



УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА И СТАТИСТИЧЕСКИЕ ИЗМЕРЕНИЯ

ACCOUNTING POLICIES AND MEASUREMENT STATISTICS

УДК 657.1

УЧЕТНЫЕ АСПЕКТЫ РЕЗУЛЬТАТОВ НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИХ И ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИХ РАБОТ

ACCOUNTING ASPECTS OF RESULTS OF SCIENTIFIC-RESEARCH AND EXPERIMENTAL DESIGN WORKS

Н.Н. Пересыпкина, Д.А. Мацкова, Л.М. Букреева
N.N. Peresypkina, D.A. Matskova, L.M. Bukreeva

Белгородский государственный национальный исследовательский университет,
Россия, 308015, г. Белгород, ул. Победы, 85
Belgorod State National Research University, 85, Pobedy St., Belgorod, 308015, Russia

E-mail: pavlova_n@bsu.edu.ru, dianamazkova@mail.ru, BucreevaL@mail.ru

Аннотация

В представленной статье рассмотрены основные этапы процесса и условия осуществления научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, которые важны для их признания и оценки. Бухгалтерский и налоговый учет затрат по НИОКР напрямую зависит от ряда установленных условий, определяющих конечный результат исследований и разработок.

Abstract

In the presented article the main stages of the process of implementation of research and development work are considered, which are important for their recognition and evaluation. Accounting and taxation for R & D costs depends on a number of established conditions that determine the final result of research and development.

Ключевые слова: научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, бухгалтерский учет НИОКР, налоговый учет НИОКР, модель результатов НИОКР.

Keywords: research and development activities, accounting, R & D, R & D tax accounting, R & D model.

Введение

Конкурентная борьба за рынки сбыта вынуждает каждую компанию предлагать более совершенный, низкозатратный и в то же время рентабельный продукт. Большинство производственных компаний для решения этой задачи используют новые технологии, результаты научных исследований и достижений. Во многих странах мира, исключением не является и Россия, на государственном уровне производится поддержка научных исследований и разработок по приоритетным направлениям, что создает не только благоприятный инвестиционный климат в научной сфере, но и позволяет получать высокие производственно-финансовые результаты инноваций и достигать положительного социального эффекта. Все это указывает на актуальность учетно-аналитического обеспечения процесса проведения исследовательских и опытно-конструкторских работ.

Оценка состояния действующей законодательной и нормативно-правовой базы показала, что единого подхода в определении категории НИОКР для целей бухгалтерского и налогового учета, а также гражданского законодательства не установлено. Вместе с тем некоторые положения по бухгалтерскому учету содержат перечень условий признания таких расходов в качестве НИОКР. Все это на практике вызывает вопросы и порождает спорные ситуации. В этой связи первостепенное значение имеет определение экономической сущности и содержания категории научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (далее НИОКР), влияющее на порядок их признания и отражения в учете.

Определить факторы, влияющие на порядок отражения в бухгалтерском и налоговом учете затрат на получение результата от проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ во взаимосвязи с требованиями нормативных и законодательных актов.

Основные результаты исследования

Выявлению особенностей учета результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ способствует четкое представление процесса их осуществления. Для каждого этапа этого процесса характерны определенные мероприятия, сопровождающиеся теми или иными затратами. Целесообразно выделить три последовательных этапа «жизненного цикла» НИОКР, имеющих значение для учетных целей (рис. 1).



Рис. 1. Основные этапы процесса осуществления НИОКР

Fig. 1. The main stages of the R&D process

Как видно, два первых этапа предшествуют непосредственно бухгалтерскому и налоговому учету результатов НИОКР, но вместе с тем, они аккумулируют сумму затрат, по которым в дальнейшем оцениваются эти результаты.

На этапе подготовки и утверждения плана и сметы НИОКР проводятся следующие мероприятия: объявляется конкурс на выполнение НИОКР, составляется смета НИОКР, утверждается план работ, сроков проведения НИОКР, оценивается эффективность и целесообразность предполагаемых затрат на НИОКР. Основная сумма затрат данного этапа связана с проведением конкурса и проектными работами по составлению сметы или бюджета.

Второй этап является наиболее затратным, так как предполагает исполнение сметы и осуществление НИОКР. Для этой стадии характерны мероприятия по проведению анализа состояния первичной документации в части понесенных расходов, по составлению промежуточной отчетности, планированию мероприятий, бюджетированию НИОКР, формированию обоснований в случае отклонений от сметы, сроков проведения НИОКР.

В ходе третьего этапа производится непосредственно учет и оценка результатов НИОКР. Здесь происходит формирование результатов НИОКР и их стоимостная оценка, представляющая собой по сути признание экономически обоснованных и документально подтвержденных затрат в качестве расходов на НИОКР. Это в свою очередь сопровождается отражением этих результатов в регистрах бухгалтерского учета.

Формирование результата научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ основывается на сумме понесенных затрат на научно-исследовательские работы и производится в соответствии с условиями признания, представленными в п.7 ПБУ 17/02. Модель признания результатов НИОКР представлена на рисунке 2.

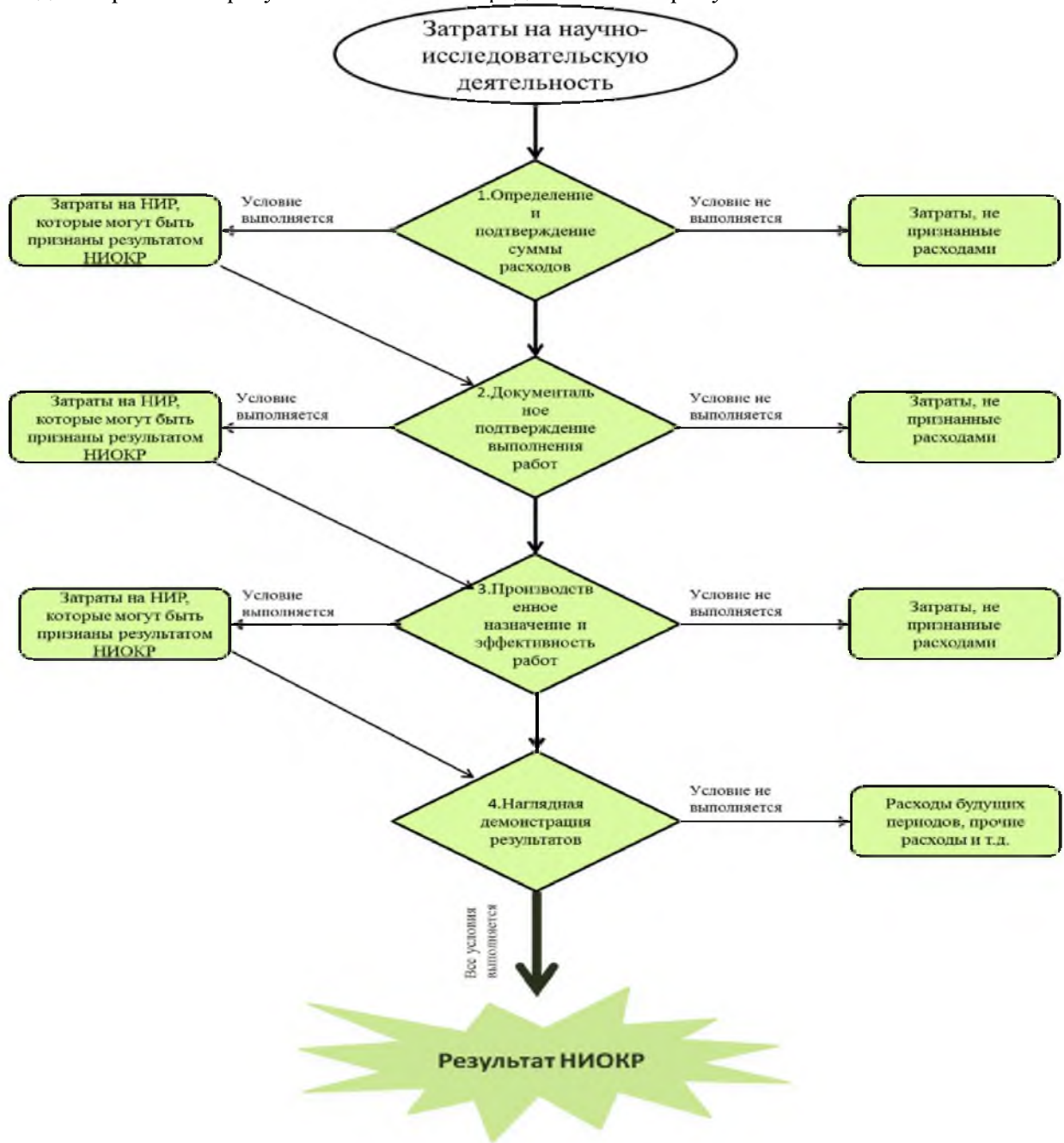


Рис. 2. Модель формирования (признания) результата НИОКР
 Fig. 2. Model of the formation (recognition) of the result of R&D

При несоблюдении вышеназванных условий (в совокупности или хотя бы одного) затраты на научно-исследовательские работы могут быть не признанными расходами, либо будут учтены в составе расходов будущих периодов, прочих расходов и т.д.



От полученного результата и его оценки зависит порядок списания расходов на НИОКР как при ведении бухгалтерского учета, так и в налогообложении.

В случае получения положительного результата, следуя нормам п.п. 11-14 ПБУ 17/02 в бухгалтерском учете, организация сама определяет срок списания расходов на НИОКР, руководствуясь при этом ожидаемым сроком использования полученного результата, в течение которого организация будет получать экономические доходы [Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02», 2001].

Налоговый учет предполагает списание расходов на НИОКР в течение одного года.

Но в экономической практике имеют место быть льготные условия списания расходов для организаций, осуществляющих научно-исследовательскую деятельность. К этой категории относятся, например, организации, зарегистрированные и работающие в особых экономических зонах, созданные в соответствии с нормативно-правовой базой Российской Федерации. Они имеют право списывать расходы на НИОКР (к ним относятся и НИОКР, не давшие положительного результата) в том отчетном (налоговом) периоде, в котором последние были фактически произведены согласно сумме фактических затрат. Также экономические субъекты могут списывать расходы на НИОКР (в том числе не давшие положительного результата) по сумме фактических затрат, используя коэффициент 1,5 в составе прочих расходов в тех случаях, когда они установлены в перечне Правительства Российской Федерации. В налогообложении такие расходы включаются в тот отчетный период, в котором они фактически производились [Налоговый Кодекс Российской Федерации, 2017].

Как видим, признание в бухгалтерском и налоговом учете затрат в составе расходов по НИОКР предполагает их отсроченное списание на финансовый результат, за исключением некоторых случаев, предусмотренных законом. При этом для целей бухгалтерского учета четко установленные сроки списания расходов по НИОКР не определены, в отличие от налогового учета. Исходя из этого за каждым экономическим субъектом, осуществляющим научные разработки или исследования, закреплено право самостоятельно устанавливать такие сроки. Однако, данный срок должен соответствовать ожидаемому сроку использования их результатов.

В результате выбора заниженного срока списания расходов по НИОКР организация может понести экономически необоснованные убытки, что приведет к снижению инвестиционной активности и рентабельности бизнеса. В целом это может отрицательно отразиться на возможности продолжения НИОКР в будущем. Завышение этого срока создаст обратный эффект. В действительности фактический срок использования полученных результатов НИОКР может оказаться значительно меньше ожидаемого, в том числе, менее одного года, т.е. короче срока установленного требованиями налогового кодекса [Гусева И.Б., Кудряшова О.В., 2016].

Если при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) использование результатов НИОКР прекращается, либо стало очевидным отсутствие экономической выгоды в будущем от применения результата НИОКР, в этом случае в бухгалтерском учете сумма расходов по этим НИОКР, не списанная в составе расходов по обычным видам деятельности, подлежит списанию на прочие расходы отчетного периода на момент принятия решения о прекращении использования результата данной работы [Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02», 2001].

В налоговом учете данная ситуация отражается не однозначно. По этому поводу существует несколько точек зрения, аргументированных арбитражной практикой. Одна из них заключается в том, что при прекращении использования организацией результатов



НИОКР до истечения срока списания расходов по ним, часть расходов на НИОКР не должна списываться.

В последнее время, позиция финансового ведомства изменилась в пользу налогоплательщиков. Так, нынешний подход к списанию результатов на НИОКР при их досрочном прекращении в производстве и/или при реализации товаров (работ, услуг) разрешает списывать оставшуюся часть расходов на НИОКР в целях налогообложения прибыли до истечения установленного НК РФ срока в один год [Налоговый Кодекс Российской Федерации, 2017].

Положительный результат разработок и исследований в форме патента на практике также вызывает вопросы, связанные с учетом расходов на НИОКР. По сути патент - это нематериальный актив, и нормы Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» к нему неприемлемы. Значит, расходы на НИОКР, результаты которых запатентованы, в бухгалтерском учете должны формировать стоимость нематериального актива. В то же время в п. 10 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» сказано, что расходы на НИОКР в предшествующих отчетных периодах, признанные прочими доходами и расходами, в фактическую (первоначальную) стоимость нематериального актива не включаются. Следовательно, согласно положениям по бухгалтерскому учету, решение о патентовании результата НИОКР будет принято по истечении установленного организацией срока для списания расходов на НИОКР, а стоимость нематериального актива может быть сформирована только из затрат, связанных с подачей заявки и получением патента.

В целях налогового учета расходы на НИОКР, в результате которых организация получает исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, следует признавать данные права нематериальными активами и начислять амортизацию в соответствии с нормами налогового кодекса [Налоговый Кодекс Российской Федерации, 2017].

Таким образом, можно сделать вывод, что организации, получившие результаты НИОКР, которые подлежащие правовой защите, должны незамедлительно принять решение по вопросу оформления исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

В случае принятия решения о регистрации исключительных прав, расходы на НИОКР уже не могут учитываться в составе прочих расходов на основании налогового законодательства. По окончании оформления документов такие расходы следует списать с помощью амортизационных начислений соответствующего нематериального актива. Если же при получении патента организацией уже списаны расходы на НИОКР, то тогда вносятся изменения в налоговый учет, а именно: происходит корректировка величину расходов по налогу на прибыль за предыдущие отчетные (налоговые) периоды, и уменьшение налоговой базы на величину, равную амортизационным начислениям [О порядке учета расходов на научно-исследовательские работы в целях налогообложения прибыли форме, 2011].

Если положительный результат не получен, то в бухгалтерском учете понесенные расходы по НИОКР, включить в состав прочих расходов отчетного периода. Причем расходы по НИОКР, признанные прочими расходами в предшествующих отчетных периодах не могут являться внеоборотными активами в последующих отчетных периодах [Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02», 2001].

Расходы на НИОКР, целью которых является создание новых или совершенствование уже применяемых технологий, не давшие положительного результата, в налоговом учете включаются в состав прочих расходов в течение одного года по фактически осуществленным расходам [Налоговый Кодекс Российской Федерации, 2017].



Обязательным условием списания таких расходов на НИОКР, является документальное подтверждение их целесообразности и обоснование их осуществления в рамках зарегистрированного проекта. Отсутствие положительного результата тоже должно сопровождаться документально. Документальное сопровождение в данном случае означает наличие акта подтверждения того, что невозможность или отсутствие целесообразности дальнейшего ведения разработок не зависели от исполнителя.

Вышеуказанный факт дает право говорить о том, что в бухгалтерском учете в момент признания нецелесообразности и прекращения исследовательских разработок расходы на НИОКР могут списываться в состав прочих расходов. Процесс налогообложения в данном случае практически не отличается от признания расходов по НИОКР с положительным результатом. Исключением является то, что первый случай подтверждения использования результата НИОКР в производстве и реализации не требует. В связи с этим на практике часто даже успешные разработки для целей налогообложения оформляются как не давшие положительного результата, что неправомерно.

Списание расходов на НИОКР, давших положительный результат на расходы по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете производят с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения НИОКР в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации [Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02», 2001]. Прекращается списание расходов в случае их полного погашения, либо по прекращению использования результата НИОКР.

В налоговом учете НИОКР, имеющие положительный результат, равномерно включаются в состав прочих расходов в течение одного года, но только если указанные исследования и разработки используются в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) с 1-го числа месяца, следующего за тем, в котором эти разработки или отдельные этапы были завершены.

Таким образом, начало списания расходов на НИОКР, так же как окончание периода списания этих расходов, в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают.

Порядок списания расходов на НИОКР в бухгалтерском и налоговом учете отличаются. Так, в соответствии с п. 11 ПБУ 17/02 списание может производиться либо линейным способом, либо пропорционально объему продукции (работ, услуг). Выбранный способ амортизации закрепляется по каждому виду работ отдельно.

Налоговым кодексом установлен только один метод списания - линейный, который предполагает равномерное списание расходов в течение срока применения результата [Гусева, И.Б., 2016].

Таким образом, исходя из стратегических целей хозяйственной деятельности организация может выбрать наиболее оптимальный с точки зрения влияния на финансовый результат способ списания расходов на НИОКР. Линейный способ списания предполагает равномерность включения расходов и простоту исчисления амортизации. Способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг) позволяет увязать расходы на НИОКР с потенциально возможными доходами от использования их результатов в деятельности организации. Это в свою очередь позволит влиять на динамику показателей рентабельности и инвестиционной привлекательности организации.

Вопрос выбора срока и способа списания расходов на НИОКР в бухгалтерском учете сопряжен с проблемой отсутствия в ПБУ 17/02 норм, предусматривающих возможность ежегодного пересмотра указанных параметров. Кроме того, не регламентирован порядок отражения корректировок оценочных значений, вызванных таким пересмотром. Наоборот, положениями ПБУ 17/02 (п.14) напрямую запрещено



изменение принятого способа списания расходов на НИОКР в течение срока применения их результатов.

Заключение

Таким образом, для оценки результатов НИОКР используется величина затрат отраженных в бухгалтерском и налоговом учете за весь период осуществления научно-исследовательских работ. Порядок списания учтенных расходов на НИОКР зависит от многих факторов, прежде всего, от условий признания результатов установленных в положениях по бухгалтерскому учету.

Признание затрат на исследования и разработки в качестве расходов по НИОКР предполагает временную отсрочку в их списании на финансовый результат экономического субъекта. Значение данного факта неоднозначно для финансового состояния субъекта. С одной стороны, повышается инвестиционная привлекательность, величина активов организации, ее рентабельность, а, с другой стороны - повышается риск достижения отрицательного результата.

Ввиду отсутствия нормативно-законодательного регламента по всем вопросам учета и налогообложения НИОКР и их результатов, о чем свидетельствует большая арбитражная практика, экономические субъекты должны локальными актами установить основные элементы учета данного объекта.

Список литературы References

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: [федер. закон: принят Гос.Думой 05.08.2000г.: по состоянию на 05.05.2017 г.]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». - Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.196449>.

. Tax Code of the Russian Federation (part second) [An electronic resource]: [feeder. law: it is accepted State. Duma of 05.08.2000: as of 05.05.2016]. - Legal-reference system "Consultant Plus". - Access mode: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.196449>

2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02» [Электронный ресурс]: [приказ: утвержден Мин. финансов 09.06.2001г.: по состоянию на 18.09.2006г.]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». - Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.63485>.

About the adoption of the Accounting regulation "Accounting of Expenses on Research, Developmental and Technological Works" PBU 17/02" [An electronic resource]: [order: it is approved Min. finance of 09.06.2001: as of 18.09.2006]. - Legal-reference system "Consultant Plus". - Access mode: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.63485>.

3. О порядке учета расходов на научно-исследовательские работы в целях налогообложения прибыли форме [Электронный ресурс]: [письмо: утверждено Мин. финансов 21.12.2011г.: по состоянию на 21.12.2011г.]. - Справочно-правовая система «Консультант Плюс». - Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.133652>.

About an order of accounting of expenses on research works for the taxation have arrived to a form [An electronic resource]: [letter: it is approved Min. finance of 21.12.2011: as of 21.12.2011]. - Legal-reference system "Consultant Plus". - Access mode: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.133652>.

4. Гусева, И.Б. Исследование подходов к оценке рисков НИОКР [Текст] / И.Б. Гусева, О.В. Кудряшова // Наука в Центральной России. – 2016. - №4S. – С. 94-96.

Guseva, I.B. Issledovaniye of approaches to assessment of risks of research and development [Text] / I.B. Guseva, O.V. Kudryashova//Science in the Central Russia. – 2016. - No. 4S. – Page 94-96.