

МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РАСХОДОВ НА НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЕ, ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИЕ И ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЕ РАБОТЫ (НИОКТР) ПО РОССИЙСКИМ И МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

Виктория Борисовна Малицкая¹
Мария Борисовна Чиркова²
Наталья Николаевна Волкова²
Маргарита Александровна Наследникова¹

¹Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова

²Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I

Наличие нематериальных активов у организации в условиях формирования в России экономики инновационного типа является важным фактором ее конкурентоспособности и развития. Существенная часть нематериальных активов создается в результате научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКТР). В работе представлены результаты исследования, целью которого являлось определение сущности расходов на НИОКТР как экономической категории на основе анализа их трактовки в законодательных и нормативных актах Российской Федерации, а также в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО). Авторами уточнены теоретико-методологические положения учетного обеспечения расходов на НИОКТР и разработаны методические подходы к их бухгалтерскому учету в соответствии с требованиями международных учетных стандартов. В процессе выполнения работы применялись приемы анализа и синтеза, системность и комплексность, детализация и обобщение, научное абстрагирование. В статье дана оценка определениям «исследования» и «разработки», изложенным в Международных стандартах финансовой отчетности, произведены сравнения названных категорий в Положениях по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/07) и «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02), на основании чего был сделан вывод о том, что нет необходимости рассматривать такие расходы в двух российских стандартах, тем более что и в одном, и в другом Положении по бухгалтерскому учету они изложены достаточно поверхностно. Авторами предложена методика бухгалтерского учета расходов на НИОКТР, которая будет способствовать дальнейшему сближению российского бухгалтерского учета с международно признанными стандартами.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, МСФО, фаза исследований, фаза разработок, капитализация.

METHODOLOGICAL ASPECTS OF ACCOUNTING FOR THE COSTS OF RESEARCH, DEVELOPMENT AND TECHNOLOGICAL WORK UNDER THE RUSSIAN AND INTERNATIONAL STANDARDS

Victoria B. Malitskaya¹
Mariya B. Chirkova²
Nataliya N. Volkova²
Margarita A. Naslednikova¹

¹Plekhanov Russian University of Economics

²Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great

The presence of intangible assets in a business entity in the conditions of formation of an innovation-based economy in Russia is an important factor of its competitiveness and development. A significant part of intangible assets is created as a result of research, development and technological work. This article contains the results of research aimed at determining the essence of costs of research, development and technological work as an economic category basing on the analysis of their interpretation in the laws and regulations of the Russian Federation and the International Financial

Reporting Standards (IFRS). The authors clarify the theoretical and methodological provisions of accounting for costs of research, development and technological work and develop the methodological approaches to such accounting in accordance with the International Accounting Standards. In the process of research the authors applied the methods of analysis and synthesis, systematic and complex approaches, specification and generalization, and scientific abstraction. This article provides an evaluation of definitions of research and development as outlined in the International Financial Reporting Standards and a comparison of these categories in the Russian Accounting Standards RAS 14/2007 Accounting for Intangible Assets and RAS 17/2002 Accounting for the Costs of Research, Development and Technological Work. The authors conclude that there is no need to consider these costs in two separate Russian standards, given that in both RAS their descriptions are quite superficial. The authors have proposed a methodology of accounting for the costs of research, development and technological work that would facilitate the process of convergence of the Russian accounting with the internationally recognized standards.

KEY WORDS: research, development and technological work, IFRS, research phase, development phase, capitalization.

Наличие нематериальных активов у организации в условиях формирования в Российской Федерации экономики инновационного типа является важным фактором ее конкурентоспособности и развития. Существенная часть нематериальных активов создается в результате научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКТР).

Под вложениями во внеоборотные активы понимают инвестиции в недвижимое имущество и другие материальные активы. В составе таких вложений значительную часть занимают вложения в нематериальные активы, являющиеся неотъемлемой частью приносящей доход хозяйственной деятельности [8, с. 91].

В соответствии с п. 4 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» к нематериальным активам следует относить:

- селекционные достижения;
- изобретения;
- полезные модели;
- произведения искусства, литературы и науки;
- программы для ЭВМ;
- знаки обслуживания, товарные знаки;
- деловую репутацию, возникающую в процессе приобретения экономического субъекта как имущественного комплекса целиком или отдельной его части;
- секреты производства (ноу-хау) [7].

Очевидно, что значительная часть нематериальных активов создается в результате научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКТР), состав расходов на которые и порядок их учета регламентируются ПБУ 17/02, являющимся национальным стандартом в области учета названных расходов [6].

Согласно п. 2 ПБУ 14/2007 оно не должно применяться к:

- а) НИОКТР, по которым не получено положительного результата;
- б) НИОКТР, которые не оформлены в порядке, установленном законодательством, по причине того, что они не были завершены;
- в) материальным носителям (вещам), в которых были выражены результаты интеллектуальной деятельности;
- г) финансовым вложениям [7].

Иными словами, ПБУ 14/2007 будет применяться к научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам:

- давшим положительные результаты;
- законченным и оформленным в соответствии с требованиями законодательства.

ПБУ 17/02 применяется в отношении научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, полученные результаты по которым:

- либо не оформлены, но охраняются нормами законодательства;
- либо не подлежат правовой охране в соответствии с действующим законодательством.

Следовательно, оба ПБУ (14/2007 и 17/02) применяются к законченным НИОКТР.

На наш взгляд, возникает необходимость в Положениях по бухгалтерскому учету более четкого использования терминологии, что обеспечит достоверность бухгалтерского учета объектов, отраженных в них. Так, в анализируемых ПБУ используется термин «научно-исследовательская, опытно-конструкторская и технологическая работа», а его определение отсутствует.

В соответствии с ГК РФ (ст. 769) исполнитель научно-исследовательских работ (в соответствии с договором на их выполнение) обязан провести научные исследования согласно техническому заданию заказчика, а исполнитель опытно-конструкторских и технологических работ (в соответствии с договором на их выполнение) обязан представить образец нового изделия, конструкторскую документацию на него или новую технологию; заказчик (опять-таки в соответствии с договором) обязуется принять работу и заплатить за нее [2].

В примечании к п. 2 ПБУ 17/02 приводится следующее определение НИР: «работы, связанные с осуществлением научной (научно-исследовательской), научно-технической деятельности и экспериментальных разработок, определенные Федеральным законом от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» [5, п. 2]. Однако если под действие Положения подпадают все коммерческие организации, являющиеся по законодательству РФ юридическими лицами (кроме кредитных организаций) и выполняющие НИОКТР собственными силами или являющиеся заказчиком этих работ, то под действие Федерального закона подпадают юридические лица, чья научная или научно-техническая деятельность предусмотрена учредительными документами.

Пунктом 3 ст. 769 ГК РФ установлено, что риск случайной невозможности исполнения договоров на выполнение НИОКТР будет нести заказчик (если иное не предусмотрено законодательством или договором). Следовательно, организация (заказчик) по существу несет все расходы, связанные с этими работами.

Согласно ПБУ 17/02 и ПБУ 14/07 информация о расходах на НИОКТР подлежит отражению в системе бухгалтерского учета как вложения во внеоборотные активы. Построение аналитических счетов для учета расходов по НИОКТР должно быть организовано обособленно: по договорам, видам работ или заказам.

В качестве единицы бухгалтерского учета расходов по НИОКТР (п. 6 ПБУ 17/02) выбирается инвентарный объект, т.е. совокупность расходов по конкретной НИОКТР, результаты которой самостоятельно используются экономическим субъектом при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг или для управленческих нужд.

Для признания расходов по НИОКТР в бухгалтерском учете необходимо одновременное выполнение четырех условий:

- 1) сумму расходов можно определить и документально подтвердить;
- 2) имеется документ, подтверждающий выполненные работы (например, акт приемки выполнения работ и т. д.);
- 3) имеется уверенность, что использование результатов НИОКТР для производства или в целях управления приведет в будущем к получению экономических выгод, то есть дохода;
- 4) использование результатов НИОКТР можно продемонстрировать.

Если не будет выполнено хотя бы одно из перечисленных условий, расходы экономического субъекта по выполнению НИОКТР признаются в отчетном периоде в ка-

честве прочих расходов. В случае, если НИОКТР не дали положительного результата, произведенные на них расходы также признаются в качестве прочих расходов отчетного периода. Если в предшествующих отчетных периодах расходы по НИОКТР были отнесены в состав прочих расходов, то в следующих отчетных периодах их нельзя признать в качестве внеоборотных активов.

В состав расходов при выполнении НИОКТР включают:

- стоимость МПЗ и услуг сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении НИОКТР;
- затраты по заработной плате и другим аналогичным выплатам работникам, занятым непосредственно при выполнении НИОКТР по трудовому договору;
- расходы на социальное страхование и обеспечение;
- стоимость спецоборудования и спецодежды, предназначенных к использованию в качестве объектов испытаний и исследований;
- сумму начисленной амортизации по основным средствам и нематериальным активам;
- затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, сооружений, установок и других объектов основных средств или иного имущества;
- общехозяйственные расходы (только когда они непосредственно связаны с выполнением НИОКТР);
- прочие расходы, которые связаны с выполнением НИОКТР, в том числе расходы по проведению испытаний.

ПБУ 17/02 не применяется к расходам, связанным:

- а) с освоением природных ресурсов (проведение геологического изучения недр, разведка (доразведка) осваиваемых месторождений, работы подготовительного характера в добывающих отраслях и т. д.);
- б) с подготовкой и освоением производства, новых организаций, цехов, агрегатов (пусковые расходы);
- в) с подготовкой и освоением производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства;
- г) с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, изменением дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемые в ходе производственного (технологического) процесса (п. 4 ПБУ 17/02). Порядок учета перечисленных расходов частично регулируется ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (приказ Минфина РФ от 6.10.2011 г. № 125н).

Согласно ПБУ 14/07 к расходам при создании нематериального актива относятся:

- суммы, уплачиваемые сторонним организациям за выполнение работ, оказание услуг по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение НИОКТР;
- расходы, связанные с оплатой труда работников, занятых по трудовому договору при создании нематериального актива или при выполнении НИОКТР;
- отчисления на социальное страхование и обеспечение;
- расходы по содержанию и эксплуатации научно-исследовательского оборудования, установок, сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, по которому формируется фактическая (первоначальная) стоимость;
- иные расходы по созданию нематериального актива и обеспечению условий для использования актива в запланированных целях [1, с. 125-126].

Таким образом, в двух вышеуказанных Положениях практически повторяются одни и те же виды расходов, которые включаются в первоначальную стоимость нематериального актива, хотя в ПБУ 17/02 прямо не сказано, что данные расходы формируют нематериальный актив.

Для отражения расходов организаций по НИОКТР в Плане счетов предусмотрен субсчет 8 «Выполнение НИОКТР» к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы». По дебету этого субсчета формируется сумма фактических расходов организации в корреспонденции с кредитом счетов: 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 05 «Амортизация нематериальных активов» и другими. Собственно, такая корреспонденция счетов предлагается в двух указанных выше Положениях по бухгалтерскому учету.

Что касается нематериального актива, то для принятия его к бухгалтерскому учету (по счету 04 «Нематериальные активы») необходимо единовременное выполнение семи условий [6, п. 3]. Пункт же 7 ПБУ 17/02 указывает на четыре условия признания в бухгалтерском учете расходов на НИОКТР, а на каких счетах их учитывать в дальнейшем, остается непонятным. В связи с этим некоторые экономисты предлагают их учитывать на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Нами предлагается в отношении расходов на НИОКТР, по которым получены результаты, самостоятельно используемые при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг либо для управленческих нужд организации, учитывать на счете 04 «Нематериальные активы» обособленно на отдельных субсчетах. При этом дебетуется счет 04 «Нематериальные активы» (отдельный субсчет) и кредитуется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение НИОКТР».

Расходы организации по НИОКТР, результаты которых не могут быть применены в производственных либо управленческих целях организации, или по которым положительные результаты не получены, списываются на счет 91 «Прочие расходы и доходы», субсчет 2 «Прочие расходы» с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение НИОКТР».

Расходы по НИОКТР следует списывать на расходы организации по обычным видам деятельности с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором фактическое применение полученных результатов от выполнения указанных работ при производстве продукции, работ либо для управленческих нужд было начато. Данный факт хозяйственной жизни отражается корреспонденцией по дебету счетов учета расходов по обычным видам деятельности (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и другие) и кредиту счета 04 «Нематериальные активы» (отдельный субсчет).

Списание расходов по каждой выполненной НИОКТР может осуществляться следующими способами:

- линейный;
- пропорционально объему продукции, работ, услуг.

По нематериальным активам кроме указанных двух способов может применяться еще и способ уменьшаемого остатка.

Срок списания расходов по НИОКТР организация должна определить самостоятельно, принимая во внимание ожидаемый срок использования полученных результатов НИОКТР, в течение которого экономический субъект может получать экономические выгоды (доход), но не более 5 лет. Следует иметь в виду, что срок полезного использования не может превышать срок деятельности экономического субъекта.

Линейный способ предполагает равномерное списание расходов по НИОКТР в течение установленного срока.

Списание расходов по НИОКТР в зависимости от объема продукции, работ, услуг осуществляется с использованием следующей формулы:

$$\frac{\sum P \times V_{\text{факт}}}{V_{\text{предн}}},$$

где P – сумма фактических расходов по НИОКТР;

$V_{\text{факт}}$ – фактический объем продукции, работ, услуг;

$V_{\text{предн}}$ – предполагаемый объем продукции, работ, услуг, который может быть получен в течение всего срока использования результатов НИОКТР.

Если разрешен к применению способ списания пропорционально объему продукции, работ, услуг, то совершенно непонятен п. 14 ПБУ 17/ 02, который гласит, что списание расходов по НИОКТР расходы по обычным видам деятельности в течение года производится равномерно в размере 1/12 годовой суммы независимо от применяемого способа списания расходов» [п. 14, ПБУ 17/02]. Возникает вопрос: как могут быть отнесены расходы равномерно при данном способе списания?

Избранный способ списания расходов по конкретной НИОКТР в течение срока применения ее результатов не подлежит изменению, хотя п. 30 ПБУ 14/2007 установлено, что организация имеет право ежегодно уточнять способ амортизации нематериального актива. Так, например, способ определения амортизации должен быть изменен, если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива существенно изменился. Возникающие в связи с изменением способа амортизации корректировки следует отразить в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года в соответствии с правилами отражения изменений оценочных значений.

При прекращении использования результатов конкретной НИОКТР в производстве продукции (работ, услуг) либо в управленческих целях экономического субъекта, а также очевидном неполучении экономических выгод в будущем от применения результатов указанной работы, расходы по такой НИОКТР, не включенные в расходы по обычным видам деятельности, подлежат отнесению на прочие расходы отчетного периода на дату принятия решения о прекращении использования результатов данной работы. При этом составляется проводка: Дебет счета 91 «Прочие расходы и доходы», субсчет 2 «Прочие расходы» и Кредит счета 04 «Нематериальные активы» (отдельный субсчет).

Все виды выбытия и списания нематериальных активов отражаются также через счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Требования к раскрытию информации в бухгалтерской отчетности экономического субъекта предполагают отражение в ней сведений о величине расходов:

- которые в отчетном периоде были учтены в составе расходов по обычным видам деятельности и в составе прочих расходов;
- по НИОКТР, которые не были списаны ни на расходы по обычным видам деятельности, ни на прочие расходы;
- по незаконченным НИОКТР.

В случае существенности информация о расходах по НИОКТР подлежит отражению в бухгалтерском балансе в качестве самостоятельной группы статей актива (в первом разделе «Внеоборотные активы»).

В пояснениях к бухгалтерской отчетности для удовлетворения информационных запросов пользователей следует раскрыть, как минимум, следующую информацию относительно учетной политики организации:

- способы списания расходов по НИОКТР;
- принятые организацией сроки применения результатов НИОКТР.

Что касается Международных стандартов финансовой отчетности, то, в соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», очень важно разграничить стадию исследований и разработок. МСФО (IAS) 38 трактует понятие исследования как «оригинальные и плановые научные изыскания, предпринимаемые с перспективой получения новых научных или технических знаний» [3]. Под разработкой понимается применение научных открытий или других знаний для планирования или конструирования новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или применения.

Зачастую на практике у организации могут возникнуть затруднения с отделением стадии исследований от стадии разработки в рамках внутреннего проекта по созданию нематериального актива. В этом случае организация должна учесть затраты на такой проект так, как если бы они были понесены только на стадии исследований [3, п. 53].

Не подлежат признанию в качестве нематериальных активов активы, возникающие на стадии исследований в рамках внутреннего проекта [10, с. 508]. Затраты на исследования должны признаваться как расходы на момент их возникновения, так как организация не может продемонстрировать наличие актива, который будет генерировать вероятные экономические выгоды в будущем.

В качестве примеров видов исследовательской деятельности можно привести:

- деятельность, связанная с получением новых знаний;
- поиск, оценка и окончательный отбор областей применения результатов исследований или других знаний;
- поиск альтернативы материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам;
- формулирование, конструирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив новым или улучшенным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам.

Деятельность по разработке включает:

- проектирование, конструирование, тестирование до производственных образцов и моделей;
- проектирование инструментов, шаблонов, форм и штампов, включающих новую технологию;
- проектирование, конструирование и эксплуатацию опытной установки, которая по экономическим масштабам не подходит для коммерческого производства;
- проектирование, конструирование и тестирование выбранных альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг.

В некоторых случаях на стадии разработок организация может идентифицировать нематериальный актив и продемонстрировать вероятность, что актив способен обеспечить приток экономических выгод. Как правило, это происходит из-за большей продвинутой стадии разработок проекта по сравнению со стадией исследований.

Если нематериальный актив возникает из стадии разработок в рамках внутреннего проекта, то он подлежит признанию тогда и только тогда, когда экономический субъект может продемонстрировать наличие перечисленных признаков:

- техническую осуществимость создания нематериального актива, обеспечив его доступность для использования или продажи;
- свое намерение создать нематериальный актив для использования его самостоятельно или для продажи;
- свою способность по использованию или продаже нематериального актива;
- то, каким образом нематериальный актив будет создавать вероятные экономические выгоды. Кроме того, организация должна продемонстрировать наличие рынка для самого нематериального актива и его результатов или, если предполагается его внутреннее использование, полезность такого нематериального актива;
- доступность достаточных ресурсов (технических, финансовых и др.) для завершения разработки и для использования или продажи нематериального актива;
- способность дать надежную оценку затратам, относящимся к нематериальному активу в процессе его разработки [4].

Для организации, которая хочет обозначить расходы, связанные с созданием нематериального актива на стадии разработки, необходимо подготовить расчеты и соответствующие объяснения, показывающие, что она не путает текущие расходы с расходами на создание нематериального актива.

Приведем условный пример: компания «Крокус» занимается оказанием инженерно-конструкторских услуг и услуг по поддержке эксплуатации в сфере самолетостроения. Руководство «Крокус» приняло решение о разработке новой системы кондиционирования воздуха в самолетах. На реализацию этого проекта «Крокус» удалось получить заем в размере \$1 000 000.

Расходы, понесенные компанией в рамках данного проекта в 2015 г., были следующими:

- 15 января: заплачено \$175 000 инженерам и консультантам;
- 31 марта: потрачено \$250 000 на разработку и создание тестовой модели системы кондиционирования воздуха;
- 15 июня: потрачено дополнительно \$300 000 на корректировку некоторых компонентов тестовой модели;
- 15 августа: разработана и апробирована на совместимость с самолетом первая модель (прототип) стоимостью \$80 000;
- 30 октября: группа, состоящая из представителей других компаний, оказывающих инженерные услуги, и из потенциальных пользователей новой системы кондиционирования, была приглашена на конференцию, посвященную представлению нового продукта; затраты на проведение конференции составили \$50 000;
- 15 декабря: стадия разработок была закончена, и был составлен бюджет движения денежных средств. Чистая прибыль за 2015 г. была оценена в \$900 000.

Требуется определить: признает ли компания «Крокус» нематериальный актив, возникший из стадии разработок? Если да, то в какой сумме?

Для ответа на поставленный вопрос следует иметь в виду, что учет затрат зависит от того, можно ли их капитализировать в соответствии с МСФО 38 или же их необходимо отнести на расходы текущего периода. Так, согласно МСФО 38, затраты, понесенные на стадии исследования, должны быть признаны расходами текущего периода, а НМА, возникающие из стадии разработок, подлежат признанию тогда и только тогда, когда экономический субъект может продемонстрировать все из перечисленного ниже:

- техническую осуществимость применения нематериального актива. Данное условие было выполнено в августе 2015 г., когда был произведен первый прототип;

- намерение закончить формирование нематериального актива для его последующего использования или продажи. Это условие также было выполнено в августе 2015 г., когда модель была апробирована на совместимость;

- способность использовать или продать нематериальный актив. Данное условие было выполнено только в октябре 2015 г., когда была определена конкурентоспособность продукта;

- влияние нематериального актива на прогнозируемые возможные экономические преимущества. Кроме того, предприятие должно продемонстрировать наличие рынка для производимого нематериального актива или последствий его использования либо, если оно собирается использовать его внутри предприятия, – его полезность. Условие наличия рынка для данного НМА было выполнено в октябре 2015 г.;

- наличие технических, финансовых и прочих ресурсов, необходимых для окончания работы над нематериальным активом. Данное условие также было выполнено, поскольку «Крокус» получил заем под этот проект;

- способность произвести оценку расходов, потраченных на создание нематериального актива. Об этом явно не говорится, но «Крокус» наверняка с легкостью может произвести оценку расходов.

Таким образом, все затраты, понесенные до октября 2015 г., должны быть отнесены на расходы текущего периода в сумме: $175\ 000 + 250\ 000 + 300\ 000 + 80\ 000 = \$805\ 000$.

К затратам, подлежащим капитализации, относятся только те, которые компания «Крокус» понесла после октября 2015 г. Однако затраты на проведение конференции не относятся к затратам на стадии разработок, поэтому они также должны быть включены в расходы текущего периода.

Следовательно, в соответствии с МСФО (IAS) 38, никакие затраты в рассматриваемом примере не капитализируются, и нематериальный актив не признается [9, с. 334-335].

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод, что в России нет необходимости рассматривать вопросы бухгалтерского учета расходов на НИОКТР в двух стандартах. Эти расходы связаны с созданием нематериального актива и не важно, подлежат ли они правовой охране или нет, оформлены ли они в установленном законодательством порядке или нет. В МСФО, на наш взгляд, наиболее четко даны определения исследований и разработок, изложен порядок их бухгалтерского учета.

Библиографический список

1. Бухарова Л.В. Бухгалтерский учет : учеб. пособие / Л.В. Бухарова, В.Б. Малицкая, М.Б. Чиркова и др. – Москва : Эксмо, 2010. – 656 с.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/ (дата обращения: 18.01.2017).
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н) (ред. от 21.01.2015) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124016/ (дата обращения: 18.01.2017).
4. Морозова Т.В. Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. пособие / Т.В. Морозова. – Москва : Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2012. – 480 с.
5. О науке и государственной научно-технической политике: федеральный закон от 23 августа 1996 г. №127-ФЗ (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/135919/> (дата обращения: 18.01.2017).
6. Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 115 н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" ПБУ 17/02» (зарегистрировано в Минюсте России 11.12.2002 № 4022 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_39968/ (дата обращения: 18.01.2017).
7. Приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2007» (зарегистрировано в Минюсте России 23.01.2008 № 10975) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/ (дата обращения: 18.01.2017).
8. Чиркова М.Б. Бухгалтерский финансовый учет : учеб. пособие / М.Б. Чиркова, В.Б. Малицкая. – Воронеж : Научная книга, 2008. – 180 с.
9. Mirza A.A. IFRS Practical Implementation Guide and Workbook / A.A. Mirza, Orrell M, Holt G.J. – 2nd edition. – John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2008. – 493 p.
10. Spiceland J.D. Intermediate Accounting with Annual Report / J.D. Spiceland, J. Sepe, M. Nelson. – 7th ed. – McGraw-Hill Education/Irwin, 2012. – 1486 p.

СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ Принадлежность к организации

Виктория Борисовна Малицкая – доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и налогообложения, ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», Российская Федерация, г. Москва, E-mail: vmrussian@yandex.ru.

Мария Борисовна Чиркова – доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита, ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Российская Федерация, г. Воронеж, E-mail: chirkovamb@mail.ru.

Наталья Николаевна Волкова – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита, ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Российская Федерация, г. Воронеж, E-mail: vnn@agroeco.vsau.ru.

Мargarita Александровна Наследникова – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения, ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», Российская Федерация, г. Москва, E-mail: naslednikova_ma@mail.ru.

Дата поступления в редакцию 15.02.2017

Дата принятия к печати 16.03.2017

AUTHOR CREDENTIALS Affiliations

Victoria B. Malitskaya – Doctor of Economic Sciences, Professor, the Dept. of Accounting and Taxation, Plekhanov Russian University of Economics, Russian Federation, Moscow, E-mail: vmrussian@yandex.ru.

Mariya B. Chirkova – Doctor of Economic Sciences, Professor, the Dept. of Accounting and Audit, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russian Federation, Voronezh, E-mail: chirkovamb@mail.ru.

Nataliya N. Volkova – Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Accounting and Audit, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russian Federation, Voronezh, E-mail: vnn@agroeco.vsau.ru.

Margarita A. Naslednikova – Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Accounting and Taxation, Plekhanov Russian University of Economics, Russian Federation, Moscow, E-mail: naslednikova_ma@mail.ru.

Date of receipt 15.02.2017

Date of admittance 16.03.2017