

МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УЧЕТА ФОРМИРОВАНИЯ РЕЗЕРВОВ НА ВЫПОЛНЕНИЕ НИОКР

Машенцева Г.А.

Камышинский технологический институт (филиал) ФГБОУ ВПО «Волгоградский государственный технический университет», Камышин, Россия (403874, г. Камышин, ул. Ленина, 6А) mashenceva@kti.ru

Нерешенность проблем при признании расходов и результатов НИОКР в бухгалтерском учете и отчетности обуславливает повышенный интерес к проведению специального исследования с целью поиска эффективного методического обеспечения управления инновационной деятельностью, которое отвечает разным запросам пользователей отчетности. Как показали исследования, в процессе проведения научных разработок часто имеют место риски неопределенности в получении доходов в случае коммерциализации инновационных проектов. В целях нивелирования любых рисков отечественными и зарубежными нормативно-правовыми документами предусматривается формирование оценочных резервов. Однако в отношении рисков по проведению работ на стадии исследований и разработок создание резервов нормативно не предусмотрено. В данной статье автор рассматривает основы действующей методологии учета формирования резервов на выполнение НИОКР, а также предлагаются пути ее совершенствования на основе перестройки организации учета затрат и измерения результатов исследований и разработок. Предложена авторская методика формирования резервов на выполнение НИОКР, включая: оценочные обязательства, признаваемые при отражении задолженности по привлеченным бюджетным и внебюджетным средствам на проведение инноваций; оценочные резервы, создаваемые в связи с капитализацией расходов на проведение опытно-конструкторских работ с обоснованием использования субсчета «Оценочные резервы» к счету 96 и открытием к нему аналитических счетов по резервам, связанным с изменением суммы расходов на проведение ОКР и с изменением суммы положительных результатов НИОКР.

Ключевые слова: научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, учет, резервы

METHODOLOGICAL SUPPORT OF ACCOUNTING RESERVES FOR R&D

Mashentseva G.A.

The Kamyshin Technological Institute (branch) of the Volgograd State Technical University Kamyshin, Russia (403874, Volgograd Region, Kamyshin, 6a, Lenin Street, E-mail: arts@kti.ru

Unsolved problems in the recognition of expenses and R & D results in the accounting and reporting of results in the increased interest to conduct a special study to find an effective methodological support of innovation management that meets the needs of different users of financial statements. Studies have shown that in the process of scientific development often take place the risks of uncertainty in receipt of income in case of commercialization of innovative projects. For the purpose of leveling any risk domestic and foreign legal documents provided the formation of valuation allowances. However, the risks for the work on the stage of research and development provisioning regulations is not provided. In this article the author examines the foundations of the current methodology of accounting provisions for the implementation of research and development, and suggests ways to improve it on the basis of restructuring the organization of cost accounting and measuring the results of research and development. The author's method of creating provisions for the implementation of research and development, including: the estimated liabilities recognized by reflection arrears from budgetary and extra-budgetary funds for innovation; valuation reserves created in connection with the capitalization of the cost of development work to justify the use of a sub-account "Provisions" to the account 96 and the opening to his analytical accounts of reserves associated with changes in the amount of the costs of R & D and with the change of the amount of the positive results of R & D

Keywords: research, development and technological work, accounting, reserves

Важной формой обеспечения экономической стабильности субъектов национальной экономики является формирование резервов; необходимо такие резервы формировать и для инновационной деятельности. В рамках решения этой проблемы выявлено, что термин «резервы» представлен в МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», где он используется в качестве такого учетного объекта, как обязательство, которое не имеет

ограничения по времени исполнения и сумме, в то время как в отечественном стандарте ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» используется понятие «оценочные обязательства» [2].

Обязанность, обуславливающая признание оценочного обязательства, во-первых, должна быть вызвана прошлыми событиями в хозяйственной деятельности организации, а во-вторых, должна быть неизбежной [1].

Следует отметить, что возникновение оценочных обязательств обусловлено экономико-правовой трактовкой факта хозяйственной жизни.

Так, признание оценочного обязательства, возникающего в силу правовой трактовки факта хозяйственной жизни, возможно при:

- 1) вероятности возникновения обязательств по выполняемым НИОКР;
- 2) возможности возникновения убытков по незавершенным сделкам, что особенно характерно для договоров на выполнение НИОКР [6].

Что касается первого случая, то оно возможно при выделении венчурным инвестором средств венчурному инноватору на проведение НИОКР. На заключительной стадии венчурного бизнеса осуществляется выход инвестора путем продажи доли на фондовом рынке или путем поглощения (слияния, продажи) венчурного инноватора. В этой ситуации возникает оценочное обязательство на сумму возможной продажи доли венчурного бизнеса. Кроме того, Минфин РФ представил рекомендации по формированию оценочных обязательств, связанных с получением организацией бюджетного и внебюджетного финансирования на инновации и модернизацию производства, где рекомендовал их учитывать в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утв. Приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н.

Что касается возникновения убытков по незавершенным сделкам, то прежде всего отражаются права требований в виде дебиторской задолженности в активе баланса, что нарушает принцип временной определенности. При этом, если стоимость собственных услуг превышает стоимость возможных встречных услуг, то в этом случае должен быть создан резерв. Убыток может быть определен на основе конкретных фактов хозяйственной жизни. В частности, это связано с изменением рыночных цен на поставляемые материалы по договору поставки, исполнение которого ожидается через 12 месяцев после отчетной даты.

С экономической точки зрения резервы могут создаваться для гарантийного последующего обслуживания. В данной ситуации имеет место экономическая нагрузка, выраженная количественно. Поэтому, создавая такие резервы, необходимо учитывать потребность в них, опираясь на предыдущие факты формирования резерва [3].

Данные виды резервов представляют собой внешние резервы.

Как показали исследования, в практике экономических субъектов формируются и внутренние резервы, предполагающие наличие обязательств внутри организации. Данные резервы в отечественной практике представлены резервами предстоящих расходов, которые необходимы для равномерного формирования себестоимости, что скажется на размере финансового результата отчетного периода. При расчете этих резервов необходимо определить его норматив, который определяет вероятные или неизбежные расходы в отчетном периоде. При этом на момент создания резерва отсутствует информация о сумме расходов и времени их осуществления [4].

Однако в целях снижения экономической нагрузки необходимо для создания резерва иметь экономически обоснованные расчеты в виде смет.

При отсутствии точных сведений о величине расходов, включаемых в состав резервов, производят выборку величин, которые являются существенными для определения величины резерва. Этот подход основан на принципе осторожности и направлен на сохранение капитала.

Поскольку инновационная деятельность, как было отмечено ранее, связана с высоким риском недостижения результата исследования и разработок, то считаем, что это обуславливает создание оценочных резервов и оценочных обязательств. При этом отражение в учете оценочных обязательств, связанных с фактами получения инноваторами бюджетного и внебюджетного финансирования на инновации и модернизацию производства, связано с необходимостью формирования:

- 1) сопоставимой информации по созданию и использованию специальных резервов — оценочных обязательств;
- 2) прозрачной информации по созданию и использованию специальных резервов — оценочных обязательств [5].

Согласно ПБУ 8/2010 бухгалтерский учет отражения оценочных обязательств ведется с использованием счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в разрезе создаваемых резервов и открытием аналитических счетов по каждому виду резерва. Опираясь на ПБУ 8/2010, предлагаем создание оценочных обязательств увязать со стадиями выполнения работ: исследований или разработок (табл. 1).

Таблица 1

Рекомендации по отражению начисления оценочных обязательств по НИОКР на счетах бухгалтерского учета

| ФХЖ | Дебет | Кредит | Первичный документ |
|--|---------|--------------------------------------|------------------------------|
| Начисление резервов на стадии исследований | Счет 26 | Счет 96 «Резервы» субсчет «Оценочные | Бухгалтерская справка-расчет |

| | | | |
|--|---------|---|------------------------------|
| | | обязательства» | |
| Начисление резервов на стадии разработок | Счет 91 | Счет 96 «Резервы» субсчет «Оценочные обязательства» | Бухгалтерская справка-расчет |

Помимо оценочных обязательств, для инновационной деятельности важное значение имеет создание оценочных резервов. К данной категории относятся резервы, отражаемые на счетах, регулирующих/уточняющих оценку активов, подверженных снижению стоимости: дебиторской задолженности (счет 63 «Резервы по сомнительным долгам»), финансовым вложениям (счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»), материалам, товарам, готовой продукции, незавершенному производству (счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»).

Приведенные резервы не представляют собой ни один из следующих объектов учета: активы, обязательства, капитал. В теории учета они представлены как «контрактивы», уточняющие оценку активов.

Следует отметить, что МСФО предусматривает уточнение оценки не только финансовых активов (в том числе дебиторской задолженности) и запасов, но и нематериальных активов, основных средств и инвестиционной недвижимости в соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов» [4].

В экономической литературе существуют рекомендации по формированию оценочных резервов в процессе проведения научных разработок. Это обусловлено тем, что разработка инноваций связана с длительным периодом их создания, что обуславливает возникновение риска неопределенности в получении в случае коммерциализации инновационных проектов доходов [3].

Так, предлагается для учета резерва по инновационной деятельности взять свободный номер в первом разделе Плана счетов – счет 06 под названием «Резерв по инновационной деятельности». Этот счет будет характеризоваться как пассивный по отношению к балансу, следовательно, по кредиту счета 06 будут отражаться операции по созданию резерва, по дебету счета 06 — операции по использованию или списанию резерва.

Корреспонденция счетов по учету резерва по инновационной деятельности:

91 «Прочие доходы и расходы»

06 «Резерв по инновационной деятельности» — Создан резерв по инновационной деятельности

06 «Резерв по инновационной деятельности»

08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» — Списаны затраты в случае отсутствия положительного результата инновационной деятельности за счет

резерва.

91 «Прочие доходы и расходы»

06 «Резерв по инновационной деятельности» Уменьшена сумма созданного резерва в случае положительного результата по инновационной деятельности (методом «красное сторно»).

Однако нами счет 06 уже занят для капитализации расходов на стадии разработок, тогда предлагаем использовать счет 96 с введением субсчета 1 «Оценочные резервы» с открытием аналитических счетов:

сч. 1 «Оценочный резерв по изменению суммы расходов на проведение ОКР»;

сч. 2 «Оценочный резерв по изменению суммы положительных результатов НИОКР».

Что касается учета резервов для целей налогообложения, то с 01.01.2012 на последнее число отчетного (налогового) периода в качестве прочих расходов признают расходы на формирование резервов предстоящих расходов на НИОКР (п. 1 ст. 264 НК РФ, дополнен пп. 39.3)].

Такой резерв создается отдельно по каждой программе проведения НИОКР, о чем делается запись в учетной политике. Срок, на который создается резерв, должен соответствовать плану проведения работ, не превышая двух лет, и тоже отражается в учетной политике.

В течение установленного срока резервируются предстоящие расходы, при этом все фактические затраты на НИОКР в течение отчетного (налогового) периода списываются за счет суммы созданного резерва. Если резерва не хватает или, наоборот, он излишне начислен, то производятся корректировки, в ходе которых плановые расходы «доводятся» до фактических или наоборот: фактические затраты приводятся к плановым.

Последовательность действий по созданию резерва на предстоящие расходы по НИОКР представлена следующими этапами.

1. Разрабатываются и утверждаются программы проведения исследований и разработок, на основании которых принимается решение о создании резерва для реализации каждой утвержденной программы работ. Таким образом, резерв создается не котловым методом, а по каждому направлению разработок и исследований отдельно. Это позволяет лучше отслеживать резервируемые суммы и создавать резерв, максимально приближенный к фактически осуществляемым расходам.

2. Резерв по выполнению программы создается на запланированный срок на проведение конкретных исследований и разработок, но не более двух лет. После того как все сроки будут определены, их нужно отразить в учетной политике для целей налогообложения в силу прямого требования НК РФ.

3. Рассчитывается смета по программе проведения исследований и разработок. Она включает в себя только затраты, признаваемые расходами на НИОКР согласно пп. 1–5 п. 2 ст. 262 НК РФ. Величина формируемого резерва не должна быть больше плановых (сметных) расходов.

4. Предельный размер отчислений в резерв рассчитывается по формуле:

$$\text{Пр} = \text{Д} \times 0,03 - \text{Р}, \quad (1)$$

где Пр – установленный предел отчисления в резервы;

Д — доход от реализации в отчетном (налоговом) периоде (ст. 249 НК РФ);

Р — расходы налогоплательщика, указанные в пп. 6 п. 2 ст. 262 НК РФ. Это отчисления в фонды поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности.

5. Отчисления в резерв на последнее число каждого отчетного периода подлежат включению в прочие расходы (пп. 39.3 п. 1 ст. 264 НК РФ). За счет указанного резерва списываются фактические расходы на реализацию программ запланированных исследований и разработок.

6. Если сумма созданного резерва меньше величины фактических расходов при проведении программ, то разница между этими суммами учитывается как расходы налогоплательщика на НИОКР согласно ст. 262, 332.1 НК РФ. Дополнительные расходы учитываются при налогообложении в текущем периоде их осуществления. Если наоборот — резерв использован не полностью в течение срока его создания, то неиспользованные остатки резерва восстанавливаются путем их включения во внереализационные доходы. Из данной нормы не ясно, когда восстанавливать излишки: по итогам каждого отчетного (налогового) периода или уже после того, как истек срок создания резерва. Первый вариант более удобен, поскольку он не использует резервирования из-за производимых корректировок в каждом квартале излишков и нехватки резерва на НИОКР. Второй вариант позволяет резервировать расходы на НИОКР равномерно.

Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Ч. 1 от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ, ч. 2 от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ, ч. 3 от 26 ноября 2001 г. № 146-ФЗ и ч. 4 от 18 декабря 2006 г. № 230-ФЗ).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 1 от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ, ч. 2 от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ).

3. Машенцева Г.А. Вопросы достоверности показателей инновационной деятельности в бухгалтерской отчетности // Научное обозрение. Серия 1: Экономика и право. 2012. № 6. С. 110–117.
4. Сафронова Г.П., Костина З.А. Обязанности и права организации по ведению бухгалтерского и налогового учета при применении специальных налоговых режимов // Успехи современного естествознания. 2014. № 11. С. 76–79.
5. Задера О.А. Совершенствование методики оценки результативности налогового контроля // Успехи современного естествознания. 2014. № 11. С. 60–63.
6. Предеус Н.В. Теоретический анализ концепций статического и динамического учета // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 15. С. 13–25.

Рецензенты:

Садыкова Т.М., д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета Саратовского социально-экономического института (филиал) ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», г. Саратов;

Предеус Н.В., д.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета Саратовского социально-экономического института (филиал) ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», г. Саратов.