нормативни актове (ЗКПО и ЗДДФЛ), според които се изисква подаване на годишен отчет за дейността. В текстовете на посочените от статистиката закони обаче отново става дума за ГФО, а не за статистически справки. Това може да се сметне за причина **в счетоводната практика да се налага мнението, че справката за иновационната дейност и справката за НИРД нямат задължителен характер**⁸².

Според указанията, след справката за НИРД, „формулярът се попълва от *всички* предприятия, фирми, научни институти и организации, Българската академия на науките, Селскостопанската академия, висшите училища, университетските болници и други организации на самостоятелен баланс, които независимо от вида на основната си дейност през 2019 г. са извършвали научноизследователска и развойна дейност (НИРД) - т.е. ако поне едно лице от персонала през цялата година е било заето с НИРД“. „За да бъде дадена дейност, определена като научноизследователска, тя трябва да бъде насочена към нови открития, на базата на оригинални концепции или хипотези; да съдържа елемент на несигурност относно крайния резултат или необходимото време и ресурси за постигането му; да се осъществява планирано със заделен бюджет и да води до резултати, които могат да бъдат възпроизведени. Клиничните изпитвания на лекарства I, II и III фаза също се третират като НИРД⁸³“. При така зададените критерии и условия могат да възникнат следните няколко **въпроса, рефлексирани върху попълването на справката за НИРД:**

Първо, разписаното изискване, че формулярът се попълва „ако поне едно лице от персонала през цялата година е било заето с НИРД“ може реално да доведе до неговото не попълване, независимо от факта, че същият следва да се разпише от „всички предприятия, фирми, научни институти и организации извършвали НИРД“. Това е така, защото създаването на ново знание или иновация може да бъде иницирано и от персонал, който не е зает с НИРД, но притежава компетенции за това (например инженери, химици и т.н.).

⁸¹ Приложението към финансовия отчет е подробно описание и анализ на информацията, посочена в счетоводния баланс, отчета за приходите и разходите, отчета за собствения капитал и отчета за паричните потоци. Подобни сведения могат да засегнат данни относно прилаганата от предприятието счетоводна политика, базата за изготвяне на финансовия отчет, начислени суми по одиторски услуги (ако организацията подлежи на независим финансов одит) и др. От гледна точка на НИРД важат изискванията за оповестяване в МСС 38 и СС 38, като най-малко те включват: общата сума на разходите за изследователска дейност за текущия отчетен период; общата сума на разходите за развитие за текущия отчетен период и с натрупване; стойността на нематериалните активи, придобити от развитие през текущия отчетен период и др.

⁸² <https://www.odit.info/?s=6&i=316781&f=673>; <https://evroprogrami.com/polezno/mnenieto-na-konsultanta/samo-za-inovativni-firmi/>

⁸³ https://www.nsi.bg/sites/default/files/files/pages/GOD2019/P2/Prilojenie_2_2019_NF_2.pdf

Второ, в указанията е посочено, че за да бъде дадена дейност определена за научноизследователската, то тя трябва „да се осъществява планирано със зададен бюджет“. Това изискване изключва вероятни иновации, създадени в хода на икономическата дейност на организацията спонтанно или като непредвиден резултат от друга дейност.

Трето, като изискване за класифициране на дадена дейност като научноизследователска е същата „да води до резултати, които могат да бъдат възпроизведени“. В случай, че предприятието създава ново познание, което не желае да мултиплицира или произвежда, а да го използва в последствие с цел доразвиване и създаване на друг актив, то подобно познание може да излезе от условията за признаването му. Поради тази причина отчетените текущи разходи няма да бъдат разпределени във формуляра и ще останат „скрити“ иновации.

При един по-обстоен преглед на справката за НИРД прави впечатление, че:

На първо място в Раздел I на справката с наименование „Разходи за НИРД по области на науката“, разходите са групирани в две основни групи. Група А „Разходи за НИРД – общо“ и група Б „Текущи разходи по видове изследвания“. Група А от своя страна е разделена на текущи разходи за НИРД, чиято стойност следва да съответства на стойността, въведена в група Б, и разходи за придобиване на дълготрайни активи, предназначени за НИРД.

На второ място предприятията следва да отчетат текущи разходи в група Б по видове изследвания, разпределени на фундаментални⁸⁴, приложни⁸⁵ и експериментални разработки⁸⁶. Подобно деление обаче в СС 38 и МСС 38 няма. Това означава, че за целите на статистиката организациите следва да въведат подходяща аналитична отчетност към сметките, отчитащи разходите за научноизследователска дейност, за да могат коректно да направят изискуемите от НСИ разграничения. Счетоводният сметкоплан е отворена система и въвеждането на подходяща синтетична и аналитична отчетност зависи от счетоводно-информационните потребности на предприятието. *В случая, счетоводителят може да избере да не въвежда подобна отчетност, а за целите на статистиката салдото по сметката отчитаща разходите за научноизследователска дейност да се раздели между фундаментални, приложни и експериментални разработки по „усмотрение“.* Подобна възможност е дадена и от указанията, посочени в самата справка. *В текстовете, даващи конкретни насоки за попълване на справката е разписано: „Текущите разходи за НИРД, следва да се разпределят (може и*

⁸⁴ Посочват се разходите за експериментални или теоретични изследвания, имащи за цел главно придобиването на нови знания, без да се има предвид тяхното конкретно приложение или използване. Резултатите от фундаменталните изследвания обикновено не се комерсиализират, а са предмет на публикации в научни списания или на обмен между заинтересовани лица и организации.

⁸⁵ Посочват се разходите за оригинални изследвания, извършвани с цел придобиване на нови знания, които обаче са насочени главно към постигане на определени практически цели и задачи.

⁸⁶ Посочват се разходите за системни разработки, базирани върху налични знания, с цел да се произведат нови материали, продукти и устройства; да се внедрят нови методи, системи и услуги или значително да се усъвършенстват вече съществуващите.

приблизително по Ваша преценка) според вида на научните изследвания (разработки), за които са направени“. Това приблизително разпределение обаче, дори и да е релевантно на спецификата на научноизследователските дейности, може да доведе до некоректно преразпределение на изразходените ресурси (по вид научни изследвания), което да се мултиплицира във времето и вече да стане нерелевантно на макроравнище.

Разглеждайки предходните специфики на справка за НИРД на предприятията е подходящо да се направи сравнителен анализ между същността и характеристиките на разходите за НИРД от гледна точка на счетоводството и от гледна точка на методологията, използвана от НСИ. Според изискванията на методологията на статистическото изследване на НИРД, обхватът и съдържанието на наблюдаваните показатели за НИРД съответстват напълно на дефинициите в методическото ръководство “Фраскати”. Въпреки, че на база нашите изследвания дефинициите, заложи в счетоводната теория не съответстват изцяло на предложените в Ръководството, конкретни фундаментални различия не са открити. При попълване на справка за НИРД обаче следва да се вземат предвид изискванията, че⁸⁷:

- Разходите за научноизследователска и развойна дейност включват текущите разходи и разходите за придобиване на дълготрайни активи, предназначени за НИРД, независимо от източника на финансиране;
- Текущите разходи обхващат разходите за материали, външни услуги, персонал и другите текущи разходи (без амортизации), свързани с осъществяване на научноизследователската и развойна дейност;
- Разходи за придобиване на дълготрайни активи са направените разходи за придобиване на дълготрайни материални активи (като земя, сгради, съоръжения, машини, оборудване, транспортни средства и др.) и на дълготрайни нематериални активи (като например компютърен софтуер), предназначени за НИРД.

Посочените в методологията и указанията изисквания при попълване на справка за НИРД ни дават основание да твърдим, че **научноизследователската и развойна дейност се разглежда като една обща дейност, която не е изцяло съобразена с идеологията на отчитане на разходите, въведена в счетоводните стандарти. По-конкретно:**

За целите на справка статистиката разграничава разходите за НИРД на текущи и разходи за придобиване на дълготрайни активи (материални и нематериални), които могат да се сметнат за капиталови. В счетоводните стандарти подобно разграничение на разходите за НИРД като текущи и за целите на капитализацията на създаван актив е въведено само при вътрешно придобити дълготрайни нематериални активи. От гледна точка на дълготрайните материални активи националните счетоводни стандарти изискват създадените в предприятието по стопански начин ДМА първоначално да се отчитат по себестойност (по начин идентичен с начина за определяне себестойността на

⁸⁷ <https://www.nsi.bg>

произведената в предприятието продукция)⁸⁸, без да се прави препратка към научноизследователската и развойна дейност.

Подобна е ситуацията и според текстовете на МСС 16, където „цената на придобиване на създаден от самото предприятие актив се определя, като се следват същите принципи както за придобит актив“⁸⁹. При продължителен процес на придобиване на дълготрайни активи извършените от предприятието разходи (за целите на първоначалната оценка) се въвеждат в счетоводната система чрез използването на два основни подхода – пряк и непряк. При прекия за отчитане на разходите се използва сметка от гр. 20 „Дълготрайни материални активи“ или гр. 21 „Дълготрайни нематериални активи“, в зависимост от вида на актива, а при непрякия – сметка 613 „Разходи за придобиване на дълготрайни активи“. Логиката е, че до покриване на критериите за признаване на актива същият не следва да се заведе като част от състава на активите на предприятието и съответно той е и неамортизируем.

В баланса подобни активи се показват в раздел Б, групи I „Нематериални активи“ или II „Дълготрайни материални активи“, статия 4 („Предоставени аванси и нематериални активи в процес на изграждане“ към група I или „Предоставени аванси и дълготрайни материални активи в процес на изграждане“ към група II). След покриване на съответните критерии за признаване крайното дебитно салдо на сметката, по която са отразени разходите в зависимост от подхода, показва окончателната стойност (първоначална оценка) на дълготрайния актив, който следва да се въведе в състава на активите на предприятието по вид. В случай, че не се покрият критериите за признаване или има сигурни доказателства, че активът няма да бъде завършен и въведен в употреба, то се предлага същият да бъде бракуван при определени условия⁹⁰. Въпреки, че в практиката съществува подобна хипотеза (при неуспешни иновационни проекти например) в справката за НИРД към НСИ не съществуват указания как следва да се третира разходите в подобна ситуация.

В указанията към справката за НИРД е посочено, че текущите разходи не обхващат разходите за амортизации. При създаването на някои ДНМА, като например софтуери, приложения и др., е възможно използването на амортизируеми дълготрайни активи както във фазата на развойната дейност, така и в научноизследователската. Подобна възможност е актуална в текущите условия на пандемия, когато голяма част от работните процеси и дейности са предимно онлайн. Логично в подобна ситуация и при използването на разнообразни оборудвания, машини, софтуери и др. активи в процеса на генериране на иновативна идея, определена част от амортизацията на тези активи може да бъде отнесена счетоводно като разход за научноизследователската фаза, в съответствие с избраната и

⁸⁸ СС 16 „Дълготрайни материални активи“, обн. ДВ. бр.30 от 2005г., изм. и доп. ДВ. бр.86 от 2007г., т. 4.7., б. А

⁸⁹ МСС 16 „Имоти, машини и съоръжения“, приет с регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 2017 г., пар. 22.

⁹⁰ Досев, Хр., Йорданова, Р., Даракчиева, Д. Счетоводно и данъчно третиране по реда на ЗКПО и ЗДДС при отписване на разходи по придобиване на ДМА, невъведени в употреба, онлайн достъпно на: <https://www.tita.bg/free/taxes/556>

прилагана от предприятието методология за разпределение. При подобна хипотеза счетоводството следва да извади счетоводно начислените разходи за амортизация с цел спазване изискванията за попълване на статистическите данни.

От гледна точка на справката за иновационната дейност на предприятието и според методологията на НСИ, справката следва да се попълни и подаде от предприятия от нефинансовия и финансовия сектор с 10 и повече заети лица, осъществяващи следните икономически дейности (КИД-2008):

- Добивна и преработваща промишленост;
- Производство и разпределение на електрическа и топлинна енергия и на газообразни горива;
- Доставка на води; канализационни услуги, управление на отпадъци и възстановяване;
- Търговия на едро, без търговията с автомобили и мотоциклети;
- Транспорт, складиране и пощи;
- Създаване и разпространение на информация и творчески продукти; далекосъобщения; Финансови и застрахователни дейности;
- Архитектурни и инженерни дейности; технически изпитвания и анализи;
- Научноизследователска и развойна дейност;
- Рекламна дейност и проучване на пазари⁹¹.

Въпреки, че за целите на съгласуваността и сравнимостта на данните НСИ се ръководи от Методическото ръководство на "Oslo Manual", нормативната уредба на ЕС и разработения стандартен въпросник за всяко изследване на иновационната дейност на предприятията, с придружаващ набор от дефиниции и методологични препоръки, смятаме че от обхвата на изследването „отпадат“ предприятия с иновационен потенциал. Така например са изключени сектори, като медицина, здравеопазване, образование, които изначално извършват научни изследвания. Също така фактът, че по-голямата част от предприятията в България са микро със средна численост на персонала 10 души, също има ограничаващ фактор за целите на попадащите в извадката лица. В тази връзка би било подходящо НСИ да въведе допълнителна справка за предприятията, които излизат от извадката с цел събиране на по-богата и надеждна информация за реалното развитие на иновациите в България.

За повечето предприятия (с изключение на застрахователите, пенсионноосигурителните дружества, пенсионните фондове и предприятията подлежащи на консолидация) е дадена възможност за подаване на отчета и справките към него освен онлайн и на хартиен носител⁹². В случай на подаване онлайн счетоводителите се сблъскват с още един съществен проблем, а именно работата с информационната система „Бизнес статистика“.

⁹¹ <https://www.nsi.bg/>.

⁹² Попълнени хартиени формуляри се подават само в съответните териториални структури на НАП, по пощата с обратна разписка или в пощенската станция. Те се представят заедно с годишната данъчна декларация на хартиен носител. Приетата годишна данъчна декларация получава уникален входящ номер, който задължително се записва като входящ номер и на Годишния отчет за дейността.

По-конкретно става дума за невъзможността за успешна обработка на отчета на база открити от системата грешки. Подобни грешки връщат счетоводителят да направи корекция в дадено поле на отчета. Това може да рефлектира върху попълване на данни с некоректно съдържание, целящо отчета да бъде успешно обработен. Според Закона за статистиката са въведени административни санкции за задължените по закона лица при отказ от подаване на данни, подаване на грешни данни или не подаването им в срок⁹³. Законодателят определя, че „нарушенията се констатират с актове, съставени от длъжностни лица, определени от председателя на Националния статистически институт и ръководителите на органите на статистиката⁹⁴“. В случая отказът от подаване или не подаването в срок може да бъде лесно идентифицирано от НСИ, на основата на което да се наложат съответните глоби на лицата. **За целите на отчитане на неверни данни обаче е необходим последващ контрол освен първичния по обработка на отчета при въвеждането му в системата.**

По схеми (като например „Стимулиране внедряването на иновации от съществуващи предприятия“) по програма „Иновации и конкурентоспособност“ е необходимо представяне в ИСУН 2020 на справка за НИРД и справка за иновационната дейност при кандидатстване за проектно финансиране⁹⁵. Същите следва да са във формат, идентичен на образеца, в който са подадени към Националния статистически институт, като част от Годишния отчет за дейността на предприятието. Подобно условие поставя задължителното изискване за подаване на справките към НСИ и по същество може да се приеме като фактор, стимулиращ попълването и подаването на данни с подобен характер към националния статистически институт. Във формуляра „Справка за иновационната дейност на предприятието през периода 2016-2018 г.“ изрично и с главни букви е посочено, че същата е препоръчително да бъде попълнена от мениджърския персонал. В самата справка има раздел относно разходите в хил. лв., което предприятието изразходва за 2018 г. за иновации и НИРД, както и очакваното процентно изменение на разходите през 2019 г. и 2020 г. Поради причината, че справките са част от отчетността на предприятията е **възможно голяма част от управленския персонал да делегира попълването им на счетоводителите**. Това поставя коректността на отчетените данни в компетенциите на счетоводния персонал.

⁹³ Закон за статистиката, обн. ДВ бр.57 от 1999г., посл. изм. и допъл. ДВ бр. 38 от 2020 г., чл. 52, ал.1.

⁹⁴ Закон за статистиката, обн. ДВ бр.57 от 1999г., посл. изм. и допъл. ДВ бр. 38 от 2020 г., чл. 56, ал.1.

⁹⁵ Условия за кандидатстване с проектни предложения за предоставяне на безвъзмездна финансова помощ по Оперативна програма „Иновации и конкурентоспособност“ 2014-2020, BG16RFOP002-1.022 „Стимулиране внедряването на иновации от съществуващи предприятия“, Министерство на икономиката, стр. 69-70.

Резултати от проведени емпирични проучвания

Анкетно проучване сред представители на счетоводната професия

С цел да се определи отношението и разбирането на счетоводителите към признаването и отчитането на НИРД като елемент от дейността на предприятията, е проведено анкетно проучване. На база апробиран пилотен въпросник е разработен окончателен такъв чрез използване на номинални и ординални измерителни скали, както и възможности за отворен отговор на респондентите. С оглед гарантиране на достоверността на проучването, проведените анкети са онлайн, индивидуални и анонимни, като е посочено изискване за подаване на актуален адрес на електронна поща в началото на попълване на въпросника. За целите на разпространението на въпросника са използвани социални мрежи и специализирани онлайн форуми за счетоводители, електронни пощи за контакт със счетоводни организации, избрани на случаен принцип от интернет. Анкетното проучване е проведено през периода май-август 2019 г. Близко 24% от изпратените 228 въпросници са попълнени и обработени. Малкият брой на попълнените въпросници може да се посочи като основно ограничение на изследването, поради което е и невъзможно извършването на достоверен анализ на съществуващи статистически връзки и зависимости. Резултатите от обработката на анкетните карти са получени на базата на методите на математическата статистика.

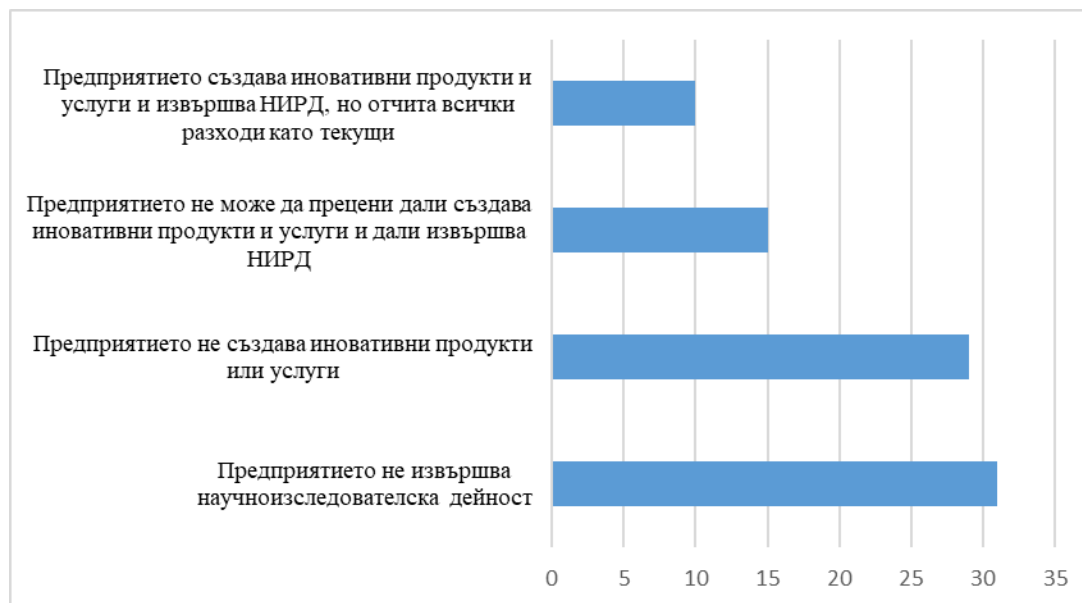
От социално-демографска и професионална гледна точка близо 56% от отговорилите са от женски пол, 74% имат висше образование (степен магистър), общо 74% имат професионален опит в областта на счетоводството над 10 години, а близо 44% са главни счетоводители. На база предприятията, които респондентите представляват, преобладават микропредприятията, на които отговарящите предоставят счетоводни услуги. 88.9% са нефинансови, съставлящи баланс. 22.2% от представляваните от анкетираните лица организации извършват научноизследователска и развойна дейност. В заключение, в по-голямата си част респондентите притежават необходимия житейски опит и образователна квалификация, за да могат коректно да отговорят на поставените в анкетната карта въпроси.

По-голямата част от респондентите (70.4%) посочват, че представляваните от тях организации не изготвят и не подават нито справка за иновационната дейност, нито такава за научноизследователската и развойна дейност на предприятието към НСИ. Малкият брой на представителите на счетоводната професия, които подават справка за НИРД (или справка за иновационната дейност на предприятието за 2016-2018 г.) могат да се посочат като допълнително ограничение на изследването. Въпреки това отчетените резултати могат да се използват като основа за анализи и надграждане на текущите данни.

В отговор на въпроса „Защо предприятието не подава нито една от двете справки“? болшинството от респондентите посочват, че организацията не извършва

научноизследователска дейност, както и, че то не създава иновативни продукти и услуги (виж фигура 2.).

Фигура 2. Отговори на въпроса „Защо предприятието не подава нито една от справките?“, брой

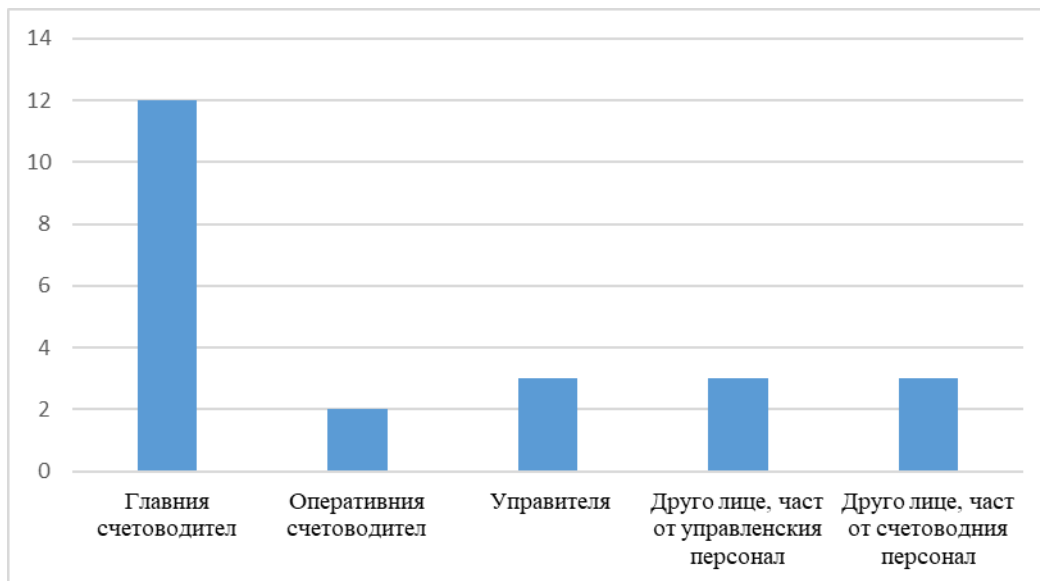


Източник: Анкетно проучване за установяване на отношението и разбирането на счетоводителите към признаването и отчитането на НИРД като елемент от дейността на предприятията, N= 54

Бележка: респондентите имат възможност за повече от един отговор

Като причина за неизготвяне на справките за около 27.8% от отговорилите на въпроса се смята невъзможността коректно да се определи дали извършваната от организацията дейност попада в хипотезите на научноизследователска. Над 18% от анкетираните лица посочват, че представляваното от тях предприятие има научноизследователски проекти, но отчита разходите като текущи в съответствие с изискванията на стандартите. На база отговорите на респондентите е установено, че в **над 50% от случаите главният счетоводител е лицето съставител на двете справки** (виж фигура 3 и фигура 4). Той е и съставителят на финансовите отчети и счетоводната политика на предприятието. В тази връзка неясното класифициране на дейността като научноизследователска или не от съставителя на елементите на отчета, може да се посочи за причина за неподаване на коректна информация към статистиката.

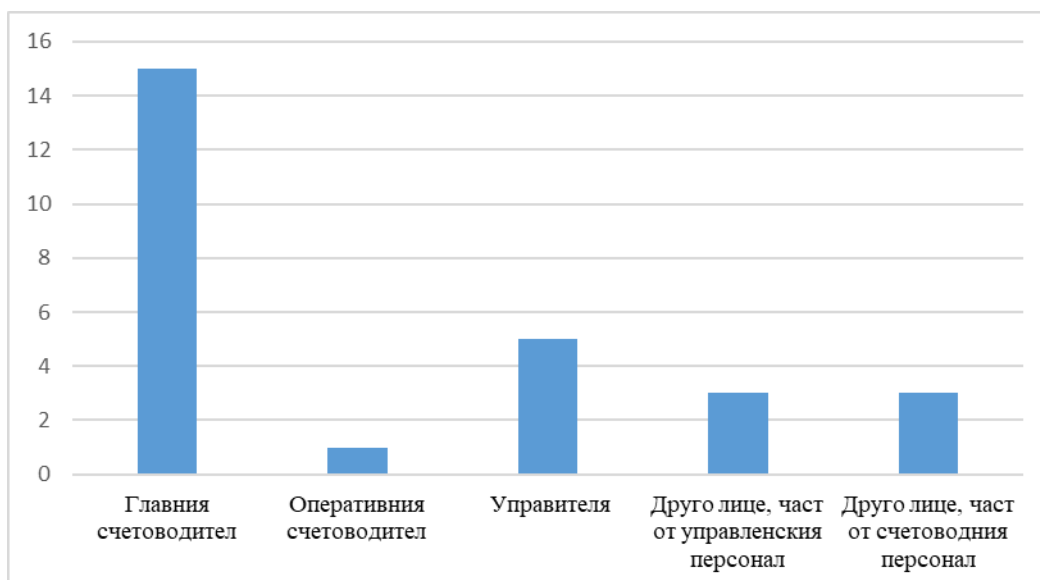
Фигура 3. Отговори на въпроса „Кой изготвя справката за НИРД?“, брой



Източник: Анкетно проучване за установяване на отношението и разбирането на счетоводителите към признаването и отчитането на НИРД като елемент от дейността на предприятията, N= 23

Бележка: включва само отговорите на респондентите, които подават справката

Фигура 4. Отговори на въпроса „Кой изготвя справката за иновационната дейност на предприятието?“, брой

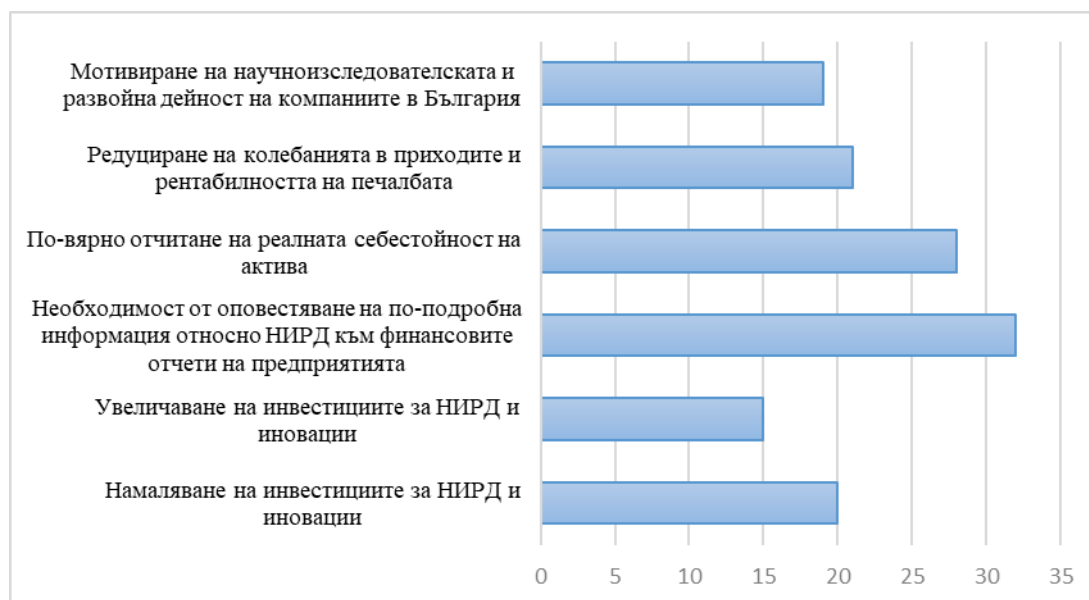


Източник: Анкетно проучване за установяване на отношението и разбирането на счетоводителите към признаването и отчитането на НИРД като елемент от дейността на предприятията, N= 27

Бележка: включва само отговорите на респондентите, които подават справката

Около 48% от отговорилите на анкетната карта са на мнение, че счетоводното отчитане на продукти от развойната дейност следва да се извърши на базата на селективната капитализация и според изискванията на приложимите стандарти. Като основни мотиви в отворения към анкетата въпрос те посочват невъзможността за доказване на икономически изгоди на актива по време на научноизследователската фаза, както съществуващият риск ресурсът да не премине във фазата на развойната дейност. Сравнително висок е и процентът (46.3%) на лицата, които смятат за най-подходящ подходът на пълна капитализация на разходите през отчетния период, независимо от фазата на възникването им. Респондентите основно мотивират отговора си, че първичната цел при вътрешно създаден нематериален актив, резултат от НИРД, е разработката на ресурс, което предопределя очакваните икономически ползи от употребата му.

Фигура 5. Отговори на въпроса „Според Вас, ако се въведе законово изискване за капитализиране на всички разходи за НИРД в себестойността на вътрешно създаден нематериален актив това ще доведе до.....“, брой

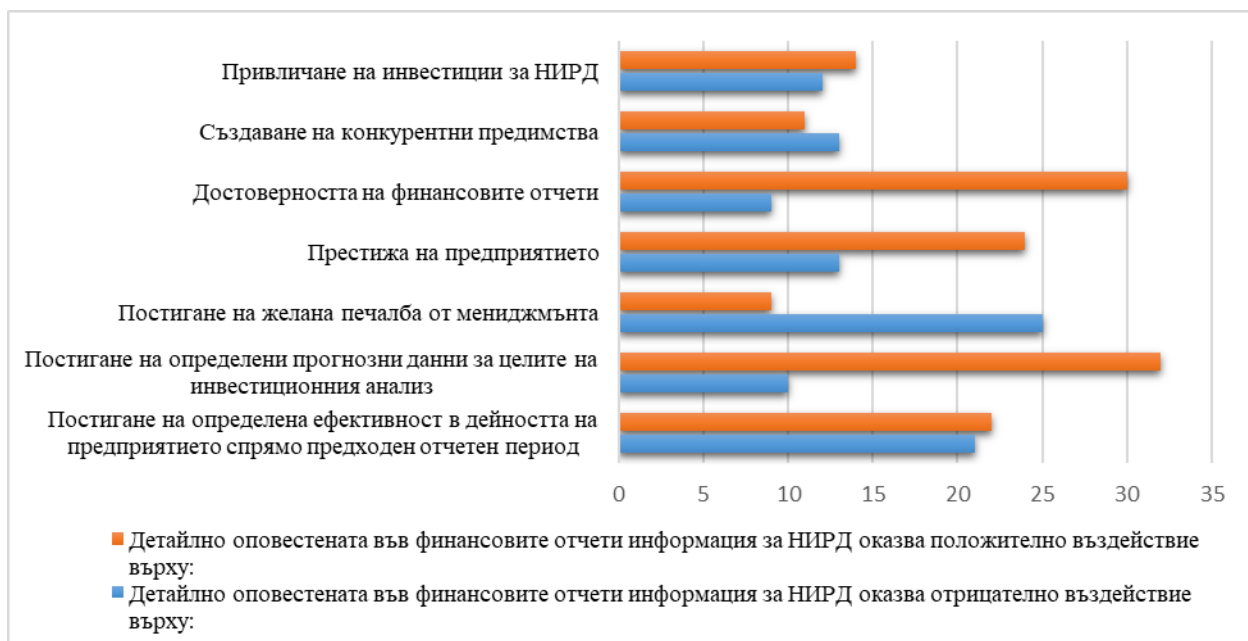


Източник: Анкетно проучване за установяване на отношението и разбирането на счетоводителите към признаването и отчитането на НИРД като елемент от дейността на предприятията

Бележка: респондентите имат възможност за повече от един отговор

Споделя се и виждането, че ако разработката на актива не стигне до фазата на развойната дейност, то всички капитализирани разходи могат да се отчетат като загуба за предприятието по съответния законодателен ред. Респондентите отчитат продължителния процес по създаване на ресурса като фактор допълнително подкрепящ пълната капитализация. По този начин се смята, че това ще даде реална представа за себестойността на актива и справедливо ще бъдат начислявани последващите амортизационни отчисления. За по-вярното и честно отчитане на подобни ресурси се обединяват близо 52% от анкетираните.

Фигура 6. Мнения на респондентите относно влиянието на оповестената информация за НИРД във финансовите отчети на предприятията върху някои показатели, брой



Източник: Анкетно проучване за установяване на отношението и разбирането на счетоводителите към признаването и отчитането на НИРД като елемент от дейността на предприятията

Бележка: респондентите имат възможност за повече от един отговор

Близо 39% от респондентите посочват, че капитализацията на всички разходи в себестойността на вътрешно създаден нематериален актив ще доведе до редуциране на колебания в приходите и рентабилността на предприятието. Прави обаче впечатление, че според 37% от анкетираните пълната капитализация би довела до намаляване на

инвестициите за НИРД и иновации, а според 35% това ще доведе до мотивиране на подобни дейности⁹⁶ (виж фигура 5.).

Мнозинството от респондентите (53.7%) се обединяват около мнението, че българските предприятия се въздържат от оповестяване на данни за НИРД, като същевременно посочват (59.3%), че капитализацията на всички разходи в себестойността на вътрешно създаден нематериален актив ще доведе до по-подробно оповестяване във финансовите отчети. Доброволното оповестяване на данни за НИРД няма въздействие върху постигането на определена ефективност върху дейността на предприятието в сравнение с предходен отчетен период. Подобно е мнението на 38.9% от анкетираните лица, докато за 40.7% въздействието е положително (виж фигура 6.).

Респондентите (59.2%) посочват, че оповестяването на повече данни за НИРД има положително въздействие за постигане на определени прогнозни данни за целите на инвестиционния анализ, но само според 25.9% то има подобно влияние върху привличането на инвестиции за научни изследвания. Въпреки, че анализът на данните сочи, че за мнозинството от анкетираните публикуването на подробна информация за научноизследователската и развойна дейност на предприятието оказва положителен ефект върху достоверността на финансовите отчети (55.6%) и престижа на предприятието (44.4%), то не оказва влияние върху изграждането на конкурентни предимства (24.1%) и постигане на желана от мениджмънта печалба (46.3%)⁹⁷.

Консултации с бизнеса и академичната общност

През м. септември 2020 г. бе проведено изследване на основата на case study сред представители на управленския персонал на иновативни предприятия в Р България. В рамките на изследването взеха участие ръководители на 8 предприятия, които през последните три години извършват НИРД и иновации. От тях само едно предприятие посочва, че няма назначено лице от персонала, което през цялата година да е заето с научноизследователска, развойна или иновационна дейност. За останалите предприятия се наблюдава превес на заетите за осъществяване на иновационна дейност (средно 9.43 наети лица на предприятие) в сравнение със заетите за реализиране на НИРД (средно 3 наети лица на предприятие). Само 37.5% от респондентите посочват, че са подавали справка за НИРД и справка за иновационната дейност на предприятията 2016-2018 г. към НСИ. Предходното е показателно за неподаване най-вече на справката за НИРД независимо, че седем от предприятията попадат в групата на лицата, които следва да подадат данни с подобен характер към НСИ. От гледна точка на лицето, което е отговорно за изготвянето и подаването на Годишния финансов отчет, включително Справка за научноизследователска

⁹⁶ Бележка: посочените проценти са изчислени на база 54 респондента, а не на база общо получени отговори на въпроса.

⁹⁷ Бележка: посочените проценти са изчислени на база 54 респондента, а не на база общо получени отговори на въпросите.

и развойна дейност и/или Справка за иновационна дейност на предприятието, близо 67% от подаващите справки отговарят, че управителят или друго лице от управленския персонал е ангажиран с тази дейност, а за 33% това е главният счетоводител.

Основен фокус на изследването са причините за (не)подаване на справка за НИРД и за иновационна дейност на предприятията (2016-2018), както и основните затруднения и предизвикателства, които лицата срещат при отчитането на изследователската и иновационната си дейност. На въпрос, свързан с причините за подаване на двете справки, за близо 67% от предприятията основен мотив е, че това се изисква при кандидатстване за публично финансиране. Около 33% смятат, че това ще подобри сравнителните позиции на България в европейски и международни изследвания на изследователската и иновационната дейност, като същевременно посочват, че по принцип те попълват всички справки към Годишния финансов отчет, които са релевантни на дейността на предприятието.

Като конкретни затруднения, които предприятията срещат при отчитането на НИРД и/или иновационната си дейност, се открояват следните:

- За 33% от попълващите и подаващи справки предприятия съществуват трудности при:
 - определяне на разходите, които следва да се отнесат към стойността на актива, формиран в резултат на развойната дейност;
 - определяне на стойността на актива, формиран в резултат на развойната дейност, когато за създаването му е минал повече от един отчетен период;
 - определяне на счетоводната амортизация на актива;
 - определяне на данъчната амортизация на актива;
 - коректно определяне на бъдещите икономически изгоди от използването на актива, формиран в резултат на научноизследователската, развойната и/или иновационната дейност.
- За близо 67% от взелите участие лица и подаващи справки към НСИ има неясно зададени насоки при попълване на справка за иновационна дейност на предприятието за 2016-2018 г. и/или Справка за научноизследователска и развойна дейност на предприятието.
- Всички попълващи и подаващи справки предприятия посочват като проблемен момент съществуването на неясно разграничаване на отделните дейности, класифицирани като научноизследователски и като развойни.

В отговор на въпроса „Поради какви причини не отчитате (не бихте отчетели) научноизследователската и развойната си дейност или иновационната си дейност“ управителите посочват следните мнения и становища:

- За близо 63% от всички участващи в проучването лица основна причина за неотчитане на НИРД е липсата на подходящи данъчни облекчения и стимули.

- Липса на икономическа изгода за предприятието от отчитането на НИРД и невъзможност за коректно определяне дали то извършва научноизследователска и/или иновационна дейност е посочено от близо 38% от лицата.
- За 25 процента от управителите на всички анализирани предприятия демотивиращо проявление има:
 - липсата на съществен ефект върху данъчния финансов резултат на предприятието;
 - трудности при определяне на стойността на актив, формиран в резултат на тази дейност;
 - липсата на ясни критерии за признаване и първоначално отчитане на активите, формиран в резултат на тази дейност;
 - липсата на подходящ контрол от страна на държавните институции по повод отчитането;
 - липсата на ясна, конкретна и разбираема данъчно-счетоводна рамка в областта;
 - създаваният от предприятието интелектуален продукт не попада в обхвата на счетоводната или данъчна нормативна рамка.
- Близо 13% от мненията потвърждават към следните причини за неотчитане на НИРД или иновационната дейност на предприятията:
 - Използваният счетоводен подход за отчитане на разходите за научноизследователска и развойна дейност не дава тази възможност.
 - Лично предпочитание за отчитане на всички разходи за научни изследвания и иновации за периода, за който са направени, а не да се разсрочват в бъдеще.
 - Използваните форми за отчитане във финансовите отчети и справките на Националния статистически институт са неясни.
 - Предприятието не създава актив в резултат на досегашната си научноизследователската и развойна дейност.
 - Създаваният от предприятието актив ще се ползва само за вътрешни цели.

В рамките на проучването конкретни въпроси са насочени към извеждането на препоръки за улесняване отчитането на изследователската и иновационната активност на бизнеса в България. В този контекст са изразени следните мнения:

- „Огромна част от разходите ни последните две години бяха именно за това, като стартър и новостартирала компания изобщо, нямаме перо, с което да отчетем тази дейности. Печелейки грант от конкурс платихме данък дарение, но нямахме как да отчетем, освен фактури, дейността си, а тя бе стриктно с фирмен ресурс.“

- „В момента такива отчети се извършват изцяло от предприятията, които знаят, че този тип справки ще подпомогнат кандидатстването по програми. Счетоводителите (особено външните фирми) - не разбират достатъчно бизнеса на компаниите и не знаят как се попълват тези справки. Попълването им от управителя е скъпо и времеемко. Заслужава си само ако има рентабилност - данъчни облекчения или др. В самия НСИ не разбират изцяло смисъла и условията за справките. Няколко примера:

а). фирма със 100% разходи за персонал за НИРД (стартъп) - експерт от НСИ се обади специално да каже, че ако това е така, то тази фирма задължително е в сектор М като фирма с "НИРД", въпреки че тя самата предоставя фактури за ИТ услуги [формирани предимно през аутсорсинг и граждански договори]

б). фирма с няколко различни проекта с интердисциплинарен характер (хуманитарен/медиен, икономически, технически и т.н.) - експерт от НСИ се обади да обясни, че няма как една фирма да развива R&D в повече от едно, максимум две отделни направления; нямало как да бъдат три. Това показва тотално неразбиране на справките, съдържанието и въобще смисъла на НИРД и иновационната дейност.“

- „Не виждам причина да се отчетаме пред някого. Ние сме частна организация и работим на бизнес принцип. Защо да губим време за отчети?“
- „Нямаме много опит с това, медиите дори не искат да отразяват успехите ни, понеже не им е приоритет.“
- „Да има данъчни облекчения, които да са в съответствие с % на износа на предприятието. За да има разграничение от износа на ишлема - да се следи износът на продукт, който е създаден в България.“
- „Обновяване на дефинициите и ясни параметри на въпросите във формата.“

Изведените резултати са показателни за преобладаващо негативното отношение към отчетността за НИРД. В по-голямата част от проучените организации управителят или друго лице, част от управленският персонал, е ангажиран с подаването на справките за НИРД. Подобни данни обаче се противопоставят на отчетените от анкетираните счетоводители резултати. Приоритетно за справка за НИРД е подаването на числови данни от счетоводната система на предприятията. В тази връзка ако управителите нямат конкретните данни от счетоводството с цел само нанасянето им в справка е възможно въвеждането на некоректна информация, в резултат на слаба комуникация или опит да се съкрати от времето за попълване.

Посочените от управителите мотиви за попълване на справките (че това се изисква при кандидатстване за публично финансиране) подкрепят направените в настоящето изследване констатации, че съществуват недостатъчно ясно разписани изисквания кои предприятия следва да попълнят и подадат данни за НИРД към НСИ.

Близо 1/3 от проучените лица идентифицират проблеми при попълване на справките, които имат счетоводно естество. Неясните насоки за попълване на справките и неясното

разграничение на дейностите, които се считат за НИРД, са сред приоритетните затруднения, които срещат участващите в проучването лица. Тези данни са показателни за необходимостта от разписване на по-ясни указания, които да дават коректни насоки при попълване, независимо дали изготвящият справка е управител или счетоводител.

Липсата на подходящи данъчни облекчения и икономическа изгода от отчитането са приоритетно посочваните фактори, имащи демотивиращ ефект при подаване на данни за НИРД към статистиката. За ¼ от лицата проблеми със счетоводно естество имат негативен ефект върху мотивацията предприятията да отчитат научноизследователската си и развойна дейност пред статистиката.

Подобни резултати могат да се обяснят с визията на управителите за икономическа изгода от очакваните бъдещи резултати от НИРД. Поради тази причина те по-рядко идентифицират счетоводната отчетност като имаща пряко отношение с попълването и подаването на справките. Това обаче може да повдигне въпрос дали има подходяща, навременна и ясна комуникация между счетоводителите и управителите. Въпреки, че е логично управленският персонал да е приоритетно ангажиран с визията, мисията и стратегията на предприятието, не следва да се забравя че ръководителят е лицето, което носи отговорност по Закона за счетоводството и се наказва с глоба, според административно-наказателните разпоредби въведени от законодателя. Счетоводството не трябва да се разглежда като нещо отделно от предприятието, и в тази връзка е необходимо управителите да обърнат по-голямо внимание на случващото се в счетоводно-информационната система. Незнанието не оневинява дееца и затова управителите следва да имат по-пълна представа за отчитането на НИРД на първо място за целите на счетоводството (текущо и периодично), а на следващо и пред НСИ.

Резултати от проучване сред академичната общност

С цел изследване на отношението на представители на академичната общност относно феномена „скрити иновации“ е проведена онлайн дискусия в ResearchGate – социална мрежа за учени и изследователи, чрез която те споделят свои разработки, повдигат въпроси и дават мнения, намират съмишленици по въпроси от теоретично и практико-приложно естество.

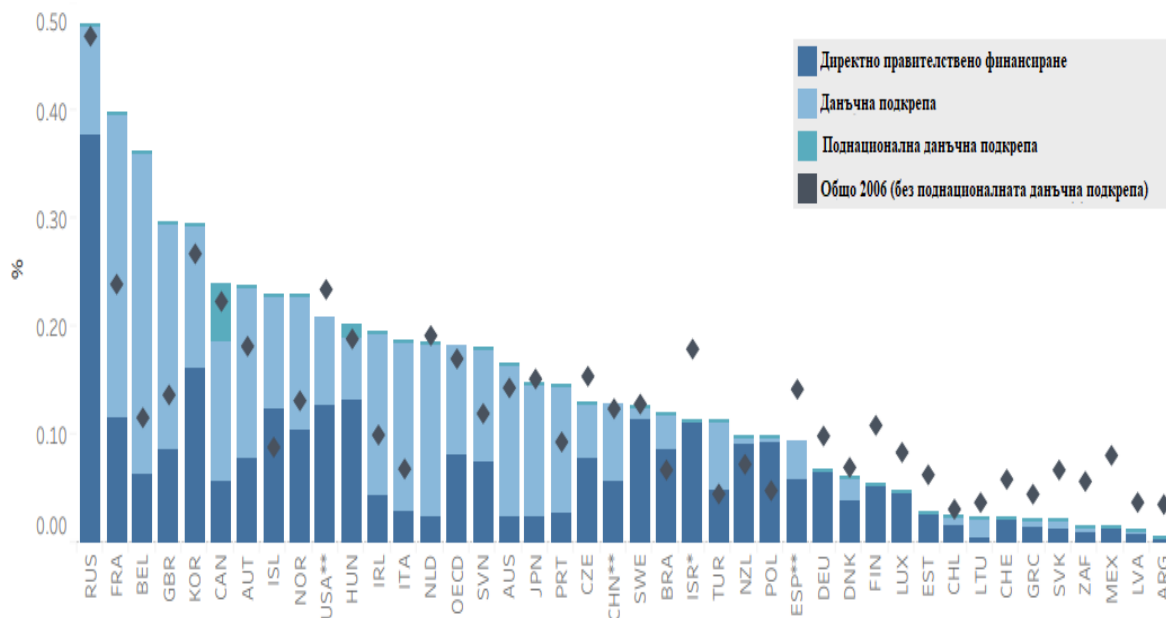
Като обобщение на мненията може да се посочи, че „локално създадени, малки (по мащаб) иновации се случват извън радар, поради което остават незабелязани и неотчетени“. Иновациите са „трудно измерими количествено“, поради което „някои изследователи разработват своя база данни с цел да подпомогнат решаването на конкретни практически проблеми“. Отчетените мнения са показателни за необходимостта от по-задълбочено проучване на скритите иновации. Въпреки това отношението на експертите е приоритетно насочено към микроикономическото разбиране на НИРД като част от цялостната управленска стратегия на предприятията, без да се поставя фокус от счетоводен, данъчен или статистически характер.

Водещи практики

Примери за данъчни стимули в подкрепа на НИРД

Правителствата по света все повече разчитат на данъчни стимули за насърчаване на научноизследователската и развойна дейност на бизнеса и иновациите (виж Фигура 7). Съществуват разнообразни фискални стимули за подпомагане на НИРД, които могат да се прилага спрямо корпоративните данъци, данъците върху доходите на физическите лица и социално осигурителните вноски.

Фигура 7. Директно държавно финансиране и държавна данъчна подкрепа за научноизследователска и развойна дейност на бизнеса, 2017 и 2006 г., % от БВП



*: Няма данни за данъчна подкрепа

** : Няма данни за поднационална данъчна подкрепа

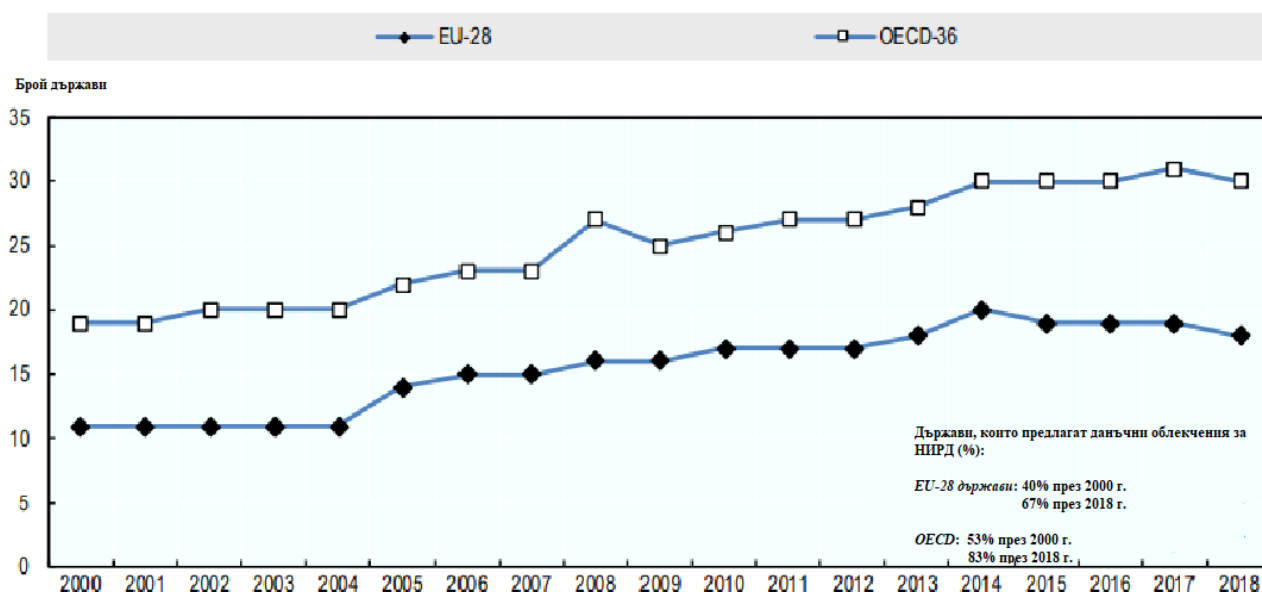
Източник: OECD, R&D Tax incentive database

През 2018 г. 30 от 36 държави, изследвани от OECD, предлагат данъчни облекчения за отчетени от бизнеса разходи за НИРД. В сравнителен аспект през 2000 г. броят на предлагащите данъчни стимули OECD страни е 19 (виж Фигура 8)⁹⁸. Увеличение с близо

⁹⁸ Measuring R&D tax support: findings from the new OECD R&D tax incentives database, online available at: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/d16e6072->

43% се наблюдава през 2018 г. в сравнение с 2000 г. и в броя на страните, предлагащи данъчни стимули за предприятия, извършващи разходи за НИРД на ниво ЕС-28 (12 през 2000 г. на 21 през 2018 г.). За разглеждания период 2000-2018 г. България (заедно с Кипър, Естония, Германия и Люксембург) е цитирана сред страните от ЕС, които не използват този инструмент, за да стимулират изследователската и развойната дейност на бизнеса.

Фигура 8. Тенденции в прилагането на данъчните стимули за НИРД, OECD и ЕС, 2000-18



Бележка: EU-28 изключва Малта заради липса на детайлна информация относно данъчни облекчения за НИРД

Източник: OECD R&D Tax Incentives Database, <http://oe.cd/rdtax>

Изборът на подходящи фискални стимули следва да се направи на индивидуална основа спрямо потребностите на съответната държава, както и на база по-обстойно проучване на техните положителни и отрицателни страни. Споделя се виждането, че „добре планираните данъчни стимули за научните изследвания и развитието подпомагат инвестициите и иновациите в тази област“. Фактът, че на европейско равнище България не е идентифицирана като прилагаща данъчни стимули за насърчаване на НИРД е обезпокоителен. Без претенции за всеобхватен анализ в таблица 2 са изведени текущо прилагани фискални стимули от някои държави по света. Целта е да се илюстрират световни практики в областта, които да са основа за последващи дискусии и анализи в посока избор и прилагане на успешен за България подход.

Таблица 2. Фискални стимули прилагани от държави към декември 2019 г. в посока подпомагане и стимулиране на научноизследователската и иновационна дейност на предприятията

Страна	Вид данъчни стимули	Вид използван данъчен инструмент	Допустими разходи, подлежащи на данъчно облекчение	Ставка на облекчението в проценти/ лихвен процент	Отсрочване на облекчението
Гърция ⁹⁹	Данъчно облекчение за НИРД	Базирано на обема на разходите за НИРД ¹⁰⁰	Текущи НИРД разходи, амортизация на капитала, нематериални активи	30	5 години
Франция	Данъчен кредит за НИРД	Базирано на обема на разходите за НИРД	Текущи НИРД разходи, амортизации	30, когато разходите за НИРД са 5% над прага от 100 милиона евро (50 за фирми във френски отвъдморски територии)	Незабавно за МСП; след 3 години, при оставащ данъчен кредит (големи фирми)
	Освобождаване от вноски за социално осигуряване	Базирано на обема на разходите за НИРД	Разходи за персонал	100 за млади и иновативни фирми	Изплаща се срещу заплати и свързани с тях данъци. Без пренасяне.
Италия	Данъчен кредит за НИРД	Постепенно ¹⁰¹	Текущи, нематериални, амортизации (машини и оборудване)	25. Този процент се повишава на 50% за: (i) разходи, направени във връзка с договори за научноизследователска и развойна дейност, сключени с	Неопределено

⁹⁹ Гърция също така предоставя данъчно стимулиране въз основа на дохода (патентна кутия) за резултатите от научноизследователската и развойната дейност.

¹⁰⁰ Недостатък на подхода е че чрез него не само се субсидират нови научноизследователски и развойни дейности на предприятията, но също така подпомагат научноизследователската и развойна дейност, която фирмата би направила така или иначе. При използването на този данъчен стимул фирма, която харчи един долар за научноизследователска и развойна дейност, може да приспадне \$ (1 + w) (където w > 0) от облагаемия ѝ доход за годината, през която са направени разходите (за повече подробности виж: Tax Incentives For Research And Development: Trends And Issues, OECD, p.16, online available here: [Microsoft Word - Taxincentives.doc \(oecd.org\)](#)).

¹⁰¹ Съществена трудност в случая представлява коректното определяне на базов период или базово ниво на НИРД, за да се определи нарастването или увеличаването за целите на облекчението. (за повече подробности виж: Tax Incentives For Research And Development: Trends And Issues, OECD, p.16, online available here: [Microsoft Word - Taxincentives.doc \(oecd.org\)](#)).

				университети и изследователски организации, както и с независими иновативни стартиращи фирми и Малки и средни предприятия (МСП); и (ii) разходи за служители, пряко наети за извършване на научноизследователска и развойна дейност	
Литва	Данъчно облекчение за НИРД	Базирано на обема на разходите за НИРД	Текущи	200	Неопределено
Полша	Данъчно облекчение за НИРД	Базирано на обема на разходите за НИРД	Текущи, машини и оборудване (плюс амортизация на сгради, ако предприятията са със статут на Научно-изследователски центрове)	100 (150, ако предприятието е със статут на Научно-изследователски център)	6 години
Португалия	Данъчен кредит за НИРД	Хибридно (Постепенно и Базирано на обема на разходите за НИРД)	Текущи, машини и оборудване, нематериални активи	Базирано на обема: 32,5, (47,5 за стартиращи фирми) Постепенно (в горната част на обема): 50	8 години
Румъния	Данъчно облекчение за НИРД	Базирано на обема на разходите за НИРД	Текущи, амортизация на капитала	50	7 години
Словакия	Данъчно облекчение	Хибридно (Постепенно и Базирано на	Текущи разходи, машини и съоръжения, амортизация на сгради	Базирано на обема: 100. Постепенно: 100 (приложимо за 50% от нарастващите ¹⁰² разходи за НИРД	4 години

¹⁰² Изчислява се като разлика между: а) средната аритметична стойност на разходите за НИРД, направени през приложимата данъчна година, и разходите за НИРД направени през предходната данъчна година $[0,5 * (RD_t - RD_{t-1})]$, и б) средната аритметична стойност на разходите за НИРД, направени през двете незабавно

		обема на разходите за НИРД)	и земя		
Словения	Данъчно облекчение за НИРД	Базирано на обема на разходите за НИРД	Текущи, машини и оборудване	100	5 години
Швеция	Частично освобождаване от осигурителни вноски на работодателя	Базирано на обема на разходите за НИРД	Разходи за персонал	10	Няма данни
Великобритания	Корпоративен данъчен кредит за Проучване и Развитие (данъчно облекчение)	Базирано на обема на разходите за НИРД	Текущи, нематериални активи	130	Неопределено
	Кредит за разходи за научни изследвания и развитие Схема (RDEC) – данъчен кредит	Базирано на обема на разходите за НИРД	Текущи, нематериални активи	12	Неопределено
Съединени американски щати	Редовен изследователски кредит	Постепенно	Текущи	20	20 години (перспективно), 1 година (ретроспективно)
	Алтернативен опростен кредит	Постепенно	Текущи	14 (6, ако предприятието не осъществява НИРД през последните 3 години)	20 години(перспективно), 1 година (ретроспективно)
	Кредит за	Постепенно	Текущи	20	20 години (перспективно),

предходни данъчни години $[0,5 * (RD_{t-1} + RD_{t-2})]$, т.е. допустимата допълнителна част е равна на $0,5 * (RD_t - RD_{t-2})$, където основната сума е RD_{t-2} .

	основно изследвания				1 година (ретроспективно)
	Кредит за енергийни изследвания	Базирано на обема на разходите за НИРД	Текущи	20	20 години (перспективно), 1 година (ретроспективно)
Чехия	Данъчно облекчение	Хибридно (Постепенно и Базирано на обема на разходите за НИРД)	Текущи (вкл. външни услуги, свързани с НИРД, предоставяни от публични научноизследователски институции като университети и изследователски институти), амортизация на движими дълготрайни активи.	Базирано на обема: 100. Постепенно: 10	3 години
Руска Федерация	Данъчно облекчение	Базирано на обема на разходите за НИРД	Текущи, амортизация (машини и оборудване).	50	Не
	Данъчен кредит	Базирано на обема на разходите за НИРД	Текущи (без труд), машини и оборудване, амортизация (на сгради), нематериални активи.	100 или 44 освобождаване от ДДС (намаляване на ставката на ДДС от 18% на 0% или 10%, в зависимост от дейността и вида на стоката), частично до пълно освобождаване от данък върху имуществото.	Не

Източник: Measuring Tax Support for R&D and Innovation, OECD, online available at: <http://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm>

Препоръки за оптимизиране на счетоводното и данъчното законодателство и приложимите практики в областта на отчитането на разходите за научноизследователска, развойна и иновационна дейност

1. Промени със счетоводен характер

- Видовете нематериални активи, попадащи в обхвата на стандарта. В случая става дума за промяна на критериите за признаване и първоначално отчитане на активите на база съществените промени в резултатите от интелектуална и индустриална собственост, и създаването на нови обекти от нематериални ресурси (вкл. от НИРД). Визира се преразглеждане на класификацията на активите (според СС38), както и отчитането на разходите, които следва да се капитализират в себестойността на актива. Съществен момент следва да е актуализация на изискванията за признаване и отчитане на актив, за който предприятието ще подаде документи за регистрация в Патентното ведомство като се отразят отделните държавни такси за това (количествено и във времето). Времевият интервал при получаване на регистрацията също следва да се отчете от гледна точка на полезния живот на актива, обезценката му, представянето му в баланса на предприятието и амортизационните отчисления.
- Въвеждане на фундаменталните и приложни изследвания като част от научноизследователската дейност.
- Промяна на подхода за отчитане на разходите за НИРД. Авторът на настоящата разработка отчита, че на национално равнище счетоводното законодателство е насочено към хармонизиране на принципите, правилата, базите и практиките с международните счетоводни стандарти, в които е въведен подходът за селективна капитализация. Текущо обаче той дава възможност голяма част от разходите да бъдат отчетени като текущи в годината на изразходването им без същите да бъдат отразени като научноизследователски. Съществуването на подобна практика налага по-задълбочено проучване на възможностите за въвеждане и на други подходи (като например пълната капитализация) между които предприятието да избере най-подходящият спрямо спецификата на неговата иновационна дейност. Въвеждането на няколко алтернативи не е непознат подход в счетоводната теория и практика. Така например според изискванията на СС 2 „Отчитане на стоково - материалните запаси (СМЗ)“ има две групи подходи за отписване на СМЗ при тяхното потребление – препоръчителни (в обхвата на които попада метода на конкретно определената стойност; първа входяща - първа изходяща (FIFO); метода на средно претеглена стойност) и допустим алтернативен подход (първа изходяща (LIFO) стойност).

- Разписване на по-ясни критерии, отговарящи на съвременните условия на технологично обновление, относно разходите, които следва да се отчетат като научноизследователски (с разделение на фундаментални и приложни) и развойни. Това е от съществено значение най-вече при запазване на текущата практика на селективна капитализация.
- Актуализиране на елементите на финансовите отчети, по-конкретно счетоводния баланс и актуализирането му с оглед по-коректно отразяване на групите интелектуална собственост и резултатите от НИРД.
- Актуализиране на изискванията за амортизация на активите (по-конкретно полезен живот), в текстовете на националните счетоводни стандарти.

2. Промени с данъчен характер

- Да отпадне изискването на ЗКПО развойната дейност да е възложена с поръчка при пазарни условия на научноизследователски институт или висше училище, като условие за намаляване на данъчния финансов резултат с историческата цена на дълготраен нематериален актив еднократно в годината на формирането му.
- С цел мотивирана на публично-частното партньорство при създаване на продукти от развойна дейност е възможно въвеждането на допълнителни данъчни стимули (облекчения) както за възложителя, така и за изпълнителя. Идеята е да се предотврати евентуално „прикриване“ на дадените от възложителя средства за създаване на ново познание под формата на дарения.
- Актуализиране на категориите данъчно амортизируеми активи с цел да се преосмисли дали предложените годишни амортизационни норми отговарят на същността и характера на нематериалните активи, които са резултат от НИРД.
- Въвеждане на подходящи данъчни стимули за подкрепа извършването на НИРД и иновации от предприятията.

3. Промени при отчитането към НСИ

- Въвеждането на по-ясни и конкретни изисквания относно това кой следва да попълни и подаде справка за НИРД. Въведените критерии не следва да са изцяло обвързани с длъжността на персонала (както е сега – условието за поне едно лице от персонала през цялата година да е било заето с НИРД).
- Актуализиране на въведените критерии за научноизследователска дейност. В допълнение въпреки, че справка е наименувана „Справка за научноизследователската и развойна дейност“ тя слабо застъпва развойната дейност, което по наше мнение също изисква актуализация.

- Актуализиране на справката за НИРД, така че тя да бъде в по-голяма степен съобразена с идеологията на отчитане на разходите, въведена в счетоводните стандарти.
- Включване на повече предприятия при подаване на справката за иновационна дейност за следващи отчетни периоди. С цел запазване на изискванията на ЕС за сравнимост на информацията е възможно изготвяне на допълнителна справка обхващаща организациите, които текущо отпадат от извадката.
- По наше мнение въвеждането на изискване за подадени справки (за НИРД и иновационна дейност) към НСИ при кандидатстване за проектно финансиране е добра практика, която би могла да се въведе и при други форми за подпомагане на иновационната дейност на предприятията (например при данъчни облекчения).
- Необходимо е да се направи диалог между представители на НСИ, управителите на иновационни предприятия и счетоводители с цел да се обърне по-детайлно внимание на използваната за подаване на отчетите онлайн платформа. В случая дискуссионен въпрос следва да е има ли и какви конкретно са проблемите при отчитане на разходите за НИРД, и как следва те да бъдат преодолени.
- Подходящо и полезно е преосмислянето на контролните функции на НСИ и по какъв начин може да се предотврати подаването на некоректни данни към института.

Речник на използваните термини

Актив - контролиран или придобит от дадена организация ресурс в резултат на минали събития.

Амортизация - процес на систематично разпределение на амортизируемата стойност на актива в рамките на предполагаемия му срок на годност.

Амортизируем актив – дълготраен материален или нематериален актив, който се очаква да бъде използван през повече от един отчетен период; има ограничен срок на годност; се държи от предприятието за целите на производството или доставката на стоки и услуги, за отдаване под наем на други лица или за административни цели.

Годишен финансов отчет - съвкупност от обобщени показатели, характеризиращи стопанската дейност на дадено предприятие през отчетния период (според българското законодателство това е календарна година) и нейното имуществено и финансово състояние, както и финансовия резултат към края на годината.

Данъчен финансов резултат - преобразуване на счетоводния финансов резултат, чрез използването на т. нар „данъчни постоянни разлики“ и „данъчни временни разлики“.

Данъчни временни разлики - възникват, когато приход или разход се признава за данъчни цели в година, различна от годината на счетоводното му отчитане.

Данъчни постоянни разлики - счетоводни приходи и разходи, които еднократно се отразяват върху облагаемата печалба и никога повече не участват при нейното определяне.

Дълготрайни материални активи – установими нефинансови ресурси, придобити и притежавани от предприятието, които имат натурално-веществена форма; се използват за производството и/или доставката/продажбата на активи или услуги, за отдаване под наем, за административни или за други цели; се очаква да бъдат използвани през повече от един отчетен период.

Дълготрайни нематериални активи – установими нефинансови ресурси, придобити и контролирани от предприятието, които нямат физическа субстанция; са със съществено значение при употребата им; от използването им се очаква икономическа изгода.

Загуба от обезценка на актив - сумата, с която преносната стойност на актива превишава неговата възстановима стойност.

Иновация - система от дейности по създаване и внедряване в практиката на нов или усъвършенстван продукт, услуга, процес, организационна или маркетингова новост.

Научноизследователска дейност – оригинална и планирана проучвателна дейност с цел достигане на нови научни или технически знания и познания.

Одит - независима проверка на финансовите отчети с цел изразяване на мнение за тяхната достоверност.

Отчет за паричните потоци – предоставя информация за входящите (постъпления) и изходящи (плащания) потоци от парични наличности и еквиваленти на организация.

Отчет за приходите и разходите - съдържа синтезирана финансова информация за даден отчетен период, основана на реализираните приходи и извършените разходи от юридическо лице.

Отчет за собствения капитал - съдържа информация за изменението на собствения капитал на лице между два счетоводни баланса.

Парични потоци – входящи и изходящи потоци от парични средства и парични еквиваленти.

Периодично счетоводство - принципите, базите и правилата за изготвяне на финансовите отчети на предприятията.

Полезен живот - периодът от време, през който се очаква активът да бъде ползван в предприятието или количество единици продукция, които се очаква да бъдат получени от предприятието в процеса на ползване на актив.

Предмет на счетоводството - имущественото състояние на предприятието, неговият произход и изменения.

Приложение към финансов отчет - подробно описание и анализ на информацията, посочена в останалите елементи на пълния комплект на финансов отчет.

Приложни изследвания - дейности, насочени към придобиване на ново знание за целите на конкретна задача или практически проблем.

Развойна дейност – практическото 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 преди започването на търговското производство или употреба в дейността на предприятието.

Разход – намаление на икономическата изгода през отчетния период чрез намаление на активи или натрупване на пасиви и води до намаление на собствения капитал.

Стоково-материални запаси - текущи (краткотрайни) материални активи под формата на материали, продукция, стоки, незавършено производство, инвестиции в материален запас.

Счетоводен баланс - характеризира имущественото състояние на организация към определен момент.

Счетоводен метод - система от способности, които осигуряват единно, непрекъснато, взаимосвързано и обективно отражение на обектите на отчитане.

Счетоводен сметкоплан - систематизиран списък на счетоводни сметки, който дадена организация използва в процеса на счетоводно отчитане на дейността си.

Счетоводен финансов резултат - разлика между приходите и разходите на организацията, преди намаляването ѝ с начислените разходи за данъци.

Счетоводна политика - Съвкупност от принципи, изходни предположения, конвенции, концепции, правила, бази, практики и процедури, възприети от предприятието за отчитане на неговата дейност и за представяне на информацията във финансовите отчети.

Счетоводство - практико - приложна дейност по събиране, регистриране, систематизиране, обработване, анализиране и предаване на информация на заинтересовани потребители (вътрешни и външни).

Текущо счетоводство - базите, принципите и правилата на текущото начисляване на събития и сделки.

Финансов отчет - структурирано представяне на информация за финансовото състояние, резултатите от дейността и паричните потоци на предприятието, представена като активи; пасиви; собствен капитал; приходи; разходи; парични потоци.

Фундаментални изследвания - всяка експериментална или теоретична дейност, предприета с цел придобиване на нови знания и изследване на причините за съществуването на определени явленията.

Използвана литература

Callimacy, A., Landry, S. (2003). The effect of management incentives and cross-listing status on the accounting treatment of R&D spending, *The Journal Of International Accounting, Audit and Taxation*, vol. 12, n. 2: 131-152.

Cazavan-Jeny, A., Jeanjean, T. (2003). Value relevance of R&D reporting: a signalling interpretation. Working paper 2003-12 CEREG University Paris IX Dauphine, France.

Damodaran, A. (1999). Research and Development Expenses: Implications for Profitability Measurement and Valuation, NYU, Working Paper No. FIN-99-024. <https://ssrn.com/abstract=1297092>, last access on: 15.12.2019.

Das, A., Kumar, V., Kumar, U., Haldar, R. (2009). Impact of R&D expenditure on financial performance: a study of Canadian IT firms, ASAC, Niagara Falls, Ontario.

European innovation scoreboard, 2020, European commission, extracted from: <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/41893>, last accessed on 06.08.2020.

Frascati manual (2015). Guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development. The mesurment of scientific, technological and innovation activities, OECD, Paris.

FRS 102 The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland, The Financial Reporting Council, England, 2018.

Georgieva, D. (2020). R&D disclosures as part of the financial statements of Bulgarian innovative companies, *Business Management*, 3/2020, D. A. Tsenov Academy of Economics, Svishtov, pp. 5-17.

Guidara, R., Boujelbene, Y. (2014). R&D-based earnings management and accounting performance motivation, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and management sciences*, vol. 4, n.2: 81–93.

Lev, B., Sougiannis, T. (1996). The capitalization, amortization, and value-relevance of R&D, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 21:107–138.

Measuring R&D tax support: findings from the new OECD R&D tax incentives database, online available at: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/d16e6072-en.pdf?expires=1607535274&id=id&accname=guest&checksum=ED779FEC6D0BD0DBC068073BAC65BAD2>.

Minxue Gao, Xiaojing Guan, Jingping Li, Peng Zhang (2018). The Status Quo and issues of R&D statistics in China, Prepared for the 16th Conference of the International Association of Official Statisticians (IAOS), OECD Headquarters, Paris, France, 19-21 September 2018, pp. 1-17.

Mohd, E. (2005). Accounting for Software Development Costs and Information Asymmetry, *The Accounting Review*, vol. 80, n. 4: 1211–1231.

Persson, A., Karen, F. (2011). Capitalization and the income smoothing hypothesis – a study of swedish listed companies. Retrieved August 9, 2020, from <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:427182/FULLTEXT01.pdf>.

Roussel, P. A., K. Saad, T. Erickson. (1991). *Third Generation R&D: managing the link to corporate strategy*, Arthur D. Little, INC., USA.

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

Tami, D., Brigitte, E., Wolfgang, S., Leif, S. (2015). Research and development, uncertainty, and analysts' forecasts: the case of IAS 38, *Journal of International Financial Management & Accounting*, vol. 26, n. 3: 257-302.

Tax Incentives For Research And Development: Trends And Issues, OECD, p.16, online available here: Microsoft Word - Taxincentives.doc (oecd.org)

VanderPal, G. (2015). Impact of R&D Expenses and Corporate Financial Performance, *Journal of Accounting and Finance*, vol. 15, n. 7: 135 – 149.

Walther, L., Trickland, S. (2002). R&D accounting: a new millennium approach, *Management Accounting Quarterly*, vol. 3, n. 4: 1-6.

Zakari, M., Saidu, S. (2017). The impact of accounting treatment of research and development costs: evidence from Chemring Group Plc., *International Journal of Accounting, Finance and Risk Management*, vol. 2, n. 3: 92-97.

Авторски колектив (2019). Иновации. Бг, Иновации и икономически растеж, Фондация „Приложни изследвания и комуникации”.

Башева, Сн., Пожаревска, Р., Маркова, М. (2012). Отчитане на нематериалните активи, ИК на УНСС, С.

Георгиева, Д. (2017). Достоверното счетоводно дефиниране на научноизследователска и развойна дейност, Българо-македонското научно и иновационно сътрудничество: резултати от съвместен научноизследователски проект между Българска академия на науките и Македонска академия на науките и изкуствата, С., ИИИ при БАН, Изд. „Авангард Прима”, с. 121-137.

Георгиева, Д. (2020). Фактори, които оказват въздействие върху оповестяванията за научноизследователска и развойна дейност на български иновативни предприятия, Приносите на счетоводството в икономическата наука, ИК УНСС, с. 341-348

Досев, Хр., Йорданова, Р., Даракчиева, Д. Счетоводно и данъчно третиране по реда на ЗКПО и ЗДДС при отписване на разходи по придобиване на ДМА, невъведени в употреба, онлайн достъпно на: <https://www.tita.bg/free/taxes/556>

Европейски семестър: Тематичен информационен документ. Данъчно облагане, онлайн достъпно на: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_taxation_bg_0.pdf.

Закон за данък добавена стойност, обн. ДВ. бр. 63 от 2006 г., посл. изм. и допъл. ДВ. бр. 55 от 2020 г.

Закон за статистиката, обн. ДВ бр.57 от 1999г., посл. изм. и допъл. ДВ бр. 38 от 2020 г.

ЗКПО, обн. ДВ. бр.105 от 2006 г., посл.изм. ДВ. бр. 69 от 2020г.

МСС 16 „Имоти, машини и съоръжения“, приет с регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 2017 г.

МСС 38 „Нематериални активи“, приет с регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 2008 г., посл.изм и допъл. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31.10.2017 г.

Несторов, Н. (2015). Изследване на външнотърговската дейност на българските фирми, Иновациите - двигател на икономическия растеж, ВУЗФ, С., с. 20-24.

НСИ, 2020.

НСС 9 „Отчитане на разходите за изследователска и развойна дейност, приет с ПМС No 65 от 1998 г.; обн. ДВ, бр. 36 от 1998 г.

Петрова, Р. (2012). Проблеми при дефинирането и класифицирането на нематериалните активи за счетоводни цели, сп. Известия, том 2, Варна, с. 49-61.

Петрова, Р. (2014) Счетоводно отчитане на нематериалните активи във фармацевтичните предприятия, Дисертационен труд за присъждане на образователна и научна степен „доктор“ по професионално направление 3.8., Варна.

Писмо от 20.07.2020 г. от Николина Хинкова, Клъстер - стажове за подготвени за нуждите на индустрията бъдещи инженери.

Пожаревска, Р. (2017). Счетоводни аспекти на интелектуалния капиталр ИК на УНСС.

Пожаревска, Р., Башева, Сн. (2019). Счетоводно представяне на резултатите от иновационните дейности - актуални проблеми. Иновации и предприемачество в образованието и бизнеса, МВБУ, с. 35-54.

Регламент (ЕО) № 1606/2002 на европейския парламент и на съвета за прилагането на международните счетоводни стандарти, обн. L ОВ. бр. 243 от 2002 г.

Спасова, Р. (2011). Автореферат на дисертационен труд на тема „Теоретико – приложни проблеми на счетоводното отчитане на нематериалните активи“, УНСС.

СС 1 „Представяне на финансови отчети“, Обн. ДВ. бр.30 от 2005г., изм. и доп. ДВ. бр.3 от 2016 г.

СС 16 „Дълготрайни материални активи“, обн. ДВ. бр.30 от 2005г., изм. и доп. ДВ. бр.86 от 2007г.

СС 38 „Нематериални активи“, обн. ДВ. бр. 30 от 2005 г., посл.изм. и допъл. ДВ. бр. 86 от 2007 г

СС 4 „Отчитане на амортизациите“, Обн. ДВ. бр.30 от 2005г., изм. и доп. ДВ. бр.86 от 2007г.

Условия за кандидатстване с проектни предложения за предоставяне на безвъзмездна финансова помощ по Оперативна програма „Иновации и конкурентоспособност“ 2014-2020, BG16RFOP002-1.022 „Стимулиране внедряването на иновации от съществуващи предприятия“, Министерство на икономиката.