



Определение результата научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ в целях постановки на учет

И. Г. Новоселова,
Российский экономический университет
имени Г. В. Плеханова,
gazpromdbu@mail.ru

В процессе выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (далее – НИОКР) создаются как материальные, так и нематериальные объекты. Среди полученных объектов можно выделить следующие: макет, модель, опытный образец, экспериментальный образец, отчет о НИР, технические требования, технологический регламент, конструкторская документация, технологическая документация, сведения любого характера (производственные, технические, экономические, организационные) и т. д.

Проблемным моментом, с точки зрения бухгалтерского учета, является определение конечного результата НИОКР как материального или нематериального характера и отнесение его к конкретному объекту учета.

В зависимости от подходов к определению "результат НИОКР", полученные объекты могут относиться к разным видам имущества экономического субъекта, что влияет на состав внеоборотных активов, отражаемый в бухгалтерской (финансовой) отчетности [6].

Понятие "результат НИОКР" должно однозначно толковаться в соответствии с действующим законодательством, все разночтения в отношении указанного понятия должны быть исключены. Однако на сегодняшний день в нормативно-правовых документах прямо не дано четкое определе-

ние, несмотря на то, что словосочетание "результат НИОКР" часто используется без развернутой характеристики.

Для уточнения сущности исследуемого понятия выясним:

- значение лингвистического термина "результат";
- причины двойного толкования понятия "результат НИОКР";
- суть научного обоснования понятия "результат НИОКР";
- распространение (действие) определения "результат НИОКР" на неполученный результат в связи с прекращением работ или неосуществлением задуманного.

В русском языке слово результат используется в двух значениях. Первое означает то, что получено в завершение какой-либо деятельности, работы, – итог, результат исследования. Второе – показатель мастерства вследствие последовательности чего-либо, из-за чего-либо [7].

Как видим, понятие включает в себя как "завершение, итог" так и "показатель или последствие каких-либо действий". Следует определить, какое же из них в большей мере соответствует научному пониманию "результат НИОКР".

В связи с неоднозначностью существа понятия "результат", используемого в одном значении как обязательного итога, завершения (окончательный результат работ) и другого использования понятия как качественного показателя, полученного в

В научном понимании результат используется одновременно в двух значениях: как итог завершившихся работ и как качественный показатель работ, полученный в условиях исследования, эксперимента, испытания

Результат НИОКР (как полученные знания, имеющие новизну), оформленный в виде технической документации на опытный образец, должен учитываться только как нематериальный объект

процессе выполнения (получен или не получен), существует потенциальная возможность признать в учете по окончании все объекты, созданные в процессе выполнения договора (как материальные, так и нематериальные). Критерии признания результата на сегодняшний день однозначно не определены.

Без исследования норм законодательства невозможно однозначно трактовать научный результат работ, поэтому перейдем к анализу нормативной базы.

Согласно ст. 769 ГК РФ по договору на выполнение научно-исследовательских работ (НИР) исполнитель обязуется провести обусловленные техническим заданием заказчика научные исследования, а по договору на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ (ОКР) разработать образец нового изделия, конструкторскую документацию на него или новую технологию.

Договор на выполнение НИОКР имеет ряд особенностей, что отличает его от договора подряда. Результат, полученный по договору на выполнение НИОКР, должен соответствовать условиям и критериям его признания по Закону о науке, а именно: научный и (или) научно-технический результат — продукт научной и (или) научно-технической деятельности, содержащий новые знания или решения и зафиксированный на любом информационном носителе [1; ст. 2]. По договору же подряда создается только материальный объект, который передается полностью в собственность заказчика.

На образец нового изделия обязательно разрабатывается конструкторская или технологическая документация. Однако одно от другого отдельно не существует, поэтому вызывает неоднозначность понимания в целях постановки на учет: какой из этих объектов является результатом, а какой не яв-

ляется результатом или оба результата равнозначны.

В рамках одного договора могут изготавливаться несколько образцов продукции для выбора наилучшего после их тестирования. Передача заказчику испытываемых образцов не носит обязательный характер, образцы (вещества) могут закончиться во время испытаний. Да и самому заказчику нужны только доказательства преимущества выбранного варианта, а не сами опытные образцы продукции для серийного выпуска.

С точки зрения гражданского законодательства, исполнитель не обязан передавать образец заказчику, как в случае с договором подряда. Поскольку в подп. 1, 2 ст. 772 ГК РФ указано, что стороны в договорах на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ имеют право использовать результаты в пределах и на условиях, предусмотренных договором. А если иное не предусмотрено договором, заказчик имеет право использовать переданные ему исполнителем результаты работ, а исполнитель вправе использовать полученные им результаты работ для собственных нужд.

Другими словами, речь идет о результатах НИОКР как о нематериальных объектах, которые возможно использовать обеим сторонам сразу (материальный объект не может использоваться для собственных нужд одновременно обеими сторонами, поскольку имеет материально-вещественную форму и не может находиться в двух местах одновременно).

Таким образом, процесс создания образцов сопровождается разработкой технической документации и объединяет в себе как сам образец, так и технологическую документацию на него. Результат испытаний у образцов всегда один: получен

Результат НИОКР – это информация, с помощью которой достигается, подтверждается или опровергается поставленная цель исследования (эксперимента, испытания, разработки) в соответствии с договором (техническим заданием) на выполнение НИР и/или ОКР, а также оформленная в виде технической (рабочей) документации и имеющая действительную или потенциальную коммерческую ценность

или не получен (положительный или отрицательный).

В связи с этим акцентируем внимание на том, что при выполнении НИОКР может быть создано несколько объектов (отчет, макет, опытный образец и др.), при этом результатом работ признается только один (положительный или отрицательный) в соответствии с поставленной целью исследования.

Далее рассмотрим особенности нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета и проблемы учетно-аналитических процедур, связанных с понятием "результат НИОКР" на основе национальных стандартов.

Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 17/02) "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" относит к НИОКР только работы, связанные с осуществлением научной (научно-исследовательской), научно-технической деятельности и экспериментальных разработок, определение которых даны в Законе о науке. А также указывает на учет результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ в качестве нематериальных активов.

Наряду с этим стандарт предусматривает, что использование результатов конкретной научно-исследовательской, опытно-конструкторской или технологической работы в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации может прекратиться в случае, когда становится очевидным неполучение экономических выгод в будущем от применения результатов указанной работы (п. 15 ПБУ 17/02). Кроме того, использование результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ может быть продемонстрировано, приво-

дит к получению будущих экономических выгод (дохода). В учете также признаются научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, которые не дали положительного результата (п. 7 ПБУ 17/02).

Аналогично и в п. 2 ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов" указано, что научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы могут не дать положительный результат.

Таким образом, из существующих используемых толкований в научном понимании результат используется одновременно в двух значениях: как итог завершившихся работ и как качественный показатель работ, полученный в условиях исследования, эксперимента, испытания. Все приведенные формулировки указывают на нематериальный характер результатов НИОКР.

Из вышесказанного следует, что в ПБУ 17/02 и в ПБУ 14/2007 определена сущность результата НИОКР как нематериального объекта, но не сформулировано определение результата НИОКР. В связи с этим возникает необходимость в точной формулировке определения "результат НИОКР".

В п. 7 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации" разъяснено: если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка соответствующего способа, исходя из действующих положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности.

Обратимся для разрешения настоящей проблемы к п. 5 МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы", где сказано: несмотря на то, что деятельность (исследования и разработки) может привести к созданию актива, имеющего физическую форму (на-

Понятие "результат НИОКР" должно однозначно толковаться в соответствии с действующим законодательством, все разночтения в отношении указанного понятия должны быть исключены

пример, прототипа), материальный элемент этого актива является вторичным по отношению к его нематериальному компоненту, т. е. заключенным в активе знаниям [2].

Иными словами, результат НИОКР (как полученные знания, имеющие новизну), оформленный в виде технической документации на опытный образец, должен учитываться только как нематериальный объект.

Подводя итог проведенным исследованиям нормативно-правовых документов и обобщая обязательные моменты в отношении понятия "результат НИОКР", формулируем следующее определение.

Результат НИОКР — это информация, с помощью которой достигается, подтверждается или опровергается поставленная цель исследования (эксперимента, испытания, разработки) в соответствии с договором (техническим заданием) на выполнение НИР и/или ОКР, а также оформленная в виде технической (рабочей) документации и имеющая действительную или потенциальную коммерческую ценность.

Данное определение формирует правильное понимание "результата НИОКР", приводит к однозначному толкованию сущности объекта учета, а следовательно, и к правильному отражению в регистрах бухгалтерского учета и в отчетности ■

Литература

1. Федеральный закон от 23.08.1996 № 127-ФЗ (ред. от 23.05.2016) "О науке и государственной научно-технической политике" (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017) // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс] / Компания "Гарант".
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 "Нематериальные активы" (введен в действие приказом Минфина России от 28.11.2015 № 217н) // URL: <http://www.minfin.ru> (дата обращения: 15.12.17).
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2007: приказ Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н // Российская газета. — 2008. — № 22, 2 февраля.
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" ПБУ 17/02": приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 115н // Российская газета. — 2002. — № 236, 17 декабря.
5. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 г. № 106н (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008)") // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. — 2008. — № 44, 3 ноября.
6. Чувинова В. В., Новоселова И. Г. Нормативное регулирование бухгалтерского учета опытных образцов и макетов, созданных в результате НИОКР // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. — 2014. — № 4. — С. 63–69.
7. Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / Российская академия наук. Институт русского языка им. В. В. Виноградова. — 4-е изд., дополненное. — М.: Азбуковник, 1999. — 944 с.



ПОДПИСКА-2018

Во всех отделениях почтовой связи

Подписные индексы в каталогах (на I полугодие):

Агентства «Роспечать» — 70091, 48987

«Пресса России» — 40734, 44000

«Межрегионального
Агентства Подписки» — 44929, 24540

«Почта России» — П2428, П2434

онлайн-подписка на сайте: www.podpiska.pochta.ru

Редакционная подписка

на I полугодие и год (с любого месяца на любой срок)

Оформление по телефонам: (495) 764-02-39, 656-09-17
e-mail: zakaz@buhgalt.ru и на сайте: www.buhgalt.ru