

**ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ПРИ
ПРОВЕДЕНИИ НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИХ И ОПЫТНО-
КОНСТРУКТОРСКИХ РАЗРАБОТОК**

Н. М. Боев

научный руководитель: Г. Ф. Яричина

Институт управления бизнес-процессами и экономики СФУ

660074, г. Красноярск, ул. Академика Киренского, д. 26а

E-mail: nik88@inbox.ru

В статье рассматриваются особенности учета научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. Автором описывается процесс закупки электрорадиоизделий малым предприятием, указываются актуальные проблемы и приводятся рекомендации по их решению.

Особенности учета расходов на НИОКР

В настоящее время бухгалтерский учет расходов на научно-исследовательскую, опытно-конструкторскую деятельность и технологические работы осуществляется в соответствии с ПБУ 17/02 [1]. Данное положение применяется организациями, которые выполняют научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы собственными силами или (и) являются по договору заказчиком указанных работ.

В бухгалтерском учете стоимость НИОКР может отражаться в составе нематериальных активов по правилам Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 [2], в составе основных средств, обособленно на счете 04 «Нематериальные активы» по правилам ПБУ 17/02, в составе прочих расходов, в составе расходов по основным видам деятельности.

В соответствии с пунктом 5 ПБУ 17/02 информация о расходах по НИОКР отражается в бухгалтерском учете в качестве вложений во внеоборотные активы с использованием счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Пункт 6 ПБУ 17/02 устанавливает единицей бухгалтерского учета расходов по НИОКР инвентарный объект. Инвентарным объектом считается совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг или для управленческих нужд организации). В соответствии с пунктом 7 ПБУ 17/02 расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам 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 получения будущих экономических выгод (дохода);

использование результатов работ может быть продемонстрировано.

Согласно пункту 9 ПБУ 17/02 в состав расходов при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ включаются:

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;

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 научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, включая расходы по проведению испытаний.

Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам списываются на расходы по обычным видам деятельности с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов. При этом используется один из двух способов списания: линейный способ; способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг). Срок списания расходов определяется организацией самостоятельно, но не более 5 лет. При этом указанный срок не может превышать срок деятельности организации.

В соответствии с новой редакцией статьи 262 НК РФ [3] расходами на НИОКР признаются также расходы по созданию новых или усовершенствованию применяемых технологий, методов организации производства и управления, а также затраты, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции, что не соответствует положениям пункта 4 ПБУ 17/02 [4]. НК РФ предписывает все расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, предусмотренные ст. 262 НК РФ делить по элементам, определить сумму оплаты труда по каждому исследованию и нормировать понесенные в рамках исследования прочие расходы, не перечисленные в пп. 1-5 п. 2 ст. 262 НК РФ размером 75% от оплаты труда, что значительно отличается от положений п. 9 ПБУ 17/02. В отличие от бухгалтерского учета расходов на НИОКР в налоговом учете согласно ст. 267.2 НК РФ налогоплательщик вправе создавать резервы предстоящих расходов на научные исследований и (или) опытно-конструкторские разработки.

Сравнительный анализ различных аспектов бухгалтерского и налогового учета расходов на НИОКР показывает, что выравнивания разницы между ними необходимо дорабатывать ПБУ 17/02 в части понятийного аппарата, создания резервов расходов на НИОКР, порядка списания расходов на НИОКР, нормирования отдельных видов расходов и др. Положения ПБУ 17/02, которые относятся к внутренне созданным нематериальным активам, необходимо доработать и объединить с положениями ПБУ 14/2007. Указанные доработки позволят коммерческим организациям включать расходы по созданию новой или усовершенствованию применяемых технологий, методов организации производства и управления, а также затраты, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции, в себестоимость продукции одновременно [4].

Организация процесса закупки электрорадиоизделий при выполнении НИОКР

Разработка и производство современной высокотехнологичной радиоэлектронной аппаратуры являются сложными процессами, в процессе которых возникает необходимость в закупке радиоэлектронных компонентов и модулей для последующего монтажа и интеграции их в единое устройство. Число элементов электрической принципиальной схемы сложных радиотехнических устройств нередко превышает несколько тысяч единиц, при количестве различных типов электрорадиоизделий (ЭРИ) в несколько сотен единиц. Малые сроки выполнения НИОКР и большое количество одновременно выполняемых работ приводят к необходимости особой организации процесса закупки ЭРИ.

Можно сформулировать главную задачу процесса организации закупки ЭРИ следующим образом: обеспечить непрерывный процесс поставок ЭРИ для нужд опытного

производства с минимальными временными и денежными издержками. Отметим главную специфику закупок ЭРИ для НИОКР: необходимость в покупке того или иного изделия может возникнуть на крайней стадии проектирования электрической принципиальной схемы или даже во время разработки печатной платы устройства. Время, которое остается на закупку ЭРИ, в лучшем случае не должно превышать времени изготовления печатных плат (простые платы с количеством проводящих слоев не более двух изготавливаются в течение двух-трех дней [5], многослойные печатные платы наивысшего класса изготавливаются в течение двух-трех недель [6]). Кроме того, нередко возникает необходимость приобретения ЭРИ в процессе отладки устройства, в этом случае отсутствие необходимого компонента приводит к простоям. Срок поставки для большинства ЭРИ составляет от 5 до 25 дней [7]. Возникает ряд очевидных противоречий, которые могут помешать своевременному выполнению графика работ по НИОКР.

Предлагаются следующие правила организации процесса закупок ЭРИ (рис. 1):

склад должен быть оборудован персональными компьютерами (ПК) с современным программным обеспечением (ПО), позволяющим работать со складом любому сотруднику предприятия;

разработчики оборудования должны иметь возможность доступа к базе данных (БД) склада. Должны быть реализованы мощные функции поиска по БД по различным параметрам ЭРИ. Необходимо уделить особое внимание компонентам-аналогам (на сегодняшний день существуют сотни пассивных элементов-аналогов, которые могут быть заменены между собой);

необходимо организовать непрерывный процесс закупки ЭРИ: покупка компонентов должна производиться в день появления потребности, что позволит минимизировать сроки поставки. Доставка компонентов может осуществляться партиями, по мере поступления деталей на склад поставщику.

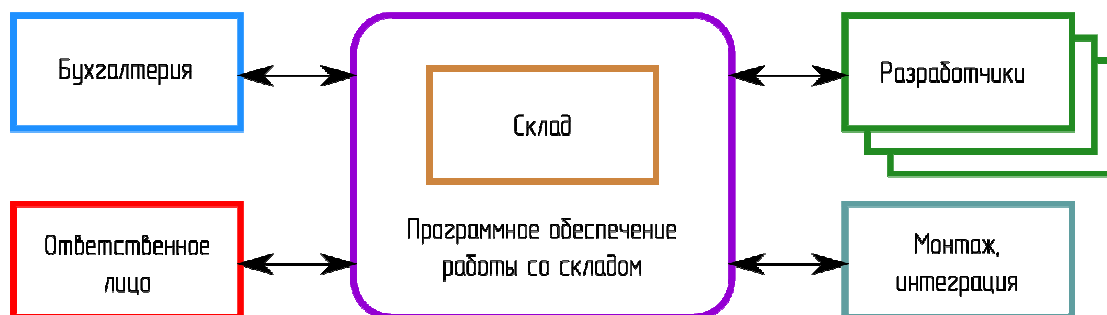


Рис. 1. Взаимодействие работников предприятия со складом

В заключение стоит отметить одну из актуальных проблем бухгалтерского учета ЭРИ при выполнении НИОКР. Нередко при покупке пассивных радиоэлементов (резисторы, конденсаторы и др.) возникает следующая ситуация: покупка требуемого малого количества компонентов (единицы, десятки и даже сотни штук) невыгодна, гораздо дешевле приобрести ЭРИ в количестве, кратном количеству деталей в одной упаковке (как правило, 1000, 5000 или 10000 шт. при цене в единицы копеек за шт.). При отпуске ЭРИ в цех бухгалтер обязан учитывать реальное количество деталей для производства изделий, тогда как остатки ЭРИ остаются на складе и не учитываются в составе расходов на изготовление опытного образца. Со временем количество деталей на складе растет и нет полной уверенности в том, что в будущем они могут быть использованы в других разработках. Стандартной практикой является списание всех купленных ЭРИ на изготовление одного опытного образца, что не позволяет произвести калькуляцию

себестоимости выпускаемой продукции и противоречит существующим нормам бухгалтерского учета.

Список литературы

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02/ В редакции Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 №116н.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 / В редакции Приказов Минфина РФ от 25.10.2010 №132н, от 24.12.2010 №186н.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) / От 05.08.2000 №117-ФЗ в редакции от 07.05.2013 с изменениями и дополнениями от 01.07.2013.
4. Проблемы применения ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» в современных условиях деятельности коммерческих организаций / Международный бухгалтерский учет, 2013, №9.
5. ООО «Резонит» [Электронный ресурс], URL: <http://www.rezonit.ru/>.
6. ООО «ПСБ технологии» [Электронный ресурс], URL: <http://www.pcbtech.ru/>.
7. ООО «Элитан Трейд» [Электронный ресурс], URL: <http://www.elitan.ru/>.