

УДК 336.64

Л. В. Юрьева

*Уральский Федеральный университет имени первого Президента РФ Б. Н. Ельцина,
Российская Федерация*

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ИННОВАЦИОННУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В РОССИЙСКОЙ И МЕЖДУНАРОДНОЙ СИСТЕМАХ

*Публикация подготовлена
в рамках поддержанного РГНФ
научного проекта № 13-32-01308*

В статье рассматриваются особенности учета затрат на инновационную деятельность предприятий с точки зрения системы российского бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности. Кроме того, проанализирован учет затрат в рамках управленческого учета.

Ключевые слова: инновационная деятельность, управленческий учет, международные стандарты финансовой отчетности.

У статті розглядаються особливості обліку витрат на інноваційну діяльність підприємств з точки зору системи російського бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності. Крім того, проаналізовано облік витрат у межах управлінського обліку.

Ключові слова: інноваційна діяльність, управлінський облік, міжнародні стандарти фінансової звітності.

The article dwells upon the features of cost accounting on the innovative activities of enterprises from the point of view of the Russian accounting standards and international accounting standards. Furthermore analyzed is the cost accounting in the framework of management accounting.

Keywords: innovative activities, management accounting, international accounting standards.

Инновационная деятельность является решающим элементом деятельности современных промышленных предприятий. Российский бухгалтерский учет инновационной деятельности сводится к формированию затрат на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР и ТР).

Понятие НИОКР и ТР в российском учете определено рядом законодательных актов и нормативных документов: Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02, Федеральным Законом от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике», ст. 769 Гражданского кодекса РФ, а также ст. 262 гл. 25 Налогового кодекса РФ.

Согласно Закону № 127-ФЗ, к научно-исследовательским относятся работы, связанные с осуществлением научной (научно-исследовательской), научно-технической деятельности и экспериментальных разработок.

Гражданский кодекс «разбивает» НИОКР и ТР на две части: научно-исследовательские работы – обусловленные техническим заданием научные исследования, и опытно-конструкторские и технологические работы – разработки образца нового изделия, конструкторской документации на него или новой технологии [1].

Основополагающим документом, определяющим порядок формирования и учета затрат на НИОКР и ТР, является ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Оно

применяется организациями, которые выполняют работы собственными силами или являются заказчиком данных работ по договору [2].

Но если на результаты НИОКР и ТР будет получено исключительное право (патент), то они будут считаться нематериальным активом и учитываться в соответствии с положениями ПБУ 14/2007. Также результат НИОКР и ТР может вылиться в создание промышленно применимого образца (полезной модели). Если предприятие намеревается использовать его в своем производственном процессе более 12 месяцев (скажем, в лабораторных, испытательных целях и т.п.), образец принимается к учету как основное средство. В такой ситуации применяется Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01.

Основным объектом регулирования ПБУ 17/02 является порядок формирования в бухгалтерском учете и отчетности информации о расходах, связанных с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

Расходы на НИОКР и ТР должны учитываться в качестве вложений во внеоборотные активы на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Для учета указанных расходов введен субсчет 08.8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

В случае невыполнения хотя бы одного из условий, указанных в ПБУ 17/02, расходы организации, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, признаются прочими расходами отчетного периода [2].

Анализируя сложившуюся нормативно-правовую базу, регламентирующую учет НИОКР и ТР, их реализацию в хозяйственной практике, можно систематизировать и выделить несколько моделей учета НИОКР и ТР:

– отражение НИОКР и ТР на счетах бухгалтерского учета согласно положениям нормативных документов (табл. 1);

Таблица 1

**Отражение НИОКР и ТР на счетах бухгалтерского учета
согласно положениям нормативных документов**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Формирование расходов по НИОКР и ТР (совокупность расходов по выполняемой работе, результаты которой будут использоваться самостоятельно в производстве продукции или для управленческих нужд)	08.8	20, 23, 25, 02, 70, 69, 10, 76, 71, 05
Принят к учету инвентарный объект в виде совокупности расходов по выполненной НИОКР и ТР, результаты которой будут использованы для производственных целей или управленческих нужд организации	04	08.8
Списание расходов на НИОКР и ТР, результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд организации, на расходы по обычным видам деятельности	20, 23, 25, 26, 29, 44	04
Учитываются расходы по НИОКР и ТР в случае прекращения использования результатов конкретной НИОКР и ТР в производстве, а также когда становится очевидным неполучение экономических выгод от применения НИОКР и ТР	91.2	04
Списание расходов на НИОКР и ТР, результаты которых не подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации или по которым не получены положительные результаты	91.2	08.8

– отражение на счете 97 «Расходы будущих периодов» в случае, когда результатом выполненных работ по НИОКР и ТР не является получение исключи-

тельных прав, расходы на НИОКР и ТР капитализируются на счете 97 «Расходы будущих периодов», предварительно собранные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по видам затрат (табл. 2);

– отражение НИОКР и ТР на счете 04 «Нематериальные активы», счете 01 «Основные средства» или на счетах производственных затрат, финансовых результатов с разделением НИОКР и ТР в виде нематериального актива (основного средства) и в виде иных внеоборотных активов, не подлежащих правовой охране (табл. 3) [2].

Таблица 2

Отражение НИОКР и ТР на счете 97 «Расходы будущих периодов»

Содержание операции	Дебет	Кредит
Формирование расходов по НИОКР и ТР (совокупность расходов по выполняемой работе, результаты которой будут использоваться самостоятельно в производстве продукции или для управленческих нужд)	08.8	20, 23, 25, 02, 70, 69, 10, 76, 71, 05
Вся сумма затрат на проведение НИОКР и ТР отнесена на расходы будущих периодов	97	08.8
Ежемесячное списание расходов на НИОКР и ТР	20, 23, 25, 26, 29, 44	97

Таблица 3

Отражение НИОКР и ТР на счете 04 «Нематериальные активы», счете 01 «Основные средства» или на счетах производственных затрат, финансовых результатов

Содержание операции	Дебет	Кредит
<i>Формирование расходов на НИОКР</i>		
Отражена в качестве внеоборотных активов фактическая стоимость выполненных НИОКР и ТР	08.8	60 (29)
Отражен НДС, относящийся к НИОКР и ТР	19	60
Отражены работы и услуги сторонних организаций, связанные с НИОКР и ТР (например, расходы по регистрации результата работ)	08.8	60 (76)
Отражен НДС по дополнительным работам и услугам	19	60 (76)
<i>Если результат НИОКР и ТР – нематериальный актив или основное средство</i>		
Оприходован нематериальный актив (основное средство)	04 (01)	08.8
НДС по НИОКР и ТР и дополнительным работам и услугам принят к вычету (при условии их оплаты)	68	19
<i>Если результат НИОКР и ТР – иные внеоборотные активы</i>		
Списана часть расходов на НИОКР и ТР (в течение срока использования результата работ)	20, 23, и т. д.	08.8
Списана оставшаяся часть расходов на НИОКР и ТР, если организация решила досрочно прекратить использование результата работ	91.2	08.8

Традиционный аналитический учет расходов на НИОКР и ТР имеет ряд недостатков:

– во-первых, интегрированный учет в системном учете расходов по НИР и ОКР вследствие того, что в бухгалтерских стандартах не разделяются такие понятия, как научно-исследовательские работы и опытно-конструкторские разработки;

– во-вторых, разный механизм учета расходов на НИОКР и ТР в бухгалтерском и налоговом учете, формирующий разнородную информацию;

– в-третьих, традиционное калькулирование, которое не позволяет получать детализированную информацию, необходимую для осуществления полноценного анализа данных расходов в отношении различных продуктов инновационной деятельности.

Решение данных проблем позволило бы предоставить аналитикам более полную и непротиворечивую базу для исследования. К тому же, такого рода информация предоставила бы аналитикам возможность оценить эффективность инновационной деятельности организации не только на микроуровне, но и на отраслевом уровне [4].

Таким образом, необходимо выработать в Российском законодательстве единое определение понятия НИОКР и ТР, а также единый способ бухгалтерского учета затрат на инновационную деятельность и, исходя из этого, доработать ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы».

Управленческий учет играет основную роль в управлении затратами на предприятии. В системе данного учета собирается информация, на базе которой руководитель предприятия принимает управленческие решения, в первую очередь, в области затрат и ожидаемых экономических результатов деятельности предприятия.

Одним из важнейших конкретных механизмов влияния на экономическое развитие есть использование знаний – продукт-инноваций и процесс-инноваций.

Соответствующий современным условиям управленческий учет затрат на инновационную деятельность есть все основания считать одним из важнейших условий достижения эффективности этой деятельности как наиболее важного фактора роста конкурентоспособности любой фирмы.

Внедрение управленческого учета как основной системы учета запасов, затрат и результатов инновационной деятельности в обязательном порядке основано на внутренних и внешних предпосылках:

Внешней предпосылкой является законодательное обеспечение представляемой организациям экономической свободы в рамках бухгалтерского учета (наличие и использование развитой системы национальных бухгалтерских стандартов и плана счетов бухгалтерского учета с выделением счетов для управленческого учета).

Среди *внутренних предпосылок* выделяют:

- организацию управленческого учета, которую следует рассматривать как приоритетный вид вложений. То есть, необходимо вкладывать деньги в подготовку специалистов этой области, разработку структуры учета, организацию документооборота, в выделение центров ответственности и др. При этом окупаемость указанных затрат носит долгосрочный характер;
- проектирование системы управленческого учета, которое в большинстве случаев предполагает выделение центров ответственности, адаптацию документооборота и форм внутренней отчетности и др.;
- настройку системы управленческого учета на представление информации, служащей основой принятия решений;
- учет обратной связи между пользователями информации;
- необходимость развития компьютерных информационных систем, позволяющих существенно повысить оперативность и точность обработки информации, что предоставит дополнительные аналитические возможности.

Для организации эффективного учета затрат на ИД необходимо решить следующие вопросы:

А. Обосновать выбор управленческой классификации затрат и степени ее детализации. На наш взгляд, для любой организации занимающейся инновационной деятельностью, наиболее подходящей представляется классификация затрат

в зависимости от уровня инновационной активности предприятия, т. е. затраты должны классифицироваться на зависящие от количества инновационных продуктов и на затраты, которые связаны с продолжительностью отчетного периода.

Б. Определить центры ответственности за инновационную деятельность на предприятии. При этом для эффективного контроля за затратами следует установить меру ответственности (финансовой и административной) руководителя по каждому центру.

В. Идентифицировать систему счетов управленческого учета в рамках рабочего плана счетов (с максимальной их детализацией). Очевидно, что система счетов зависит от создаваемой подсистемы управленческого учета.

Г. Разработать и утвердить график документооборота, ответственных лиц, сроков и форм предоставления информации. При этом формы внутренней отчетности определяются, исходя из того, какая информация в большей степени интересует руководство – например, еженедельный отчет о расходах с группировкой всех статей на постоянные и переменные, и доходах.

Д. Выбрать подсистему управленческого учета.

Содержание затрат на инновационную деятельность напрямую зависит от вида инноваций и включает в себя следующие группы и виды:

1. Информационные затраты:

1.1. Затраты на определение возможности реализации новых продуктов и услуг на рынке.

1.2. Затраты на разработку каналов сбыта продукции.

1.3. Затраты на сбор информации о поставщиках сырья и покупателях конечного инновационного продукта.

1.4. Затраты на рекламную деятельность.

1.5. Затраты на сбор информации о конкурентах посредством конкурентной разведки.

2. Затраты на подготовку инновационной деятельности:

2.1. Затраты на подготовку и переобучение персонала, создание интеллектуального капитала предприятия, как основного ресурса, необходимого для реализации инновационной деятельности.

2.2. Затраты на подготовку и покупку технологической документации (лицензии, сертификаты).

2.3. Затраты на приобретение нового оборудования, материалов, комплектующих, полуфабрикатов.

2.4. Затраты на выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок.

2.5. Затраты на приобретение или аренду необходимых для осуществления инновационной деятельности площадей.

3. Производственные затраты на инновационную деятельность:

3.1. Затраты на освоение нового оборудования, материалов, комплектующих, полуфабрикатов.

3.2. Затраты на выпуск инновационной продукции.

3.3. Коммерческие затраты на реализацию продукции.

Разработка концепции классификации затрат на инновационную деятельность зависит от выбранной подсистемы управленческого учета затрат. Для объективного выбора оптимальной подсистемы, на наш взгляд, целесообразно рассмотреть основные системы управленческого учета, выделяемые в литературе и управленческой практике:

✓ По тесной связи с финансовым учетом выделяют:

- *Интегрированную систему управленческого учета*, которая используется только на этапе внедрения управленческого учета и предполагает применение единой информационной базы в виде контрольных счетов учета затрат. При этом осуществляется прямая корреспонденция счетов управленческой бухгалтерии по данным контрольным счетам. Для сохранения коммерческой тайны на счетах финансового учета регистрируется лишь сальдо, а обороты, показывающие хозяйственные операции, отражаются в системе управленческого учета. Передача данных из одной системы в другую осуществляется через специально выделенный передаточный счет, например, 12 (т. е. любой счет, свободный в плане счетов). На каждую отчетную дату этот счет закрывается и сальдо не имеет. Функции планирования, анализа затрат и прибыли, а также составления внутренней отчетности передаются управленческой бухгалтерии.

- *Автономную систему управленческого учета*. В этом случае используются парные счета одного и того же наименования, которые называются зеркальными или счетами-экранами, т. е. открываются счета с одинаковыми шифрами в финансовом и управленческом учетах. План счетов строится по матричному принципу и предполагает шесть уровней синтетического (первый и второй) и аналитического (третий – шестой) учетов; (1) двузначный код счета синтетического учета; (2) двузначный код субсчета центра ответственности; (3) код подконтрольности соответствующих расходов; (4) код экономического элемента расходов (для счетов учета расходов); (5) код расходов, в зависимости от объема деятельности; (6) дополнительный код (вводится по желанию организации) для учета специфических объектов.

✓ По уровню оперативности учета и контроля затрат выделяют:

- *Систему учета фактических затрат*. Данная система действует на большинстве предприятий. Она имеет один существенный недостаток: в ее данных осуществляется учет фактических затрат с их накоплением в течение отчетного периода на счетах учета затрат, только после этого производится их анализ. Следовательно, отсутствует возможность оперативного реагирования на непредвиденный перерасход.

- *Систему «Стандарт-кост»*, которая предполагает разработку стандартов (норм) по каждой статье расходов на инновации и дальнейший учет фактических значений с выделением отклонений, что позволяет осуществлять оперативное управление и контроль за уровнем затрат.

✓ В зависимости от полноты включения произведенных затрат в себестоимость инновационной продукции, подсистемы управленческого учета могут выступать в двух видах:

- *Система «Директ-костинг»*, основанная на методе учета сокращенных (переменных) затрат. Используя этот метод при расчете затрат на реализованные инновации, учитывают только переменную часть затрат на создание данного продукта, а все постоянные расходы относятся на период и они не распределяются между незавершенными инновационными проектами и реализованными проектами, а полностью списываются на уменьшение финансового результата за определенный период.

- *Метод учета полных затрат*, при котором себестоимость реализованных инноваций больше, чем при методе учета переменных затрат, т. к. во втором случае все расходы, как переменные, так и постоянные, участвуют в определении затрат. Согласно этому методу, все накладные затраты распределяются

между незавершенными инновационными проектами и реализованными, т. е. являются запасоемкими. Следовательно, главное отличие этих систем заключается в схеме распределения постоянных накладных затрат.

Таким образом, для организации учета затрат на инновации наиболее полезной системой будет «Директ-костинг», так как эта система, базирующаяся на разделении затрат предприятия на постоянные, т.е. не зависящие от интенсивности инновационной деятельности и переменные, т.е. изменяющиеся, прямо связанные с интенсивностью инновационной деятельности. Только последняя группа издержек – прямые затраты и переменные косвенные расходы – вовлекается в исчисление себестоимости инноваций. Постоянные расходы при «Директ-костинге» учитываются на счете прибылей и убытков.

Для удобства учета и управления затратами целесообразно разделить все затраты на постоянные и переменные для дальнейшего использования указанных затрат в целях системы «Директ-костинг». Для этого предлагается следующая группировка затрат.

1. Все информационные затраты являются *постоянными*. Из затрат на подготовку инновационной деятельности к постоянным можно отнести затраты на создание интеллектуального капитала предприятия, как основного ресурса, необходимого для реализации инновационной деятельности, а также подготовку и покупку технологической документации (лицензии, сертификаты), затраты на приобретение или аренду необходимых для осуществления инновационной деятельности площадей. Все же затраты, относящиеся к группе производственных затрат, к ней не относятся.

2. К *переменным* затратам следует отнести из затрат на подготовку инновационной деятельности приобретение нового оборудования, материалов, комплектующих, полуфабрикатов, выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок. Из производственных затрат на инновационную все являются переменными, а именно: затраты на освоение нового оборудования, материалов, комплектующих, полуфабрикатов, выпуск инновационной продукции, коммерческие затраты на реализацию продукции.

Разделение затрат на постоянные и переменные ставит вопрос о порядке отражения указанных затрат на счетах управленческого учета. Но в любом случае должен сохраниться принцип двойной записи, при этом факты инновационной деятельности предприятия отражаются дважды на счетах финансового и управленческого учета. Для сохранения взаимосвязи должны быть введены специальные зеркальные счета, причем управленческий учет, как было отмечено, может вестись либо автономно, либо совместно с финансовым учетом. В данном случае целесообразно использовать автономную систему счетов с использованием счетов-экранов. Действующий в настоящее время План счетов финансово-хозяйственной деятельности предоставляет для этого все возможности.

При использовании предложенной системы могут быть открыты следующие синтетические позиции.

Счета финансового учета:

02. Амортизация ОС

05. Амортизация НМА

10. Материалы

22*. Затраты на инновационную деятельность

24*. Информационные расходы

26. Общехозяйственные расходы

- 27* . Накладные расходы, связанные с инвестиционной деятельностью
- 29* . Выпуск инновационной продукции
- 36. Результат инновационной деятельности
- 37. Финансовый результат инновационной деятельности
- 60. Расчеты с поставщиками и подрядчиками
- 62. Расчеты с покупателями и заказчиками
- 69. Отчисления на социальные нужды
- 70. Расчеты с персоналом по оплате труда
- 76. Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами
- 99. Прибыль (убыток)

Счета управленческого учета:

- 22* . Затраты на инновационную деятельность
- 24* . Информационные расходы
- 26. Общехозяйственные расходы
- 27* . Накладные расходы, связанные с ИД
- 29* . Выпуск инновационной продукции
- 30. Материальные затраты
- 31. Затраты на оплату труда работникам, занятым в инновационной сфере деятельности предприятия
- 32. Отчисления на социальные нужды
- 33. Амортизация

Рассматриваемые счета, отмеченные знаком *, являются счетами-экранами. При использовании указанной системы хозяйственные операции, связанные с инновационной деятельностью, могут отражаться, как показано в табл. 4. Как видно из табл. 4., цикл учетных записей завершается сопоставлением в финансовой бухгалтерии дебетовых и кредитовых оборотов по счету 37 «Финансовый результат инновационной деятельности», т. е. определения финансового результата от ИД (прибыль или убыток) отражается не в управленческом учете, а в финансовой бухгалтерии. При этом управленческий учет можно организовать как по системе «Директ-костинг», так и по системе «Стандарт-кост».

Такая позиция позволяет достигать четкости и соответствия записей в обеих бухгалтериях, следует учитывать лишь необходимость деления затрат предприятия на постоянные и переменные составляющие, в случае применения системы «Директ-костинг». Это можно сделать посредством открытия к каждому счету учета затрат дополнительных субсчетов, т. е. счетов второго порядка, в дальнейшем это позволит избежать двойного отражения одних и тех же затрат.

Кроме того, затраты предприятия на инновационную деятельность отражаются на счетах только на основе первичных документов. Схема движения информации по учету затрат на инновационную деятельность при журнально-ордерной форме учета может быть представлена следующим образом (рис. 1).

В указанной схеме в обязательном порядке предполагается использование карточки учета затрат на ИД, которая может иметь форму, представленную в табл. 6.

Предложенная форма карточки учета затрат является достаточно информативной, так как позволяет не только собирать информацию по отдельным инновационным проектам, но и по статьям калькуляции, что существенно повышает аналитичность учета затрат на ИД.

**Схема отражения хозяйственных операций, связанных с инновационной деятельностью
в системе финансового и управленческого учета**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
Финансовый учет				
1	Приобретены и оприходованы на склад материалы	10	60	100 000
2	Материалы отпущены на цели ИД деятельности	22	10	100 000
3	Начислена заработная плата работникам занятым в ИД	22	70	100 000
4	Произведены отчисления на социальные нужды	22	69	26 000
5	Начислена амортизация по ОС, используемым в ИД	22	02	10 000
6	Признаны информационные расходы на ИД	24	60	50 000
7	Произведены накладные расходы на подготовку ИД	27	60, 76, 70, 69	60 000
8	По завершении проекта произведено закрытие счетов	22	24, 27	110 000
9	Сдана на склад законченная обработкой инновационная продукция	29	22	346 000
10	Признана выручка от реализации инновационной продукции	62	36	500 000
11	Списана себестоимость инновационной продукции	36	29	346 000
12	Определен финансовый результат от реализации инновационной продукции	36	37	154 000
13	Учтен финансовый результат от реализации инновационной продукции в составе доходов	37	99	154 000
Управленческий учет				
1	Оприходованы на склад материалы	30	10	100 000
2	Материалы отпущены на цели ИД	22	30	100 000
3	Начислена заработная плата работникам, занятым в ИД	22	31	100 000
4	Произведены отчисления на социальные нужды	22	32	26 000
5	Начислена амортизация по ОС, используемым в ИД	22	33	10 000
6	Признаны информационные расходы на ИД по данным финансовой бухгалтерии	24	24	50 000
7	Произведены накладные расходы на подготовку ИД (данные берутся из бухгалтерии)	27	27	60 000
8	По завершении проекта произведено закрытие счетов	22	24, 27	110 000
9	Сдана на склад законченная обработкой инновационная продукция	29	22	346 000

При выборе оптимальной системы управленческого учета затрат на ИД целесообразно отдать предпочтение системе «Директ-костинг». Так как данная система имеет, как минимум, три основных преимущества: снижение трудоемкости, упрощение учета и посредством иного подхода к калькулированию стоимости инновационных продуктов – дополнительные аналитические возможности.

Кроме того, большое внимание при организации учета затрат на ИД необходимо уделять учету косвенных расходов, вследствие действия двух факторов: нестабильности рыночных отношений и росту доли косвенных расходов в общей сумме затрат предприятия, в том числе и на ИД.

Рассмотрим данную проблему с позиций применения системы «Директ-костинга». Все косвенно распределяемые в отечественном учете накладные расходы можно разделить на две группы: общехозяйственные (счет 26 «Общехозяйственные расходы»), которые учитываются и планируются на уровне предприятия в целом, и прочие накладные расходы (счет 25 «Общепроизводственные расходы»), учитываемые и планируемые на уровне цехов предприятия. Данные затраты

являются актуальными как для производственной деятельности предприятия, так и для ИД.

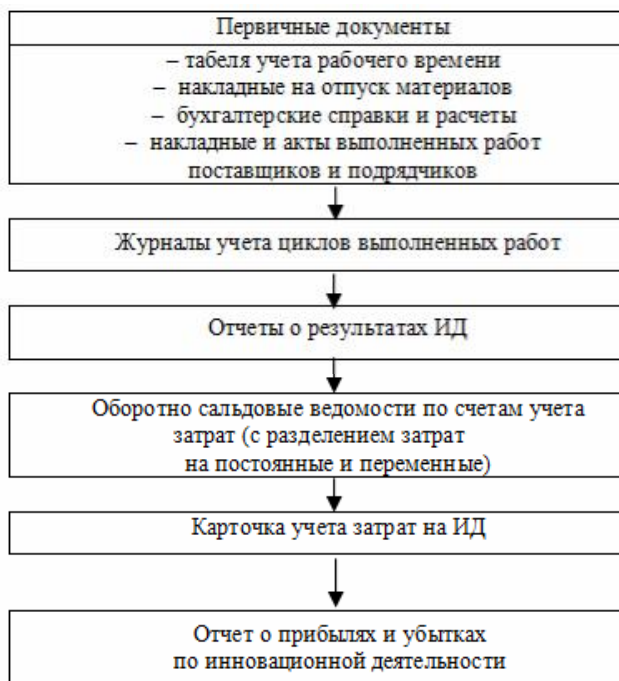


Рис. 1. Схема движения информации по учету затрат на инновации при журнально-ордерной форме учета

Общехозяйственные расходы имеют четко выраженный постоянный характер, относятся к периодическим, то есть зависящим от длительности отчетного периода, и, согласно международным стандартам бухгалтерского учета, могут не распределяться косвенным способом между объектами калькулирования (производимой продукцией или инновационными проектами), а прямо относятся на тот или иной счет результатов (в зависимости от выбранного варианта связи между финансовой и управленческой бухгалтерией).

Таблица 5

Карточка учета затрат на инновационную деятельность

Наименование инновационного проекта	Статья калькуляции							Итого
	Сырье и материалы	Заработная плата	Страховые взносы	Амортизация	Информационные расходы	Расходы на подготовку ИД	Прочие расходы	
Итого								

Что касается учета прочих накладных расходов, то здесь можно говорить о двух подходах с позиций применения «Директ-костинг».

Первый подход – использование принципа деления прочих накладных расходов на постоянные и переменные в учете полной себестоимости, что необходимо для анализа эффективности деятельности подразделений предприятия и определения влияния их деятельности на общие результаты.

Постоянные не зависят от интенсивности инновационной деятельности подразделений предприятия. Их величину устанавливают по смете, исходя из объема запланированных инновационных проектов.

Использование отдельных группировок постоянных и переменных прочих накладных расходов в учете полной себестоимости связано с взаимным распределением накладных расходов вспомогательных подразделений и последующем их отнесении на основные подразделения. В данном случае постоянные накладные расходы включают в расчет распределения, принимая во внимание фактический объем ИД, а переменные накладные расходы включают в расчет полностью.

Для учета экономии или перерасхода по накладным расходам в системе счетов управленческого учета открывается специальный счет «Отклонения по накладным расходам за счет изменений объема инновационной деятельности». Рассчитанные отклонения отражают по дебету этого счета: перерасход обычной записью, экономию – красной. В конце отчетного периода учтенные на этом счете отклонения списывают в дебет счета результатов, подчеркивая тем самым влияние колебаний постоянных расходов в зависимости от объема на результат ИД.

Второй подход связан с тем, что в учете по подразделениям, местам возникновения затрат между ними распределяют только переменные накладные расходы. Постоянные же расходы, не распределяя, общей суммой списывают на дебет счета результатов управленческой бухгалтерии. Такой подход вызывает необходимость ведения по подразделениям двух счетов для учета накладных расходов: «Постоянные накладные расходы» и «Переменные накладные расходы». В существующей практике учета на отечественных предприятиях в качестве счета постоянных накладных расходов может применяться счет свободный 27 счет, с делением на субсчета для учета постоянных и переменных накладных расходов, связанных с инновационной деятельностью.

При таком подходе значительно снижается трудоемкость учетных работ, связанных с расчетами по распределению накладных расходов.

Для отечественных предприятий можно предложить многоступенчатый принцип формирования маржинального дохода (суммы покрытия), а в конечном итоге и прибыли предприятия, что повышает действенность внутреннего контроля за эффективностью работы подразделений, мест возникновения затрат предприятия, поскольку в данном случае наглядным становится вклад места затрат данного уровня управления в формировании производственного результата. Условия для этого создает действующий план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Министерства финансов.

Система «Директ-костинг» заостряет внимание руководства предприятия на изменении валовой маржи (суммы покрытия) по предприятию в целом, по различным изделиям и инновационным проектам. За счет сокращения статей калькулирования стоимости инновационной деятельности упрощаются ее нормирование, учет, контроль и, к тому же, улучшается учет и контроль условно-постоянных, накладных расходов, поскольку их сумма за данный конкретный

период показывается в отчете о доходах отдельной строкой, что наглядно демонстрирует их влияние на величину прибыли предприятия от ИД.

«Директ-костинг», являющаяся системой учета затрат на ИД, имеет и определенные недостатки, которые необходимо принимать во внимание.

Во-первых, она недостаточно полно и объективно характеризует реальные затраты предприятия на ИД.

Во-вторых, основное внимание уделяется прямым и переменным затратам, постоянная же часть накладных расходов считается не столь важной (вместе с тем, именно в них чаще всего кроются резервы снижения затрат и улучшения финансовых результатов).

В-третьих, поскольку «Директ-костинг» имеет дело с альтернативами предстоящих расходов, они не отражаются в системе счетов бухгалтерского учета. Бухгалтерия и администрация предприятия в этом случае оценивают фактический эффект принятых решений путем сопоставления дифференцированных затрат и результатов и сравнения полученных итогов с теми, что были раньше.

В заключение хотелось бы отметить, что хотя система «Директ-костинг» была разработана для целей учета затрат в традиционных производствах, она эффективно может быть применена для целей учета затрат на инновации, так как калькуляция себестоимости по переменным затратам обеспечивает более полезную для принятия решений информацию. Кроме того, данная система позволяет избежать капитализации постоянных затрат в неликвидных инновационных проектах.

В настоящее время огромное значение в эффективности производства имеют инновации. Они являются важным поддерживающим фактором конкурентоспособности продукции на мировом рынке.

Инновационная деятельность промышленных предприятий направленная на создание новой или усовершенствование производимой продукции с использованием научно-технических достижений, дает возможность предприятию получить необходимый экономический эффект.

В бухгалтерском учете инновационная деятельность учитывается в виде затрат на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР и ТР).

В Российском бухгалтерском учете основополагающим документом, определяющим порядок формирования и учета затрат на НИОКР и ТР, является ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Оно применяется организациями, которые выполняют работы собственными силами или являются заказчиком данных работ по договору.

Основное определение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ дано в Законе № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Так, к научно-исследовательским относятся работы, связанные с осуществлением научной (научно-исследовательской), научно-технической деятельности и экспериментальных разработок.

Научная (научно-исследовательская) деятельность – деятельность, направленная на получение и применение новых знаний, в том числе:

– *фундаментальные научные исследования* – экспериментальная или теоретическая деятельность, направленная на получение новых знаний об основных

закономерностях строения, функционирования и развития человека, общества, окружающей природной среды;

– *прикладные научные исследования* – исследования, направленные преимущественно на применение новых знаний для достижения практических целей и решения конкретных задач.

Научно-техническая деятельность – деятельность, направленная на получение, применение новых знаний для решения технологических, инженерных, экономических, социальных, гуманитарных и иных проблем, обеспечения функционирования науки, техники и производства как единой системы.

Экспериментальные разработки – деятельность, которая основана на знаниях, приобретенных в результате проведения научных исследований или на основе практического опыта, и направлена на сохранение жизни и здоровья человека, создание новых материалов, продуктов, процессов, устройств, услуг, систем или методов и их дальнейшее совершенствование [1].

ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» не применяется в отношении следующих расходов организации:

– расходы на освоение природных ресурсов (проведение геологического изучения недр, разведка (доразведка) осваиваемых месторождений, работы подготовительного характера в добывающих отраслях и т.п.);

– затраты на подготовку и освоение производства, новых организаций, цехов, агрегатов (пусковые расходы);

– затраты на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства;

– затраты, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, изменением дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного (технологического) процесса.

Информация о расходах на НИОКР отражается в бухгалтерском учете в качестве вложений во внеоборотные активы на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Расходы по НИОКР 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 научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, признаются прочими расходами отчетного периода.

К расходам по НИОКР относятся все фактические расходы, связанные с выполнением указанных работ, а именно:

– стоимость материально-производственных запасов и услуг сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении указанных работ;

- затраты на заработную плату и другие выплаты работникам, непосредственно занятым при выполнении указанных работ по трудовому договору;
- отчисления на социальные нужды (в т.ч. единый социальный налог);
- стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований;
- амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, используемых при выполнении указанных работ;
- затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества;
- общехозяйственные расходы, в случае если они непосредственно связаны с выполнением данных работ;
- прочие расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКР, включая расходы по проведению испытаний.

После завершения работ расходы на НИОКР, учтенные на счете 08, отражаются в бухгалтерском учете одним из трех способов:

1. Если работы на НИОКР привели к созданию объекта интеллектуальной собственности, то расходы на НИОКР формируют первоначальную стоимость объекта нематериального актива и отражаются в соответствии с ПБУ 14/2007;
2. Расходы отражаются на счете 97 «Расходы будущих периодов» в случае, когда результатом выполненных работ по НИОКР не является получение исключительных прав. Расходы капитализируются на счете 97 «Расходы будущих периодов», предварительно собранные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по видам затрат;
3. Расходы отражаются на счете 04 «Нематериальные активы», счете 01 «Основные средства» или на счетах производственных затрат, финансовых результатов с разделением НИОКР в виде нематериального актива (основного средства) и в виде иных внеоборотных активов, не подлежащих правовой охране.

Расходы на НИОКР отражаются в сумме первоначально признанных затрат за минусом списанных на отчетную дату в установленном порядке расходов.

Организация самостоятельно определяет срок списания расходов по НИОКР. Он определяется, исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов НИОКР, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), но не более 5 лет.

В Российском бухгалтерском учете списать расходы по НИОКР можно линейным способом, предполагающим равномерное списание, или способом списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг).

В бухгалтерской отчетности организация отражает информацию:

- о сумме расходов, отнесенных в отчетном периоде на расходы по обычным видам деятельности и на прочие расходы по видам работ;
- о сумме расходов по НИОКР, не списанным на расходы по обычным видам деятельности и (или) на прочие расходы;
- о сумме расходов по незаконченным НИОКР.

В случае существенности информация о расходах по НИОКР отражается в бухгалтерском балансе по самостоятельной группе статей актива (раздел «Внеоборотные активы»).

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежат раскрытию, как минимум, способ списания расходов по НИОКР и принятые организацией сроки применения результатов НИОКР [2].

В настоящее время в Российской Федерации все активнее распространяется МСФО и важную роль приобретает обобщение и распространение опыта использования международных стандартов.

В международных стандартах финансовой отчетности все вопросы учета затрат на научные исследования и разработки определены в МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Этот стандарт дает рекомендации по учету нематериальных активов, а также расходов на исследования и разработки как работ, позволяющих создать нематериальный актив внутри компании.

В контексте МСФО 38 исследования означают оригинальные плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний, а разработка определяется как применение результатов исследований или иных знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования.

Наряду с понятиями «исследование» и «разработка» МСФО вводят более широкие, среди них: стадия исследований и стадия разработки.

К стадии исследований относятся:

- 1) деятельность, направленная на получение новых знаний;
- 2) поиск, оценка и окончательный отбор областей применения результатов исследований или иных знаний;
- 3) поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг;
- 4) формулирование, проектирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив новым или улучшенным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам.

На данной стадии в рамках внутреннего проекта предприятие не может продемонстрировать наличие нематериального актива, который будет создавать вероятные будущие экономические выгоды, поэтому все затраты на исследования признаются в качестве расходов в момент их возникновения.

Примерами деятельности по разработке есть:

- а) проектирование, конструирование и тестирование прототипов и моделей перед началом производства или использования;
- б) проектирование инструментов, шаблонов, форм и штампов, предполагающих новую технологию;
- в) проектирование, строительство и эксплуатация опытной установки, масштаб которой экономически нецелесообразный для коммерческого производства;
- г) проектирование, конструирование и тестирование выбранных альтернатив новым или усовершенствованным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам.

Нематериальный актив, являющийся результатом разработок (или осуществления стадии разработки в рамках внутреннего проекта), подлежит признанию только тогда, когда предприятие может продемонстрировать следующее:

1. Техническую осуществимость завершения создания нематериального актива так, чтобы его можно было использовать или продать.
2. Намерение завершить создание нематериального актива и использовать его или продать.
3. Способность использовать или продать нематериальный актив.

4. То, каким образом нематериальный актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Помимо прочего, предприятие может продемонстрировать наличие рынка для продукции нематериального актива, или самого нематериального актива, либо, если этот актив предполагается использовать для внутренних целей, полезность такого нематериального актива.

5. Наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения разработки, использования или продажи нематериального актива.

6. Способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу в процессе его разработки.

Если предприятие не может отделить стадию исследований от стадии разработки в рамках внутреннего проекта, направленного на создание нематериального актива, тогда оно учитывает затраты на такой проект так, как если бы они были понесены только на стадии исследований.

Не подлежат признанию в качестве нематериальных активов созданные самим предприятием торговые марки, титульные данные, издательские права, списки клиентов и аналогичные по существу статьи [5].

МСФО (IAS) 38 разрешает включать в себестоимость самостоятельно созданного нематериального актива все прямые затраты, необходимые для создания, производства и подготовки этого актива к использованию в соответствии с намерениями руководства.

Примеры прямых затрат:

а) затраты на материалы и услуги, использованные или потребленные при создании нематериального актива;

б) Затраты на вознаграждения работникам (в значении, определенном в МСФО (IAS) 19), возникающие в связи с созданием нематериального актива;

в) выплаты, необходимые для регистрации юридического права;

г) амортизация патентов и лицензий, использованных для создания нематериального актива.

Кроме того, в соответствии с МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» (Borrowing Costs), в затраты на создание нематериального актива могут включаться проценты.

Не учитываются в составе затрат на внутреннюю разработку нематериального актива следующие виды затрат:

1) коммерческие, административные и прочие общие накладные расходы, кроме затрат, прямо связанных с подготовкой актива к использованию;

2) затраты, связанные с идентифицированными недостатками (identified inefficiencies) и первоначальными операционными убытками, понесенными до момента достижения активом плановых показателей эффективности;

3) расходы на обучение персонала эксплуатации актива [3].

Когда актив приведен в состояние, пригодное для использования в соответствии с намерениями руководства, признание затрат в балансовой стоимости НМА прекращается.

Для последующей оценки НИОКР можно использовать одну из двух моделей:

– модель учета по себестоимости, при которой после первоначального признания НМА должен учитываться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения;

– модель переоценки, при которой после первоначального признания НМА должен учитываться по переоцененной сумме, которая представляет собой его

справедливую стоимость на дату переоценки минус любая последующая накопленная амортизация и любые последующие накопленные убытки от обесценения.

Проведение переоценки НИОКР возможно только при наличии активного рынка.

Также в МСФО (IAS) 38 говорится, что организация должна определить, является ли срок полезной службы самостоятельно созданного НМА ограниченным или неограниченным. Неограниченным срок полезной службы признается в случае, когда не существует предсказуемого предела периода поступления денежных средств от данного актива.

При определении срока полезного использования могут учитываться следующие факторы:

- предполагаемое использование актива организацией;
- типичный жизненный цикл для актива и доступная информация о сроках полезной службы аналогичных активов;
- устаревание;
- стабильность отрасли, в которой задействуется актив, и изменения в рыночном спросе на товары или услуги, получаемые от актива;
- предполагаемые действия конкурентов;
- уровень затрат на поддержание и обслуживание актива, необходимый для получения будущих экономических выгод;
- период контроля над активом и юридические или аналогичные ограничения на использование актива;
- зависит ли срок полезной службы актива от сроков полезной службы других активов организации.

Если говорить об амортизации НИОКР, то амортизация актива начинается с момента его доступности для использования и прекращается на более раннюю из двух дат: дату прекращения признания данного актива или дату классификации актива как предназначенного для продажи.

В стандарте не прописан определенный период для амортизации, а только дается рекомендация амортизировать актив не более 5 лет.

Для НМА с ограниченным сроком полезной службы могут применяться различные методы, в частности:

- метод равномерного начисления;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод единиц производства.

Применяемый метод выбирается, исходя из ожидаемой схемы потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, и последовательно применяется из периода в период, кроме случаев, когда схема потребления будущих экономических выгод претерпевает изменения. Если схема потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, не может быть надежно определена, используется метод равномерного начисления.

При начислении амортизации амортизируемая стоимость уменьшается на ликвидационную стоимость, представляющую собой расчетную сумму, которую организация получила бы на текущий момент от реализации самортизированного актива, за вычетом предполагаемых затрат на выбытие. За исключением специально оговоренных случаев ликвидационная стоимость НМА принимается равной нулю.

В конце каждого финансового года должны пересматриваться метод начисления амортизации и ликвидационная стоимость.

НМА с неограниченным сроком полезной службы не подлежат амортизации и ежегодно проверяются на обесценение. Тест на обесценение НМА с неопределенным сроком полезного использования проводится ежегодно, независимо от наличия свидетельств обесценения, а также чаще – при наличии свидетельств обесценения.

По выбытии НИОКР или когда от его эксплуатации или выбытия не ожидается каких-либо будущих экономических выгод, его признание подлежит прекращению. И результат от выбытия НИОКР определяется как разность между чистыми поступлениями от выбытия (если таковые имеются) и балансовой стоимостью актива. Результат от выбытия признается в составе прибылей и убытков и не может быть признан выручкой.

Информация по НИОКР раскрывается по общим правилам раскрытия информации по НМА, так как проведение НИОКР является способом приобретения НМА. При этом НМА, находящиеся в процессе разработки, подлежат обособленному раскрытию. И по НИОКР должна раскрываться общая сумма таких затрат, признанных как расход в течение периода.

Рассмотрев, как учитываются расходы на НИОКР в российском бухгалтерском учете и МСФО, можно сделать вывод, что ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» является максимально приближенным к стандарту IAS 38 «Нематериальные активы». Однако есть некоторые отличия, которые необходимо отметить.

Так, в РСБУ в отличие от МСФО для целей учета нет различий между научно-исследовательскими и опытно-конструкторскими работами. И все расходы на НИОКР и ТР первоначально капитализируются в качестве вложений во внеоборотные активы.

МСФО же все расходы по созданию НМА на стадии исследований капитализировать запрещает, они относятся на текущие затраты отчетного периода. И только на стадии разработок затраты по созданию НМА могут участвовать в формировании их первоначальной стоимости.

Также в ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» не прописан момент начала капитализации затрат, в то время как МСФО (IAS) 38 четко определяет момент, с которого возможна капитализация затрат. Фактически ПБУ 17/02 переносит вопрос о том, каким образом должны признаваться расходы на НИОКР (в составе активов или в составе расходов) на момент окончания выполнения работ.

В МСФО (IAS) 38 отсутствует такой критерий признания расходов на НИОКР, как документальная подверженность расходов, в то время как ПБУ 17/02 устанавливает, что одним из условий признания расходов на НИОКР является факт документального подтверждения выполнения работ.

Еще одним отличием является то, что в МСФО 38 содержатся более детальные указания в отношении подтверждения возможности и перспективности использования результатов работ в будущем, в то время как ПБУ 17/02 ограничивается общими формулировками о получении будущих экономических выгод от использования результатов работ и возможности демонстрации такого использования.

В МСФО (IAS) 38 в отличие от ПБУ 17/02 предусмотрена переоценка объектов НИОКР, при этом при проведении переоценки может быть восстановлена часть расходов, ранее понесенных на стадии исследований.

ПБУ 17/02 срок полезного использования ограничивает периодом в 5 лет. Не предусмотрены случаи создания объектов с неопределенным сроком полезного использования, а МСФО 38 содержит более подробные указания в отношении

факторов, которые должны приниматься во внимание при определении срока полезного использования.

Еще можно отметить, что в отличие от МСФО затраты на НИОКР, согласно РСБУ, не относятся к амортизируемым объектам и подлежат списанию на расходы. МСФО определяют необходимость списания стоимости внутренне созданного НМА на расходы через его амортизацию.

Отличием является и то, что в российском бухгалтерском учете затраты на НИОКР могут быть списаны 2 способами, а в МСФО затраты можно списывать и способом уменьшаемого остатка.

Если говорить о требованиях к раскрытию информации, то в МСФО 38 они значительно шире, чем в ПБУ 17/02. В то же время специфические раскрытия, требуемые МСФО (IAS) 38 в отношении НИОКР, являются менее детальными, чем правила раскрытия информации, установленные ПБУ 17/02.

Таким образом, основные принципы учета затрат на инновационную деятельность в Российском бухгалтерском учете и МСФО очень схожи. Однако, принципы учета затрат в МСФО дают меньше возможностей для искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности и не позволяют организации завесить размер своих активов. А также способствуют раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности полной, правдивой и достоверной информации о затратах на исследования и разработки.

Библиографические ссылки

1. Гражданский кодекс РФ, Ч. 4, введенная в действие Федеральным Законом от 18.12.2006 № 230-ФЗ.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02), утверждено приказом Минфина России от 19.11.2002 № 115н, с изменениями от 18.09.2006 № 116н.
3. **Александров О. А.** Методологические основы управленческого анализа / О. А. Александров // Экономический анализ. – 2004. – № 8 (23). – С. 35–38.
4. **Ермакова Н. А.** Учетно-аналитическое обеспечение инновационной деятельности / Н. А. Ермакова, Г. Г. Гафурова // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – № 14. – С. 29–37.
5. **Низков А.** Как учесть затраты на НИОКР / А. Низков // МСФО: практика применения. – 2008. – № 4. – С. 32–36.
6. **Саенко К. С.** Теоретико-практические аспекты учетного отражения отдельных составляющих инновационных и экологических затрат хозяйствующего субъекта / К. С. Саенко // Аудит и финансовый анализ. – 2008. – № 2.

Надійшла до редколегії 14.10.2013