

Розділ 6

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ

DOI: [https://doi.org/10.24144/2409-6857.2022.2\(60\).138-146](https://doi.org/10.24144/2409-6857.2022.2(60).138-146)
УДК 657.1

Макарович В.К.

КОНСЕРВАТИЗМ ОБЛІКОВИХ СТАНДАРТІВ В ЧАСТИНІ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА РОЗРОБОК ПІДПРИЄМСТВ

Розглянуто необхідність побудови класифікації облікових систем за рівнем їх консервативності / прогресивності. Обґрунтовано необхідність мінімізації облікового консерватизму в частині досліджень та розробок підприємств. Проаналізовано сутність безумовного облікового консерватизму на рівні суб'єктів розробки систем облікових стандартів та на рівні реалізації професійного судження бухгалтера. Розглянуто негативні наслідки застосування безумовного облікового консерватизму в частині досліджень та розробок підприємств. Розкрито приклади застосування облікового консерватизму в частині досліджень та розробок підприємств в міжнародних та національній системі обліку. Розроблено класифікацію підходів до бухгалтерського обліку інноваційної діяльності підприємства за рівнем консервативності / прогресивності. Проаналізовано особливості реалізації консервативного підходу в частині досліджень та розробок в міжнародних (IAS/IFRS, GAAP US, GAAP UK) та національних (П(С)БО) системах облікових стандартів. Виявлено переваги та недоліки кожної з проаналізованих систем щодо можливості надання релевантної облікової інформації в частині досліджень та розробок підприємства.

Ключові слова: економіка знань, обліковий консерватизм, інноваційний капітал, дослідження та розробки.

Постановка проблеми. Розвиток економіки знань ще більше підкреслив пріоритетність нематеріальних факторів в процесі створення вартості на підприємствах, висунувши нові вимоги до системи управління ними та прийняття інвестиційно-позикових рішень учасниками ринку капіталу. Для удосконалення системи інформаційного забезпечення створення вартості підприємства на основі використання нематеріальних факторів необхідним є підвищення рівня прозорості їх створення та використання, тобто розширення можливостей облікової системи в частині розкриття інформації про дослідження та розробки і внутрішньостворені нематеріальні активи підприємства. Однак, здійсненню таких удосконалень з різним ступенем важкості перешкоджає консервативність міжнародних (IAS/IFRS, GAAP US, GAAP UK) та національних П(С)БО систем облікових стандартів, накладаючи регулятивні обмеження щодо

(капіталізації витрат на дослідження і розробки як внутрішньостворених нематеріальних активів, так і на порядок розкриття інформації про них в фінансовій звітності.

Наявність різного рівня облікового консерватизму в системах облікових стандартів свідчить про існування відмінності в підходах до обліку інноваційного капіталу, що потребує проведення аналізу їх переваг та недоліків, а також здійснення класифікації таких систем з метою формулювання шляхів їх подальшого удосконалення. Проведення класифікації систем обліку за рівнем їх консерватизму дозволить встановити широту простору застосування професійного судження бухгалтера щодо інноваційного капіталу підприємства та можливості здійснення облікових маніпулювань, що дозволятиме сформувати шляхи їх мінімізації та усунення в процесі удосконалення чинної методики обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спираються автори. Проблеми обліку досліджень та розробок в міжнародних облікових стандартах досліджували Б. Грабінська,

© Макарович В.К., к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і аудиту Закарпатського угорського інституту імені Ференца Ракоці II

К. Грабінські, Р. Гуідара, Г. Дюмас, П. Заровін, С. Зембон, Д. Ебуді, Дж. Марцо, Ф. Мацція, А. Пренципе, Р. Слек, І. Цалавутас, Ф. Цолігас, В. Шульцце та ін. Зокрема, проблеми облікового консерватизму в частині досліджень та розробок розглядали Д. Андронудіс, Р. Беркер, Ж. Венруй, К. Даргеніду, Х. Джілл, К. Йун-Ку, Е. Константініді, В. Лаукс, А. Мора, С.Х. Пенман, П. Поуп, К. Рей, Ч. Сін, М. Уолкер.

Необхідність подолання проблеми консервативності національної облікової системи в Україні розкивається в працях вітчизняних вчених – Р.Ф. Бруханського, М.С. Пушкаря, Л.В. Шкуліпи, М.Т. Щирби.

Метою статті є аналіз рівня консервативності / прогресивності міжнародних та національних систем облікових стандартів.

Викладення основного матеріалу. Для того, щоб визначити напрями та рівень необхідних удосконалень системи обліку в частині досліджень та розробок, слід проаналізувати, чому існуючі підходи, які реалізовані в системі міжнародних облікових стандартів, характеризуються високим рівнем консерватизму. Поняття консерватизму в бухгалтерському обліку та особливості впливу консервативних облікових практик на суб'єктів прийняття економічних рішень є об'єктом дослідження значної кількості зарубіжних та вітчизняних вчених. В Україні дана проблематика особливо часто розглядається в контексті реалізації облікової політики та аналізу її впливу на фінансові показники підприємства.

Обліковий (безумовний) консерватизм може проявлятися на двох рівнях системи бухгалтерського обліку – на рівні суб'єктів розробки систем облікових стандартів та правил, та на рівні реалізації професійного судження бухгалтера, тобто на рівні конкретного підприємства. В першому випадку суб'єкти регулювання національних та міжнародних облікових систем нормативно регламентують такі принципи та правила обліку, які характеризуються високим рівнем обачності (консерватизму), запобігаючи заниженню зобов'язань та витрат та завищенню активів і доходів підприємства при їх практичному застосуванні. В другому випадку в процесі реалізації професійного судження бухгалтерами обираються такі методи обліку з наявного в стандартах переліку, які не дозволяють занижувати вартість зобов'язань і витрат та завищувати вартість активів і доходів підприємства.

Різні види консерватизму по-різному проявляються в системі обліку – через принципи та правила обліку або через професійні судження, однак в результаті його існування балансова вартість чистих активів підприємства заздалегідь є заниженою через визначені в стандартах облікові процедури, та може ще більшість занижуватись у випадку застосування обачливих професійних суджень на рівні підприємства. При цьому обліковий консерватизм на кожному з рівнів не повинен сприяти створенню прихованих резервів через навмисне заниження вартості активів чи доходів або через навмисне завищення вартості зобов'язань чи витрат.

Такий вид облікового консерватизму називається безумовним (балансовим) консерватизмом, що фіксує ідею активу, який обліковується на балансі за вартістю, меншою за його нейтральну вартість. Одним з його типів є випадок, коли бухгалтер приймає рішення не визнавати витрати, зроблені в очікуванні майбутніх вигід, як інвестиції. Найвідомішим прикладом цього є інвестиції в дослідження, які зазвичай не визнаються як актив [10, с. 623]. Внаслідок існування консерватизму в облікових стандартах, зокрема, в частині визнання нематеріальних активів, баланси підприємств можна вважати безумовно консервативними, що і призводить до виникнення різниці між балансовою та ринковою вартістю підприємства.

На думку Р. Беркера та С.Х. Пенмана безумовний консервативний облік можна інтерпретувати як форму обліку «коригування ризику», яка передає корисну інформацію користувачам фінансової звітності [8]. Тобто фінансова звітність підприємства, складена на основі використання стандартів, побудованих із використанням облікового консерватизму, дозволяє інформувати користувачів про існування невизначеності та ризику одержання майбутніх економічних вигід підприємством. Внаслідок цього обліковий консерватизм є інструментом захисту інтересів акціонерів, захищаючи їх рішення від невизначеності та ризиків, а також є допоміжним засобом для менеджерів в протидії з невизначеністю бізнес-середовища, в якому функціонує підприємство.

Основна ідея облікового консерватизму полягає в застосуванні більш обачливого підходу до об'єктів обліку в процесі їх оцінки та визнання, що в цілому визначає більш обачливе визнання фінансових результатів підприємства. Практика

застосування облікового консерватизму на різних рівнях облікової системи більше орієнтована на позичальників підприємства, для яких є більш важливою інформація про можливість відшкодування підприємством позичених коштів, аніж про потенціал майбутніх економічних вигід, яка в свою чергу є більш корисною інформацією з позиції інвесторів. Тривалий час вона відіграла важливу роль як принцип (якісна характеристика) формування фінансової звітності та часто включалася в концептуальні основи GAAP US (1970 р., 1980 р.) IAS/IFRS (1989 р.). Однак в останні роки, враховуючи визначальну роль інвесторів, принцип обачності поступово був виключений зі складу системи міжнародних облікових стандартів, зокрема, із Концептуальної основи фінансової звітності (конвергованого рішення IASB та FASB), та відповідно з Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», де наводиться перелік принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності (ст. 4) [2]. В той же час, даний принцип залишається у складі принципів фінансової звітності, визначених НП(С)БО 1 [3], що є прикладом існування невідповідності між нормативними актами, які регулюють питання бухгалтерського обліку в Україні.

Обидва види облікового консерватизму на сьогодні можуть проявлятися в процесі розробки облікових стандартів щодо досліджень та розробок та при їх оцінці та визнанні суб'єктами організації обліку на рівні конкретного підприємства. Рівень прояву облікового консерватизму різниться в залежності від політики національних та міжнародних регуляторів облікових систем, а також від облікової політики суб'єктів організації обліку на підприємстві.

Серед вчених на сьогодні точаться гострі дискусії стосовно того, якою має бути система обліку, консервативною або прогресивною? Яку вона повинна генерувати інформацію: яка відображає перспективи діяльності підприємства та потенціал одержання майбутніх економічних вигід або відображати здатність підприємства на конкретний момент розрахуватись по своїх боргових вимогах, тобто характеризувати вартість підприємства на момент його фіктивної ліквідації? Консервативність системи обліку оберігає стейкхолдерів від прийняття ризикованих оптимістичних рішень, однак приховує реальні та потенційні резерви підприємства, також негативно впливаючи на процес прийняття рішень, надаючи

не зовсім реальну картину стану та результатів діяльності підприємства.

Тому обліковий консерватизм має як своїх прихильників, зокрема, в особі розробників міжнародних облікових систем, так і його супротивників. Останні обґрунтовують необхідність поступового відходу від консервативних облікових практик, що стає особливо актуальним в умовах становлення економіки знань для об'єктів обліку, які стосуються інноваційної діяльності підприємства. На даному напрямі розвитку національної системи обліку наголошують українські вчені. Так, М.С. Пушкар та М.Т. Щирба визначають, що фінансовий облік – це консервативний елемент, який не виконує свою сервісну роль у системі менеджменту, а облікова інформація не є інтелектуальною і не відповідає запитам системи управління. Тому необхідно шукати шляхів удосконалення фінансового обліку в найближчій перспективі [4, с. 39]. На думку Р.Ф. Бруханського, сучасні інформаційні запити системи управління бізнесом вимагають подолання або ж пом'якшення облікового консерватизму. Одним із альтернативних шляхів розвитку системи фінансового обліку є часткове подолання її консерватизму, збільшення кількості професійних суджень бухгалтера у складі облікових процедур, підвищення гнучкості облікових систем та поетапна інтелектуалізація обліку шляхом наближення до потреб користувачів облікової інформації [1, с. 17-18]. Л.В. Шкуліпа також відмічає про позитивні наслідки зменшення консервативності облікової системи, наголошуючи що зниження консерватизму забезпечуватиме покращення якості бухгалтерського обліку [5, с. 19].

Таким чином, на думку вітчизняних авторів удосконалення системи обліку слід забезпечувати через підвищення рівня його інтелектуалізації, що передбачає зменшення рівня її консервативності та збільшення ролі професійного судження бухгалтера. Обрання такого шляху розвитку вітчизняними вченими обґрунтовується консервативністю радянської системи обліку, від якої вітчизняні вчені намагаються дистанціюватися та наголошують на необхідності надання більшої свободи дій суб'єктам організації обліку та активному застосуванню принципів обліку, а не чітко регламентованих консервативних правил.

Аналізуючи існуючі моделі обліку досліджень та розробок, реалізовані в різних системах облікових стандартів за рівнем їх консервативності / прогресивності, можна провести їх ранжування та визначити можливі напрями розвитку кожної з моделей, виходячи з рівня їх облікового консерватизму. На противагу консерватизму в дослідженні використовується протилежне

поняття – обліковий прогресивізм, що полягає в максимальному застосуванні найменш обачливих облікових методів та принципів, виходячи з розуміння інноваційної діяльності підприємства як капіталоутворюючої діяльності. Класифікація підходів до бухгалтерського обліку інноваційної діяльності, виходячи з рівня їх консервативності / прогресивності, наведена на рис. 1.

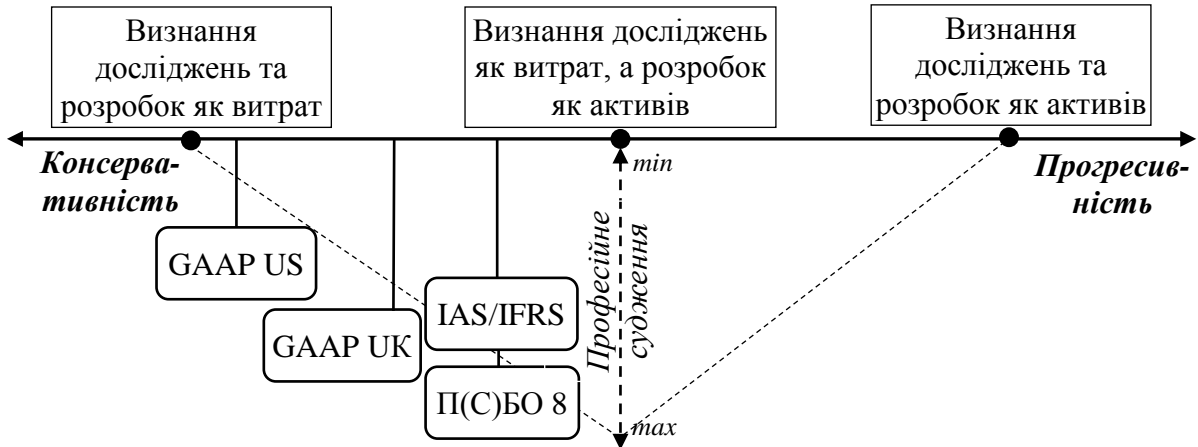


Рис. 1. Класифікація підходів до бухгалтерського обліку інноваційної діяльності підприємства за рівнем консервативності / прогресивності

Запропонована класифікація передбачає, що існують два крайні варіанти, які характеризують найвищий рівень консерватизму та прогресивізму, а також проміжні варіанти, що передбачають комбінацію елементів консерватизму та прогресивізму. Для кожного з варіантів існує свій простір для реалізації професійного судження бухгалтера, що також може здійснюватися на основі застосування принципу обачності (консерватизму).

Найвищий рівень облікового консерватизму на рівні національних та міжнародних облікових систем проявляється у випадку, коли вся інноваційна діяльність підприємства, що в бухгалтерському обліку ідентифікується у вигляді витрат на дослідження та розробки, передбачає встановлення правил їх визнання та облікове відображення лише як витрат. При цьому відсутні будь-які можливості на рівні підприємства реалізовувати професійне судження бухгалтера, яке б дозволяло капіталізувати частину з таких витрат. Прикладом застосування такого підходу були GAAP US з 1974 року, коли було прийнято SFAS 2 «Облік для досліджень та розробок», – до 1985 року, коли було прийнято SFAS 86 «Облік витрат на програмне забезпечення, призначене для

продажу, оренди або передачі іншим користувачам».

Якщо в SFAS 2 [7] було визначено загальне правило для всіх досліджень та розробок, які повинні визнаватися як витрати в міру їх виникнення внаслідок невизначеності майбутніх економічних вигід від них, то в SFAS 86 вже було визначено, що внутрішні витрати на створення програмного забезпечення можуть бути капіталізовані тоді, коли буде встановлена можливість технічної реалізації продукції, що визначається на фазі виконання робочого проекту чи робочого макету продукту (ст. 6) [12]. Таким чином, для окремих видів об'єктів, зокрема, щодо програмного забезпечення, яке призначено для продажу, оренди тощо, регуляторами GAAP US було зроблено виняток щодо можливості капіталізації окремої частини витрат на дослідження та розробки. При цьому, такі витрати слід було капіталізувати і відображати в звітності за найменшою з неамортизованої вартості чи чистої вартості реалізації. Тобто регулятори, зменшивши рівень консерватизму на рівні системи облікових стандартів, також чітко встановили необхідність його застосування під час оцінки витрат, що підлягають капіталізації, базуючись на принципі обачності.

В подальшому з виходом SOP 98-1 «Облік витрат на програмне забезпечення, що розроблене або одержане для власного використання» [13], регуляторами GAAP US в частині програмного забезпечення було здійснено подальший рух в сторону облікового прогресивізму шляхом дозволу капіталізації окремих витрат (прямі зовнішні витрати на матеріали та послуги, витрати на заробітну плату та пов'язані з нею витрати для працівників, процентні витрати тощо) (п. 31) за умови відповідності критеріям капіталізації. Рух FASB в даному напрямі продовжився з виходом у 2007 р. SFAS 141 «Об'єднання бізнесу», згідно якого вимагається, щоб покупці підприємства повністю визнавали у себе незавершені дослідження і розробки за справедливою вартістю як нематеріальний актив з невизначеним терміном експлуатації до завершення або припинення [11, с. 186-187]. Прийняття такого рішення було обгрунтовано необхідністю зменшення інформаційної асиметрії та завищення оцінки внутрішньостворених нематеріальних активів для досягнення еквівалентного заниження гудвілу, що виникає при об'єднанні підприємств, і таким чином дозволить уникати підприємству майбутніх витрат на знецінення гудвілу.

Тому на сьогодні GAAP US, за винятком наявності можливості капіталізації витрат на дослідження та розробку програмного забезпечення (як для реалізації назовні, так і для власного використання), і незавершених досліджень і розробок у випадку об'єднання підприємств, є прикладом застосування найвищого рівня облікового консерватизму. І навіть у виняткових випадках, якими дозволене застосування більш прогресивних облікових практик, на рівні облікових правил з метою можливості мінімізації ризиків маніпулювань прописана необхідність застосування принципу обачності при реалізації професійного судження щодо визнання та оцінки витрат, які підлягають капіталізації. Внаслідок цього значна кількість американських вчених, дослідників та представників практики звинувачують розробників GAAP US в створенні несприятливих умов для формування унікальних ідей, що можуть призвести до критичних змін на підприємствах. Надмірний бухгалтерський консерватизм щодо досліджень та розробок унеможливає здійснення інноваційних проривів та впровадження інновацій в свою діяльність, зменшуючи рівень інноваційної активності підприємств.

Основною причиною заборони капіталізації досліджень та розробок, яке декларують розробники облікових стандартів, є невизначеність майбутніх економічних вигід від них, що особливо різко простежується відносно довгострокових інновацій, процес здійснення яких від моменту початку до одержання доходів від них супроводжується виникненням високих ризиків. Як відмічають Д. Андронудіс, К. Даргеніду, Е. Константініді та П. Поуп [6], здійснення досліджень та розробок виправдані не тому, що від них не очікуються майбутні економічні вигоди, а тому, що економічні вигоди, які очікуються, є недостатньо ймовірними (надто невизначеними), щоб кваліфікувати дослідження та розробки як нематеріальний актив підприємства.

Таким чином, чинна облікова модель вступає в пряму суперечність з концепцією стратегічного інноваційного розвитку підприємств, коли віддача від інновацій, які були здійснені в даному звітному періоді, буде одержана в довгостроковій перспективі. Це змушує менеджерів підприємств, які відповідальні за виконання планів в досягненні показників в короткостроковому періоді, і які перебувають перед тиском інвесторів щодо забезпечення поточної прибутковості, зменшувати інноваційну активність підприємств, турбуючись про досягнення поточних цілей, від яких залежить їх особиста винагорода. Зокрема, виходячи з власних опортуністичних цілей, менеджери можуть не захотіти фінансувати дослідження та розробки, які мають низьку ймовірність успіху, або віддати від яких не очікується в даному звітному періоді, оскільки їх особиста винагорода залежить від досягнення результатів, визначених в даному звітному періоді.

Наявність такої поведінки у менеджерів компаній, які здійснюють інноваційну діяльність, підтверджують В. Лаукс та К. Рей. На їх думку менеджери вирішують, чи варто інвестувати в інноваційні проекти, на основі фінансової звітності та стимулів. Запроваджуючи суворіші стандарти перевірки для розпізнавання хороших новин, консервативні практики обліку можуть знизити ймовірність того, що ризиковані інновації позитивно впливатимуть на звіти про прибутки в майбутньому, якщо вони не будуть компенсовані відповідним стимулюючим контрактом [9]. Таким чином, інноваційна діяльність іманентно формує середовище на підприємстві, в якому виникають невдачі та ризики, потенційно зменшуючи поріг прибутковості. Однак, застосування

консервативного підходу до визнання і обліку досліджень та розробок сприяє їх мінімізації, одночасно стримуючи схильність менеджерів до надмірних інвестицій в інновації. Внаслідок цього обліковий консерватизм перешкоджає реалізації інноваційної діяльності на підприємствах.

Подібного підходу дотримуються Ч. Сін, Х. Джілл, К. Йун-Ку та Ж. Венруй [15], наголошуючи, що фірми з більшим ступенем облікового консерватизму є менш інноваційними через обов'язкову бухгалтерську практику негайного резервування майбутніх збитків. На основі емпіричного аналізу автори встановили, що фірми, які демонструють вищий ступінь бухгалтерського консерватизму, генерують менше патентів, що мають менше цитувань і менші економічні вигоди. Загалом вони приходять до висновку, що обліковий консерватизм стримує корпоративні інновації, посилюючи наслідки управлінської спрямованості на досягнення короткострокових результатів.

Таким чином, обліковий консерватизм перешкоджає інноваційному розвитку підприємств, оскільки він коригує політику менеджерів, орієнтованих на досягнення власних опортуністичних цілей, послаблюючи їх стимули до здійснення інновацій на підприємстві. Основною причиною такої поведінки менеджерів є високий рівень ризиковості інноваційної діяльності в умовах глобального динамізму та значна розтягненість в одержанні економічних вигід від здійснення інноваційної діяльності підприємств.

Менш консервативною щодо визнання та облікового відображення досліджень та розробок є ще одна міжнародна модель облікових стандартів IAS/IFRS. На відміну від GAAP US, в IAS 38 «Нематеріальні активи» реалізована моделлю «якщо, то», яка передбачає поділ всіх витрат, пов'язаних з інноваційною діяльністю підприємства, на дослідження, які включаються до складу витрат періоду, і розробки, які дозволено капіталізувати за умови відповідності визначеним в стандарті критеріям. Тобто, якщо суб'єктом організації обліку визначено відповідність дослідженням таким критеріям, то вони визнаються внутрішньоствореними нематеріальними активами підприємства. Відповідно, в контексті досліджень та розробок в моделі IAS/IFRS існує набагато більший простір для професійних суджень бухгалтера, що полягає в прийнятті рішення щодо

можливості/неможливості капіталізації витрат на розробки.

Аналогічна до IAS 38 модель обліку інноваційної діяльності, але в більш скороченому вигляді, на сьогодні реалізована в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», в якій реалізовано помірньо-консервативний підхід до обліку досліджень та розробок.

У порівнянні з моделями облікових стандартів GAAP US та IAS/IFRS проміжне місце займають британські облікові стандарти – GAAP UK, зокрема SSAP 13 «Облік досліджень та розробок» [14], які передбачають поділ всіх витрат, пов'язаних інноваційною діяльністю на три види – чисті дослідження, прикладні дослідження та розробки, та визначають більш жорсткі критерії визнання внутрішньостворених нематеріальних активів порівняно з IAS/IFRS.

За SSAP 13 суб'єкти ведення та організації обліку повинні відображати витрати на чисті та прикладні дослідження (якщо це не витрати на основні засоби, які повинні капіталізуватися та амортизуватися протягом терміну корисного використання) у звіті про прибутки та збитки у складі витрат періоду. Витрати на розвиток також слід відображати у складі витрат, за винятком певних суворо визначених обставин (наявність чіткого інноваційного проекту, ідентифікованість витрат, технічна придатність та комерційна життєздатність, економічна рентабельність, здатність завершити проект). Окрім цього у випадку відсутності повної гарантії відповідності всім критеріям визнання нематеріальними активами, дане рішення можна відкласти до появи повного переконання щодо відповідності таким критеріям. В подальшому у разі наявності відповідності критеріям визнання такі відстрочені витрати на розробку повинні бути амортизовані в наступних роках.

Висновки та пропозиції. Всі системи облікових стандартів характеризуються наявністю безумовного облікового консерватизму, який на сьогодні розглядається вченими як основна причина, через яку фінансова звітність підприємств втрачає свою релевантність з позиції її користувачів. Особливо яскраво це проявляється в умовах формування економіки знань щодо досліджень та розробок підприємства, які переважно розглядаються як витратоутворюючі складові інноваційної діяльності, а не капіталоутворюючі, які необхідно капіталізувати як внутрішньостворені нематеріальні активи.

Застосування облікового консерватизму в процесі розробки стандартів для обліку інноваційної діяльності не є історичною традицією, однак певною мірою на сьогодні прослідковується в більшості міжнародних та національних облікових систем. Проведений аналіз міжнародних (IAS/IFRS, GAAP US, GAAP UK) та національних (П(С)БО) систем облікових стандартів дозволив їх класифікувати за рівнем їх консервативності / прогресивності. Було встановлено, що найвищий рівень консерватизму наявний в GAAP US, а найменший – в IAS/IFRS та П(С)БО. В системах з меншим рівнем облікового консерватизму існує більший простір для

реалізації професійного судження бухгалтера в частині досліджень та розробок підприємства.

Одним з шляхів подальшого розвитку обліку інноваційної діяльності підприємств є зменшення рівня облікового консерватизму в частині досліджень та розробок, а також розширення простору для здійснення професійних суджень. Це дозволить посилити інформаційну підтримку економічних рішень, що приймаються інвесторами та позичальниками, зробивши для них більш прозорим процес здійснення інноваційної діяльності підприємствами та розкривши роль нематеріальних факторів в формуванні його вартості.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бруханський Р.Ф. (2020). Інтелектуалізація фінансового обліку та подолання консерватизму. *Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції : матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції*. Одеса : ОНЕУ, 2020. С. 16-18.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14?find=1&text=%D0%BE%D0%B1%D0%B0%D1%87%D0%BD#Text>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13?find=1&text=%D0%BE%D0%B1%D0%B0%D1%87%D0%BD#Text>
4. Пушкар М.С., Щирба М.Т. (2006). Фінансовий облік у системі управління: монографія. Тернопіль: Карт-Бланш. 178 с.
5. Шкуліпа Л.В. (2020). *Розвиток бухгалтерського обліку у вимірі міжнародних стандартів фінансової звітності та інноваційних технологій: методологія та практика*: монографія. Ніжин: ФОП Лук'яненко В.В., ТПК «Орхідея», 2020. 616 с.
6. Andronoudis D., Dargenidou Ch., Konstantinidi E., Pope P.F. (2019). Conservative accounting and risk: the case of research & development. *SSRN Electronic Journal*. Available at: <https://ssrn.com/abstract=3006537> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3006537>
7. *ASC 730 Research and Development*. Режим доступу: <https://asc.fasb.org/1943274/2147483093>
8. Barker R., Penman S.H. (2020). Moving the conceptual framework forward: accounting for uncertainty. *Contemporary Accounting Research*. Vol. 37, Iss. 1. pp. 322-357.
9. Laux V., Ray K. (2020). Effects of accounting conservatism on investment efficiency and innovation. *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 70, Iss. 1. 101319. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2020.101319>
10. Mora A., Walker M. (2015). The implications of research on accounting conservatism for accounting standard setting. *Accounting and Business Research*. Vol. 45, Iss. 5. pp. 620-650. <https://doi.org/10.1080/00014788.2015.1048770>
11. *Statement of Financial Accounting Standards No. 141 (R) Business Combination*. FASB, 2007. 215 p.
12. *Statement of Financial Accounting Standards No. 86 Accounting for the Costs of Computer Software to Be Sold, Leased, or Otherwise Marketed*. FASB, 1985. 12 p.
13. *Statement of Position 98-1. Accounting for the Costs of Computer Software Developed or Obtained for Internal Use*. New York: AICPA, 1998. 22 p.
14. *Statement of Standard Accounting Practice No. 13. Accounting for Research and Development*. ICAEW, 1989. 10 p.

15. Xin Ch., Gilles H., Jun-Koo K., Wenrui Zh. (2013). Does accounting Conservatism Impede Corporate Innovation. *SSRN Electronic Journal*. Available at: https://www.stern.nyu.edu/sites/default/files/assets/documents/con_043935.pdf

REFERENCES

1. Bruxans'kyj, R.F. (2020). Intelktualizaciya finansovoho obliku ta podolannya konservatyizmu [Intellectualization of financial accounting and overcoming conservatism]. *Perspektyvy rozvytku obliku, kontrolyu ta analizu v konteksti yevrointehracyi: materialy VIII Mizhnarodnoyi naukovo-praktychnoyi konferencyi*. Odesa: ONEU, 2020. S. 16-18.
2. *Zakon Ukrayiny «Pro buxhelters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukrayiny»* [Law of Ukraine "On accounting and financial reporting in Ukraine"]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/lavs/show/996-14?find=1&text=%D0%BE%D0%B1%D0%B0%D1%87%D0%BD#Text>
3. *Nacional"ne polozhennya (standart) buxhelters"koho obliku I «Zahal"ni vymohy do finansovoyi zvitnosti»* [National regulation (standard) of accounting I "General requirements for financial reporting"]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/lavs/show/z0336-13?find=1&text=%D0%BE%D0%B1%D0%B0%D1%87%D0%BD#Text>
4. Pushkar, M.S., Shhyrba, M.T. (2006). *Finansovyj oblik u systemi upravlinnya: monohrafiya* [Financial accounting in the management system: monograph]. Ternopil": Kart-Blansh. 178 s.
5. Shkulipa L.V. (2020). *Rozvytok buxhelters"koho obliku u vymiri mizhnarodnyx standartiv finansovoyi zvitnosti ta innovacijnyx texnologij: metodolohiya ta praktyka: monohrafiya* [Development of accounting in terms of international financial reporting standards and innovative technologies: methodology and practice: monograph]. Nizhyn: FOP Luk'yanenko V.V., TPK «Orhideya», 2020. 616 s.
6. Andronoudis, D., Dargenidou, Ch., Konstantinidi, E., Pope, P.F. (2019). Conservative accounting and risk: the case of research & development. *SSRN Electronic Journal*. Available at: <https://ssrn.com/abstract=3006537> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3006537>
7. *ASC 730 Research and Development*. Available at: <https://asc.fasb.org/1943274/2147483093>
8. Barker, R., Penman, S.H. (2020). Moving the conceptual framework forward: accounting for uncertainty. *Contemporary Accounting Research*, 37(1), 322-357.
9. Laux, V., Ray, K. (2020). Effects of accounting conservatism on investment efficiency and innovation. *Journal of Accounting and Economics*, 70(1). 101319. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2020.101319>
10. Mora, A., Walker, M. (2015). The implications of research on accounting conservatism for accounting standard setting. *Accounting and Business Research*, 45(5), 620-650. <https://doi.org/10.1080/00014788.2015.1048770>
11. *Statement of Financial Accounting Standards No. 141 (R) Business Combination*. FASB, 2007. 215 p.
12. *Statement of Financial Accounting Standards No. 86 Accounting for the Costs of Computer Software to Be Sold, Leased, or Otherwise Marketed*. FASB, 1985. 12 p.
13. *Statement of Position 98-1. Accounting for the Costs of Computer Software Developed or Obtained for Internal Use*. New York: AICPA, 1998. 22 p.
14. *Statement of Standard Accounting Practice No. 13. Accounting for Research and Development*. ICAEW, 1989. 10 p.
15. Xin, Ch., Gilles, H., Jun-Koo, K., Wenrui, Zh. (2013). Does accounting Conservatism Impede Corporate Innovation. *SSRN Electronic Journal*. Available at: https://www.stern.nyu.edu/sites/default/files/assets/documents/con_043935.pdf

REFERENCES

1. Bruhans'kyj, R.F. (2020). Intelktualizaciya finansovoho obliku ta podolannya konservatyizmu [Intellectualization of financial accounting and overcoming conservatism]. Proceedings from: *Perspektyvy rozvytku obliku, kontrolyu ta analizu v konteksti yevrointehracyi: materialy VIII Mizhnarodnoyi naukovo-praktychnoyi konferencyi – Prospects for the development of accounting, control and analysis in the context of European integration: materials of the VIII International Scientific and Practical conferences* (pp. 16-18) [in Ukrainian].

2. Zakon Ukrainy «Pro buhalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukrainy» [Law of Ukraine «On accounting and financial reporting in Ukraine»]. (n.d.). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/lavs/show/996-14?find=1&text=%D0%BE%D0%B1%D0%B0%D1%87%D0%BD#Text> [in Ukrainian].
3. Nacional'ne polozhennya (standart) buhalters'koho obliku 1 «Zahal'ni vymohy do finansovoyi zvitnosti» [National regulation (standard) of accounting 1 «General requirements for financial reporting»]. (n.d.). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/lavs/show/z0336-13?find=1&text=%D0%BE%D0%B1%D0%B0%D1%87%D0%BD#Text> [in Ukrainian].
4. Pushkar, M.S., & Shhyrba, M.T. (2006). Finansovyy oblik u systemi upravlinnya: monohrafiya [Financial accounting in the management system: monograph]. Ternopil: Kart-Blansh [in Ukrainian].
5. Shkulipa, L.V. (2020). Rozvytok buhalters'koho obliku u vymiri mizhnarodnykh standartiv finansovoyi zvitnosti ta innovacijnykh texnologij: metodolohiya ta praktyka: monohrafiya [Development of accounting in terms of international financial reporting standards and innovative technologies: methodology and practice: monograph]. Nizhyn: FOP Luk'yanenko V.V., TPK «Orhideya» [in Ukrainian].
6. Andronoudis, D., & Dargenidou, Ch., & Konstantinidi, E., & Pope, P.F. (2019). Conservative accounting and risk: the case of research & development. SSRN Electronic Journal. Retrieved from: <https://ssrn.com/abstract=3006537> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3006537> [in English].
7. ASC 730 Research and Development. (n.d.). Retrieved from: <https://asc.fasb.org/1943274/2147483093> [in English].
8. Barker, R., & Penman, S.H. (2020). Moving the conceptual framework forward: accounting for uncertainty. Contemporary Accounting Research, 37(1), 322-357 [in English].
9. Laux, V., & Ray, K. (2020). Effects of accounting conservatism on investment efficiency and innovation. Journal of Accounting and Economics, 70(1), 101319. Retrieved from: <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2020.101319> [in English].
10. Mora, A., & Walker, M. (2015). The implications of research on accounting conservatism for accounting standard setting. Accounting and Business Research, 45(5), 620-650. Retrieved from: <https://doi.org/10.1080/00014788.2015.1048770> [in English].
11. Statement of Financial Accounting Standards No. 141 (R) Business Combination (2017). FASB [in English].
12. Statement of Financial Accounting Standards No. 86 Accounting for the Costs of Computer Software to Be Sold, Leased, or Otherwise Marketed. (1985). FASB [in English].
13. Statement of Position 98-1. Accounting for the Costs of Computer Software Developed or Obtained for Internal Use. (1998). New York: AICPA [in English].
14. Statement of Standard Accounting Practice No. 13. Accounting for Research and Development (1989). ICAEW [in English].
15. Xin, Ch., & Gilles, H., & Jun-Koo, K., & Wenrui, Zh. (2013). Does accounting Conservatism Impede Corporate Innovation. SSRN Electronic Journal. Retrieved from: https://www.stern.nyu.edu/sites/default/files/assets/documents/con_043935.pdf [in English].

Отримано 01.09.2022