

ТЕКСТ НАУЧНОЙ СТАТЬИ НА ТЕМУ «МЕТОДИКА УЧЕТА РАСХОДОВ НА ИССЛЕДОВАНИЯ И РАЗРАБОТКИ: ТЕОРИЯ, ПРАКТИКА»

Методика учета расходов на исследования и разработки: теория, практика

Т.Я. Сенчук,

аспирант кафедры бухгалтерского учета, Львовская коммерческая академия (79005, Украина, г. Львов, ул. Туган-Барановского, 10, к.215; e-mail: suputnyk@mail.ru)

Аннотация. Исследованы нерешенные вопросы методики учета затрат на исследования и разработки. Охарактеризованы методика учета капитализации расходов и методика не капитализированных расходов, определены их преимущества и недостатки. Расходы на исследования и разработки предложено аккумулировать по этапам, местам их возникновения, темам, под этапам, статьям. Для учета исследуемых расходов разработаны соответствующие аналитические счета. Рассмотрены два варианта включения расходов на исследования и разработку в текущие расходы, и два метода их распределения.

Abstract. The unresolved issues of costs accounting methods for research and development are investigated. The methods of costs capitalization accounting and uncapitalized costs are described together with clear identification of their strengths and weaknesses. Costs on research and development are proposed to accumulate by stages, by their origin places, by themes, by subset's and also by articles. The appropriate analytical accounts are devised for accounting of investigated costs. Two variants for including costs on research and development into the current expenses are considered as well as the next two methods of costs distribution.

Ключевые слова: расходы, исследования и разработки, методика, учет, управленческие решения.

Keywords: costs, research and development, methods, accounting, management decisions.

В современных условиях развития экономики Украины прослеживается тенденция увеличения доли расходов на инновационную деятельность, в том числе расходов на исследования и разработки. Данные бухгалтерского учета является основным источником формирования информационных потоков о таких расходах. Поэтому от выбранной методики учета затрат на исследования и разработки зависит эффективность принятия управленческих решений относительно процесса создания инновационного продукта.

Анализ подхода к учету затрат на исследования и разработки,
регламентированного П(С)БУ 8

"Нематериальные активы" [1], П(С)БУ 16 "Расходы" [2], Инструкцией по применению Плана счетов [3] и подходов предложенных учеными [4, 5, 6, 7, 8, 9], указывает на наличие нерешенных проблем. Также нерешенной остается данная проблема и в других странах, например РФ [11, 12].

Недостаточное методическое

обеспечение бухгалтерского учета изучаемых затрат является причиной низкого уровня заинтересованности предприятий в надлежащем построении их учета и осуществления капитализации. В результате проведенных нами исследований выявлено, что затраты на

исследования и разработки рассредоточены в системе учета так, что усложняется процедура определения их общей величины, не говоря уже о детализации по установленным параметрам: часть расходов относится на капитальные инвестиции в нематериальные активы; часть расходов учитывается в составе прочих расходов операционной деятельности и

расходов будущих периодов; часть расходов нивелируется с затратами на основное производство серийной или массовой продукции.

Как показывает учетная практика исследуемых предприятий, расходы, которые возникают в ходе исследования и разработки инновационного продукта, не выделяются как отдельный объект учета, а включаются в производственную себестоимость тех видов продукции, которые массово производятся производственными подразделениями. Таким образом, они не отделяются от основного производства. Это негативно влияет на систему управления, так как не позволяет трансформировать информацию в том виде, который необходим для удовлетворения информационных потребностей пользователей.

С целью повышения прозрачности и информативности учетных данных, объективности управленческой и финансовой отчетности, считаем, что необходимо обосновать теоретические положения и разработать практические рекомендации по совершенствованию существующей методики учета затрат на исследования и разработку, учитывая специфику деятельности и индивидуальный характер исследуемых предприятий.

Выбор предприятием алгоритма отражения в учете затрат на исследования и разработки зависит от определенных факторов. Прежде всего, от уровня отношения деятельности предприятия к созданию инновационных продуктов.

На предприятиях, основной

деятельностью которых является

осуществление исследований и разработки

инновационных продуктов с целью дальнейшей их продажи, происходит обычный производственный процесс. Понятно, что для них характерна методика прямого списания затрат на себестоимость продукции с использованием субсчета 231 "Основное производство", к которому открывают аналитические счета в разрезе новых видов продукции. Что же касается субъектов хозяйствования, которые занимаются исследованиями и разработками в рамках инновационной деятельности, то на порядок учета изучаемых затрат непосредственно влияет возможность их капитализации.

Обзор научных работ

свидетельствует о существовании разных методических подходов к учету затрат на исследования и разработки среди авторов [4-10]. Учеными неоднократно подчеркивалось, что отражать в учете затраты на исследования и разработки в процессе создания инновационного продукта невозможно по единой схеме. В частности, И. В. Жураковская утверждает, что потребность в применении различных методов капитализации исследуемых расходов связана с отраслевыми особенностями, видом объекта, на создание которого понесенные расходы, а также со значительными различиями в длительности самого процесса, соотношении затрат на исследования и разработки, скорости изменения технологий [4].

При этом отметим, что выбранный метод должен применяться постоянно в отношении всех расходов на исследования и разработки, понесенных предприятием.

И. И. Криштопа [5] в поисках оптимальной методики учёта создания объектов права интеллектуальной собственности, предложила собственную методику учёта затрат на этапе проведения опытно-конструкторских работ. В основу выбора того или иного варианта учёта затрат заложено, выделены автором, два признака: вероятность риска получения отрицательного научно-прикладного результата (высокая, средняя, низкая), уровень которой рекомендуется устанавливать сложившейся экспертной комиссией через использование соответствующих методов анализа проектных рисков; возможность применения полученного результата в производстве. Все это влияет на отражение характера произведенных расходов или в составе расходов отчётного периода, или в капитальных инвестициях.

Предложенная методика вызывает у нас определённые замечания. С нашей точки зрения, вероятность риска получения отрицательного научно-прикладного результата не может быть определяющим критерием. Во-первых, оценка уровня риска является достаточно сложным и ответственным моментом, особенно в условиях ограниченного доступа к необходимой информации. Кроме того, на неё существенно влияют субъективные суждения экспертов. Во-вторых, исследования и разработки всегда ха-растерируются неопределённостью и высоким

уровнем риска, который присутствует на каждом этапе (подэтапе). В любом случае предприятие может как достичь ожидаемого инновационного эффекта, так и получить отрицательный результат. То есть вероятность является приблизительно одинаковой, поскольку результат не известен заранее. Использование прошлого опыта в данной ситуации является не логичным. Это обусловлено особенностями самого процесса создания продукта, в частности его непредсказуемостью и индивидуальностью. Соответственно, если вероятность риска получения отрицательного результата оценили как высокую, а конечный результат является положительным, возникает вопрос по поводу правильности выбранного алгоритма отражения в учёте исследуемых расходов.

Различают методику капитализации расходов и методику некапитализированных расходов (метод списания расходов на исследования и разработки). По мнению Д. С. Татаринской, капитализация подразумевает формирование себестоимости материальных и нематериальных активов под влиянием расходов на разработку инноваций [7]. Расходы, которые не отвечают требованиям для признания их активами, считаются не капитализированными.

К основным преимуществам методики некапитализированных расходов на исследования и разработки относятся следующие:

- является простой, прямой и не требует субъективной оценки;
- не предусматривает необходимости учитывать трудности, которые могут возникнуть при отнесении расходов на исследования и разработки на счета будущих периодов и возможности получения отрицательного научно-прикладного результата;
- показатель прибыли, полученный по методу списания, будет более точно отражать финансовые результаты деятельности для начисления дивидендов, поскольку средства, вложенные в исследования и разработки, могут быть возвращены только после получения доходов от использования результатов осуществленных исследований и разработок.

Стоит отметить, что исследования и разработки представляют собой один из важнейших аспектов деятельности любого промышленного предприятия, поэтому затраты, которые с ними связаны, нужно отражать с точки зрения долгосрочной, а не краткосрочной перспективы. То есть квалифицировать в качестве активов, а не списывать как расходы отчетного периода.