

2.5. УЧЕТ ЗАТРАТ НА СОЗДАНИЕ И ОСВОЕНИЕ ИННОВАЦИЙ

Нестеров В.Н., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой экономического анализа и аудита

Институт управления, экономики и финансов Казанского (Приволжского) федерального университета

Рассматриваются проблемы учета затрат и результатов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, а также затрат, связанных с освоением и внедрением инноваций в производство. Основное внимание уделено организации финансового учета затрат, отражению их на счетах бухгалтерского учета, в отчетности, порядок погашения и распределения затрат на продукцию. На основе изучения зарубежного и отечественного опыта учета затрат на инновации даются рекомендации по признанию расходов с учетом различных ситуаций и стадий инновационного цикла.

Учет призван обеспечить формирование своевременной и достоверной информации о фактических затратах как на стадии производства продукции, так и на ранних стадиях создания стоимости – научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР), подготовки и освоения производства инноваций, которая используется для планирования, контроля, составления отчетности и принятия управленческих решений. Для управления затратами в сфере НИОКР и подготовки производства инноваций необходима информация о фактических затратах в целом по предприятию, центрам ответственности, видам работ, проектам и статьям затрат. Такая информация может быть получена путем налаживания бухгалтерского управленческого учета и анализа затрат. Применительно к процессу создания и внедрения инноваций основными задачами учета и анализа должны стать:

- формирование информационного обеспечения для принятия управленческих решений по эффективному использованию ресурсов по стадиям, этапам инновационного цикла, отдельным центрам ответственности и проектам;
- определение фактической себестоимости работ и научно-технической продукции по стадиям, этапам инновационного цикла;
- объективная оценка конечных результатов внедрения инноваций, определение вклада каждой стадии в формирование общих результатов, выявление неиспользуемых резервов снижения затрат на изделие или технологический процесс и повышение эффективности функционирования системы инновационного развития.

Сложившаяся практика учета не позволяет в полной мере обеспечить необходимую документальную информацию о хозяйственных процессах, протекающих в рамках инновационного процесса и научно-технического проекта. В определенной степени это связано с тем, что инновационный процесс еще не стал в полной мере объектом хозяйственного учета, а затраты на НИОКР еще не нашли должного рассмотрения в системе бухгалтерского учета. В связи с этим нам представляется необходимым выделить в системе бухгалтерского учета следующие объекты:

- весь комплекс объектов и работ, осуществляемых по всем стадиям и этапам жизненного цикла изделия (ЖЦИ) (научно-исследовательские разработки (НИР), опытно-конструкторские работы (ОКР), технологическая подготовка, освоение, промышленное производство, обращение и эксплуатация);
- затраты материально-технических, трудовых и финансовых ресурсов за ЖЦИ в целом, по видам, стадиям, этапам работ, центрам ответственности и проектам;
- источники финансирования работ по всему циклу;
- расчетно-финансовые процессы и внутрихозяйственные операции участников жизненного цикла (ЖЦ).

Перечень объектов достаточно широк, а сами объекты разобщены в пространстве и во времени. Кроме того, каждый объект имеет свое специфическое содержание и структуру работ, функционирует в пределах своей отдельной системы ограничений» [3, с. 172-173].

В специальной литературе по бухгалтерскому учету проблемам учета и анализа затрат в инновационном процессе уделяется еще недостаточно внимания. Не велик уровень развития методической базы бухгалтерского учета и экономического анализа по вопросу создания и внедрения инноваций. Можно выделить два основных нормативных документа, регламентирующие учет затрат на НИОКР – это Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 14/2007 «Учет нематериальных активов» и 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Кроме того, порядок учета расходов на НИОКР регламентируется и нормативными документами в системе налогообложения. Однако присутствуют определенные нестыковки, неопределенности и даже противоречия в упомянутых документах. Имеются и существенные различия российского учета затрат на НИОКР от международной практики и международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Это позволяет сделать вывод о том, что системы учета и анализа затрат на создание и внедрение инноваций, отвечающая требованиям управления в рыночной экономике, должна стать объектом дальнейшего исследования и совершенствования.

Рассматривая действующую практику бухгалтерского учета затрат на НИОКР, можно отметить, что ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» применяется тогда, когда результаты НИОКР и технологических работ (ТР) по условиям признания могут быть отнесены к нематериальным активам. Таким критерием является прежде всего наличие законченных работ, давших положительный результат и оформленного в законодательном порядке исключительного права на результаты НИОКР (патента, свидетельства или других охраняемых документов). Если же положительные результаты НИОКР не подлежат правовой охране, либо подлежат, но не оформлены в законодательном порядке права на него, либо предназначены для собственных нужд, или выполняемые работы не дали положительного результата, то в отношении этих затрат действует ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Следовательно, в российской практике учета существуют два самостоятельных объекта учета – нематериальный актив (НМА) и

результаты НИОКР, учет затрат которых регламентируется двумя нормативными документами. По МСФО имеется только один объект учета – НМА, а расходы на НИОКР рассматриваются как способ создания НМА в самой организации, поэтому учет расходов на НИОКР регламентируются одним стандартом МСФО (*IAS*) 38 «Нематериальные активы». Это связано с различиями в критериях признания нематериальных активов, которые по российскому законодательству требуют подтверждения исключительных права на результаты НИОКР.

Расходы, связанные с выполнением НИОКР, учитываются на субсчете 8 «Выполнение НИОКР» открытом к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы». В дебет этого счета списываются все затраты, связанные с выполнением работ по НИОКР. Перечень таких статей расходов определен в п. 9 ПБУ 17/02. Результаты НИОКР, по которым оформлены документы, подтверждающие исключительное право, должны быть отнесены в дебет счета 04 «Нематериальные активы» на основании п. 4 ПБУ 14/2007. Данный нематериальный актив принимается по фактической себестоимости. По действующему законодательству, расходы на НИОКР могут быть списаны одним из двух способов:

- в состав прочих расходов в течение двух лет;
- через механизм амортизации в течение срока использования нематериального актива.

Срок полезного использования устанавливается самостоятельно, но не менее двух лет. Выбранный способ списания также должен найти отражение в учетной политике организации.

Результаты НИОКР, которые используются для собственных нужд организации, не подлежат правовой охране, или подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке, списываются с кредита счета 08-8 в дебет счета 04 субсчет «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Срок списания этих расходов в себестоимость новой продукции организация определяет самостоятельно, исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов НИОКР, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды, но не более пяти лет. Ограничение срока списания расходов объясняется неопределенностью в отношении будущих экономических выгод, ожидаемых от использования инновации. Указанный срок полезного использования также не может превышать срок деятельности организации. списание расходов по каждой выполненной работе производится одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг).

По каждому отдельному виду НИОКР может устанавливаться разный способ и срок списания расходов. Принятый способ и срок списания расходов должны быть зафиксированы в учетной политике организации. В течение отчетного года списание расходов по НИОКР и ТР на расходы по обычным видам деятельности осуществляется ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы независимо от применяемого способа списания расходов. Принятый способ списания расхо-

дов по конкретным НИОКР в течение срока применения результатов конкретной работы изменению не подлежит.

Международными стандартами предусматривается вариант списания расходов на НИОКР не на конкретный продукт, с которым они связаны, а на другие активы, например, производственные запасы в случае, когда выгоды, получаемые от разработки, поглощаются другими активами. Это важное методологическое положение свидетельствует о том, что в учете затрат на исследования и разработки важно увязать затраты с выгодами, получаемыми от их осуществления. В качестве экономических выгод выступает выручка от продаж продукции, экономия затрат, полученная в результате применения результатов разработок.

Если результаты НИОКР не отвечают необходимым критериям признания актива, и не дали положительного результата, то расходы на НИОКР списываются с кредита 08 счета в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы». списание производится в том отчетном периоде, в котором принято решение о прекращении использования результатов НИОКР.

Информация о расходах по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам отражается в бухгалтерском балансе по самостоятельной статье актива «Результаты исследования и разработок» в разделе «Внеоборотные активы». Согласно п. 3 ПБУ 17/02 расходы на незаконченные НИОКР, а также НИОКР, результаты которых отражаются в бухгалтерском учете в качестве НМА, не учитываются в составе расходов на НИОКР на счете 04. В бухгалтерской отчетности организации должна также раскрываться информация:

- о сумме расходов, отнесенных в отчетном периоде на расходы по обычным видам деятельности и на прочие расходы по видам работ;
- о сумме расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, не списанным на расходы по обычным видам деятельности и (или) на прочие расходы;
- о сумме расходов по незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам;
- принятых к учету в качестве нематериальных активов или НИОКР;
- расходы по НИОКР, не давшие положительного результата.

На основе такой информации можно судить не только об изменении активности инновационной деятельности организации, но и степени её результативности, использования результатов в производственном процессе.

Как отмечают многие экономисты, самое сложное в учете расходов на НИОКР – это неопределенность в отношении окончательных результатов использования научных исследований и разработок. Вследствие этого нет полной уверенности в получении будущей прибыли от их применения, а также возникают трудности в определении того, что считать положительным результатом. В п. 7 ПБУ 17/02 отмечается, что расходы по НИОКР и ТР признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- сумма расхода может быть определена и подтверждена;
- имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т.п.);
- использование результатов работ для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);
- использование результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ может быть продемонстрировано.

В случае невыполнения хотя бы одного из вышеуказанных условий расходы организации, связанные с выполнением НИОКР и ТР, признаются расходами отчетного периода. Признаются расходами отчетного периода также расходы по НИОКР и ТР, которые не дали положительного результата.

Первые два критерия обычно не вызывают вопросов, тогда как два других пункта трудно доказуемы. В положении не содержится описание того, каким образом предприятие должно подтвердить получение будущих экономических выгод и продемонстрировать использование результатов НИОКР. Должна ли быть указана суммы прогнозируемой прибыли, сроки её получения, или достаточно только профессионального суждения и предположения о такой потенциальной прибыли. Как отмечается в работе Каспиной Р.Г. «В результате такая отчетность не раскрывает существующие важные взаимосвязи между стратегией и риском, финансовыми показателями и результатами деятельности» [2, с. 2].

Изучение зарубежной и отечественной практики показало, что существуют различные варианты учета расходов на научные исследования и разработки:

- все расходы, связанные с НИОКР, относятся на текущие расходы;
- расходы капитализируются, т.е. признаются как активы;
- часть расходов капитализируется, обеспечивая выполнение определенных условий признания, а остальные относятся на расходы периода;
- расходы накапливаются на специальных счетах, отличных от категории имущественных до момента, когда может быть определено наличие будущих прибылей. [3, 4, с. 357].

В США и ряде других стран пришли к простому и осторожному решению, что все расходы на научно-исследовательские проекты, за редким исключением, должны списываться на расходы тогда, когда они были осуществлены. Основными аргументами обоснования данного варианта учета является прежде всего высокая степень неопределенности окончательных результатов большей части научных исследований и получение прибыли в результате их использования. Издержки должны быть связаны с соответствующей выручкой и не откладываться, если нет гарантии того, что они будут покрыты за счет будущей выручки или принесут прибыль в будущем.

Однако такая осторожная, консервативная политика вряд ли может быть полезной. Как отмечает Бернштейн Л.А., «чрезвычайно сомнительно, чтобы такая политика фактически «неучета» расходов на НИОКР вместе с очень ограниченными требованиями по предоставлению данных действительно служила интересам серьезных аналитиков финансовой отчетности» [5, с. 288]. У многих фирм расходы на НИОКР могут быть существенными и списание их на расходы периода значительно снизит прибыль текущего периода.

Не исключается возможность, при выполнении определенных условий, признания расходов на НИОКР в качестве актива. Такой вариант учета часто используется в странах Западной Европы. Согласно МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», расходы, связанные с созданием и внедрением инноваций, подразделяются на две стадии – исследования и разработки. При осуществлении стадии исследований нет полной уверенности в получении будущих экономических выгод, так как результаты в основном выражаются в получении новых знаний и возможности их применения, а не в разработке конкретных продуктов или технологических решений. Поэтому затраты признаются как расходы текущего периода и не капитализируются.

На стадии разработок затраты могут капитализироваться, если выполняются следующие условия:

- продукт и процесс определен, а затраты, относящиеся к продукту или процессу, могут быть установлены раздельно;
- было продемонстрировано техническое выполнение продуктами или процессом;
- руководство предприятия указало на свое намерение производить и торговать, а также использовать продукт или процесс;
- имеется указание на будущий рынок продукта или процесса, а если он подлежит внутреннему использованию или продаже, его пригодность для предприятия может быть продемонстрирована;
- адекватные ресурсы существуют или обоснованно ожидаются для того чтобы выполнить проект и торговать продуктом или процессом.

При этом, если организация не может разграничить стадии исследований и разработок в рамках проекта, она учитывает затраты на такой проект так, как на стадии исследований, то есть затраты признаются как расходы периода. Таким образом, могут капитализироваться только расходы, связанные с разработками, а не все расходы. Приведенный перечень критериев, указывающих на будущее использование результатов разработки инноваций и ожидаемых экономических выгод, в МСФО более детальный, чем в ПБУ 17/02. Кроме того, здесь не требуется документальное подтверждение расходов на выполненные работы.

Признание этих затрат в качестве актива возможно только при выполнении условия, что эти затраты не превысят будущие выгоды при сбыте продукта, то есть они должны быть покрыты будущей возможной прибылью от продаж продукта. Причем будущие выгоды должны рассчитываться с учетом изменения цен в будущем, если существует вероятность снижения цен по сравнению с ценами на конец текущего периода.

В реальной действительности может возникнуть ситуация, когда новый продукт по тем или иным причинам не нашел рыночного признания и после небольшого срока реализации был снят с производства или фактическая прибыль от его продажи оказалась значительно ниже предполагаемой. В результате несамортизированный остаток затрат на внедрение новой продукции не может быть покрыт будущими выгодами. В этом случае появляется необходимость признания их как расходов периода, и несамортизированный остаток должен быть полностью или частично списан как расход в период такого списания.

В случае изменения ситуации, при которой выполняется условие признания затрат в качестве актива, суммы списания восстанавливаются. Восстановленная сумма частичного или полного списания уменьшается на величину амортизации, которая была бы признана расходом в течение периода времени, когда актив был частично или полностью списан. В отечественной практике учета, согласно ПБУ 17/02, это не предусмотрено. В нем указывается, что изменение принятого способа списания расходов по конкретным НИОКР в течение срока применения результатов конкретной работы не производится. НИОКР, не полностью учтенные в расходах по обычным видам деятельности, относятся в состав прочих расходов на дату принятия решения о прекращении использования их результатов.

Внедрение результатов НИОКР связано с расходами на подготовку производства и освоение новых видов продукции. Действующие нормы бухгалтерского учета, не содержат перечень расходов, которые можно учитывать как расходы на освоение и подготовку производства. Поэтому следовало бы определить и закрепить такой перечень в учетной политике организации, так как номенклатура статей затрат для каждого предприятия может отличаться.

Учет расходов, связанных с освоением, в зависимости от специфики деятельности предприятия может быть разным. Они могут быть признаны расходами периода. Однако они возникают до того момента, когда производство будет функционировать и начнется коммерческий выпуск продукции. В этом случае нарушается принцип соответствия расходов и полученных от них экономических выгод (доходов). Поэтому возникает необходимость переноса и распределения расходов на период производства продукции. Следует отметить, что перечень и порядок учета расходов на подготовку и освоение производства должен быть определен в ведомственных отраслевых нормативных документах по учету затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Перед началом освоения на такие расходы составляются отдельные сметы и для их учета открываются специальные заказы на каждое изделие. В отраслях, где период освоения производства непродолжительный и расходы невелики, их непосредственно относят на издержки производства по счетам общепроизводственных или общехозяйственных расходов.

Если период освоения более длительный, то учет таких расходов можно вести на счете 97 «Расходы будущих периодов» субсчет «Расходы на подготовку и освоение производства». На этом счете учитываются затраты, произведенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. В частности, на нем можно учитывать расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологических процессов, возникающих до их коммерческого производства. По дебету этого счета учитываются затраты с кредита счетов учета сырья и материалов, заработной платы, услуги сторонних организаций и других затрат, связанных с подготовкой и освоением производства продукции. Возможен и другой вариант учета. Сначала все затраты, связанные с выпуском новой продукции, учитываются

на 20 счете «Основное производство», а по окончании осуществления работ списываются в дебет счета 97 «Расходы будущих периодов».

Затем, когда начнется производство новой продукции, накопленные на счете 97 затраты подлежат списанию на расходы организации способом, принятом учетной политикой. Порядок списания накопленных расходов предусматривает их распределение на продукцию, т.е. включение их в себестоимость изделий, с которыми они связаны, в течение срока, установленного организацией самостоятельно, как правило, не более двух лет. Распределение осуществляется пропорционально объему производства.

Накопленные на 97 счете расходы могут отражаться в балансе в составе прочих внеоборотных активов, или в составе прочих оборотных активов в зависимости от оставшегося срока погашения на момент составления бухгалтерской отчетности.

В ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» отмечается, что данное положение не применяется в отношении расходов организации на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства, а также затрат, связанных с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, изменением дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного (технологического) процесса. Речь идет не о расходах на создание нового изделия, т.е. НИОКР, а именно о подготовке и освоении производства новых видов продукции. Следовательно, можно предположить, что данное положение может применяться в отношении затрат на подготовку и освоение производства продукции, предназначенной для серийного и массового производства.

По нашему мнению, расходы на подготовку и освоение являются логическим продолжением работ по созданию новых видов продукции и должны учитываться как единый комплекс затрат на инновации. Затраты на подготовку к выпуску новой продукции для организации являются результатом свершившихся фактов её хозяйственной деятельности и предполагают получение экономических выгод в будущем и такие расходы можно отнести к активам. С нашей точки зрения затраты на подготовку и освоение нельзя рассматривать в отрыве от затрат на НИОКР, так как освоение - этап инновационного процесса. Учет затрат на инновации на разных счетах, различный порядок их списания не способствует созданию объективной информационной базы для управления инновационными процессами. Это касается не только синтетического учета затрат, но и аналитики.

Литература

1. Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория и практика и интерпретация [Текст] / Л.А. Бернштейн ; пер. с англ.; науч. ред. пер. чл.-корр. РАН И.И. Елисеева. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 624 с.
2. Логинова Н.В. Основные подходы к отражению расходов на освоение в финансовом и управленческом учете. [Электронный ресурс] / Н.В. Логинова // Бизнес-планирование Консалтинг on-line. Режим доступа: <http://www.biznes-planirovanie.ru>.

3. Нестеров В.Н. Учет и анализ затрат в инновационном менеджменте [Текст] / В.Н. Нестеров. – Казань : Изд-во КФЭИ, 1999. – 228 с.
4. Kaspina R.G. Employment of activity-based costing in the process of company business model generation [Text] / R.G. Kaspina, L.S. Khapugina, E.A. Zakirov // Life science journal. – 2014. – No. 11. – Pp. 356-359.
5. Kaspina R.G. New approach to the oil companies' corporate reporting [Text] / R.G. Kaspina, L.Z. Shneydman // Oil industry. – 2013. – No. 9. – Pp. 14-17.

Ключевые слова

Затраты; инновация; научно-исследовательские опытно-конструкторские работы; инновационный цикл; подготовка и освоение новой продукции; нематериальные активы; расходы на исследования и разработки; расходы будущих периодов; расходы периода; капитальные вложения.

Нестеров Владимир Николаевич

РЕЦЕНЗИЯ

Рассматриваемая в статье тема, направленная на решение вопросов учета затрат на создание и освоение инноваций, несомненно, является актуальной и недостаточно разработанной как в теоретическом, так и в практическом аспекте.

Автором раскрываются вопросы учета затрат и результатов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, а также затрат, связанных с освоением и внедрением инноваций в производство. Основное внимание уделено организации финансового учета затрат, отражению их на счетах бухгалтерского учета, в отчетности, порядку погашения и распределения затрат на продукцию. На основе изучения зарубежного и отечественного опыта учета затрат на инновации, автор обосновывает расходы на подготовку и освоение как единый комплекс затрат на инновации.

Представляют несомненный интерес рекомендации по признанию расходов с учетом различных ситуаций и стадий инновационного цикла.

В целом статья вносит определенный вклад в разработку научной проблемы учета затрат на создание и освоение инноваций и может быть рекомендована к печати.

Каспина Р.Г., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой «Управленческий учет и контроллинг» ФГАОУ ВПО «Казанский (Приволжский) федеральный университет»