2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1. АНАЛИЗ СТРУКТУРЫ И СОДЕРЖАНИЯ ИННОВАЦИОННОГО ПРОЦЕССА И ОСОБЕННОСТЕЙ ОТРАЖЕНИЯ ЕГО В УЧЕТЕ

Галкина А.Н., преподаватель, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики», филиал г. Нижний Новгород

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

В данной статье определено место инновационного процесса в системе процессов хозяйственной деятельности предприятия. Подробно изложена структура инновационного процесса и особенности формирования учетной информации в зависимости от сценариев его развития. Данные особенности проиллюстрированы практическими примерами.

Предлагаемый в работе материал представляет интерес для ученых-аналитиков и имеет важное прикладное значение.

На сегодняшний день инновации из разряда конкурентных возможностей компании прочно перешли в разряд насущной необходимости. Компании-лидеры стремятся выйти на принципиально новый уровень удовлетворения потребностей клиентов. Остальным также приходится адаптироваться к изменяющимся рыночным условиям, внедряя доступные инновационные технологии и выпуская соответствующие потребностям рынка продукты.

Рассматривая организацию как совокупность отлаженных бизнес-процессов, можно выявить инновационные процессы, привязанные к нерешенным проблемам внутреннего и внешнего спроса. Инновационные процессы – основные элементы инновационной деятельности компании, которая также включает и отдельные активности (например, переход на энергосберегающее оборудование). Сам инновационный процесс – это комплекс взаимосвязанных работ, осуществляемых по мере трансформации инновационной идеи в новый продукт или процесс, предлагаемый на рынке либо используемый для внутренних целей компании.

Очевидно, что для стабильной работы организации инновационных процессов недостаточно. Классическая трактовка теории бухгалтерского учета подразделяет хозяйственную деятельность предприятия на следующие основные процессы [15, с. 78-79]:

- производственно-техническое снабжение;
- энергетическое обеспечение;
- приобретение товаров для продажи (торговля);
- подготовка и осуществление производственного цикла;
- сбыт (продажа) продуктов труда, товаров;
- ведение деятельности, связанной с капитальными вложениями (воспроизводством основных средств, приобретением нематериальных активов) и др.

Данная структура не содержит в явном виде компонент инновационных процессов. И тому есть определенные причины. Одна из них состоит в том, что инновационная деятельность не является типовой, а потому инновационные процессы чаще всего носят не системный характер для предприятия. Другая же причина заключается в том, что практически каждый из представленных выше процессов может содержать в себе определенные инновационные составляющие.

Осознавая важность инновационных процессов для предприятия, необходимо определить, каким образом они могут быть отражены в учете, и каким образом следует их отражать, чтобы данная информация служила базой для принятия решений.

На практике инновационный процесс начинается с запроса со стороны рынка, с появления внутренней или внешней потребности в изменениях. Необходимость в изменении продукта или процесса, в решении существующей проблемы формирует стратегическую цель. Со стратегическими целями инновационного характера сталкивается любая фирма вне зависимости от организационно-правовой формы, типа ее организационной структуры и иных внешних и внутренних особенностей.

В результате внутренних организационных механизмов фирмы стратегическая цель разработки инновации трансформируется в тактические задачи, устанавливаемые для ее отдельных подразделений. Если речь идет о разработке инновационного продукта или услуги для внешнего потребителя – это может быть подразделение, напрямую отвечающее за создание инноваций, выводимых на рынок. Если же речь идет об инновационном способе решения внутренних потребностей – команда разработчиков инновации может быть сформирована и в самом отделе, испытывающем потребность в технико-технологических изменениях.

Исходя из информационных потребностей финансового и управленческого учет, следует структурировать инновационный процесс таким образом, чтобы акцентировать внимание на моментах изменения качества учетной информации. Здесь удобно воспользоваться расширенной структурой реализации проекта (рис. 1). Именно расширенная структура включает в себя не только элементы реализации конкретного проекта, но и допроектную часть: выявление потребности, появление стратегической задачи и запуск инновационного процесса, – т.е. по сути структурируется весь инновационный процесс.

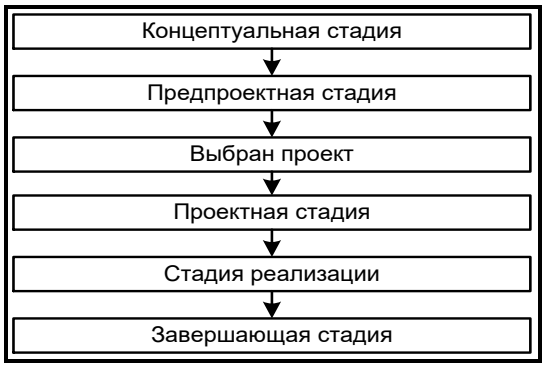

Рис. 1. Стадии реализации инновационного проекта

Данная структура может быть применена для описания качества учетной информации, поскольку в ней переход на каждую стадию связан с принятием организационного (и финансово-экономического) решения по конкретному инновационному процессу (а в дальнейшем – и связанному с ним проекту или проектам) и изменением специфики поставленной перед исполнителем задачи.

Концептуальная стадия – это по сути дела этап рассмотрения круга проблем и потребностей, с которыми столкнулось предприятие. На данной стадии происходит отбор тех ключевых направлений, по которым предполагается осуществлять поиск решений. В рамках одного инновационного процесса формируется стратегическая цель [14, с. 164]. Концептуальная стадия не предполагает пока никаких практических испытаний. Все, что требуется на данном этапе, – анализ рынка и потребительского спроса, заключение технических директоров, руководителей подразделений по разработке новых продуктов. Этап принятия решений может потребовать разного состава и качества затрат, но эти затраты – затраты на сбор и анализ информации. С наибольшей вероятностью данная информация будет собираться и обрабатываться штатными сотрудниками компании, чтобы предотвратить возможные ее утечки. Однако многое зависит от размера фирмы и ее фактических возможностей. Так, социологический опрос о состоянии рынка может быть заказан внешней организации.

Предпроектная стадия предполагает практическую реализацию возникших инновационных идей в пробном варианте с целью осуществить выбор в пользу наиболее приемлемого решения. Соответственно на данном этапе могут осуществляться испытания, пробные пуски, разрабатываться и изготавливаться опытные образцы. В то же время данный этап не предполагает отладки производственных процессов, поскольку выбор в пользу конкретного проекта еще не сделан.

Далее следует выбор конкретного проекта, что отражено как отдельный структурный этап с целью подчеркнуть важность этого момента для инновационного процесса в целом. Здесь следует заметить, что на данном этапе возможны определенные усложнения. Так, на концептуальной и предпроектной стадиях может быть выявлено, что проблема неоднозначна. В результате возможны варианты, связанные либо с необходимостью постановки дополнительной стратегической цели (в случае, если выявлены не учитываемые ранее потребности), либо с расширением круга задач в рамках инновационного процесса, что приводит к необходимости детализации в учете и усложняет анализ инновационного процесса. Следует заметить, что увеличение числа задач, генерирующих подпроекты, возможно и на более поздних стадиях. На рис. 2 показан пример последовательного процесса роста числа проектных задач, в котором на каждом этапе число задач прирастает на одну.

Стадия проектирования связана с текущей работой планово-экономического отдела во взаимодействии с отделом модернизации производства либо иным структурным подразделением или специально собранной командой проекта. Данный этап предполагает активности, связанные с такими этапами подготовки проекта:

- планирование проекта (финансовое планирование, составление бюджета проекта, детальное планирование работ проекта, составление смет по ним, определение контрольных точек проекта и ответственных по ним, установка сроков реализации отдельных работ и проекта в целом);
- подготовка и доработка проектной документации (формирование технической документации, заданий, формирование требований к научно-технической продукции);
- подготовка организации проекта (формирование связей с необходимыми контрагентами, заключение контрактов на необходимые для проекта продукцию, товары, работы и услуги, закупка оборудования, прав пользования, наем работников и пр.);
- подготовка анализа и контроля реализации проекта (определение индикаторов выполнения проекта в целом и отдельных работ и заданий, формирование графика получения промежуточной информации по ним).

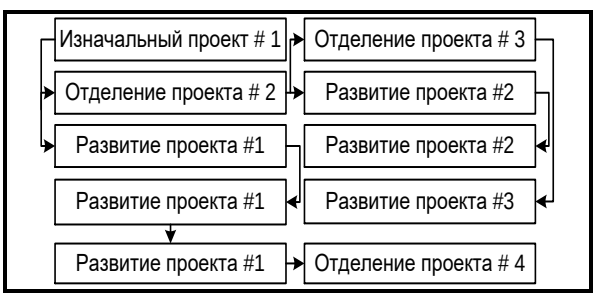

Рис. 2. Пример схемы развития проектов в инновационном процессе

Аналогично можно представить стадию реализации проекта как совокупность активностей по его осуществлению (выполнение отдельных работ в соответствии с планом) и работ по анализу и контролю за их выполнением (анализ выполнения плановых заданий, расчет индикаторов выполнения и эффективности выполнения заданий). Это стадия, на которой уже более вероятно возникновение не только затрат по проекту, которые, очевидно, фирма начинает нести задолго до момента его реализации, но и выгод от запуска проекта. Выгоды могут быть связаны с продажей продукции, более востребованной рынком или использованием более эффективной технологии.

Завершающая стадия проекта предполагает анализ результатов внедренного проекта. На ней возможен роспуск команды проекта, продажа или утилизация оборудования и иных ресурсов, которые не будут более использоваться по завершении внедренческой стадии. Это стадия подведения итогов, анализа полученного опыта, который в дальнейшем используется при реализации других проектов.

Определяя вопрос формирования информации об инновациях в учете, прежде всего следует сказать о специфике отражения затрат по инновационному процессу. Нередко, особенно на первых стадиях, затраты по инновационному процессу сложно отделить от текущих затрат фирмы, поскольку работники компании могут заниматься разработкой новой идеи без отрыва от своих текущих обязанностей. Рассмотрим эту проблему на практическом примере.

Допустим, фирма «Альфа» производит сотовые телефоны и другую цифровую технику. Чтобы не отставать от конкурентов, фирме необходимо постоянно отслеживать потребности рынка. Для этого в компании организован маркетинговый отдел, который в числе своих служебных обязанностей проводит социологические опросы в интернете, на специализированных форумах и интернет-сообществах и в магазинах цифровой техники. На их основе отдел формирует перечень наиболее актуальных потребностей рынка по различным направлениям производства продукции фирмы на регулярной основе. Менеджмент направления производства сотовых телефонов получает отчет о потребностях рынка каждые три недели.

Пусть напротив, фирма «Бета» производит кухонную посуду. Фирма хорошо закрепилась на рынке и располагает свободными денежными средствами для развития ассортимента своей продукции. Но поскольку в фирме «Бета» нет специализированного отдела, занимающегося исследованием потребностей рынка, она вынуждена заказывать данную услугу сторонней организации, заключать договор подряда [1, с. 769-778].

В двух представленных ситуациях мы наблюдаем, как один и тот же вид затрат учитывается фирмами по-разному и отражается на разных счетах учета [9].

Фирма «Бета», заказавшая услугу сторонней организации, легко может выделить этот компонент затрат в общей структуре затрат инновационного процесса. В рамках финансового учета они будут учтены отдельно на счетах учета расчетов с поставщиками и подрядчиками по субсчету контрагента, оказавшего фирме консультационную услугу.

Фирма «Альфа» аккумулирует затраты маркетингового отдела на общем счете общехозяйственных расходов (ОХР), наряду с другими возможными ОХР. В результате достаточно сложно точно определить, какая часть затрат маркетингового отдела, отраженных на данном счете, должна быть отнесена на затраты по реализации инновационного процесса.

Также проблемным является вопрос капитализации затрат с отнесением их на конечный результат проекта [16, п. 3-9, 10]. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 17/2002 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР)» содержит в себе определенные противоречия. С одной стороны, в п. 9 указано, что «к расходам по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам относятся все фактические расходы, связанные с выполнением указанных работ» [8, п. 9]. В то же время большая часть этих «фактических расходов, связанных с выполнением НИОКР», особенно на этапе исследования, не подпадает под ограничения [8, п. 7], указанные в п. 7 ПБУ 17, которые требуют, чтобы:

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

Таким образом, нормативные требования бухгалтерского финансового учета не позволяют собрать все затраты по инновационному проекту в одном месте и на одном счете.

Возвращаясь к предыдущему примеру, когда фирмы «Альфа» и «Бета» по-разному отражали затраты на исследование потребительского рынка, следует заметить, что ни одна из фирм не будет иметь возможности отнести эти затраты на конкретный проект, капитализировав их в составе научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР), поскольку на этапе маркетингового исследования еще отсутствует возможность продемонстрировать результаты проделанной работы.

В то же время очевидно, что данные затраты не связаны с выпуском продукции в текущем периоде, поэтому фирма не имеет возможности отнести их на себестоимость. В Плане счетов бухгалтерского учета предусмотрен отдельный счет для отражения расходов, которые фирма несет в текущем периоде, но произвести продукцию и получить от них доходы она сможет только в следующем периоде. Речь идет о счете 97 «Расходы будущих периодов». В данном случае было бы уместно воспользоваться данным счетом.

Однако такое решение является достаточно спорным. В Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ указано, что «затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету». Из чего следует, что такие затраты должны капитализироваться на специальных счетах. Отдельные же отсылки на применение в данном случае счета 97 «Расходы будущих периодов» есть лишь в абз. 2 п. 39 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» [7, п. 39] и п. 16 ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» [6, п. 16].

В первом случае речь идет о последовательном списании затрат на покупку права использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимых в виде фиксированного разового платежа. Во втором – о

последовательном списании по мере поступления выручки расходов, понесенных в связи с предстоящими работами по договору подряда. До начала момента списания и те, и другие расходы относятся на счет 97 «Расходы будущих периодов».

Таким образом, если руководствоваться экономическим смыслом, затраты по инновационному проекту, понесенные заранее, должны будут в дальнейшем принести доход – выручку от продажи инновационного продукта или продукта, произведенного с использованием инновационной технологии. А значит, они являются расходами будущих периодов. Но с позиции юридических требований данное решение может быть оспорено.

Так, в п. 7 ПБУ 17/2002 «Учет расходов на НИОКР» [8, п. 7] указано, что в случае невыполнения хотя бы одного из условий признания расходов на НИОКР затраты организации, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, признаются прочими расходами отчетного периода. Следовательно, более надежным и консервативным решением является отнесение затрат по инновационному проекту, возникающих до начала его реализации к прочим расходам. К ним, согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» [5, ст. 5, 11], следует относить любые расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности.

В процессе реализации проекта возникает возможность выполнения всех ограничений, указанных в п. 7 ПБУ 17 [8, п. 7]. То есть появляется возможность капитализировать затраты на НИОКР согласно требованиям упомянутого положения.

В табл. 1 приведены основные возможные варианты отражения затрат по инновационному процессу на разных его этапах. Этап закрытия проектов в силу специфики жесткой привязки к результатам будет рассмотрен отдельно.

Табл. 1 требует определенных пояснений. Отнесение затрат на концептуальной и предпроектной стадиях возможно осуществлять либо на счет 91 «Прочие доходы и расходы» и списывать как прочие расходы периода, либо на счет 97 «Расходы будущих периодов» – в случае, если, согласно учетной политике, фирма учитывает эти затраты в составе расходов будущих периодов [12, с. 6]. Капитализация затрат на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» до момента возможности продемонстрировать использование результатов НИОКР не представляется возможной.

Таблица 1

ВАРИАНТЫ ОТРАЖЕНИЯ ЗАТРАТ ПО ИННОВАЦИОННОМУ ПРОЦЕССУ НА РАЗНЫХ ЕГО ЭТАПАХ

Категории расходов на НИОКР	Расширенный перечень стадий реализации инновационного проекта (этапы инновационного процесса)			
	концептуальная	предпроектная	проектная	реализации
Стоимость материально-производственных запасов, спецоборудования и специальной оснастки	Д 97, 91-2 К 10, 16	Д 97, 91-2 К 10, 16	Д 08, 97, 91-2 К 10, 16	Д 08, 90-2, 91-2 К 10, 16
Стоимость услуг сторонних организаций и лиц	Д 97, 91-2 К 60, 76	Д 97, 91-2 К 60, 76	Д 08, 97, 91-2 К 60, 76	Д 08, 90-2, 91-2 К 60, 76
Затраты на заработную плату и другие выплаты работникам	Д 97, 91-2 К 70	Д 97, 91-2 К 70	Д 08, 97, 91-2 К 70	Д 08, 90-2, 91-2 К 70
Отчисления на социальные нужды	Д 97, 91-2 К 69	Д 97, 91-2 К 69	Д 08, 97, 91-2 К 69	Д 08, 90-2, 91-2 К 69
Амортизация объектов основных средств и нематериальных активов	Д 97, 91-2 К 02, 05	Д 97, 91-2 К 02, 05	Д 08, 97, 91-2 К 02, 05	Д 08, 90-2, 91-2 К 02, 05
Затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования и иные общепроизводственные расходы	Д 97, 91-2 К 25	Д 97, 91-2 К 25	Д 08, 97, 91-2 К 25	Д 08, 90-2, 91-208, 91-2 К 25
Общехозяйственные расходы	Д 97, 91-2 К 26	Д 97, 91-2 К 26	Д 08, 97, 91-2 К 26	Д 08, 90-2, 91-2 К 26

Проектная стадия предполагает капитализацию затрат на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», альтернативой является отражение на счете 97 «Расходы будущих периодов» затрат, связанных с организацией опытных производств. Начиная с данной стадии и далее счет 91 «Прочие доходы и расходы» используется также для отражения затрат в случае, если проект не дает положительных результатов.

На стадии реализации среди счетов накопления затрат появляется счет 90 «Продажи». Это связано с высокой вероятностью появления на данном этапе не только затрат, но и самого инновационного результата проекта, и вместе с ним определенных выгод по проекту. Данный инновационный результат может выражаться как возможность оптимизации определенных внутренних процессов (технологических, организационных и иных) либо как возможность представить на суд потребителю определенный продукт (работу, услугу). Соответственно при появлении и использовании инновационного результата может возникать принципиально новая в данном инновационном процессе категория расходов – себестоимость продукции. До этого момента ни один вид расходов не мог быть отнесен к расходам по обычным видам деятельности. Но расходы, связанные с предоставлением на рынке определенного товара, продукта, работы или услуги являются таковыми по определению. Следует заметить, что небольшая вероятность появления данного типа расходов присут-

ствует и на предыдущем этапе – проектной стадии.

На стадии завершения проекта многое зависит от результата проекта, его назначения, планируемого пользователя. Возможные варианты отражены на рис. 3.

В случае, если научный результат проекта так и не получен, а в случае с инновационным проектом неопределенность может сохраняться до конца проекта [10, с. 20], все накопленные ранее затраты необходимо будут списаны на прочие расходы.

Для простоты необходимо проиллюстрировать ситуацию практическим примером. Здесь и далее в практических примерах будем использовать фирмы «Альфа» и «Бета», краткое описание которых приведено в начале статьи.

Допустим, фирма «Альфа» разрабатывала ряд технологий, позволяющих защитить сотовый телефон от внутренних повреждений при падении. Одним из направлений разработки было полное отключение всех систем питания при резком изменении скорости перемещения телефона в пространстве, позволяющее предупредить внутренние замыкания и прочие повреждения путем отключения телефона еще до падения на землю. Данная технология не нашла практической реализации, поскольку выяснилось, что у людей с порывистой походкой датчик срабатывает постоянно.

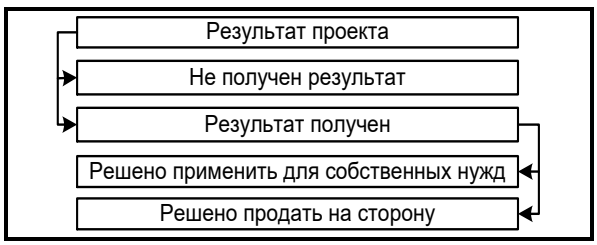

Рис. 3. Возможные варианты результата инновационного проекта

В процессе разработки данного подпроекта затраты по нему накапливались на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчете 08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ», также часть затрат может быть собрана на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Как только проект признается «нежизнеспособным» – т.е. не давшим положительного результата, – затраты списываются на счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчете 02 «Прочие расходы».

Следует заметить отдельно, что весь налог на добавленную стоимость (НДС) к вычету, собранный ранее на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» на основании затрат по данному проекту от приобретенных со стороны товаров, продукции, работ или услуг также необходимо списать на счет 91 «Прочие доходы и расходы». Поскольку проект не дал положительного результата, уменьшать на данную сумму НДС в бюджет фирма не имеет права.

Если же фирма получила определенный полезный результат, необходимо решить, как наиболее выгодно им распорядиться. И затраты по данному проекту будут напрямую связаны с выбранным способом использования полученного результата (см. рис. 3).

Если решено использовать результаты проекта для собственных нужд, фирма принимает объект к учету во всей сумме накопленных по нему расходов. Данный объект отражается на счете 04 «Нематериальные активы» в составе нематериальных активов либо отдельно на этом же счете, но в составе результатов исследований и разработок по всей стоимости, накопленной ранее на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчете 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

Дальнейшее развитие инновационного процесса связано с текущей деятельностью фирмы по применению инновации. Соответственно затраты по реализации инновационного процесса становятся неотделимыми от текущей деятельности. Их формальная составляющая заключается с данного момента в последовательном списании части стоимости со счета 04 в состав текущих расходов организации.

Возможно также, что завершенные НИОКР будет решено использовать для собственных нужд, однако не напрямую, а путем применения полученных результатов при разработке других НИОКР, работе с опытными образцами и лабораторными процессами [13, с. 6]. В таком случае фирма имеет следующие альтернативы применения промежуточного результата НИОКР:

- отразить расходы, накопленые ранее на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчете 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» в составе результатов исследований и разработок по всей стоимости, т.е. выделить их в отдельную позицию на счете 04 «Нематериальные активы»;
- продолжить капитализацию затрат на счете 08 и отразить все текущие затраты по НИОКР как часть входных расходов по реализации нового НИОКР, в котором они будут использоваться.

Если решено осуществить продажу полученной инновации, фирма несет затраты по списанию стоимости объекта с учета и сопутствующие расходы по продаже. В последующем фирма оказывается оторванной от реализации инновационного процесса, связанного с данной инновацией, поскольку теряет право на ее использование в собственной деятельности.

Запуская инновационный процесс, фирма прежде всего ориентирована на получение определенных выгод от его развития. Инновации способны изменять любой аспект внутренней среды организации, принося дополнительные доходы и экономию на расходах. В результате часть этих выгод оказывается связана с уменьшением расходов организации. Однако нередко, наряду с экономией на расходах, фирма получает и прямой доход от инновационного процесса, связанный с продажей инновационной продукции и

услуг, передачей в частичное и полное владение и пользование результатов инновационной деятельности – нематериальных активов. В дальнейшем будут приведены примеры способов распоряжения результатом инновационного проекта и отражение их в учете.

При получении положительного инновационного результата всегда существует возможность выгодно его продать либо передать во временное пользование с помощью инструмента неисключительной лицензии. Эта вероятность тем больше, чем сильнее разветвились проекты в процессе развития инновационного процесса. Часть проектов может быть переведена из статуса разработки для собственных нужд в статус разработки на продажу и даже перепродана в любой момент.

Продажа собственных разработок на сторону – способ быстро выручить определенную сумму денег. Фирма может либо передать контрагенту все права на разработку (исключительное право), либо передать неисключительное право пользования по лицензионному договору на определенный срок. Однако очевидно, что в долгосрочной перспективе разработка инноваций для собственных нужд – более приоритетное решение, поскольку таким образом фирма обеспечивает себе стратегические преимущества.

Удобно рассмотреть возможные варианты распоряжения результатом инновационного проекта на рассматриваемом ранее примере с фирмой «Альфа». Пусть по двум другим альтернативным подпроектам – разработке защитных материалов, амортизирующих электронное содержимое сотового телефона при падении, получены положительные результаты.

Это два уникальных материала. Они оба способны в разной степени обеспечить сохранность устройства при падении. Допустим, фирма «Альфа» патентует оба материала и принимает решение использовать один из них в собственном производстве как прогрессивное ноу-хау. Второй же материал более дорог в производстве и менее эффективен при применении по назначению, поэтому фирма не планирует использовать его для собственных нужд. Для определенности назовем первый материал биопластик, второй материал – мезопластик.

Первый материал – биопластик – планируется использовать в производственном процессе. Второй материал, возможно, выгодно передать на сторону.

Согласно ст. 1345 гл. 72 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) автор патента обладает исключительным правом на него [2, ст. 1345]. В данном случае такое право принадлежит фирме «Альфа». Фирма «Альфа» как патентообладатель имеет право передать свое исключительное право на изобретение, полезную модель или промышленный образец другой стороне – приобретателю исключительного права, или же предоставить другой стороне удостоверенное патентом право использования изобретением, полезной моделью или промышленным образцом в установленных договором пределах [2, ст. 1365, 1367].

В таком случае расходы по этим подпроектам будут учтены по-разному.

Подпроект «Биопластик» завершается появлением нематериального актива – изобретенного и запатентованного материала, исключительным правом на использование которого обладает лишь фирма «Альфа». При выполнении данного подпроекта получено также некое технико-технологическое решение, которое не может быть защищено патентом и учтено в составе нематериальных активов.

В данном случае и затраты по созданию нематериального актива, и часть затрат, понесенных впоследствии при разработке дополнительного технического решения, списываются с кредита счета 08 в дебет счета 04 «Нематериальные активы», однако учитываться эти суммы будут раздельно. Для нематериального актива устанавливается порядок начисления амортизации, для расходов на НИОКР – порядок списания на расходы по обычным видам деятельности.

Подпроект «Мезопластик» завершается появлением положительного результата, изобретения, которое затем перепродается либо передается фирме «Гамма».

Допустим, что «Гамма» приобретает у фирмы «Альфа» исключительное право на использование материала «Мезопластик» в производстве собственной продукции. Таким образом, понесенные фирмой «Альфа» затраты не могут быть квалифицированы как нематериальный актив [7, п. 3, пп. д], поскольку не планируется использование объекта в основной деятельности компании. Экономическое содержание произведенных работ свидетельствует о том, что продукт произведен на продажу, потому что совокупность понесенных затрат формирует стоимость продукции (в данном случае – патентуемого продукта), подготовленной для продажи.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, выбытие вложений во внеоборотные активы, такое как продажа, передача безвозмездно и др., отражается в бухгалтерском учете с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы», и их стоимость признается прочим расходом организации.

Пусть, например, фирма «Альфа» оценила стоимость исключительного права на производство и применение материала мезопластик в 3 068 тыс. руб. (цена по договору). Общая сумма затрат по созданию данного материала, включая пошлину за регистрацию патента, накопленных на счете 08, субсчете 8, составляет 1 130 тыс. руб. Сделка по передаче исключительного права состоялась 11 марта 2015 г. Необходимые проводки приведены во фрагменте журнала хозяйственных операций фирмы «Альфа».

В таком случае при продаже исключительного права на сторону фирма «Альфа» сделает следующие проводки указанные в табл. 2.

В альтернативном случае, если фирма «Альфа» решает сохранить за собой исключительное право на изобретенный материал, завершение подпроекта «Мезопластик» происходит аналогично первому проекту. Изобретение регистрируется и принимается к учету в составе нематериальных активов, после чего используется для получения дохода. Отличие состоит лишь в способе получения этого дохода. Фирма использует изобретение не в собственном производстве, а для передачи на сторону во временное владение и пользование.

Пусть напротив, фирма «Альфа» решила оставить за собой исключительное право на изобретение материала мезопластик по стоимости 1 130 тыс. руб. и принять его к учету как нематериальный актив со сроком полезного использования 20 лет в соответствии со сроком действия патента. Амортизация начисляется линейным методом.

Таблица 2

ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЁТЕ ПРОЦЕССА ПРОДАЖИ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНОГО ПРАВА НА ИЗОБРЕТЕНИЕ

Дата	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Подтверждающий документ
11 марта 2015 г.	Списана стоимость расходов на НИОКР	91-2	08-8	1 130 000	Акт списания расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам; бухгалтерская справка-расчет
11 марта 2015 г.	Начислена пошлина за действия, связанные с переходом исключительного права собственности на изобретение к другому лицу	91-2	76	1 650	Патентное свидетельство, запись в патентном реестре
11 марта 2015 г.	Признана выручка за реализованное исключительное право	62	91-1	3 068 000	Договор об отчуждении исключительного права
11 марта 2015 г.	Начислен НДС от суммы реализации.	91-2	68	468 000	Счет-фактура, книга продаж
11 марта 2015 г.	Отражена прибыль от реализации исключительного права	91-9	99	1 468 350	Бухгалтерская справка-расчет

Фирма «Гамма» готова приобрести неисключительное право на использование технологии получения материала мезопластик. Согласно договору, право пользования передается на один год с осуществлением ежемесячных платежей в размере 88 500 тыс. руб.

В течение года использование данного нематериального актива будет отражаться в учете фирмы «Альфа» ежемесячными проводками следующего содержания (табл. 3).

Таблица 3

ЕЖЕМЕСЯЧНЫЕ ПРОВОДКИ ПРИ ПЕРЕДАЧЕ НЕИСКЛЮЧИТЕЛЬНОГО ПРАВА ПОЛЬЗОВАНИЯ ИЗОБРЕТЕНИЕМ

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Подтверждающий документ
Начислен лицензионный платеж	76	91-1	88 500	Лицензионный договор, счет
Начислен налог на добавленную стоимость (НДС) от стоимости оказанной услуги	91-2	68	13 500	Счет-фактура, книга продаж
Начислена амортизация нематериального актива	91-1	05	4 708,33	Бухгалтерская справка

В примере рассмотрены два источника получения доходов от инновационной деятельности фирмы в учете: продажа результата исследований и разработок на сторону и передача неисключительного права пользования на объект интеллектуальной собственности другому экономическому агенту.

Очевидно, что вся совокупность способов получения дохода от реализации инновационного процесса не ограничивается этим набором. Доход в виде повышения эффективности деятельности, повышения качества продукции, экономии на ресурсах, возможности производства продукта, пользующегося большим спросом, – вот лишь небольшая часть источников дохода от инновационной деятельности, которые получает фирма, внедряя инновации в собственные внутренние процессы.

Еще одна особенность, характеризующая инновационные процессы не в меньшей степени, чем любые другие бизнес-процессы фирмы, – возможность передачи части процессов на аутсорсинг. Удобно рассмотреть такой вариант на нескольких примерах.

Фирма может передать на сторону весь процесс разработки и оказаться лишь приобретателем исключительного или неисключительного права. Допустим, фирма «Альфа» решила отдать проект по разработке нового композитного материала, амортизирующего компоненты цифровых камер и сложных объективов стороннему предприятию – фирме «Полет». Фирма «Альфа» предполагает, что на выходе она как заказчик станет правообладателем всех патентов по изготовлению данного материала. В таком случае разработка будет вестись по договору подряда, и фирма «Альфа» будет приобретателем НИОКР. Договор подряда может предполагать:

- проведение НИОКР на нашей территории с использованием наших ресурсов;
- проведение НИОКР по нашему заказу, но полностью силами подрядчика.

Отличие между этими вариантами состоит в порядке отражения затрат. Если подрядчик берет все

расходы на себя, то на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» будет отражена лишь договорная стоимость работ подрядчика и все расходы, связанные с дальнейшей регистрацией успешных результатов разработок.

Если же подрядчик работает на территории заказчика и использует ресурсы заказчика – эти затраты также будут капитализированы в стоимости будущего результата НИОКР.

Пусть фирма «Полет» выделила группу исследователей-разработчиков, которые осуществляют НИОКР на территории предприятия «Полет», но используют при этом материалы и оборудование заказчика для собственных разработок. Оборудование передается в аренду на срок ведения разработок по отдельному договору.

Разработки велись в течение 6 месяцев. В течение каждого месяца предприятие отражало затраты, связанные с разработкой:

- работы по договору подряда – 120 тыс. руб.;
- материальные расходы – 48 тыс. руб.;

По результатам инновационного проекта общая фактическая стоимость НИОКР, не подлежащих регистрации, – 158 тыс. руб. Общая фактическая стоимость НИОКР, в дальнейшем регистрируемых патентом на изобретение до регистрации составила 850 тыс. руб. Расходы на регистрацию патента на полученное в результате реализации проекта изобретение составили 2 400 руб.

Процедура аренды и связанные с ней доходы и расходы в данном случае не будут иметь прямого отношения к договору НИОКР, а затраты подрядчика по договору аренды учтены им в цене договора подряда.

В таком случае в течение 6 месяцев проведения НИОКР в учете предприятия-заказчика будут делаться записи, указанные в табл. 4.

Таблица 4

ЗАПИСИ В УЧЕТЕ ПРЕДПРИЯТИЯ-ЗАКАЗЧИКА

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Подтверждающий документ
Отражены прямые материальные затраты на выполнение научно-исследовательских работ	08-8	10	48 000	Акт приемки-передачи материалов на сторону
Отражены затраты по договору подряда на выполнение научно-исследовательских работ	08-8	60	120 000	Акт выполненных работ, накладная на выполненные услуги
Отражен НДС по выполненным работам	19-НДС	60	21 600	Счет-фактура

Таблица 5

ОТРАЖЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ НИОКР В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЁТЕ

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Подтверждающий документ
Учтены расходы на проведение НИОКР	04	08-8	158 000	Акт приемки-передачи не регистрируемых результатов НИОКР, карточка учета нематериального актива
Уплачены регистрационные сборы в патентное бюро по регистрируемым результатам НИОКР [4, прил. 1]	08-8	76	2 400	Патент на изобретение, запись в международном патентном реестре
Принят к учету нематериальный актив в виде изобретения по изготовлению амортизирующего композитного материала	04	08-8	852 400	Акт приемки-передачи нематериального актива, карточка учета нематериального актива

А по завершении проекта будет сформирована его стоимость на счете 08 и принята к учету как нематериальный актив либо как результат исследований и разработок [11, с. 180, 224] (табл. 5).

Необходимо отметить, что в общем случае создание амортизируемого имущества хозяйственным способом подлежит обложению НДС [3, ст. 146, п. 1, пп. 2, ст. 270, п. 5]. Однако фирма может избежать налогообложения НДС в случае:

- если не планирует перепродавать объект;
- полученный результат НИОКР может быть определен как «выполнение организациями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новых продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, если в состав научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ включаются следующие виды деятельности:
  - разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;
  - разработка новых технологий, т.е. способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги);
  - создание опытных, т.е. не имеющих сертификата соответствия образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации» [3, ст. 149, п. 3, пп. 16.1].

В ситуации выше положим, что фирма создала новую технологию и принципиально новый опытный образец материала, что дает ей право не производить отчисления по НДС в бюджет.

В рассмотренном случае был приведен пример, когда часть затрат подрядчик несет самостоятельно, а часть оплачивается дополнительно заказчиком по договору. Если же подрядчик берет на себя все затраты, заказчику остается лишь сформировать себестоимость как результирующую цены по договору подряда и регистрационных сборов из па-

тентного бюро. Необходимо отметить, что в общем случае налогообложение НДС затрагивает лишь ту часть затрат, которые являются внутренними и при создании результатов НИОКР как амортизируемого имущества, их несет сам заказчик. Стоимость работ, осуществляемых внешним подрядчиком, в сумму, подлежащую налогообложению НДС, в данном случае не включается.

Очевидно, что аутсорсинг подрядных услуг не обязательно включает подготовку изобретения «под ключ», но может быть использован и лишь на отдельном этапе НИОКР. В таком случае подрядчик будет владеть лишь частью информации, что обеспечит большую информационную безопасность заказчика, и расходы по осуществлению таких работ будут формировать лишь часть общей стоимости вложения во внеоборотные активы на счете 08-8.

Также альтернативой аутсорсингу исследований и разработок может являться более дорогой, но и менее времяемкий способ: приобретение нематериальных активов у стороннего разработчика. Данная ситуация была рассмотрена выше с точки зрения продажи нематериальных активов на сторону. Однако в рамках инновационной деятельности компании не всегда реализуют инновационные процессы самостоятельно. Возможно и приобретение инновационных продуктов и технологий у внешних разработчиков. В данном случае будет иметь место отражение в учете покупки нематериального актива с последующим отнесением его стоимости на стоимость видов деятельности, в осуществлении которых он принимает участие.

Следует отдельно отметить, что существует специфическая категория компаний, которые не занимаются инновационной деятельностью, однако являются участниками инновационных процессов, поскольку удовлетворяют внешний спрос рынка на инновации. Речь идет о фирмах, для которых создание инноваций – основной вид деятельности.

Это важный момент, поскольку любая такая фирма по определению не будет при создании нематериальных активов заниматься инновационной деятельностью, – ее деятельность необходимо квалифицировать как текущую. И в то же время в рамках экономики страны в целом деятельность фирмы включена в отраслевые и более крупные инновационные процессы. А сама фирма реализует инновационный процесс по восполнению спроса рынка на данные нематериальные активы. Таким образом, пусть даже фирма создает инновации в рамках своей основной деятельности, в данном случае реализуется инновационный процесс. Необходимо проиллюстрировать рассматриваемую ситуацию практическим примером. Пусть фирма «Прогресс» занимается разработкой селекционных достижений (новых сортов садовых деревьев и кустарников) на продажу. В рамках одного заказа фирма понесла следующие расходы на разработку нового сорта груши:

- материальные затраты – 35 тыс. руб.;
- затраты на оплату труда и социальное страхование – 124 тыс. руб.;
- расходы по обслуживанию отделения под груши в составе питомника для растений – 18 тыс. руб.;
- управленческие расходы и расходы по рекламе услуг предприятия, относящиеся к организации работ по разработке нового сорта груш – 121 600 тыс. руб.;
- договорная стоимость заказа – 413 тыс. руб.

Накопление указанных затрат в учете будет выглядеть следующим образом (табл. 6).

Таблица 6

ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЁТЕ КОМПАНИИ ИННОВАЦИОННОГО СЕКТОРА ЭКОНОМИКИ ЗАТРАТ И РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Подтверждающий документ
Отражены прямые затраты на выполнение научно-исследовательских работ	20	10,70, 69	159 000	Акты о списании материалов, накладные на внутреннее перемещение, лимитно-заборные карты, ведомости начисления заработной платы, бухгалтерские справки, карточки учета взносов во внебюджетные фонды, карточки учета материалов и пр.
Списана часть расходов на обслуживание производства	20	25	18 000	Бухгалтерская справка-расчет
Списана часть управленческих расходов	20	26	121 600	Бухгалтерская справка-расчет
Отражена фактическая себестоимость выполненных и принятых заказчиком работ	90-2	20	298 600	Бухгалтерская справка-расчет
Отражена выручка по выполненным работам	62	90-1	413 000	Договор, акт приемки-передачи работ
Начислен НДС с выручки по выполненным работам	90-3	68	63 000	Счет-фактура, книга продаж
Определен финансовый результат за отчетный месяц	90-9	99	51 400	Бухгалтерская справка-расчет

Из указанного выше следует, что компании инновационного сектора экономики не сталкиваются с проблемой выделенного мониторинга деятельности по созданию инноваций, поскольку эта деятельность для них является основной, и она легко идентифицируема в общем объеме бухгалтерской информации. Однако для остальных компаний вопрос мониторинга данных процессов напрямую определяет возможность эффективного управления ими. Следовательно, предприятиям, реализующим инновационные процессы в порядке прочих видов деятельности, необходимо четко представлять себе, каким образом можно наиболее эффективно организовать инновационный процесс и какой вариант отражения этого процесса в учете является приори-

тетным с точки зрения реализации информационной функции бухгалтерского учета.

Литература

1. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть четвертая от 18 дек. 2006 г. №230-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Об утверждении Положения о патентных и иных пошлинах за совершение юридически значимых действий, связанных с патентом на изобретение, полезную модель, промышленный образец, с государственной регистрацией товарного знака и знака обслуживания, с государственной регистрацией и предоставлением исключительного права на наименование места происхождения товара, а также с государственной регистрацией отчуждения исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации, залога исключительного права, предоставления права использования такого результата или такого средства по договору, перехода исключительного права на такой результат или такое средство без договора [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 10 дек. 2008 г. №941 РФ (ред. от 22 марта 2016 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Расходы организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 : утв. 6 мая 1999 г. №33н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Учет договоров строительного подряда [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 2/2008 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 24 окт. 2008 г. №116н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Учет нематериальных активов [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 14/2007 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 27 дек. 2007 г. №153н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 17/02 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 19 нояб. 2002 г. №115н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 31 окт. 2000 г. №94н (ред. от 8 нояб. 2010 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Антонец В.А. и др. Анализ учета расходов на НИОКР при реализации инновационного проекта [Текст] / В.А. Антонец, Н.В. Нечаева, К.Н. Абубакирова // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – №30. – С. 20-29.
11. Бабаев Ю.А. и др. Бухгалтерский финансовый учет [Текст] / Ю.А. Бабаев, Л.Г. Макарова, А.М. Петров ; под ред. Ю.А. Бабаева. – М. : Вузовский учебник ; ИНФРА-М, 2015. – 463 с.
12. Ермакова Н.А. Учетно-аналитическое обеспечение инновационной деятельности [Текст] / Н.А. Ермакова, Г.Г. Гафурова // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – №14. – С. 2-8.
13. Жариков И.А. Приоритеты в управлении инновационными процессами [Текст] / И.А. Жариков, И.И. Жариков // Финансы: планирование, управление, контроль. – 2011. – № 6.

14. Казанцев А.К. и др. Управление операциями [Текст] : учеб. / А.К. Казанцев, В.В. Кобзев, В.М. Макаров ; под общ. ред. А.К. Казанцева. – М. : ИНФРА-М, 2013. – 478 с.
15. Мизиковский Е.А. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Е.А. Мизиковский, М.В. Мельник; под общ. ред. проф. Е.А. Мизиковского и проф. М.В. Мельник. – М. : Магистр, 2015 . – 382 с.
16. Толкование Р111 «Признание затрат на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» [Текст] / Бухгалтерский методологический центр; утв. 20 апреля 2011 г. // Финансовая газета. – 2011. – №18.

Ключевые слова

Инновационный процесс; инновационная деятельность; инновация; инновационный проект; затраты; капитализируемые затраты; финансовый учет.

Галкина Анна Николаевна

РЕЦЕНЗИЯ

Статья А.Н. Галкиной посвящена проблеме отражения в бухгалтерском учете инновационных процессов.

Актуальность данной темы не вызывает сомнения, поскольку эффективное управление инновационными процессами предприятия, будучи основой обеспечения ее конкурентоспособности, невозможно без своевременного получения полной и объективной информации об их состоянии. Это напрямую связано с грамотным отражением всех стадий каждого из реализуемых инновационных процессов в бухгалтерском учете организации.

Научная новизна и практическая значимость. В статье раскрываются специфические особенности инновационного процесса и его отражения в учете на разных стадиях. В работе обобщены варианты отражения затрат по инновационному процессу на разных его этапах. Автор анализирует возможные альтернативные варианты развития инновационных проектов и иллюстрирует их отражение в учете практическими примерами.

Работа имеет четкую, завершенную структуру. Отражение инновационного процесса на счетах бухгалтерского учета представлено полно и наглядно.

В качестве замечаний и предложений следует отметить, что некоторые моменты в статье, такие как описание работ, соответствующих стадиям инновационного процесса, могли бы быть отражены более наглядно с помощью схемы. В качестве развития статьи рекомендуется раскрыть иные элементы построения учетного процесса применительно к инновационной деятельности предприятия.

Заключение. Рецензируемая статья соответствует требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и рекомендуется к опубликованию в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Мизиковский И.Е., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, г. Нижний Новгород.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ