

УДК 657

СПЕЦИФИКА УЧЕТА РАСХОДОВ НА НИОКР В ПРАКТИКЕ МСФО И РСБУ

Гилёва А.М.

студент,

Российский экономический университет им. Г.В.Плеханова,

Москва, Россия

Дасаев Н.Р.

студент,

Российский экономический университет им. Г.В.Плеханова,

Москва, Россия

Аннотация

Статья раскрывает особенности ведения учета расходов на НИОКР (научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы) в международных стандартах финансовой отчетности и российских стандартах бухгалтерского учета. Проанализирован порядок их учета и отражения в финансовой отчетности, Рассмотрены основные принципы учета расходов на НИОКР ПАО «Роснефть», которая ведет активную научно-исследовательскую и научно-практическую деятельность, и применяет результаты НИОКР в своей деятельности. По результатам проведенного исследования были сделаны выводы о различиях отражения информации по НИОКР в российских и международных стандартах финансовой отчетности, а также были выявлены основные пути предоставления пользователям финансовой отчетности наиболее полной и достоверной информации.

Ключевые слова: МСФО, РСБУ, опытно-конструкторские работы, нематериальные активы(НМА), научно-исследовательские работы учет, срок полезного использования (СПИ), НИОКР, расходы, активы.

ACCOUNTING FEATURES FOR R&D EXPENSES IN THE PRACTICE OF IFRS AND RAS

Gilyova A.M.

Student,

Plekhanov Russian University of Economics,

Moscow, Russia

Dasaev N.R.

Student,

Plekhanov Russian University of Economics,

Moscow, Russia

Abstract

The article reveals the features of accounting for R&D expenses (research and development) in IFRS (international financial reporting standards) and RAS (Russian accounting standards). The procedure for their accounting and reflection in financial statements is analyzed, the main principles of accounting for R&D expenses of Rosneft, which is actively engaged in research and scientific-practical activities, are considered, and the results of R&D are applied in its activities. Conclusions about the differences in the reflection of information on R&D in Russian and international financial reporting standards were done based on the results of the study. The main ways to provide users of financial statements with the most complete and reliable information were identified.

Keywords: IFRS, RAS, research and development, R&D, intangible assets (IA), accounting, useful life (SPI), expenses, assets.

Современный мир активно развивается, появляются новые продукты и технологии, значительно облегчающие нашу жизнь. Компании в целях развития и оптимизации своей деятельности, а также улучшения качества продукции все больше и больше применяют в своей практике новые разработки. Таким образом можно говорить о том, что учет расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (далее НИОКР) является прикладной и актуальной темой для исследования.

На практике российские компании ведут учет и составляют индивидуальную финансовую (бухгалтерскую) отчетность в соответствии с РСБУ – российскими стандартами бухгалтерской отчетности, а консолидированную отчетность – в соответствии с МСФО - международными стандартами финансовой отчетности. Однако учет расходов на такой вид работы, как конструкторская и научно-исследовательская деятельность, по этим стандартам осуществляется по-разному, поэтому рассмотрим основные отличия и особенности ведения учета в РСБУ и МСФО.

Само определение НИОКР в российской и международной практике имеет разное содержание. Так, Федеральным законом «О науке и государственной

научно-технической политике» номер 127, изданным 23 августа 1996 г. указывается что, такое понятие как «экспериментальная разработка» является деятельностью, основанной на знаниях, приобретенных в ходе научной исследовательской работы. Также законом определяется, что эта деятельность должна способствовать сохранению жизни и здоровья человека, созданию совершенно нового продукта, системы или метода и их дальнейшему улучшению [1].

Рассмотрим основные отличительные аспекты НИР и ОКТР (таблица 1):

Таблица 1 - Характеристики НИР и ОКТР¹

Показатель	Направление деятельности	Форма представления результатов
Научно-исследовательские работы (НИР)	Приобретение и последующее использование новых практических и фундаментальных знаний о функционировании окружающей среды, деятельности человека и социума, а также закономерностях их строения.	Научный отчет
Опытно-конструкторские и технологические работы (ОКТР)	Использование новых знаний для урегулирования социальных, гуманитарных, технологических, экономических, инженерных и других видов вопросов, а также обеспечение работы техники, производства и науки в качестве единой системы.	<ul style="list-style-type: none"> • Готовый и функционирующий образец изделия; • Полный комплект конструкторской документации; • Описание новой технологии в виде, пригодном для дальнейшей эксплуатации

Описание НИОКР и всех связанных с этим процессом работ также регламентируется статьей 769 Гражданского кодекса Российской Федерации. Так, а законе говорится о том, что договор на выполнение НИР является обязательством для исполнителя и четко требует проведение исследования в соответствии с предоставленным заданием (техническим). А договор на

¹ 1. Составлено авторами на основании Федерального закона "О науке и государственной научно-технической политике" от 23.08.1996 N 127-ФЗ - [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 10.11.2020).

исполнение опытно-конструкторской и технологической работы регламентирует обязательства сторон (исполнителя и заказчика) по оплате и производству изделия.

Рассмотрим сферу применения стандарта. Основная особенность в том что расходы на НИОКР в МСФО учитываются в составе НМА(стандарт IAS 38), в Российских же стандартах для этого имеется отдельная норма - ПБУ 17/02 «Учет расходов на НИОКР» [5]. В составе нематериальных активов признаются НИОКР, имеющие правовую защиту, но которые могут быть не оформлены в порядке, установленном в законодательстве, либо неподлежащие правовой охране НИОКР, что также должно быть закреплено в нормативно правовой базе. Если результаты НИОКР уже учтены в качестве НМА, либо работы по разработке еще не закончены, ПБУ 17/02 не применим.

Также и российское, и международное положение не регламентирует расходы, направленные на освоение ресурсов природы.

Говоря о различиях двух практик, необходимо упомянуть о разнице объектов регулирования. В российских стандартах НИОКР - самостоятельный учетный объект. В соответствии с нормативом она не связана с нематериальными активами, главное, что этот объект будет приносить компании экономическую выгоду, тогда как в МСФО обязательность признания объекта НМА является наличие исключительного права на этот объект – лицензии (рисунок 1).

Условия признания расходов на НИОКР (ПБУ 17/02)
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 НИОКР может быть продемонстрировано

Рис.1 – Критерии признания расходов на научно-исследовательские работы²

Если не выполняются критерии признания расходов на НИОКР описанные в таблице выше, то все понесенные расходы относятся в прочие расходы периода.

Таким образом российская практика в недостаточной степени регулирует проблему начала момента капитализации затрат, то есть задача признания расходов на НИОКР переносится на момент получения результатов. Однако МСФО (IAS) 38 четко определяет момента начала капитализации затрат, а также, в большей степени, основана на экономическом содержании объекта [7].

Несмотря на различия в МСФО и РСБУ, нельзя не отметить общее в подходе к признанию расходов, которые могут быть отнесены в себестоимость объекта разработки, однако есть различия в определении начала и окончания капитализации затрат. ПБУ 17/02 не дает возможность провести переоценку объекта разработки, то есть невозможно восстановить часть расходов, понесенных во время процесса исследования. По РСБУ расходы на НИОКР списываются, исходя из СПИ (срока полезного использования), который устанавливается компанией самостоятельно. Однако СПИ не должен превышать

² Составлено авторами на основе Приказа Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. N 115н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" ПБУ 17/02" (с изменениями и дополнениями) - [Электронный ресурс]. URL: <http://base.garant.ru/> (дата обращения: 10.11.2020).

5 лет. Списание начинается с 1 числа месяца, который следует за стартом применения актива и происходит по статье обычных расходов.

Существует несколько способов списания. Линейный способ предполагает равномерное списание. В то время как пропорциональный списывает амортизацию в пропорциях, соответствующих объему работ/услуг или продукции. В том случае если актив перестает приносить экономические выгоды или это ожидается в ближайшем будущем, расходы списываются как прочие расходы.

Если же информация о расходах на научно-исследовательскую деятельность является особенно важной, то компания может отразить такие расходы в отдельной самостоятельной группе расходов в разделе «Внеоборотных активов».

В самой отчетности компании отражается следующая информация (рис. 2):

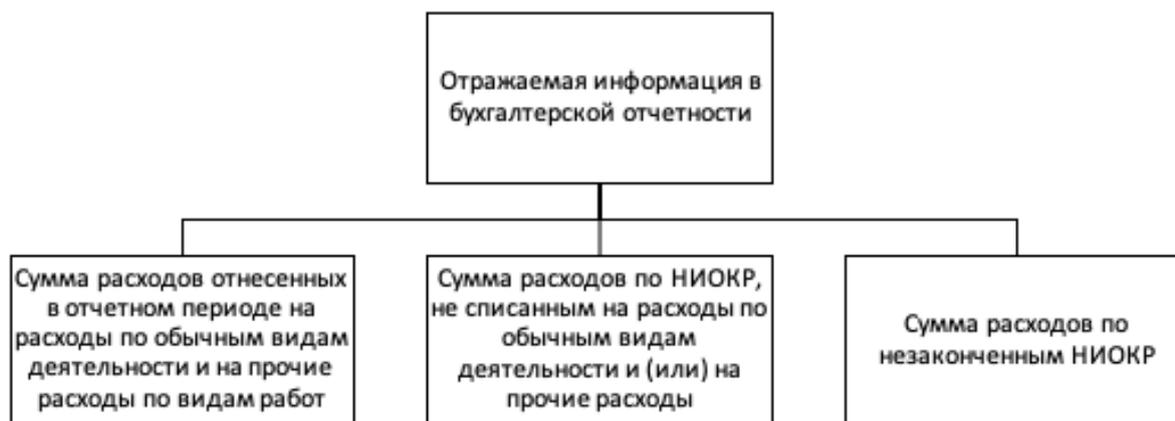


Рис.2 – Информация, отражаемая в бухгалтерской отчетности³

Теперь проанализируем международную практику: для начала необходимо определить срок полезного использования созданного НМА – ограниченный или неограниченный.

Ключевыми факторами при определении СПИ нематериальных активов служат:

- информация о сроке полезного использования аналогичных активов;

³ Составлено авторами на основе Приказа Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. N 115н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" ПБУ 17/02" (с изменениями и дополнениями) - [Электронный ресурс]. URL: <http://base.garant.ru/> (дата обращения: 10.11.2020).

- устаревание (аналог износа);
- рыночная конъюнктура;
- то, в каких пропорциях соотносятся денежный поток от использования актива и затраты на его обслуживание;
- деятельность конкурентов.

Амортизироваться актив начинает с того момента, как он будет готов к использованию. Моментом прекращения амортизации актива считается прекращение его признания или дата его признания в качестве имущества для продажи.

На практике используются следующие методы амортизации:

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

При выборе метода амортизации определяющим параметром является схема получения экономической выгоды от использования актива. В случае если определение точных сроков получения будущих выгод невозможно, применяется метод равномерного начисления.

Амортизация способствует уменьшению первоначальной стоимости актива до ликвидационной. Как правило на практике ликвидационная стоимость НМА – 0. Также компания должна ежегодно пересматривать используемый ей метод начисления амортизации и ликвидационную стоимость актива, данная процедура реализуется в конце финансового года.

Однако данному правилу не подчиняются НМА с ограниченным СПИ. Такой актив не амортизируется и подлежит лишь ежегодной проверке на обесценение. Проведение проверки на обесценение НМА с неопределенным СПИ в IAS38 является обязательной процедурой. Проверка таких активов на обесценение проходит ежегодно и не зависит от наличия или отсутствия свидетельства об обесценении. Также в международных финансах существует отдельный стандарт - МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», который

регулирует общие правила учета обесценения.

В соответствии со стандартом признание НМА должно закончиться в случае:

- выбытия;
- если от использования актива или его выбытия компания не предполагает получить будущую экономическую выгоду.

Результат выбытия НМА не признается выручкой, а отражается в составе прибылей или убытков компании.

Обособленному раскрытию подлежат нематериальные активы, которые находятся в разработке. Если говорить о затратах на исследования и разработку, то компания обязана разглашать общую сумму этих затрат.

Таким образом, в ПБУ 17/02 СПИ ограничен 5 годами. Также в положении не определяется ликвидационная стоимость НМА для амортизации. Амортизационная стоимость приравнивается к первоначальной или остаточной стоимости актива в зависимости от используемого метода. В российской практике в отличие от международной метод амортизации пересмотру не подлежит.

В российской практике отсутствуют специальные требования к учету выбытия объектов НИОКР. Как правило, если компания превращает использовать результаты НИОКР, то она просто записывает ранее неучтенные расходы в разряд прочих. Если же компанией принято решение о продаже актива, то в отчете просто учитываются доходы или убытки от нее. Такая практика соответствует и международному подходу.

Разберем отличия в учете расходов на НИОКР на конкретном примере: ПАО «Роснефть». ПАО "Нефтяная компания "Роснефть" - российская компания, занимающаяся разведкой, разработкой, добычей и реализацией сырой нефти и газа, а также переработкой, транспортировкой и реализацией нефтепродуктов. Она входит в различные бизнес-сегменты. Деятельность сегмента разведки добычи состоит в разведке и разработке месторождений, а также добыче сырой

нефти и природного газа. Сегмент переработки, маркетинга и дистрибуции занимается переработкой сырой нефти и других углеводородов в нефтепродукты, а также покупкой, продажей и транспортировкой нефти и нефтепродуктов. Компания имеет множество дочерних и зависимых компаний. Она работает как внутри страны, так и за ее пределами [10].

Согласно РСБУ, компания в своем активе имеет достаточно весомые вложения в НИОКР, на 2019 год они составили порядка 9 млрд. рублей, при этом согласно положениям, компания раскрывает статью «Результаты исследований и разработок» следующим образом (таблица 2):

Таблица 2 - Результаты исследований и разработок ПАО «Роснефть» (тыс.руб.)⁴

Виды НИОКР	Период	На начало периода	Изменения за отчетный период			На конец периода
			Затраты за период	Списано затрат как не давших положительного результата	Принято к учету в качестве нематериальных активов, НИОКР или основных средств	
Затраты по незаконченным исследованиям и разработкам	2019	6 538 166	2 406 301	-	(535 911)	8 408 556
	2018	4 551 664	2 014 038	-	(27 536)	6 538 166

В течение отчетного периода и предшествующего года были отмечены следующие движения в данной строке баланса (таблица 3):

Таблица 3 - Результаты исследований и разработок ПАО «Роснефть» (тыс.руб.)⁵

Виды НИОКР	Период	Начало периода		Изменения за отчетный период			На конец периода	
		Первоначальная стоимость	Часть стоимости, списанной на расходы	Поступило	Выбыло	Часть стоимости, списанная на расходы	Первоначальная стоимость	Часть стоимости, списанной на расходы
НИОКР	2019	550 847	(360 890)	535 911	(7 000)	(177 302)	1 079 758	(538 192)
	2018	523 335	(184 634)	27 512	-	(176 256)	550 847	(360 890)

Как видно из представленных таблиц 2 и 3 всего на стадии исследования и

⁴ Составлено авторами на основе информации из годового бухгалтерского баланса ПАО «Роснефть» // Официальный сайт ПАО «Роснефть» - [Электронный ресурс] URL: <https://www.rosneft.ru/> (дата обращения: 10.11.2020).

⁵ Составлено авторами на основе информации из годового бухгалтерского баланса ПАО «Роснефть» // Официальный сайт ПАО «Роснефть» - [Электронный ресурс] URL: <https://www.rosneft.ru/> (дата обращения: 10.11.2020).

разработок у компании находится активов на 8,95 млрд. рублей на 2019 год. Как видно из таблиц показатель формируется из двух частей 1) из затрат по незаконченным исследованиям и разработкам, с учетом их изменений за год и 2) законченным НИОКР, но не переведенных в статью НМА из-за отсутствия охраноспособных документов.

Для большего понимания представим общую схему принятия к учету НИОКР:

1. Инициатива

2. Затраты (Если при возникновении затрат появляется понимание того, что актив будет в будущем приносить положительный эффект, эти затраты относят в статью «Затраты по незаконченным исследованиям и разработкам», если такого понимания нет, затраты списываются на прочие расходы)

3. После того как разработка и создание завершены, актив переводится в статью НИОКР, то есть законченные исследования и разработки

4. Если актив приобретает лицензию/исключительное право на его пользование – он переводится в статью НМА

Что же касается НИОКР в МСФО, то как уже отмечалось ранее, исследования и разработки отдельно в балансе не выделяются и полностью отражаются по статье нематериальные активы.

По результатам проведенного исследования были определены существенные отличия в порядке признания и оценки НИОКР по РСБУ и МСФО-отчетности. Учет НИОКР по МСФО (IAS) 38 является более гибким, и требования к раскрытию информации в финансовой отчетности значительно шире, что важно для потенциальных инвесторов и иных заинтересованных пользователей.

Однако учет НИОКР в соответствии с 17/02 тоже имеет свои сильные стороны. Исходя из этого, можно сделать, что в период реформирования национальной системы бухгалтерского учета и перехода на федеральные стандарты бухгалтерского учета, отчитывающимся компаниям необходимо учитывать

больший диапазон раскрытия информации. Последующее сближение порядка представления информации в финансовой отчетности по ФСБУ и МСФО по НИОКР будет способствовать снижению затрат на ведение учета и составление отчетности по разным концептуальным основам.

Библиографический список:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК РФ) - [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 10.11.2020).
2. Дмитриева И. М. Бухгалтерский учет и аудит: учебн. пособие для бакалавров. / И. М. Дмитриева. -2-е изд., перераб. и доп. — М.: Юрайт, 2012.- 287 с. *176
3. Малицкая В.Б., Чиркова М.Б., Волкова Н.Н., Наследникова М.А. Методические аспекты бухгалтерского учета расходов на научно-исследовательские, опытно конструкторские и технологические работы (НИОКТР) по российским и международным стандартам // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2017. № 1. С. 243-252.
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 "Нематериальные активы" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 30.10.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2019) - [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 10.11.2020).
5. Свитина Е.О., Морозова Т.В. Практические аспекты классификации активов в МСФО-отчетности строительными организациями // Бухучет в строительных организациях. 2018. № 12. С. 29-37.
6. Нематериальные активы: Управление. Изменение. Отчетность // Теория и практика финансового учета. - [Электронный ресурс].URL: <http://www.gaap.ru> (дата обращения: 10.11.2020).
7. Приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. N 115н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" ПБУ

17/02" (с изменениями и дополнениями) - [Электронный ресурс]. URL: <http://base.garant.ru/> (дата обращения: 10.11.2020).

8. Сосунова, Л. С. Стандарты учета расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР) / Л. С. Сосунова, Л. Р. Аббазова, А. О. Фадеева. — Текст : непосредственный // Молодой ученый. — 2016. — № 21 (125). — С. 498-501. — [Электронный ресурс] URL: <https://moluch.ru/archive/125/34723/> (дата обращения: 10.11.2020).

9. Косов М.Е., Морозова Т.В., Ахмадеев Р.Г. Финансы групп компаний. Финансовая отчетность. Налог на прибыль: учебник / М.Е. Косов, Т.В. Морозова, Р.Г. Ахмадеев. - М.: Издательство «Юнити-Дана», 2018. Сер. Magister – 199 с.

10. Федеральный закон "О консолидированной финансовой отчетности" от 27.07.2010 N 208-ФЗ [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 10.11.2020).

11. Федеральный закон "О науке и государственной научно-технической политике" от 23.08.1996 N 127-ФЗ - [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 10.11.2020).

12. Финансирование инновационной деятельности: Учебное пособие/ ред. Г. П. Подшиваленко, О. В. Демчинская — М.: ФА при Правительстве РФ, 2015. — 356 с ***209**

13. Финансовая отчетность // Официальный сайт ПАО «Роснефть» - [Электронный ресурс] URL: <https://www.rosneft.ru/> (дата обращения: 10.11.2020).

Оригинальность 76%