

УДК 336.012.23

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ТРАКТОВКА ФАКТОВ ВЫПОЛНЕНИЯ НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИХ, ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИХ И ТЕХНОЛОГИЧЕСКИХ РАБОТ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Машенцева Г.А.*Камышинский технологический институт, филиал ФГБОУ ВПО «Волгоградский государственный технический университет», Камышин, e-mail: ebuh@yandex.ru*

В работе уточнена экономическая характеристика научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и технологических работ в целях разграничения расходов на стадии исследований и стадии разработок. Задачами исследования стала систематизация норм законодательной базы, регулирующей инновационную деятельность. Кроме того, раскрыта экономическая трактовка объектов наблюдения в бухгалтерском учете инновационной деятельности в соответствии с нормами МСФО 38 «Нематериальные активы».

Ключевые слова: НИОКР, научная деятельность, научно-техническая деятельность, экспериментальные разработки

ECONOMIC INTERPRETATION OF THE FACTS PERFORM RESEARCH, DEVELOPMENT AND TECHNOLOGICAL WORKS ACCOUNTING

Mashentseva G.A.*Kamyshin Technological Institute, branch of the Volgograd State Technical University, Kamyshin, e-mail: ebuh@yandex.ru*

In this article, refined economic characteristics of scientific research, development and engineering works in order to distinguish the costs as research and development stage. The objectives of the study was to systematize the rules of the legislative framework governing the innovation. In addition, the disclosed economic interpretation of objects under observation in accounting innovation in accordance with IAS 38 «Intangible Assets».

Keywords: research and development, scientific activity, scientific and technical activities, experimental development

Недостаточная теоретическая и практическая разработанность проблем организации бухгалтерского учета расходов и результатов выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ определили тему исследования и постановку его цели и задач.

Цель исследования состоит в уточнении экономической характеристики научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и технологических работ в целях разграничения расходов на стадии исследований и стадии разработок. Задачами исследования стала систематизация норм законодательной базы, регулирующей инновационную деятельность, а также необходимость раскрыть экономическую трактовку объектов наблюдения в бухгалтерском учете инновационной деятельности в соответствии с нормами МСФО 38 «Нематериальные активы». Для достижения поставленных целей и задач применялись следующие методы: системный и комплексный подходы, обследование, выборочное наблюдение, группировка, сравнение, анализ и обобщение.

Несмотря на значимость процессов, связанных как с осуществлением научной деятельности, так и с экспериментальными разработками новых видов технологий

и новых видов продукции, имеет место проблема правильного определения понятия НИОКР, от решения которой зависит, прежде всего, порядок признания расходов на исследования и разработки с учетом их специфики. Однако, изучение нормативно-правовых документов показало, что в настоящее время отсутствует четкое толкование НИОКР, а, соответственно и адекватное формирование финансовой информации о них в бухгалтерском учете и годовой финансовой отчетности.

Существующие в нормативных актах определения понятий «исследование» и «разработка» трактуется широко с позиции вида деятельности и выполнения работ, что приводит к формированию неоднозначных профессиональных суждений об их разграничении. При этом регулирование видов деятельности осуществляется в рамках Федерального закона от 23.08.96 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» и Федерального закона от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково». Так, Федеральным законом, регулирующим вопросы науки и государственной научно-технической политики [1], предусматривается три аспекта научно-технического бизнеса: научно-исследовательское направление де-

тельности; научно-техническое направление деятельности; экспериментальные разработки.

Следует отметить, что Федеральный закон от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково»» вводит только одно понятие «исследовательская деятельность», содержание которого сводится к процессу коммерциализации полученных разработок в рамках проводимого исследования участниками инновационного центра «Сколково». В то время как Федеральный закон, регулирующий вопросы науки и государственной научно-технической политики, вводит несколько понятий этой деятельности, в содержании которых отсутствует указание на коммерциализацию результатов, а это означает, что выполнение НИОКР могут иметь как положительный результат, т.е. направленный на коммерциализацию, так и отрицательный результат, списываемый на убыток экономического субъекта. Однако этим же законом отдельно предусматривается коммерциализация научных и (или) научно-технических результатов, которая представлена еще одним видом деятельности по вовлечению в экономический оборот научных и (или) научно-технических результатов.

Правовые характеристики некоторых видов НИОКР имеют место и в нормах ГК РФ, в частности это касается проведения опытно-конструкторских и технологических работ. При этом их экономическая сущность имеет сходство с понятием экспериментальных разработок, направленных на получение новых видов материалов, продукции, услуг, методов с их последующим совершенствованием, формулировка которого определена в Законе № 127-ФЗ. Это сходство выявляется в результатах экспериментальных разработок и опытно-конструкторских работ, а именно: в получении опытного образца нового изделия и разработки на него технологической документации. Однако, экспериментальные разработки невозможно считать составной частью опытно-конструкторских работ, поскольку целью экспериментальных разработок является только получение новых видов продукции, устройств с их последующим совершенствованием, и не предусматривается создание их опытного образца. Отсюда можно заключить, что результат выполнения экспериментальных разработок должен представлять собой научный отчет о проведенных исследованиях.

Изучение норм законов также показало отсутствие понятия опытно-конструк-

торских работ, осуществление которых регулируется ГК РФ. Так, согласно пункту 1 статьи 769 ГК РФ проведение опытно-конструкторских и технологических работ предполагает разработку образцов новых изделий, конструкторской документации на них или новой технологии на основании заключения Договора на проведение опытно-конструкторских и технологических работ. При этом разработку образцов нового вида продукции и соответствующей конструкторской документации можно отнести к опытно-конструкторским работам, в то время как разработку новой технологии следует считать одним из видов выполняемых технологических работ. Опираясь на законы и нормы гражданского законодательства, предлагаем в целях признания исследований и разработок как объектов наблюдения бухгалтерского, управленческого и статистического учета использовать следующую их экономическую характеристику:

- научно-исследовательские работы – это проведение оригинальных фундаментальных изысканий с теоретическим обоснованием принципов реализации новых научных и технических знаний в практической деятельности экономических субъектов;

- опытно-конструкторские работы – это подтверждение результатов проведенных исследований в виде создания опытных образцов с целью последующего их применения при производстве новых видов продукции, работ, услуг.

Отдельную разновидность НИОКР представляют собой, так называемые, технологические работы, являющиеся, по нашему мнению, разновидностью опытно-конструкторских работ и направленные на создание новых технологических процессов производства новой техники и услуг. Отличие технологических работ от опытно-конструкторских заключается в не обязательности создания опытных образцов и других материально-вещественных объектов.

В целях правильной идентификации опытно-конструкторских работ в качестве объектов учета рекомендуем необходимым выделять следующие опытные образцы: вновь создаваемых изделий, продукции и оборудования технологического; созданные на базе серийной продукции, подвергающейся конструктивным изменениям; с комплектами опытных узлов и агрегатов для длительных эксплуатационных испытаний.

Результат же проведения научно-исследовательских работ выражается в форми-

ровании научно-технической информации в виде документально оформленного отчета с соответствующими расчетами либо подтвержденными экспериментами, с последующей ее коммерциализацией, т.е. получением будущих экономических выгод. Поэтому проведение научно-исследовательских работ не сводится к созданию материальных образцов изделий.

Следует особо отметить, что осуществление инновационной деятельности подтверждается наличием их регистрации в Федеральном государственном автономном научном учреждении «Центр информационных технологий и систем органов исполнительной власти» (ЦИТиС), где в соответствии с поручением Президента Российской Федерации от 4 января 2010 года № Пр-22, пункт 1 «Ж» Министерство образования и науки Российской Федерации ведет работы по формированию Единой федеральной базы данных, включающей результаты выполнения НИОКР за счет федеральных бюджетных средств, и проектов внедрения новых информационных технологий, выполняемых с использованием государственной поддержки (ЕФБД НИОКР).

При этом основным документом для идентификации НИОКР в бухгалтерском учете является договор, который позволяет юридически правильно квалифицировать работы по проведению исследований и разработок. Как показывает правоприменительная практика, при квалификации реализованных работ в качестве НИОКР во внимание следует принимать не только формулировки предмета договоров, но и фактическое содержание выполненных работ, направленных на получение новых решений и знаний, в т.ч. разработка новых продуктов, технологий, документации. Несмотря на наличие юридических норм, регулирующих отнесение работ к НИР и ОКР, на практике имеет место проблема идентификации этих видов работ при юридической квалификации договора. Так, в качестве НИОКР могут быть квалифицированы работы по договору подряда, результаты по которому иначе квалифицируются и отражаются в бухгалтерском и налоговом учете.

Важно отметить, что в качестве основного признака договора, связанного с осуществлением НИОКР следует считать: новизну получаемых результатов научно-исследовательских работ; возможность создания новых объектов интеллектуальной собственности, регулируемых статьей 1225 ГК РФ, в частности новых изобре-

тий, полезных моделей, промышленных образцов.

Отличие научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ заключается в творческих изысканиях.

На практике экономические субъекты классифицируют выполняемые ими работы и услуги в качестве научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, подписывая договор подряда. А это ведет к тому, что в учете невозможно применять требования отраслевого ПБУ 2/2008 «Учет договоров подряда» по получаемым результатам НИОКР.

Имеют место, как показала практика, и другие проблемы в классификации НИОКР.

Во-первых, научно-исследовательские и опытно-конструкторские организации в отдельных случаях организуют на своей экспериментальной производственной базе производство образцов или мелких партий разрабатываемой ими техники для последующей реализации сторонними организациями. Изготовление такой техники, которое называется «оперативными работами», осуществляется по документации генерального конструктора, т.е., по мнению организации-производителей, еще не прошло стадию постановки на серийное производство и в связи с этим является ОКР. В целях признания таких разработок в качестве НИОКР экономические субъекты классифицируют их как «опытную эксплуатацию» с оформлением научно-технических отчетов.

Во-вторых, при классификации НИОКР возникает проблема в признании проектными организациями отдельных так называемых «предпроектных» работ, результаты которых могут быть применены только при строительстве конкретного объекта и выполняются только для этих целей. Исключение их из сметы строительства и оформление в виде отдельного договора на НИОКР, как правило, преследует цель применения для таких работ установленных по НИОКР льгот по налогу на добавленную стоимость. В данном случае, критерием отнесения таких работ к НИОКР являются: не включение их стоимости в смету затрат на строительство конкретного объекта; оформление по результатам выполнения работ научно-технического отчета, обязательно содержащего выводы о возможностях применения результатов работы для других проектов.

Следует отметить, что недостаточная проработка технического задания для осуществления НИОКР в отдельных случаях

приводит к непризнанию как НИОКР отдельных работ, которые в комплексе с другими мероприятиями могут быть отнесены к указанному виду деятельности. Как правило, такие ошибки возникают, когда заказчик не предусматривает в техническом задании на НИОКР отдельные мероприятия, а затем иногда после сдачи-приемки работ по НИОКР оформляет их отдельными договорами. Так, оформление документов для представления результатов НИОКР заинтересованным организациям (инвестиционным фондам, органам исполнительной власти), первоначально не предусмотренное в техническом задании на НИОКР и оформленное дополнительными договорами без внесения изменений в это техническое задание, юридически является отдельной работой и не может быть классифицировано как НИОКР.

Результат НИОКР может быть и отрицательным, когда по не зависящим от исполнителя обстоятельствам, невозможно в дальнейшем использовать результат работ для извлечения экономических выгод. В этом случае могут иметь место факты мошенничества в вопросе признания отрицательного результата, не являющегося таковым.

Что касается положительного результата проведенных научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, то, как показали исследования, отражение его в бухгалтерском учете осуществляется несколькими способами, применение которых зависит от наличия признака материальности.

Еще одной разновидностью положительного результата НИОКР является создание образца (полезной модели) промышленного применения. Если предприятие намеревается использовать модель (опытный образец) более 12 месяцев в производственном процессе (выставки, рекламные акции, использование в лабораторных целях и т.п.), и при этом соблюдаются все условия признания основного средства в учете, то актив принимают к учету как основное средство в соответствии с правилами Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. Однако, если по окончании работ исполнителем не созданы приведенные выше внеоборотные активы, но результат работ положительный, то устанавливается категория расходов, к которым можно отнести расходы на выполнение НИОКР.

Вопросы разграничения понятий НИР и ОКТР также рассматриваются в НК РФ и ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-ис-

следовательские, опытно-конструкторские и технологические работы».

В Налоговом кодексе содержится определение НИОКР, близкое к нормам Гражданского кодекса РФ, но с точки зрения признания расходов в процессе осуществления такой деятельности. Так, согласно пункту 1 статьи 262 НК РФ в качестве расходов, связанных с проведением научных исследований, опытно-конструкторских разработок, признают: расходы на создание новой продукции, товаров, выполняемых работ, оказываемых услуг; расходы на усовершенствование изготавливаемой продукции, товаров, выполняемых работ, оказываемых услуг; расходы на создание технологий, на разработку методов по организации производства и управления предприятием; расходы на усовершенствование используемых технологий, методов по организации производства и управления предприятием.

Что же касается ПБУ 17/02, то его нормы делают ссылку на Федеральный закон, регулирующий вопросы науки и государственной научно-технической политики [1], и соответственно в этом случае в качестве научно-исследовательских работ принимается научная/ научно-исследовательская и научно-техническая деятельность и осуществление экспериментальных разработок. В отношении же опытно-конструкторских и технологических работ, понятие которых дается в ПБУ 17/02, отсутствуют какие-либо разъяснения в этом федеральном законе.

Если обратится к международной практике, то в международных стандартах научно-исследовательская и опытно-конструкторская деятельность рассматривается с точки зрения инвестиций, способных принести экономические выгоды в будущем. С этой целью все расходы на выполнение этих работ классифицируются в качестве амортизируемого актива с целью получения в будущем доходов [3]. Такой подход к организации расходов на выполнение НИОКР используется в стандарте МСФО 38 «Нематериальные активы».

Однако, в МСФО 38 в целях реализации принципа осмотрительности и принципа соответствия введены ограничения при капитализации расходов на НИОКР только в той их части, которая в будущем сможет приносить экономические выгоды. Для реализации этих требований в МСФО 38 подлежат капитализации расходы, связанные с разработками, осуществляемые путем трансформации знаний в создание нового

изделия. При этом первичные изыскания, направленные на получение новых научных или технических знаний, подлежат единовременному списанию. Однако, как показывает практика достаточно сложно установить грань между стадиями исследования и разработки, в этой связи разрешается все расходы на НИОКР рассматривать как расходы, осуществленные на стадии исследований. При идентификации расходов на стадии разработки их признают в качестве нематериального актива. При этом следует отметить, что в Международных стандартах финансовой отчетности проведение НИОКТР является одним из способов создания нематериального актива и соответственно используется понятие «Нематериальные активы, созданные внутри компании». Учет и отражение в отчетности подобных активов регулируется МСФО 38.

В отличие от отечественного стандарта (ПБУ 17/02) международный стандарт (МСФО 38) выделяет, как уже было раскрыто выше, две стадии самостоятельного создания нематериального актива, которые отличаются характеристикой выполняемых работ и способностью установить взаимосвязь с конкретным результатом, который способен принести будущие экономические выгоды.

Сопоставляя подходы к определению объектов учета в МСФО 38 и ПБУ 17/02, можно сделать вывод, что стадии исследований соответствует научно-исследовательские работы (НИР), а стадии разработок – опытно-конструкторские и технологические работы (ОКТР).

Стадия исследований согласно МСФО 38 представляет собой научные изыскания, осуществляемые с целью получения в будущем новых научных или технических знаний [5].

В МСФО 38 к исследовательской деятельности относятся следующие ее виды: получение новых знаний; поиск, оценка и окончательный отбор применений результатов исследования; поиск новых видов запасов, технологических процессов, услуг;

формулировка, проектирование, выбор альтернатив для новых или усовершенствованных запасов, технологических процессов, услуг. Стадия разработок, в свою очередь, предполагает использование научных открытий с целью прогнозирования, конструирования новых или усовершенствованных запасов, технологических процессов, услуг до момента их коммерциализации или применения. К видам деятельности на стадии разработок в МСФО 38 относят проектирование, конструирование и тестирование: опытных образцов и моделей, приспособлений, опытных установок, альтернативных запасов, технологических процессов.

Изучение норм законов, кодексов, ПБУ 17/02 и МСФО 38 позволяет сделать вывод о методологических трудностях формирования информации о расходах и результатах НИОКР на стадиях исследований и разработок. С целью сближения отечественных и международных норм осуществлена систематизация норм законодательной базы, регулирующей инновационную деятельность. Кроме того, раскрыта экономическая трактовка объектов наблюдения в бухгалтерском учете инновационной деятельности в соответствии с нормами МСФО 38 «Нематериальные активы».

Список литературы

1. О науке и государственной научно-технической политике: Федеральный закон от 23.08.1996 № 127-ФЗ.
2. Постановление Правительства РФ от 24.12.2008 № 988 «Об утверждении перечня научных исследований и опытно-конструкторских разработок, расходы налогоплательщика на которые в соответствии с пунктом 7 статьи 262 части второй Налогового кодекса Российской Федерации включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5».
3. Приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации». «Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы».
4. Машенцева Г.А. Проблемы теоретического обоснования признания в бухгалтерском и налоговом учете расходов и результатов выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2013. – №1. – С. 65-71.
5. Ржаницына В.С. НИОКР: тернистый путь исследований [Электронный ресурс] // Бух. 1С. – Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-891>.