

Tyrimo ir plėtros išlaidų pripažinimo nematerialiuoju turtu vertinimas

Rita Bužinskienė

Šiaulių valstybinė kolegija, doc. dr.

Šiauliai State University of Applied Sciences, Lithuania, assoc. prof., dr.

Anotacija

Straipsnyje nagrinėjama Lietuvos įmonių tyrimo ir plėtros išlaidų pripažinimo nematerialiuoju turtu apskaita. Šio tyrimo tikslas atskleisti tyrimo ir plėtros išlaidų pripažinimo nematerialiuoju turtu apskaitoje galimybes. Didžiausia problema kyla dėl to, kai įmonė pati nusprendžia kurti nematerialųjį turtą. Tokios išlaidos turi būti skirstomos į tyrimo ir plėtros išlaidas pagal tarptautinius ir verslo apskaitos standartų reikalavimus. Vis dar nėra išspręstos kylančios problemos ir neaiškumai dėl nematerialiojo turto pripažinimo kriterijų. Šis turtas pripažįstamas tik tuomet, kai įmonė gali įrodyti turto būsimą ekonominę naudą, patikimai nustatyti jo vertę ir ją kontroliuoti. Tyrimo rezultatai parodė, kad įmonės disponuoja įvairių rūšių tyrimo ir plėtros išlaidomis, tačiau jos nėra laikomos tinkamomis pripažinti nematerialiuoju turtu finansinės būklės ataskaitoje.

Reikšminiai žodžiai: *tyrimas, plėtra, išlaidos, nematerialusis turtas, apskaita.*

Assessment of the Recognition for Research and Development Costs as Intangible Assets

Summary

The paper studies the accounting of recognition of research and development costs as intangible assets of Lithuanian companies. This study aims to reveal the possibilities of recognizing research and development costs as intangible assets in accounting. The biggest problem arises when the company itself decides to create intangible assets. These costs must be classified as research and development costs in accordance with the requirements of international and business accounting standards. The emerging problems and uncertainties regarding the criteria for recognizing intangible assets are still not resolved. These assets are recognized only when the company can demonstrate future economic benefits, determine their value, and control them. The results of the study showed that companies have various types of research and development costs, but they are not considered suitable for recognition as intangible assets in the statement of financial position

Keywords: *research, development, intangible assets, accounting.*

Įvadas

Temos aktualumas. Tyrimo ir plėtros išlaidų pripažinimas nematerialiuoju turtu yra svarbus įmonės rinkos vertės augimą lemiantis veiksnys. Įmonių vykdomos investicijos į tyrimus ir plėtrą yra būtina veiklos rezultatų (pelningumo) didinimo sąlyga (Subaida ir Sari, 2021; Postula, 2019). Dažnai įprasta matyti, kad balanso ataskaitoje apskaitomos tik kelios nematerialiojo turto rūšys: patentai, licencijos, autorinės teisės, programinė įranga ir kt. Patirtas tyrimo ir plėtros išlaidas dažnai įmonės nurašo į veiklos sąnaudas. Tačiau didėjantis veiklos sąnaudų apyvartumas mažina savininkų investicijas (Sofian ir kt., 2011; Stankevičienė ir Liučvaitienė, 2012; Jaara ir Elkotayni, 2016). Dauguma nematerialiojo turto rūšių nėra apskaitomi dėl griežtų teisės normų reikalavimų finansinėje apskaitoje (Lev, 2018; Lev ir Gu, 2016). Barker ir kt. (2022) pažymi, kad nematerialiojo turto dalis auga inovatyviose įmonėse, kurios naudoja modernias technologijas versle. Tai yra žinių turtas, įgyjamas atliekant tyrimus ir plėtrą, žmogiškieji išteklių, sukurti investuojant į darbuotojus, tiekimo grandinės ir platinimo sistemų vertės, prekės ženklai, investicijos į programinę įrangą ir verslo organizavimą. Tačiau nedaugelis šių išteklių pripažįstami kaip nematerialusis turtas, todėl būtina imtis apskaitos reformų. Lev ir kt. (2016) siūlo keisti ilgalaikių investicijų įtraukimo į apskaitą kaip nematerialųjį turtą tvarką, nes tai didintų finansinių ataskaitų vertę, jos svarbą ir aktualumą. Be to, tyrimų ir plėtros duomenų atskleidimas ir pateikimas finansinėse ataskaitose turi reikšmingą poveikį

įmonių akcijų kainoms (Kalantonis ir kt., 2020). Mazzi ir kt. (2019) išvelgia teigiamą ryšį tarp šalies korupcijos lygmens ir tam tikrais metais kapitalizuotų tyrimų bei plėtros išlaidų sumos. Jų teigimu, aplinka, kurioje klesti didelė korupcija, palengvina sąlygas įmonių vadovams pateisinti turto, kuris turėjo būti iš dalies arba visiškai įtrauktas į sąnaudas, kapitalizacijos kriterijus. Nepaisant to, kad tam tikros tyrimo ir plėtros išlaidos gali ir nesukurti būsimos ekonominės naudos, jos vis tiek yra įtraukiamos į apskaitą kaip nematerialusis turtas. Toks išlaidų kapitalizavimas (pripažinimas) siunčia teigiamą (nors ir iškreiptą) signalą į rinką apie būsimas pajamas, o tai gali gerokai padidinti įmonės pelną. Siekiant išvengti įmonių vadovų piknaudžiavimo dėl tyrimo ir plėtros išlaidų apskaitymo nematerialiuoju turtu būtina tobulinti teisės aktuose nustatytus reikalavimus. Teisinis šių išlaidų reguliavimas turi būti aiškus, logiškas, nuoseklus ir suprantamas.

Mokslinė problema. Tyrimo ir plėtros išlaidų pripažinimas tampa aktualia moksline problema tuomet, kai įmonė nusprendžia kurti nematerialųjį turtą (toliau – NT). Kuriant turtą patirtos išlaidos turi būti skirstomos į tyrimo ir plėtros išlaidas. Kitu atveju visos išlaidos priskiriamos tyrimo išlaidoms, kurios pripažįstamos sąnaudomis to laikotarpio, per kurį jos susidaro (13-VAS, 2016). Tačiau toks išlaidų pripažinimas ir įvertinimas sumažina grynąjį turtą, o tai mažina potencialių investuotojų ar kitų finansinės informacijos vartotojų investicijas į įmonę. Todėl būtina spręsti šią problemą, nes išleidžiamos didžiulės pinigų sumos būsimai naudai kurti, o jos nėra pripažįstamos ir apskaitomos įmonės finansinės būklės ataskaitoje (Zakari ir Saidu, 2017). Pagrindinė priežastis dažnai yra įvardijama kaip neapibrėžtumas dėl investicijų rezultatų, t. y. būsimos ekonominės naudos, gaunamos iš investicijų į tyrimus ir plėtrą (Barket ir kt., 2022). Neapibrėžtumas sukelia informacijos asimetrijos plitimą nematerialiojo turto srityje, todėl įmonių vadovai gali manipuliuoti investicijomis į mokslinius tyrimus ir plėtrą. Apskaitos konservatyvumo valdymas gali veiksmingai sumažinti apskaitos informacijos asimetriją ir padidinti inovacijų į tyrimus ir plėtrą efektyvumą (Shen ir Ruan, 2022). Tačiau per didelis apskaitos konservatyvumas yra nepriimtinas, kai siekiama pateikti mažesnius tarifus, nes tai gali suklaidinti apskaitos informacijos vartotojus. Todėl įmonės turi vadovautis pagrindiniais apskaitos principais, vienas iš jų – atsargumo (konservatyvumo) principas, kuris nurodo, kad svarbu pasirinkti tokius apskaitos metodus, kurie neleistų nepagrįstai padidinti ar sumažinti turtą, kapitalą, įsipareigojimus, pajamas ir sąnaudas (Vaičiulytė ir Rudžionienė, 2016). Įmonės vadovai turi priėjimą prie tokios informacijos, kuri ne visada prieinama savininkams, atsiranda informacijos asimetrija ir padidėja vadovų galimybės veikti tik sau naudinga linkme, kuri ne visada geriausiai atspindi savininkų poreikius (Schroeder ir kt., 2001). Vieniems remiantis visa, o kitiems – tik viešai prieinama apskaitos informacija, kyla informacijos asimetriškumo problema, o kai nesąžiningi prekyautojai didesnę pelną gauna patirdami mažesnę riziką, išauga investuotojų nelygybė (Andrulytė, Jurkšas, 2015). Alves ir Martins (2010) pastebi, kad įmonėms, turinčioms daug nematerialiojo turto, būdinga didelė informacijos asimetrija. Tada vadovai turi būti skatinami atskleisti kuo tikslesnę informaciją kapitalo rinkoms per finansinius sprendimus, kapitalo struktūrą ir dividendų politiką.

Mokslinę tyrimo problemą galima apibendrinti tokiu *probleminiu klausimu*: kokios tyrimo ir plėtros išlaidos gali būti laikomos tinkamomis pripažinti nematerialiuoju turtu?

Tyrimo tikslas: atskleisti tyrimo ir plėtros išlaidų pripažinimo nematerialiuoju turtu apskaitoje galimybes.

Tyrimo uždaviniai: 1. Išnagrinėti tyrimo ir plėtros išlaidų rūšis ir jų pripažinimo nematerialiuoju turtu kriterijus pagal teisės norminių aktų reikalavimus. 2. Remiantis moksline literatūra sudaryti tyrimo ir plėtros išlaidų rūšių klasifikaciją ir nustatyti jų atskleidimo lygį įmonių apskaitoje.

Tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizė, interpretavimas, sisteminimas, apibendrinimas ir kt. Kokybinių ir kiekybinių duomenų rinkimas, grupavimas ir apdorojimas *Microsoft Office Excel* bei *Word* programomis.

Tyrimo rezultatų reikšmingumas. Straipsnyje pateikti tyrimo rezultatai suteikia tyrimo ir plėtros išlaidų pripažinimo nematerialiuoju turtu vertinimo žinių bei įgalina plėtoti tyrimų lauką verslo apskaitos profesijos aplinkoje.

Tyrimo ir plėtros išlaidų rūšys bei tokių išlaidų pripažinimo nematerialiuoju turtu kriterijai

Didžioji dalis mokslinių tyrimų siekia įrodyti, kad tyrimo ir plėtros išlaidos yra vienas svarbiausių nematerialiojo turto rūšių, kurios turi reikšmingą poveikį įmonės pelningumui (Lantz ir kt., 2005). Be to, investicijų į tyrimus ir plėtrą didinimas sudaro sąlygas ateities pelno augimui (Canibano ir kt., 2000) ir sukuria didelę investicinę grąžą per ilgalaikę perspektyvą (Heiens ir kt., 2008). Chan ir kt. (1990) nustatė, kad įmonių viešai skelbiama informacija apie tyrimus ir plėtrą sulaukia teigiamos rinkos dalyvių reakcijos ir akcijų kainų augimo. Tačiau galima aptikti ir prieštaringų tyrimo rezultatų. Sundaram ir kt. (1996) nustatė, jog ryšis tarp akcijų kainų augimo ir tyrimo bei plėtros išlaidų nėra teigiamas ir reikšmingas, kaip tai nustatė kiti tyrėjai. Drauge jie sutinka, kad rinkos dalyvių reakcija į tyrimus ir plėtrą priklauso nuo konkurencinio lygio verslo sektoriuje. Esant silpnai konkurencijai, tyrimo ir plėtros išlaidų augimas įmonės akcijos rinkos kainą didina. Tačiau esant stipriai konkurencijai, šių išlaidų augimas sukelia įmonės akcijos rinkos kainos kritimą. Tyrimo ir plėtros išlaidų įsigijimo savikainos (t. y. viduje sukurto turto vertės) poveikį įmonės rinkos vertei nagrinėjo Jaara ir Elkotayni (2016). Jie patvirtino, kad šis turtas generuoja teigiamus rezultatus ir suteikia verslui konkurencinį pranašumą rinkoje. Šie tyrimo rezultatai sutampa ir su kitų tyrėjų, kurie nagrinėjo šio turto poveikį įmonės rinkos vertei skirtingose šalyse: Italijos, Jordanijos, Japonijos ir Irako, moksliniais darbais (Taliento, 2017; Salameh, H. Bashir, 2013; Tamimi ir kt., 2013; Ramirez ir Hachiya, 2012). Mokslininkų teigimu, ši turto rūšis vaidina labai svarbų ir reikšmingą vaidmenį kuriant įmonės vertę, tačiau pastebi, jog esama problemų dėl šio viduje sukurto turto savikainos pripažinimo nematerialiuoju turtu ir jo apskaitos. Laikantis griežtų teisės aktų reikalavimų, nepagrįstai sumažinama nematerialiojo turto vertė, todėl yra siūloma nedelsiant spręsti šią problemą.

Mokslo, inovacijų ir technologijų agentūra (2022) nurodo, kad tyrimo ir plėtros išlaidos apima tris veiklos sritis: *fundamentinius tyrimus* (tyrimai, atliekami siekiant įgyti naujų žinių, dar tyrimų metu neturint tikslo konkrečiai panaudoti gautų rezultatų), *taikomuosius tyrimus* (tyrimai, atliekami norint gauti naujų žinių, skiriamų specifiniams praktiniams tikslams pasiekti arba uždaviniams spręsti) ir *eksperimentinę plėtrą* (sukauptu pažinimu grindžiama veikla, kurios tikslas – kurti naujas medžiagas, produktus ir įrenginius, diegti naujus procesus, sistemas ir paslaugas arba iš esmės tobulinti jau sukurtus ar įdiegtus). Szilagyi (2010) pažymi, kad inovacinėje veikloje problematiškiausia sritis yra eksperimentinės plėtros išlaidų apskaita (toliau – *plėtros išlaidos*), nes šios išlaidos turi išskirtines pripažinimo ir įvertinimo apskaitoje taisykles. Plėtros išlaidų įtraukimas į apskaitą kaip nematerialųjį turtą laikomas sudėtingu dėl šių išlaidų skirstymo į tyrimo ir plėtros išlaidas. Pagal 13-ojo Verslo apskaitos standarto (13-VAS) nuostatas plėtra yra apibrėžiama kaip tyrimų rezultatas ar kitų žinių taikymas planuojant arba kuriant naujus ar iš esmės pagerintus produktus (medžiagas, įrengimus, gaminius, procesus, sistemas ar paslaugas) prieš pradėdant komercinę jų gamybą ar naudojimą. Tyrimas apibūdinamas kaip suplanuota veikla, atliekama siekiant naujų mokslo ar technikos žinių (13-VAS, 2016). Sukurtas nematerialusis turtas pirminio pripažinimo metu apskaitoje registruojamas sukūrimo savikaina. 1 lentelėje pateiktos tyrimo ir plėtros išlaidų rūšys pagal teisės norminių aktų reikalavimus.

1 lentelė

Plėtros ir tyrimo išlaidų rūšys

Plėtros išlaidos:	Tinkamos pripažinti nematerialiuoju turtu
Pavyzdžių ir modelių projektavimas, konstravimas ir išbandymas iki naudojimo gamyboje pradžios	
Instrumentų, įrankių pavyzdžių, formų ir atspaudų projektavimas pagal naujas technologijas	
Įrangos, skirtos bandomiems pavyzdžiams pagaminti, projektavimas, konstravimas ir eksploatavimas	
Pasirinktų naujų alternatyvių medžiagų, įrangos, produktų, procesų, sistemų ar paslaugų projektavimas, konstravimas ir testavimas	Netinkamos pripažinti nematerialiuoju turtu
Tyrimo išlaidos:	
Veikla, skirta įgyti naujų žinių	
Gautų žinių įvertinimas ir jų pritaikymas	
Alternatyvių medžiagų, priemonių, gaminių, procesų, sistemų ar paslaugų ieškojimas	

Šaltiniai: sudaryta autorės pagal 13-VAS (2016) ir 38 Tarptautinį apskaitos standartą 38-TAS (2022)

Įmonė, vykdydama plėtrą, turi pateikti įrodymus, kad ji turi pakankamai išteklių užbaigti kurti nematerialųjį turtą. Ji turi nustatyti, kokią ekonominę naudą teiks šis gaminys, ar bus galimybė naudoti arba parduoti šį turtą. Be to, visos patirtos išlaidos turi būti patikimai įvertintos ir atskirtos nuo kito turto kūrimo išlaidų. Jei įmonė negali atskirti tyrimo išlaidų nuo plėtros išlaidų, visos išlaidos priskiriamos tyrimo išlaidoms, t. y. netinkamomis pripažinti nematerialiuoju turtu. Tyrimo išlaidos pripažįstamos sąnaudomis to laikotarpio, per kurį jos susidaro. Kitos nematerialiojo turto rūšys gali būti pripažintos nematerialiuoju turtu, tačiau išlaidos, patirtos šiems darbams atlikti, tam tikrais atvejais gali būti ir nepripažintos, o priskiriamos bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms (žr. 2 lentelę).

2 lentelė

Kitos nematerialiojo turto rūšys (ne)pripažįstamos nematerialiuoju turtu

Nematerialiojo turto rūšis	Pripažįstami nematerialiuoju turtu	Pripažįstami bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis
Prekių, paslaugų ženklai įgyjami	Taip	Ne
Prekių, paslaugų ženklai sukurti	Ne	Taip
Patentas įgyjamas	Taip	Ne
Patentu patvirtinamas įmonės sukurtas gaminys, gamybos būdas ar technologija	Ne	Taip
Franšizės ir kitos įgytos teisės	Taip	Ne
Franšizės ir kitos teisės mokant periodinius mokesčius	Ne	Taip
Licencijos	Taip	Ne
Įsigytos kompiuterių programos, duomenų bazės	Taip	Ne
Sukurtos kompiuterių programos	Ne	Taip
Sukurtas tinklalapis (generuoja pajamas iš tinklalapio mokesčių ir kt.)	Taip	Ne
Sukurtas tinklalapis (paskirtis – reklamuoti prekes ar paslaugas)	Ne	Taip

Šaltinis: sudaryta autorės pagal 13-VAS (2016)

Pagal 2 lentelės duomenis galima teigti, kad prekių ir paslaugų ženklai, kurie yra įgyjami, pripažįstami nematerialiuoju turtu, tačiau, jei šie objektai sukuriami įmonėje, jų sukūrimo išlaidos priskiriamos ataskaitinio laikotarpio bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms. Jei įmonė įgyja patentą, jis apskaitoje registruojamas nematerialiojo turto sąskaitoje, tačiau jei patentu patvirtinamas įmonės sukurtas gaminys, gamybos būdas ar technologija, jo savikainą turėtų sudaryti tik išradimo įrodymo išlaidos ir registravimo mokesčiai. Kitu atveju, visos sukūrimo išlaidos į patento įsigijimo savikainą neįskaičiuojamos, o nurašomos į sąnaudas. Franšizės ir kitos įgytos teisės pripažįstamos nematerialiuoju turtu, jei jas įgydama įmonė sumoka vienkartinę įmoką. Tačiau, jei mokami tik periodiniai mokesčiai už naudojimąsi šia teise, nematerialiuoju turtu nepripažįstama. Jei įmonė įsigyja licenciją, kurios įsigijimo savikaina yra reikšminga, įmonė pripažįsta nematerialųjį turtą, kurį amortizuoja per licencijos galiojimo laiką, o jei licencija yra suteikta neribotam laikui, įmonė turėtų amortizuoti ją per laikotarpį, kurį numato verstis licencijuojama veikla. Įmonės įsigytos kompiuterių programos, duomenų bazės pripažįstamos nematerialiuoju turtu, tačiau jei įmonė pati kuria šias programas, ketindama jas naudoti savo veikloje, išlaidos joms sukurti dažniausiai pripažįstamos sąnaudomis. Sukurtas tinklalapis turėtų būti pripažįstamas nematerialiuoju turtu, jeigu turi duomenų, patvirtinančių, kad jos tinklalapis teiks ekonominės naudos ateityje. Jei sukurto tinklalapio paskirtis yra įmonės produktų ar paslaugų reklama, tuomet visos išlaidos turėtų būti pripažįstamos sąnaudomis (13-VAS, 2016). Mackevičius ir Jarmalaitė (2011) pažymi, kad išlaidos, patirtos įsigyjant ar kuriant nematerialųjį turtą, apskaitoje gali būti: 1) pripažįstamos nematerialiuoju turtu; 2) pripažįstamos sąnaudomis ataskaitiniu laikotarpiu; 3) kapitalizuojamos kaip prestižo dalis verslo jungimo metu. Tai parodo, jog ne visos išlaidos yra pripažįstamos nematerialiuoju turtu. Taip yra dėl to, kad išteklių

pripažinimas ribojamas apskaitos standartuose numatytais pripažinimo kriterijais, t. y. *būsima ekonomine nauda, įsigijimo verte ir kontrole* (žr. 3 lentelę).

3 lentelė

Nematerialiojo turto (NT) pripažinimo kriterijai

Pripažinimo kriterijai	Apibūdinimas
I. Būsimoji ekonominė nauda	1) Neturintis materialios formos ir nepiniginis. 2) Vertė ne mažesnė už nustatytą minimalią NT vertę. 3) Naudojama ilgiau nei vienus metus. 4) Turi būti atsižvelgiama į jo esmę ir ekonominį turinį.
II. Turto įsigijimo (sukūrimo) savikaina	1) Įsigijimo (sukūrimo) savikaina patikimai ¹ nustatyta ir yra ne mažesnė nei nustatyta minimali vertė. 2) Jei NT savikaina mažesnė nei nustatyta, minimali vertė pripažįstama sąnaudomis arba trumpalaikiu turtu. 3) Savikainos minimali vertė nustatoma atsižvelgiant į dydį, veiklos pobūdį, turimo NT įvairovę, naudojimo paskirtį ir kt. savybes.
III. Turto kontrolė	1) NT galima naudoti prekėms gaminti, paslaugoms teikti, nuomoti, parduoti, išmainyti ir t. t. 2) Turima teisė kontroliuoti NT teikiamą ekonominę naudą, galima uždrausti kitiems naudoti.

Šaltiniai: sudaryta autorės pagal 13-VAS (2016) ir 38-TAS (2022)

Nematerialusis turtas pripažįstamas, kai įmonės gali patikimai nustatyti jo vertę, teisę į kontrolę ir tikėtis, kad gaus nematerialiajam turtui priskiriamos būsimos ekonominės naudos (žr. 3 lentelę). Galimybė kontroliuoti būsimą nematerialiojo turto ekonominę naudą atsiranda dėl juridinių teisių, kurios pripažįstamos teisiniuose procesuose. Neturint juridinių teisių, kontrolę įrodyti sunkiau. Būsima ekonominė nauda iš nematerialiojo turto gali apimti gaminių ir paslaugų pardavimo pajamas, išlaidų mažinimą arba kitą naudą, gaunamą iš ūkio subjekto naudojamo turto. Naudojant intelektinę nuosavybę gamybos procese, galima sumažinti būsimas gamybos išlaidas, o ne padidinti būsimas pajamas (38-TAS, 17 str.). Sudėtingiausia įrodyti ekonominę naudą ir jos kontrolę. Vertė pripažįstama dažniau. Būsimą nematerialiojo turto ekonominę naudą gali būti sudėtinga įvertinti dėl šio turto objektų neapibrėžtumo. Vieni objektai siejami su produktų tobulinimu, kiti – su gamyba. Įmonės, apskaičiuodamos ekonominę naudą, turi atsargiai įvertinti išorės ir vidaus ekonomines sąlygas ir remtis pirminio pripažinimo metu turimais įrodymais. Teisė kontroliuoti nematerialųjį turtą ir jo teikiamą ekonominę naudą gali būti nustatyta Lietuvos Respublikos teisės aktais: autorių teisių ir gretutinių teisių įstatymu, patentų įstatymu, prekių ženklų įstatymu. Tačiau įmonės būsimą ekonominę naudą gali kontroliuoti ir neturėdamos šių teisių. Tai susiję su plėtros darbų pripažinimo kriterijų atitikimu – tikimasi, kad ateityje gamindama ir parduodama naujus gaminius įmonė uždirbs pajamų ir taip kontroliuos ekonominę naudą.

Tyrimo metodika

Sudarant tyrimo ir plėtros išlaidų rūšių klasifikaciją (žr. 4 lentelę), pagrindinis vaidmuo tenka šių išlaidų rūšies atrankos tyrimui. Atrankos tyrimas – tai metodas, kuriuo remiantis atrenkama tinkama imtis. Specialiai tam pritaikytas dažnio matavimo metodas. Dažnis – tai tam tikro tipo įvykių skaičius arba į tam tikrą klasę patekusių stebinių skaičius (Januškevičius ir Januškevičienė, 2006). Kintamojo X reikšmės dažnis f_i parodo, kaip dažnai šita reikšmė randama imtyje. Aišku, kad visų dažnių f_i suma lygi stebėjimų skaičiui n (Radavičius ir Rekašius, 2005):

$$\sum_{i=1}^n f_i = n \quad (1)$$

¹ Patikimai reiškia, kad turto įsigijimą liudija pirkimo ar pardavimo dokumentai, o pasigaminimo savikaina gali būti patikimai įvertinta remiantis darbo jėgos ir kitų sunaudotų išteklių įsigijimo savikaina.

Tyrimo ir plėtros išlaidų klasifikacija bei jų rūšys parodo įmonės investicinius tikslus ir jų sprendimus. Šios išlaidos apima mokslinius ir technologinius tyrimus, naujų produktų kūrimą, jų tobulinimą, rinkos tyrimus, organizacinę struktūrą, verslo kultūrą ir kt.

4 lentelė

Tyrimo ir plėtros išlaidų rūšių klasifikacija

Pavadinimas	Apibūdinimas	Dažnis
Moksliniai bei technologiniai tyrimai ir plėtra	Lėšos, skirtos naujų produktų diagnostikai, techninės būklės, rinkos plėtros ir kitų veiklų bei procesų tyrimams. Investicijos į technologijų tyrimus, jų modernizavimą ir diegimą	5
Tyrimo ir vystymosi išlaidos	Ilgalaikių investicijų, padėsiančių plėtoti aukštųjų technologijų veiklą, skyrimas į produktų kokybės tyrimus ir plėtrą, į inovatyvių veiklos optimizavimo priemonių planavimą, užtikrinant investicijų atnaujinimo ir modernizavimo lygį	4
Produktų kūrimas	Investicijos į naujų produktų tyrimus ir atnaujinimą	3
Rinkos tyrimai	Investicijos į rinkos tyrimus dėl konkurencijos išlaikymo ir didinimo	3
Kūrybinis kapitalas	Ilgalaikių investicijų į naujų technologijų plėtrą tęstinumas. Aplinkos apsaugos procesų modernizavimas. Modelių, leidžiančių įvertinti technologijų tinkamumą, kūrimas	3
Publikacijos	Internetinių publikacijų apie racionalių produktų (paslaugų) vartojimą pateikimas	2
Duomenys, išradimai	Atlikti bandymai, tyrimai laboratorijose	2
Strategija	Lėšos, skirtos ilgalaikiai įmonės veiklos strategijai: rinkai liberalizuoti, inovacijoms diegti ir veiklos efektyvumui didinti; paslaugos viena iš strateginių veiklos krypčių	2
Rinkos ir konkurencingumo įžvalgos	Lėšos, skirtos lyderio pozicijai rinkoje išlaikyti, konkurencingumui stiprinti, esamų klientų poreikiams tenkinti, įmonės vertei augti, užimamai rinkai išlaikyti	2
Organizacinė kultūra	Naujos valdymo struktūros, inovatyvios veiklos sistemos įdiegimas, optimizavimas. Įmonėje įkurti nauji skyriai specialioms užduotims atlikti	2
Organizacijos rutina	Lėšos, skirtos klientų aptarnavimo ir informavimo kanalams vystyti, organizacijos veiklos procesams formuoti	2
Technologijų patentavimas	Investicijos į naujų technologijų vystymąsi, naujų produktų gamybą, aplinkos apsaugos sistemas ir pan.	2
Reklaminiai skelbimai	Reklamos, rinkodaros išlaidos didinant pardavimus, stiprinant viešuosius ryšius	2

Šaltiniai: (Stewart, 1997; Bontis, 1998; Corrado ir kt., 2005; Lin ir Tang, 2009; OECD, 2013; Sacui ir Szatmary, 2015; Ifeanyi ir Caroline, 2016; Bužinskienė, 2017)

Didžiausiu pasikartojimo dažniu pasižymi moksliniai ir technologiniai tyrimai, plėtra ir tyrimo vystymosi išlaidos. Kiek mažesniu – produktų kūrimas, rinkos tyrimai ir kūrybinis kapitalas. Mažiausiu pasikartojimo dažniu išsiskiria publikacijos, duomenys, išradimai, strategija, rinkos ir konkurencingumo įžvalgos, organizacinė kultūra ir rutina, technologijų patentavimas ir reklaminiai skelbimai. Tyrimo ir plėtros išlaidų rūšys, kurios atsitiktinai įvardintos vieno autoriaus, į tyrimą nepatenka. Klasifikacija sudaryta iš 13-os tyrimo ir plėtros išlaidų rūšių.

Įmonių tyrimo ir plėtros išlaidoms identifikuoti pasirinkta taikyti kiekybinį turinio analizės metodą. Turinio analizė – tai mokslinis įrankis, kuris reikalauja specialios pasirengimo procedūros (Krippendorff, 2013) (žr. 5 lentelę).

5 lentelė

Kiekybinė turinio analizės metodika

Žingsnis	Pavadinimas	Aprašymas
1	Tyrimo imtis ir laikotarpis	5-ių įmonių finansinių ataskaitų rinkinys, metiniai pranešimai ir kita papildoma informacija. Tyrimo laikotarpis – 2015, 2018, 2021 m.

2	Skaičiavimo vienetai	1. Tekstinės informacijos priemonės: sakiniai, frazės, pranešimai ir kiti teksto dariniai; 2. Vaizdinės informacijos priemonės: paveiksiai, grafikai, diagramos ir kiti.
3	Informacijos vertinimo skalė	Kintamiesiems įvertinti pasirinkta vardinė skalė (kokybinė duomenų klasifikacija): 0 – neutrali / nėra; 1 – svarbi / yra.
4	Įmonių tyrimo ir plėtros išlaidų identifikavimas	Remiantis 2 ir 3 žingsniais nustatoma tyrimo ir plėtros išlaidų rūšys įmonėse (4 lentelė).

Tyrimo imtis sudaryta pasirinkus tikslinės atrankos metodą pagal kriterijus: 1. *Pramonės rūšys pagal skirtingas vykdomas veiklas*; 2. *Viešai paskelbtos metinės finansinės ataskaitos*. Tyrime naudojami penkių įmonių metinėse ataskaitose pateikti duomenys: *Rokiškio sūris* (pieno perdirbimas); *Klaipėdos nafta* (suskystintųjų gamtinių dujų (SGD) terminalų operatorė); *Snaigė* (šaldytuvų gamintoja); *Telia Lietuva* (telekomunikacijų paslaugos) ir *Vilniaus baldai* (baldų gamintoja). Tyrimo laikotarpis apima 2015, 2018 ir 2021 metus (suskirstyta į du 4 metų periodus). Tyrimo ir plėtros išlaidoms atskleisti pasitelkta tekstinė, vaizdinė ir grafinė informacija.

Tyrimo ir plėtros išlaidų atskleidimo apskaitoje tyrimo rezultatai

Tyrimu nustatyta, kad daugiausiai tyrimo ir plėtros išlaidų atskleidžia įmonės *Rokiškio sūris* (vidutinė reikšmė (toliau – *vid. reik.*) – 11 vnt.) ir *Telia Lietuva* (*vid. reik.* – 9 vnt.) (žr. 6 lentelę).

6 lentelė

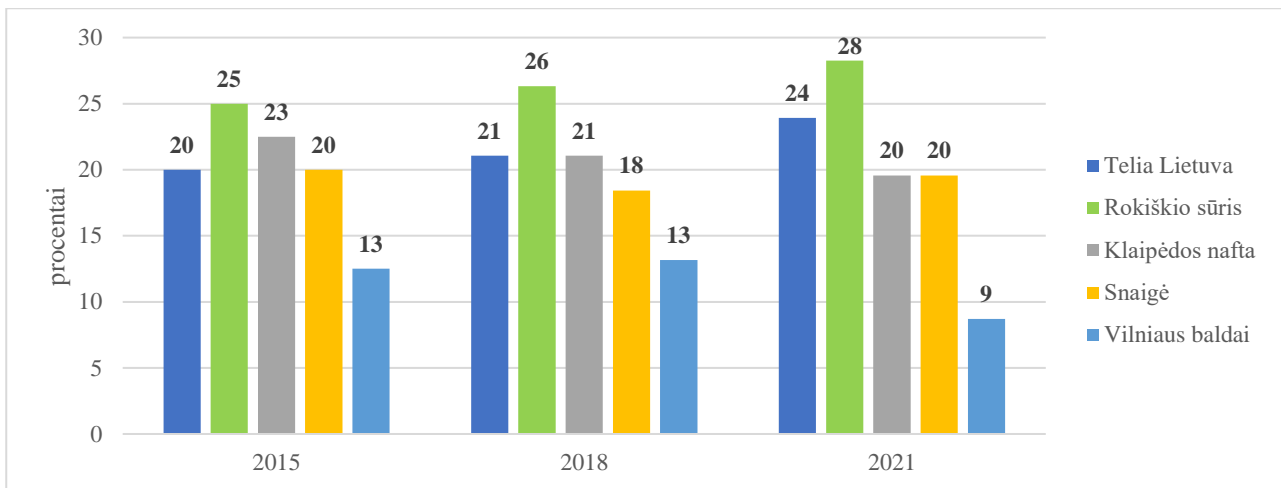
Tyrimo ir plėtros išlaidų atskleidimas įmonių apskaitoje 2015–2021 m., vnt.

Rūšys	Telia Lietuva			Rokiškio sūris			Klaipėdos nafta			Snaigė			Vilniaus baldai		
	2015	2018	2021	2015	2018	2021	2015	2018	2021	2015	2018	2021	2015	2018	2021
Tyrimo ir vystymosi išlaidos, patiriamos pramonėje	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	ND	ND	ND
Moksliniai tyrimai ir technologinė plėtra	ND	ND	1	ND	ND	1	ND	ND	ND	1	1		ND	ND	ND
Produktų kūrimas	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Rinkos tyrimai	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	ND	ND	ND
Kūrybinis kapitalas	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	ND	ND	1
Publikacijos	ND	ND	1	ND	ND	1	ND	ND	ND	ND	ND	ND	ND	ND	ND
Duomenys, išradimai	ND	ND	ND	ND	ND	1	ND	ND	ND	ND	ND	1	ND	ND	ND
Strategija	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
Konkurencingumo, rinkos išvalgos	1	1	1	1	1	1	1	1	1	ND	ND	ND	ND	ND	ND
Organizacinė kultūra	1	1	ND	1	1	1	1	1	1	ND	ND	ND	1	1	ND
Organizacijos rutina	ND	ND	1	1	1	1	1		1	ND	ND	1	1	1	ND
Technologijų patentavimas	ND	ND	1	1	1	1	ND	ND	ND	1	ND	1		ND	1
Reklaminiai skelbimai	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Iš viso:	8	8	11	10	10	13	9	8	9	8	7	9	5	5	4

*ND- nėra duomenų.

Kiek mažiau – įmonės *Klaipėdos nafta* (*vid. reik.* – 8,7 vnt.) ir *Snaigė* (*vid. reik.* – 8 vnt.). Mažiausiai tyrimo ir plėtros išlaidų atskleidžia įmonė *Vilniaus baldai* (*vid. reik.* – 4,7 vnt.).

1 paveiksle galima matyti, kaip skiriasi tyrimo ir plėtros išlaidų atskleidimo lygis skirtingose įmonių veiklos grupėse. Atlikta analizė rodo, kad didžiausią tyrimo ir plėtros išlaidų atskleidimo lygį turėjo *Rokiškio sūris* (2015 m. – 25 proc.; 2018 m. – 26 proc.; 2021 m. – 28 proc.), o šių išlaidų augimo tendencija sudarė 3 proc. Prie tyrimo ir plėtros išlaidų augimo tendencijos 4 proc. prisidėjo įmonė *Telia Lietuva* (2015 m. – 20 proc.; 2018 m. – 21 proc.; 2021 m. – 24 proc.). Tyrimo ir plėtros išlaidų atskleidimo lygio sumažėjimas nustatytas įmonėse: *Klaipėdos nafta* – 4 proc. (2015 m. – 23 proc.; 2018 m. – 21 proc.; 2021 m. – 20 proc.) ir *Vilniaus baldai* – 4 proc. (2015 m. – 13 proc.; 2018 m. – 13 proc.; 2021 m. – 9 proc.). Tyrimo ir plėtros išlaidų atskleidimo lygis išliko nepakitęs įmonėje *Snaigė* (2015 m. – 20 proc.; 2018 m. – 18 proc.; 2021 m. – 20 proc.).



1 pav. Įmonių tyrimo ir plėtros išlaidų atskleidimo lygis, 2015–2021 m., proc.

Atliekant tyrimo ir plėtros išlaidų struktūros įmonių apskaitoje vertinimą nustatyta, kad dažniausiai įmonės atskleidžia išlaidas, kurios susijusios su naujų produktų kūrimu ar jų atnaujinimu (žr. 7 lentelę).

7 lentelė

Įmonių tyrimo ir plėtros išlaidų struktūra 2015 m., 2018 m ir 2021 m.

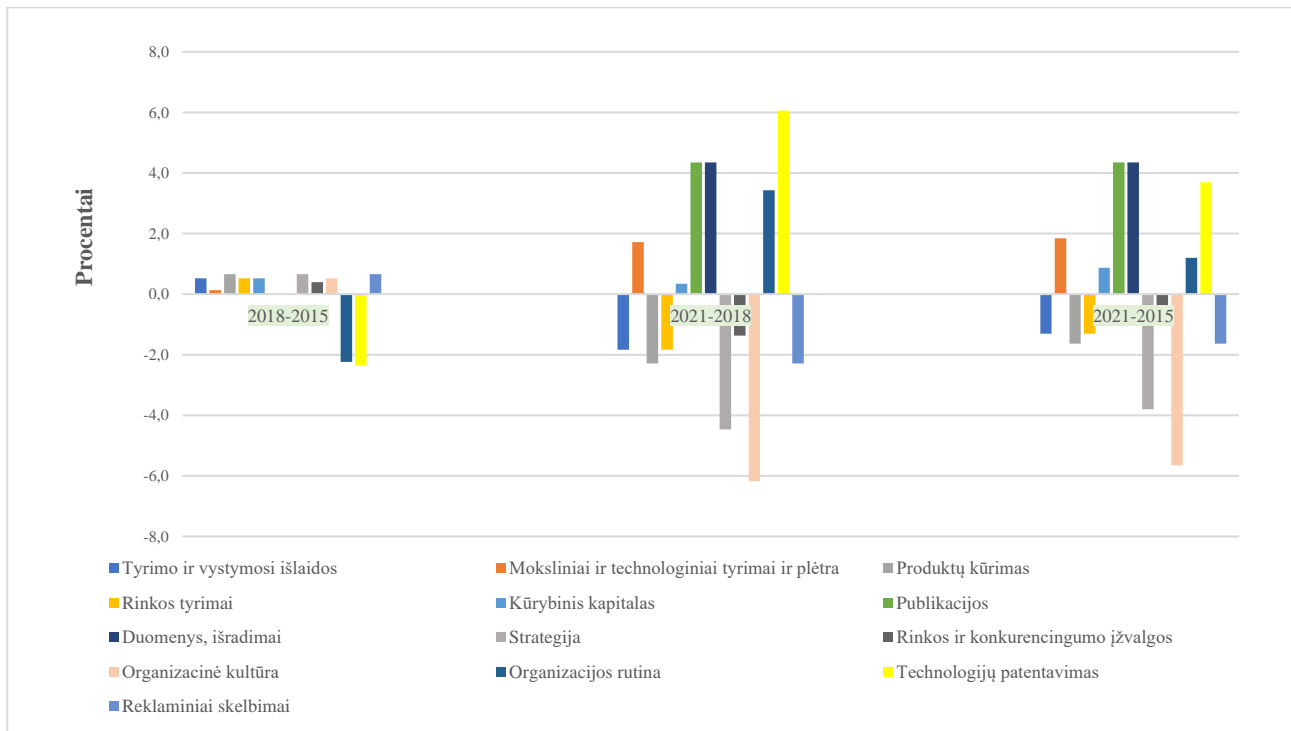
Rūšys	2015		2018		2021	
	Vnt.	Proc.	Vnt.	Proc.	Vnt.	Proc.
Tyrimo ir vystymosi išlaidos	4	10,0	4	10,5	4	8,7
Moksliniai ir technologiniai tyrimai ir plėtra	1	2,5	1	2,6	2	4,3
Produktų kūrimas	5	12,5	5	13,2	5	10,9
Rinkos tyrimai	4	10,0	4	10,5	4	8,7
Kūrybinis kapitalas	4	10,0	4	10,5	5	10,9
Publikacijos	ND	ND	ND	ND	2	4,3
Duomenys, išradimai	ND	ND	ND	ND	2	4,3
Strategija	5	12,5	5	13,2	4	8,7
Rinkos ir konkurencingumo įžvalgos	3	7,5	3	7,9	3	6,5
Organizacinė kultūra	4	10,0	4	10,5	2	4,3
Organizacijos rutina	3	7,5	2	5,3	4	8,7
Technologijų patentavimas	2	5,0	1	2,6	4	8,7
Reklaminiai skelbimai	5	12,5	5	13,2	5	10,9
Iš viso:	40	100	38	100	46	100

*ND- nėra duomenų.

Nagrinėjant tyrimo ir plėtros išlaidų struktūrą, identifikuotas aukštas produktų kūrimo struktūrinės dalies pasiskirstymas, kuris sudarė apie 12,5 proc. (*vid. reik.*), nors strategijoje ir reklaminiuose skelbimuose jis sudarė apie 11,5 proc. ir 12,2 proc. atitinkamai. Prie mažesnės išlaidų struktūros galima priskirti tyrimo ir vystymosi išlaidas bei rinkos tyrimus apie 9,7 proc., kūrybinį kapitalą – 10,5 proc., organizacinę kultūrą ir organizacinę rutiną – 8,3 proc. ir 7,2 proc. atitinkamai bei konkurencingumo ir rinkos tyrimus – 7,3 proc. Mažiausią tyrimo ir plėtros išlaidų struktūros dalį sudarė technologijų patentavimas, publikacijos, duomenys ir išradimai: apie 5,4 proc. ir 4,3 proc. atitinkamai.

Prie tyrimo ir plėtros išlaidų struktūros augimo daugiausia prisidėjo technologijų patentavimas (nuo -2,4 proc. (2015 m.) iki 3,7 proc. (2021 m.)), publikacijos, duomenys ir išradimai (4,3 proc. (2021 m.) (žr. 2 paveikslą). Kiek mažiau augimo sudarė moksliniai ir technologiniai tyrimai bei plėtra (nuo 0,1 proc. (2015 m.) iki 1,8 proc. (2021 m.)), organizacijos rutina (nuo -2,2 proc. (2015 m.) iki 1,2 proc. (2021 m.)) ir kūrybinis kapitalas (nuo 0,5 proc. (2015 m.) iki 0,9 proc. (2021 m.)). Tyrimo ir plėtros išlaidų struktūros sumažėjimą, ypač 2018 m., lėmė organizacinė kultūra (6,2 proc.), strategija (4,5 proc.) ir produktų kūrimas (2,3 proc.). 2015 m., palyginti su 2021 m., organizacinės

kultūros išlaidos sumažėjo 5,2 proc. (nuo 0,5 proc. iki -5,7 proc.), strategija – 3,1 proc. (nuo 0,7 proc. iki -3,8 proc.) ir produktų kūrimas 0,9 proc. (nuo 0,7 proc. iki -1,6 proc.). Kitos tyrimo ir plėtros išlaidų struktūros dalys kito nežymiai: tyrimo ir vystymosi išlaidos bei rinkos tyrimai (nuo 0,5 proc. iki -1,3 proc.), rinkos ir konkurencingumo įžvalgos (nuo 0,4 proc. iki -1,0 proc.), reklaminiai skelbimai (nuo 0,7 proc. iki -1,6 proc.).



2 pav. Įmonių tyrimo ir plėtros išlaidų struktūros pokytis, 2015 m., 2018 m., 2021 m., proc.

Apibendrinant tyrimo rezultatus galima teigti, kad tyrime dalyvavusios įmonės atskleidžia daug daugiau tyrimo ir plėtros išlaidų nei gali jas tinkamai pripažinti nematerialiuoju turtu pagal teisės norminių aktų reikalavimus. Taip yra dėl to, kad tarptautiniai ir verslo apskaitos standartai riboja tyrimo ir plėtros išlaidų įtraukimą į apskaitą kaip nematerialius turtus. Įmonėms rekomenduojama tyrimo ir plėtros išlaidų rūšis atskleisti detalčiau aiškinamajame rašte ar metiniame pranešime, kol bus imtasi tam tikrų apskaitos reformų. Tikėtina, kad atsakingos valdžios institucijos praplės galimybes įtraukti šias išlaidas į nematerialiojo turto vertę finansinės būklės ataskaitoje.

Išvados

Tyrimo ir plėtros išlaidų pripažinimas nematerialiuoju turtu laikomas sudėtingu dėl griežtų teisės norminių aktų reikalavimų. Nors tarptautiniai ir verslo apskaitos standartai tyrimo ir plėtros išlaidas leidžia pripažinti ir registruoti kaip nematerialųjį turtą apskaitoje, tačiau su sąlyga, jei plėtros išlaidos bus tinkamai atskirtos nuo tyrimo išlaidų. Jei nėra galimybės plėtros išlaidų atskirti nuo tyrimo išlaidų, jos nurašomos kaip veiklos sąnaudos. Plėtros išlaidos – tai žinios, kurios yra pritaikomos kuriant naują ar tobulinant esamą turtą, tai medžiagos, įrengimai, gamybos procesai, sistemos ir kt. Be to, susiduriama su kita problema: nematerialiojo turto pripažinimo kriterijai, nes privaloma pagrįsti turto būsimą ekonominę naudą, nustatyti vertę ir užtikrinti kontrolę. Sudėtingiausia nustatyti turto būsimą ekonominę naudą ir vykdyti jo teikiamos ekonominės naudos kontrolę, nes įvertinimo procesas ilgas ir painus. Tačiau išlaidų vertę paprasčiau nustatyti, nes vertės nustatymas lieka įprasta ir praktikoje taikoma procedūra.

Tyrimo ir plėtros išlaidų klasifikacija apima trylikos skirtingų turto rūšių: moksliniai ir technologiniai tyrimai ir plėtra, produktų kūrimas, rinkos tyrimai, kūrybinis kapitalas, publikacijos, duomenys, išradimai, strategija, rinkos ir konkurencingumo įžvalgos, organizacinė kultūra, organizacinė rutina, technologijų patentavimas ir reklaminiai skelbimai. Gauti rezultatai rodo, kad daugiausiai tyrimo ir plėtros išlaidų atskleidžia įmonės Rokiškio sūris ir Telia Lietuva. Kiek mažesniu

atskleidimo lygiu išsiskiria įmonės Klaipėdos nafta ir Snaigė. Mažiausiai informacijos atskleidžia įmonė Vilniaus baldai. Tyrime dalyvavusios įmonės patiria įvairaus pobūdžio tyrimo ir plėtros išlaidų (apie 30 proc.), kurios nėra laikomos tinkamomis pripažinti ir įtraukti į apskaitą kaip nematerialius turtas pagal tarptautinius ir verslo apskaitos standartus.

Išanalizuoti 2015-2021 m. duomenis pagal sudarytą tyrimo ir plėtros išlaidų rūšių klasifikaciją atskleidė, kad įmonės dažnai patiria išlaidas, susijusias su produktų kūrimu, strategija ir reklaminiais skelbimais. Kiek mažiau reikšmės turėjo tyrimo ir vystymosi išlaidos, rinkos tyrimai, kūrybinis kapitalas, organizacinė kultūra ir jos rutina, rinkos ir konkurencingumo įžvalgos. Mažiausiai patirta išlaidų, kurios apima technologijų patentavimą, publikacijas, duomenis ir išradimus. Tačiau nuo 2018 m. šios išlaidos žymiai padidėjo. Kiek mažesniu augimo mastu pasižymėjo moksliniai ir technologiniai tyrimai bei plėtra, organizacinė rutina ir kūrybinis kapitalas.

Literatūra

1. Alves, S., Martins, J. (2010). The Impact of Intangible Assets on Financial and Governance Policies: UK Evidence. *International Research Journal of Finance and Economics*, 36, 147-169.
2. Andriulytė, I., Jurkšas, L. (2015). Pasinaudojimo viešai neatskleista informacija mastas NASDAQ OMX Vilniaus biržoje. *Pinigų studijos Nr. 1, Ekonomikos teorija ir praktika*, 5 – 23.
3. Barker, R., Lennard, A., Penman, S., Teixeira, A. (2022). Accounting for intangible assets: suggested solutions, *Accounting and Business Research*, 52 (6), 601-630. <https://doi.org/10.1080/00014788.2021.1938963>
4. Bontis, N. (1998). Intellectual capital: an exploratory study that develops measures and models. *Management decision*, 36 (2), 63–76. <http://dx.doi.org/10.1108/00251749810204142>
5. Bužinskienė, R. (2017). *Įmonės nematerialiojo turto poveikio jos rinkos vertei vertinimas*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, Ekonomika. Šiaulių universitetas, 1-148. <http://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:24728473/datastreams/MAIN/content>
6. Canibano, L., Garcia-Ayuso, M., Paloma Sanchez, M. (2000). Accounting for Intangibles: A Literature Review. *The Journal of Accounting Literature*, 19, 102–130.
7. Chan, S. H., Martin, J. D., Kensinger, J. W. (1990). Corporate research and development expenditures and share value. *Journal of Accounting and Economics*, 26, 255–276.
8. Corrado, C., Hulten, C., Sichel, D. (2005). Measuring Capital and Technology: expanded Framework. In Corrado, C, Haltiwanger, J., Sichel, D. (Eds.). *Measuring Capital in the New Economy, National Bureau of Economic Research Studies in Income and Wealth*, 65, 11-45. Chicago, IL: The University of Chicago Press.
9. Heiens, R. A., McGrath, L. C., Leach, R. T. (2008). The Impact of Intangible Assets and Expenditures on Holding Period Returns in the Pharmaceutical Industry. *Journal of Medical Marketing*, 8 (2), 151–158.
10. Ifeanyi, N., Caroline, O. (2016). Evaluating the Effect of Intangible Assets on Economic Value added of Selected Manufacturing Firms in Nigeria. *European Journal of Business and Management*, 8 (15), 174-181.
11. Jaara, O. O., Elkotayni, K. A. R. (2016). The Impact of Intangible Assets Internally Developed on the Market Values of companies. A Field Study in the Pharmaceutical Companies in Jordan. *Accounting and Finance Research*, 5 (2), 154–163.
12. Januškevičius, R. Januškevičienė, O. (2006). Elementarusis tikimybių ir statistikos kursas informatikams. Vilnius: Vilniaus pedagoginis universitetas.
13. Kalantonis, P. Schoina, S., Missiakoulis, S., Zopounidis, C. (2020). The Impact of the Disclosed R & D Expenditure on the Value Relevance of the Accounting Information: Evidence from Greek Listed Firms. *Mathematics*, 8 (730), 1-18. <https://doi.org/10.3390/math8050730>
14. Krippendorff, K. (2013). *Content analysis: An Introduction to its methodology*. The Annenberg school for Communication, University of Pennsylvania.
15. Lantza, J. S., Sahut, J. M. (2005). R&D Investment and the Financial Performance of Technological Firms. *International Journal of Business*, 10 (3), 1-20.
16. Lev, B. (2018). The deteriorating usefulness of financial report information and How to reverse It. *Accounting and Business Research*, 48 (5), 465–493.
17. Lev, B., Gu, F. (2016). *The End of Accounting and the Path Forward for Investors and Managers*. New Jersey: John Wiley & Sons, 1-288.
18. Lin, G. T. R., Tang, J. Y. H. (2009). Appraising Intangible Assets from the Viewpoint of Value Drivers. *Journal of Business Ethics*, 88 (4), 679–689.

19. Mackevičius, J., Jarmalaitė, J. (2011). Nematerialieji ištekliai kaip apskaitos objektas: samprata, pripažinimas ir klasifikavimas. *Verslo ir teisės aktualijos*, 6 (2), 302–318.
20. Mazzi, F., Slack, R., Tsalavoutas, I., Tsoligkas, F. (2019). Country-level corruption and accounting choice: Research & development capitalization under IFRS. *The British Accounting Review*, 51 (5), 100821. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.02.003>
21. Mokslo, inovacijų ir technologijų agentūra (2020). Kas yra MTEP? (moksliniai tyrimai ir eksperimentinė plėtra). <https://mita.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mita-vykdomi-projektai/gyvybes-mokslu-industrijos-pletros-skatinimas/dazniausiai-uzduodami-klausimai/kas-yra-mtep-moksliniai-tyrimai-ir-eksperimentine-pletra>
22. OECD. (2013). *Supporting investment in knowledge capital, growth and innovation*. OECD Publishing.
23. Postula, M. 2019. The Impact of Intangible Assets and R&D Expenditure on the Market Capitalization and EBITDA of Selected ICT Sect. *International Journal of Economics and Finance*, 11 (8), 117-128.
24. Radavičius, M., Rekašius, T. (2005). Matematinė statistika. Įvadas į laboratorinius darbus. VGTU.
25. Ramirez, P.G., Hachiya, T. (2012). Intangible assets and market value of Japanese industries and firms. *Technology Management*, 59 (1/2), 1-22.
26. Sacui, V., Szatmary, M. C. (2015). Intangible Assets in Business Combinations. *Review of International Comparative Management*, 16 (3), 385-397.
27. Salameh, a., Bashir, H. (2013). Intangible assets and Stock Price of Jordanian Companies: an Empirical analysis. *European Journal of Business and Social Sciences*, 2 (9), 153-165.
28. Schroeder, R. G., Clark, M. W., Cathey, J. M. (2001). *Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases*. John Wiley & Sons.
29. Shen, Y., Ruan, Q. (2022). Accounting Conservatism, R&D Manipulation, and Corporate Innovation: Evidence from China. *Sustainability*, 14 (15), 9048, 1-25. <https://doi.org/10.3390/su14159048>
30. Sofian, S., Zaleha, S., Rasid, A., Mehri, M., Umar, M. S. (2011). Effect of recognition of intellectual capital on relevance of accounting information. *Interdisciplinary journal of contemporary research in business institute of interdisciplinary business research*, 3 (2), 1654 -1664.
31. Stankevičienė, A., Liučvaitienė, A. (2012). Intelektinio kapitalo vertinimo aspektai. *Verslas: teorija ir praktika*, 13 (1), 79–93.
32. Stewart, T.A. (1997). *Intellectual Capital: The New Wealth of Organizations*. New York, NY: Doubleday.
33. Subaida, I., Sari, L. P. (2021). Intangible Assets, Research & Development Intensity, and Firm Value with Firm Performance as an Intervening Variable. *Proceedings of the 7th Regional Accounting Conference Advances in Economics, Business and Management Research*, 173, 9-15.
34. Sundaram, A. K., John, T. A., John, K. (1996). An Empirical Analysis of Strategic Competition and Firm Values: The Case of R&D Competition. *Journal of Financial Economics*, 40 (3), 459–486.
35. Szilágyi, K. T. (2010). Accounting Problems of Research and Development. *Periodica Oeconomica*, 140–148. http://gti.ektf.hu/anyagok/po/2010/1/PO2010Issue1_TajtineSzK.pdf
36. Taliento, M. (2017). In the Midst of Crisis: Knowledge Assets and Operating Efficiency of Italian Listed Companies. *International Journal of Business and Management*, 12 (7), 70–82.
37. Tamimi, Abbas, Al-Saad, Abdul-Hussein. (2013). Intangible Assets, Consisting Internally and Requirements of Financial Reporting. *Journal, Iraq*, 10, 1-12.
38. Tarptautinis apskaitos standartas „Intangible Asset“, 38, 2022. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-38-intangible-assets.html/content/dam/ifrs/publications/html-tandards/english/2022/issued/ias38/>
39. Vaičiulytė, I., Rudžionienė, K. (2016). Konservatyvumo principas apskaitos kokybės kontekste. *Studijos šiuolaikineje visuomenėje: Mokslo darbai*, 7 (1), 128-136. https://www.slk.lt/sites/default/files/studijos_siuolaikineje_visuomeneje_2016.pdf
40. Verslo apskaitos standartas „Nematerialusis turtas“, 13 (2016). <https://www.avnt.lt/assets/ Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Methodines-rekomendacijos /2016/ 13VAS MR10-redakcijasvetainei.pdf>
41. 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*, 2 (4), 92-97. doi: 10.11648/j.ijafm.20170204.11