

**ОЦЕНКА РЕЗУЛЬТАТОВ ИССЛЕДОВАНИЙ И РАЗРАБОТОК****Валентина Анатольевна СИТНИКОВА**

кандидат экономических наук, доцент департамента учета, анализа и аудита,  
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,  
Москва, Российская Федерация  
sitnikova\_vak@mail.ru

**История статьи:**

Принята 02.12.2016  
Принята в доработанном  
виде 07.12.2016  
Одобрена 21.12.2016  
Доступна онлайн 16.01.2017

УДК 657.9

JEL: M41

**Ключевые слова:** оценка исследований и разработок, научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки

**Аннотация**

**Тема.** Статья посвящена проблеме оценки результатов исследований и разработок в учете и бухгалтерской отчетности. В условиях отсутствия однозначных норм в регулирующих документах проблема оценки указанных объектов является весьма актуальной для организаций.

**Цели.** Рассмотреть различные аргументы для выявления наиболее приемлемого способа оценки при отражении в учете результатов исследований и разработок и раскрытия информации о них в бухгалтерской отчетности.

**Методология.** Посредством анализа и сопоставления требований нормативных документов раскрываются подходы к оценке исследований и разработок, сложившиеся в учетной практике, а также перспективы такой оценки.

**Результаты.** Обоснована необходимость применения единого подхода к оценке активов организации путем совершенствования системы нормативного регулирования для формирования достоверной информации о результатах исследований и разработок.

**Выводы.** Сделан вывод о целесообразности применения в сложившихся условиях варианта оценки результатов исследований и разработок в сумме всех фактических затрат, связанных с их выполнением, до решения проблемы путем совершенствования нормативного регулирования, обеспечивающего единые подходы к отражению в учете различных объектов. Капитализация затрат только на этапе разработок рассматривается в качестве перспективного варианта, который найдет широкое применение под влиянием меняющихся требований нормативных документов. «Точечное» решение отдельных проблем не позволяет реализовать такие принципы нормативного регулирования бухгалтерского учета, как единство системы требований к бухгалтерскому учету и обеспечение условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов.

**Применение.** Статья будет полезна специалистам в области учета для принятия более обоснованных решений о применении конкретного варианта оценки результатов исследований и разработок.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

В условиях нынешней экономической ситуации повышаются запросы пользователей к информации, формируемой в системе учета экономических субъектов. Вместе с тем длительное время остается проблемным вопрос об оценке объектов учета. Обеспечение достоверности сведений о финансовом состоянии и соответствующих результатах деятельности организации предполагает адекватную оценку объектов как в системе учета, так и при раскрытии информации о них в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Исследования, направленные на определение более адекватных способов оценки объектов учета, не теряют своей актуальности. В настоящее время большое внимание уделяют проблемам и перспективам оценки по справедливой стоимости Э.С. Дружиловская<sup>1</sup>, С.Н. Поленова<sup>2</sup>, В.С. и О.В. Плотниковы [1],

<sup>1</sup> Дружиловская Э.С. Проблемы применения справедливой стоимости в российском и международном бухгалтерском учете // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 17; Дружиловская Э.С. Проблемы бухгалтерской оценки активов в трудах современных ученых // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 48.

<sup>2</sup> Поленова С.Н. К вопросу оценки по справедливой стоимости объектов бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 1.

О.В. Рожнова<sup>3</sup> и многие другие специалисты в области бухгалтерского учета.

Исследуя разные аспекты оценки объектов, А.В. Величковский отмечал высокую степень неопределенности оценки немонетарных активов. К наиболее общим проблемам в этой сфере он отнес следующие<sup>4</sup>:

- 1) индивидуальные оценки немонетарных активов неоднородны по своему экономическому содержанию;
- 2) в отсутствие достаточной определенности результатов инвестиций, произведенных в немонетарные активы, применяются наименьшие оценки;
- 3) не учитывается влияние присущих данному предприятию факторов неопределенности на оценку немонетарных активов.

В основном проблемы оценки, отмечает А.В. Величковский, обусловлены признаками немонетарных активов: «в момент принятия их к учету неизвестны конкретные денежные суммы, которые будут получены от использования этих ресурсов, а также сроки обращения их в деньги. Проблема оценки вызвана исключительно неопределенностью в отношении размеров экономической выгоды, ожидаемой от использования немонетарных активов».

Исследование проблем оценки объектов позволило ученому установить:

- специалисты единодушны в том, что объектами оценки выступают объекты бухгалтерского учета (факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, капитал, доходы, расходы и др.);
- в качестве шкалы измерения используется денежная единица.

<sup>3</sup> Рожнова О.В. Актуальные вопросы оценки по справедливой стоимости активов и обязательств // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 23.

<sup>4</sup> Величковский А.В. Совершенствование методики оценки немонетарных активов в бухгалтерской отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. 2014. № 34.

Однако относительно признака, который должен характеризовать объекты бухгалтерского учета, однозначного мнения у бухгалтеров и пользователей отчетности нет. Тот же А.В. Величковский отмечает, что «необходимость выбора и численного определения этого признака можно считать отличительным свойством объектов, которые относятся к немонетарным. Многообразие точек зрения на приоритетность тех или иных свойств активов определяется информационными запросами пользователей бухгалтерской отчетности»<sup>5</sup>.

Рассмотрим более подробно проблему оценки такого немонетарного актива, как результаты исследований и разработок. Эта тема является следствием противоречивых норм Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 17/02 (далее – ПБУ 17/02)<sup>6</sup>, которые регулируют учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР).

Заметим, что проблема оценки НИОКР, обусловленная законодательными требованиями, является не единственной в их учете. Исследуя нормы ПБУ 17/02, И.Д. Демина предложила направления совершенствования норм этого документа в части понятийного аппарата, создания резервов расходов на НИОКР, порядка списания расходов на них и др.<sup>7</sup>. Тем не менее акцентируем внимание на формировании стоимости этих объектов.

В настоящее время практическое применение нашли следующие варианты оценки НИОКР:

- в совокупности всех фактических затрат, связанных с их проведением;

<sup>5</sup> Величковский А.В. Подходы к оценке немонетарных активов, сложившиеся в бухгалтерском учете // *Международный бухгалтерский учет*. 2015. № 14.

<sup>6</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02: приказ Минфина России от 19.11.2002 № 115н (ред. от 18.09.2006).

<sup>7</sup> Демина И.Д. Проблемы применения ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» в современных условиях деятельности коммерческих организаций // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 9.

- в части затрат, понесенных организацией с момента появления уверенности в положительном результате НИОКР.

О возможности капитализации всех расходов, связанных с выполнением НИОКР, свидетельствуют:

- требование об их отражении в бухгалтерском учете в качестве вложений во внеоборотные активы (п. 5 ПБУ 17/02);
- указание о том, что расходы на НИОКР включают в себя «все фактические расходы, связанные с выполнением» (п. 9 ПБУ 17/02).

В свою очередь п. 7 свидетельствует, что признание результатов НИОКР требует одновременного соблюдения четырех условий, среди которых уверенность в получении будущих экономических выгод (дохода) и возможность демонстрации использования результатов НИОКР.

Указанные положения являются аргументом в пользу капитализации не всех, а только части затрат на НИОКР, которая понесена в период успешного их завершения.

Проблема оценки НИОКР рассматривалась Бухгалтерским методологическим центром, выводы и их основания нашли отражение в Рекомендации Р-12/2011-КпТ «Признание затрат на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы».

При этом специалисты пришли к выводу о необходимости применения норм Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), капитализируя затраты на НИОКР только лишь на этапе разработок. Решение сложилось под влиянием таких факторов:

- наличие противоречий в отношении затрат на выполнение НИОКР до момента появления уверенности в их успешном завершении;

- ПБУ 14/2007<sup>8</sup> и ПБУ 17/02 не применяются к незаконченным НИОКР.

Вывод Бухгалтерского методологического центра в отношении оценки НИОКР требует определиться с моментом, когда заканчивается стадия исследований и начинается стадия разработок при создании объекта.

Условия реализации стадии разработки содержатся в п. 57 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»<sup>9</sup>, который в соответствии с п. 5 применяется в том числе к затратам на исследования и разработки. Так, условия стадии разработки выполняются, если организация может продемонстрировать:

- техническую осуществимость завершения разработки нематериального актива и доведения его до состояния, пригодного для использования или продажи;
- свое намерение завершить разработку нематериального актива и использовать или продать его;
- способность использовать или продать нематериальный актив;
- предполагаемый способ извлечения вероятных будущих экономических выгод.

Помимо прочего организация может продемонстрировать:

- наличие рынка сбыта для продукта, получаемого от использования нематериального актива, или самого нематериального актива, или же, если он предназначен для внутреннего использования самой организацией, полезность такого нематериального актива;
- наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов, необходимых для

<sup>8</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007): приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н (ред. от 16.05.2016)

<sup>9</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

завершения процесса разработки и использования или продажи нематериального актива;

- способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу, в процессе его разработки.

В Информации № ПЗ-8/2011 «О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства» Минфин России подтверждает, что «ПБУ 17/02 и ПБУ 14/2007 не применяются к незаконченным и не оформленным в установленном законодательством порядке научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам», но могут применяться «в части определения состава затрат, включаемых впоследствии в стоимость формируемого актива», поскольку названные документы не определяют момент начала признания затрат, формирующих стоимость актива, являющегося результатом НИОКР.

В этой связи Министерство финансов РФ адресует к нормам МСФО, указывая, что понесенные организацией расходы на получение новых знаний, поиск, оценку и окончательный отбор областей применения результатов исследований или иных знаний, на поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг, на формулирование, проектирование, оценку и окончательный отбор возможных альтернатив новым или улучшенным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам целесообразно признавать в момент их осуществления и не включать в стоимость актива.

Однако ведомство не настаивает на строгом соблюдении признаков, которыми характеризуется момент начала включения затрат организации в стоимость активов.

В п. 3 названной Информации четко указано на возможность применения такой совокупности

признаков: «Таковыми признаками, в частности, могут быть...».

Сложившаяся ситуация в отношении оценки объектов НИОКР привела к отсутствию единого подхода на практике к отражению фактов хозяйственной жизни по учету отмеченных объектов. Организации вынуждены дополнять положения учетной политики нормой о порядке оценки объектов НИОКР, а также включать соответствующую информацию в пояснения к бухгалтерской (финансовой) отчетности, комментируя строку бухгалтерского баланса «Результаты исследований и разработок», с учетом важности правильного понимания информации о НИОКР в бухгалтерской (финансовой) отчетности пользователями.

Очевидно, что отсутствие единого подхода не только затрудняет работу сотрудников бухгалтерских служб, но и усложняет понимание отчетной информации о выполненных НИОКР. В связи с важностью этого вопроса представляют интерес дополнительные аргументы в пользу того или иного варианта учета, а также позиции специалистов.

Так, порядок формирования себестоимости научно-технической продукции раскрывают Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции, которые утверждены приказом Миннауки России 15.06.1994 № ОР-22-2-46. В п. 4 указывается, что себестоимость научно-технической продукции представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства научно-технической продукции природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

При этом к научно-технической продукции относятся законченные научно-исследовательские, конструкторские, проектно-конструкторские,

технологические, другие инновационные (внедренческие) и научно-технические работы (услуги), опытные образцы или опытные партии изделий (продукции), изготовленные в процессе выполнения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ в соответствии с условиями, предусмотренными в договоре (заказе) и принятые заказчиками.

В указанном документе отмечается (п. 5), что «в себестоимость научно-технической продукции включаются затраты, необходимые для производства продукции и выполнения работ, предусмотренных техническим заданием (программой, методикой, иным аналогичным документом) и договором (заказом) на создание (передачу) научно-технической продукции».

В пользу полного состава затрат, связанных с выполнением НИОКР, высказываются многие специалисты в области бухгалтерского учета: А.В. Илющечкин [2], Л.М. Куприянова и И.В. Осипова<sup>10</sup>, А.Ю. Попов<sup>11</sup>, Н.А. Якимкина<sup>12</sup>, в том числе при комментариях порядка формирования показателя бухгалтерского баланса по строке «Результаты исследований и разработок» в годовом отчете за 2015 г. Т.Л. Крутяковой [3] и издании под ред. В.И. Мещерякова [4].

На сложность учета затрат на НИОКР указывает С.Н. Гордеева, обращая внимание на проблему оценки результатов НИОКР<sup>13</sup>. При этом отмечается, что в случае «отсутствия в нормативных правовых актах способа ведения бухгалтерского учета в той или иной неурегулированной ситуации при формировании учетной политики организация может его разработать самостоятельно исходя

из ПБУ, а также МСФО». То есть исследователь не склоняется к применению исключительно норм МСФО для урегулирования проблемной ситуации.

На случаи, когда «некоторые затраты на НИОКР не включаются в стоимость актива» и «часть затрат на НИОКР признаются расходами текущего периода», обращает внимание В.Р. Захарьин [5].

Целесообразность признания в стоимости актива затрат, возникающих лишь на стадии разработки, отмечается во многих работах специалистов: О.В. Давыдовой<sup>14</sup>, И.Д. Деминой<sup>15</sup>, В.В. Семенихина [6] и др. Ссылаясь на Информацию Минфина России, ученые акцентируют внимание на критерии получения в будущем экономических выгод от использования создаваемых объектов.

Необходимо отметить, что капитализация не всех затрат, связанных с созданием НИОКР, а лишь их части противоречит сложившейся российской практике формирования стоимости актива, который создается силами организации.

В соответствии с п. 23 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации<sup>16</sup>, «под стоимостью изготовления признаются фактически произведенные затраты, связанные с использованием в процессе изготовления имущества основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на изготовление объекта имущества».

Такой подход к формированию стоимости создаваемых объектов в размере фактических

<sup>10</sup> Куприянова Л.М., Осипова И.В. Бухгалтерский баланс – важнейший источник информации для оценки развития бизнеса // *Международный бухгалтерский учет*. 2015. № 22.

<sup>11</sup> Попов А.Ю. Особенности нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета инвестиционной деятельности в форме капитальных вложений // *Международный бухгалтерский учет*, 2013. № 26.

<sup>12</sup> Якимкина Н.А. Консультации эксперта от 26.12.2014, 30.12.2015, 24.06.2016.

<sup>13</sup> Гордеева С.Н. Учетные моменты НИОКР // *Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2015. № 3.

<sup>14</sup> Давыдова О.В. Инновация производства путем выполнения НИОКР // *Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2013. № 11.

<sup>15</sup> Демина И.Д. Проблемы отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций затрат на инновации и модернизацию производства // *Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии*. 2014. № 3.

<sup>16</sup> Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 24.12.2010).

затрат прослеживается во всех действующих положениях по бухучету в отношении соответствующих регулируемых ими объектов. В комментариях к сч. 04 Инструкции по применению Плана счетов<sup>17</sup> в отношении порядка отражения расходов на НИОКР указан их учет на сч. 04 «Нематериальные активы» в сумме фактических затрат в корреспонденции со сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Бесспорно, весьма весомым аргументом в этом вопросе является международная практика (например, МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»), которая предполагает частичную капитализацию в отношении нематериальных активов, включая исследования и разработки.

В российской практике признак отсутствия материально-вещественной формы не выделен в качестве критерия признания НИОКР, но он и не является основополагающим в решении проблемы оценки. Материально-вещественной формы также не имеют нематериальные активы (подп. «ж» п. 3 ПБУ 14/2007) и нематериальные поисковые активы (п. 6 ПБУ 24/2011)<sup>18</sup>. Однако оценка этих объектов производится в полной сумме фактических затрат, о чем свидетельствуют нормы п. 8, 9 ПБУ 14/2007 и п. 12 ПБУ 24/2011 соответственно.

С учетом изложенных обстоятельств считаем целесообразным сохранить сложившуюся ранее практику оценки результатов НИОКР в сумме всех фактических затрат до решения проблемы путем совершенствования системы нормативного регулирования, обеспечивающей единые подходы к отражению в учете различных объектов.

К сожалению, точечное решение отдельных проблем не позволяет реализовать такие принципы нормативного регулирования бухгалтерского учета, как единство системы требований к бухгалтерскому учету и обеспечение условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов, предусмотренные ст. 20 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) «О бухгалтерском учете».

В этом контексте представляет научный и практический интерес рекомендация для достижения однородности оценок в бухгалтерском балансе «вместо подхода с использованием индивидуальных оценок применять комплексный подход к оценке активов, который предполагает исчисление общей для всех видов немонетарных активов оценки» [6].

В свою очередь капитализация затрат, связанных с созданием НИОКР только на стадии разработки, с большой вероятностью будет применяться в практике бухгалтерского учета с введением соответствующего федерального стандарта.

Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016–2018 гг., утвержденная приказом Минфина России от 23.05.2016 № 70н, предполагает разработку проекта стандарта «Нематериальные активы» со сроком представления проекта в Совет по стандартам бухгалтерского учета в последнем квартале 2016 г. Предполагаемой датой вступления стандарта в силу для обязательного применения указан 2018 г.

<sup>17</sup> Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010).

<sup>18</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011): приказ Минфина России от 06.10.2011 № 125н.

### **Список литературы**

1. *Плотников В.С., Плотникова О.В.* В развитие концептуальной основы бухгалтерского учета // *Аудитор*. 2014. № 9. С. 52–61.
2. *Илющечкин А.В.* Независимая гарантия исполнения обязательств в бухгалтерском учете. URL: <http://ppt.ru/news/136562>.
3. *Крутякова Т.Л.* Годовой отчет 2015. М.: АйСи Групп, 2015. 544 с.
4. Годовой отчет 2015 / под ред. В.И. Мещерякова. М.: Международное агентство бухгалтерской информации, 2015.
5. *Захарьин В.Р.* Годовой бухгалтерский отчет / тематический выпуск // *Экономико-правовой бюллетень*. 2014. № 1.
6. *Семенухин В.В.* Годовой отчет за 2015 год. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2015.

### **Информация о конфликте интересов**

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Данное заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**MEASUREMENT OF RESEARCH & DEVELOPMENT RESULTS****Valentina A. SITNIKOVA**

Financial University under Government of Russian Federation, Moscow, Russian Federation

sitnikova\_vak@mail.ru

**Article history:**

Received 2 December 2016

Received in revised form

7 December 2016

Accepted 21 December 2016

Available online

16 January 2017

**JEL classification:** M41**Keywords:** R&D, evaluation, research, development, design, experiment**Abstract****Importance** The article investigates the issue of evaluating R&D results in accounting and financial reporting. Whereas regulatory documents fail to set forth unambiguous standards, it is very important for entities to measure these items.**Objectives** The research scrutinizes various reasons for determining the most appropriate method to measure R&D results for accounting purposes and disclose them respectively in financial statements.**Methods** Analyzing and comparing requirements of regulatory documents, I unveil approaches to measuring R&D that exist in accounting practices, and prospects of such measurements.**Results** I substantiate the need to apply a common approach to corporate assets measurement by improving the regulatory system of rates and generating reliable information on R&D results.**Conclusions and Relevance** I conclude that in the current circumstances R&D results should be assessed by total costs incurred to perform those R&D before laws-makers find a solution to regulatory improvements that would set up uniform approaches to recognition of various items for accounting purposes. Capitalization of costs is considered a promising option at the R&D stage only, which will be very frequent due to changing regulatory requirements. The article will prove useful for accounting specialists in taking more reasonable decisions on a certain approach to R&D measurements.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

**References**

1. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. [For the development of the conceptual framework of accounting]. *Auditor*, 2014, no. 9, pp. 52–61. (In Russ.)
2. Ilyushechkin A.V. *Nezavisimaya garantiya ispolneniya obyazatel'stv v bukhgalterskom uchete* [Independent performance guarantee in accounting]. Available at: <http://ppt.ru/news/136562>. (In Russ.)
3. Krutyakova T.L. *Godovoi otchet 2015* [The 2015 report]. Moscow, AiSi Grupp Publ., 2015, 544 p.
4. *Godovoi otchet 2015* [The 2015 annual report]. Moscow, Mezhdunarodnoe agentstvo bukhgalterskoi informatsii Publ., 2015.
5. Zakhar'in V.R. [Financial reporting for the year]. *Ekonomiko-pravovoi byulleten' = Economic and Legislative Bulletin*, 2014, no. 1.
6. Semenikhin V.V. *Godovoi otchet za 2015 god* [The 2015 annual report]. Moscow, GrossMedia, ROSBUKH Publ., 2015.

**Conflict-of-interest notification**

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.