

Федеральное государственное автономное  
образовательное учреждение  
высшего образования  
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»  
Институт экономики управления и природопользования  
Кафедра бухгалтерского учета и статистики

УТВЕРЖДАЮ

Заведующий кафедрой

\_\_\_\_\_ О.Н. Харченко

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2019 г.

## **БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА**

направление 38.03.01 Экономика  
профиль 38.03.01.01.01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит  
(в коммерческих организациях)

**ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ И НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ  
УЧЕТА РЕЗУЛЬТАТОВ НИОКР КАК ОБЪЕКТОВ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ  
СОБСТВЕННОСТИ (на примере ЗАО «ОКБ АРТ»)**

Научный руководитель \_\_\_\_\_ доцент, канд. экон. наук Т.В. Кожина

Выпускник \_\_\_\_\_ Качаева Виктория Сергеевна

Красноярск 2019

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
1 Организационно-правовые основы признания и учета объектов интеллектуальной собственности на примере ЗАО «ОКБ АРТ».....	5
1.1 Определение содержания документов правового обеспечения объектов интеллектуальной собственности .....	5
1.2 Анализ нормативно-правовой базы НИОКР как источника возникновения объектов интеллектуальной собственности .....	10
1.3 Особенности деятельности ЗАО «ОКБ АРТ» и их влияние на организацию учета НИОКР.....	17
2 Учет, оценка и отражение в бухгалтерской отчетности НИОКР.....	23
2.1 Оценка системы бухгалтерского учета НИОКР в ЗАО «ОКБ АРТ».....	23
2.2 Формирование возможных вариантов бухгалтерского учета НИОКР.....	28
2.3 Пересчет показателей бухгалтерской отчетности организации ЗАО «ОКБ АРТ» в соответствии с новым вариантом учета НИОКР .....	36
3 Анализ последствий по данным бухгалтерской отчетности изменения метода учета НИОКР в ЗАО «ОКБ АРТ» .....	45
3.1 Анализ влияния на бухгалтерскую отчетность и финансовое состояние нового метода учета НИОКР и его результатов.....	45
3.2 Определение налоговых и административных последствий от пересчета показателей бухгалтерской отчетности в соответствии с изменением учета НИОКР .....	54
Заключение.....	61
Список использованных источников.....	63
Приложение А Размер пошлин по основным видам юридически значимых действий в отношении патента на полезную модель и промышленный образец .....	68
Приложение Б Организационная структура ЗАО «ОКБ АРТ» на 01.06.2016 .....	70
Приложение В Учетная политика.....	71
Приложение Г.....	74
Приложение Д Бухгалтерский баланс ЗАО «ОКБ АРТ» на 31.12.2017 .....	75
Приложение Е Отчет о финансовых результатах за 2017 год.....	77
Приложение Ж Отчет об изменениях капитала .....	79
Приложение И Бухгалтерская справка №1 .....	81
Приложение К Бухгалтерская справка №2 .....	83
Приложение Л Налоговый регистр.....	84

## ВВЕДЕНИЕ

Развитие каждой организации невозможно без периодического или постоянного совершенствования технологического процесса, улучшения качества выпускаемой продукции, расширения ассортимента. Но на сегодняшний день в конкурентных условиях данных способов развития недостаточно для того, чтобы занимать лидирующие позиции на рынке среди множества таких же развивающихся фирм.

Для удержания и привлечения интереса клиентов к организации необходимо не только улучшение имеющихся продукции и процесса, но и создание уникального результата работы, который имеет новейшие свойства и выполняет функции, ранее неизведанные и неразвитые, достигаемого за счет научной деятельности.

На сегодняшний момент научно-технический прогресс находится на высоком уровне и продолжает стремительно развиваться. Организации активно занимаются научно-исследовательскими, опытно-конструкторскими и технологическими работами. Исходя из этого, предприятия очень часто в своем составе предусматривают создание структурных подразделений или обособленно входящих в холдинг предприятий, занимающихся исключительно этой деятельностью, целью выполнения которой может являться внутреннее потребление полученных результатов или реализация на сторону по договорам научного подряда или передачи исключительных прав. Вследствие чего возникает множество вопросов по ведению бухгалтерского учета данного вида работ, тем самым вызывая необходимость в обособленном учете НИОКР.

К сожалению, многие наукоемкие предприятия, даже обладая значительным количеством интеллектуальных активов, подавляющее большинство из них не отражают обособленно в системах финансового и управленческого учета организации [1, с. 24]. Такие предприятия предпочитают котловой метод учета затрат, при котором все понесенные затраты учитывают, как расходы по обычным видам деятельности без учета фактора цели использования результатов научной деятельности.

Исключением не является и коммерческая организация закрытое акционерное общество «Опытно-конструкторское бюро автоматики и радиоэлектронной техники» (ЗАО «ОКБ АРТ»), которое занимается производством радио- и телевизионной передающей аппаратуры, осветительного оборудования, в основе которого заложены уникальные технические решения, полученные в результате научной деятельности. Где учет затрат построен только в управленческом учете без относительно того, для кого эти расходы произведены. Готовая продукция данного предприятия может быть разделена на две группы: светодиодная продукция и звуковая аппаратура (усилители, акустика). Анализ в

представленной работе будет проводиться в отношении НИОКР по разработке моделей светодиодных светильников.

Актуальность данного исследования обусловлена существенной величиной (4,7%) доли затрат на осуществление научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ в сумме затрат, формирующих себестоимость продаваемой светодиодной продукции. Существенность затрат предполагает их обособленный бухгалтерский учет и отражение на соответствующих счетах и в специальных статьях отчетности, в связи с влиянием на финансовые результаты деятельности организации.

Целью дипломной работы является разработка оптимального варианта учета затрат на НИОКР и его результата, подходящего для применения в организации ЗАО «ОКБ АРТ», пересчет показателей бухгалтерской отчетности в соответствии с ним и определение возможных последствий от применения разработанного метода.

Для достижения цели необходимо решить следующие задачи:

1. Исследовать нормативно-правовую базу в отношении объектов интеллектуальной собственности, в том числе полученных в результате НИОКР;
2. Оценить систему бухгалтерского учета НИОКР в организации ЗАО «ОКБ АРТ»;
3. Сформировать возможные варианты бухгалтерского учета НИОКР;
4. Произвести пересчет бухгалтерской отчетности в соответствии с одним выбранным вариантом учета НИОКР;
5. Проанализировать влияние на финансовое состояние ЗАО «ОКБ АРТ» нового метода учета НИОКР и его результатов;
6. Определить последствия от пересчета показателей бухгалтерской отчетности при изменении метода учета НИОКР.

Объектом исследования являются научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. Вариант учета процесса проведения НИОКР и его результатов – предмет исследования.

Работа состоит из трех глав. В первой главе исследованы нормативно-правовые основы в отношении признания и учета НИОКР и полученных результатов. Вторая глава представляет собой описание сложившейся системы бухгалтерского учета НИОКР в организации ЗАО «ОКБ АРТ» и разработку нескольких иных вариантов учета, с последующим применением к бухгалтерской отчетности одного из них. В третьей главе определены последствия от изменения метода учета НИОКР в ЗАО «ОКБ АРТ». Исследование базируется на нормативно-правовой базе РФ, статьях отечественных экономистов, электронных ресурсов Интернет, а также данных ЗАО «ОКБ АРТ». Методы, использованные при выполнении работы: аналитический, экономико-математический и графическое представление информации.

# **1 Организационно-правовые основы признания и учета объектов интеллектуальной собственности на примере ЗАО «ОКБ АРТ»**

## **1.1 Определение содержания документов правового обеспечения объектов интеллектуальной собственности**

Гражданский кодекс Российской Федерации определяя объекты гражданских прав помимо вещей, имеющих натурально-вещественную форму, включает имущественные права, информацию, результаты интеллектуальной деятельности и исключительные права на них. Вся интеллектуальная собственность представляет творение человеческого разума [2, с. 42].

Раздел 7 в Гражданском Кодексе Российской Федерации посвящен правам на результаты интеллектуальной деятельности и средствам индивидуализации. Согласно статье 1225 такие результаты деятельности и средства индивидуализации как: произведения науки, литературы, искусства; программы для ЭВМ; базы данных; исполнения; фонограммы; сообщения в эфир или по кабелю радио- или телепередач; изобретения; полезные модели; промышленные образцы; селекционные достижения; топологии интегральных микросхем; секреты производства (ноу-хау); фирменные наименования; товарные знаки и знаки обслуживания; наименования мест происхождения товаров; коммерческие обозначения подлежат правовой охране и являются интеллектуальной собственностью [3].

Интеллектуальные права не распространяются на материальный носитель (вещь), в котором выражен результат интеллектуальной деятельности.

Гражданин или юридическое лицо, которое обладает исключительным правом и является правообладателем, может использовать результат деятельности или средство индивидуализации по-своему усмотрению так, чтобы это не противоречило закону. Таким образом, например, организация, обладающая правом на результат своей деятельности, имеет возможность использовать его в своих собственных целях (в своей работе), а также может отчуждать (передать право в полном объеме) другому лицу (правопреемнику) по договору об отчуждении исключительного права или передавать право пользования другому лицу по лицензионному договору. В случае передачи права использовать результат интеллектуальной деятельности по лицензионному договору переход исключительного права к лицензиату не происходит, он может пользоваться теми правами и теми способами, которые указаны в договоре [3].

Уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, который осуществляет нормативно-правовое регулирование в сфере интеллектуальной собственности, утверждает формы документов, являющихся основанием для осуществления юридически значимых

действий (государственная регистрация, прием и экспертиза заявок, выдача патентов и свидетельств), устанавливает правила составления и подачи указанных документов, правила и порядок их рассмотрения, включающие критерии принятия решений по результатам рассмотрения указанных документов, а также издает другие нормативные правовые акты.

Средства индивидуализации (фирменные наименования; товарные знаки и знаки обслуживания; наименования мест происхождения товаров; коммерческие обозначения) не являются результатами научно-исследовательских, опытно конструкторских работ, поэтому данная категория не будет рассматриваться. Интеллектуальные права, которые являются авторскими правами на произведения науки, литературы и искусства также не подлежат рассмотрению в данной работе, поскольку этим занимаются не производственные предприятия.

Для исследования выбраны изобретения, полезные модели и промышленные образцы, так как на коммерческих предприятиях, занимающихся производством какой-либо техники, данные виды результатов интеллектуальной деятельности более распространены. Данные объекты могут называться промышленной собственностью.

На изобретения, полезные модели и промышленные образцы интеллектуальные права являются патентными правами [3]. Таким образом, объектом патентного права являются результаты интеллектуальной деятельности в научно-технической сфере, которые отвечают требованиям, установленным в ГК РФ к изобретениям, полезным моделям и промышленным образцам. Право на объекты промышленной собственности представляет собой право владельца, подтвержденное охранным документом, в виде патента на исключительное использование объекта промышленной собственности. Другими словами, патент предусматривает монополию со стороны его владельца и запрет на использование его другими лицами [4].

Изобретением является техническое решение, относящееся к продукту (в том числе к устройству, веществу) или способу, с помощью которого осуществляется действие над материальным объектом. Важные условия: изобретение должно являться новым, иметь изобретательский уровень и обязательно возможно промышленное применение [3].

В качестве полезной модели под правовую охрану относится техническое решение, которое относится к устройству. Модель должна быть новой и промышленно применимой.

В отличие от полезной модели и изобретения в качестве промышленного образца охраняется решение внешнего вида изделия промышленного или кустарно-ремесленного производства. Технические функции изделия не являются признаком, который охраняется патентом. Существенными признаками являются особенности внешнего вида (форма,

сочетание цветов, контуры, линии, орнамент, текстура и фактура материала), они должны быть новыми и оригинальными [3].

В зависимости от того, каким способом и на основании чего произошло создание изобретения, полезной модели или промышленного образца, определяется субъект, у которого есть право на результат интеллектуальной деятельности и возможность получения на него патента.

Возможные варианты создания объекта интеллектуальной собственности:

1. Гражданин, который своим творческим трудом создал объект. Он является автором и указывается в заявке при подаче на получение патента. Создание несколькими гражданами влечет появление соавторов, имеющих возможность использовать объект по своему усмотрению, если иное не предусмотрено соглашением между соавторами.

2. Работник на основе своих трудовых обязанностей или конкретного задания работодателя создает служебный объект интеллектуальной собственности. Право авторства принадлежит работнику, сделавшему объект. Исключительное право и право получения патента на служебное изобретение, служебную полезную модель и служебный промышленный образец принадлежит работодателю, если в трудовом договоре или гражданско-правовом контракте работника не указаны иные условия.

3. Создание интеллектуальной собственности на основе договора подряда или договора научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ, которые не предусматривали получение изобретения, полезной модели или промышленного образца. В таком случае исключительное право принадлежит подрядчику – исполнителю работ, если иные условия не прописаны в договоре. Но право использовать полученные результаты на основе лицензии сохраняется у заказчика без дополнительного вознаграждения. Также, если по договору результат принадлежит заказчику, у подрядчика есть возможность по безвозмездной лицензии использовать для собственных нужд запатентованные объекты.

4. Создание изобретения, полезной модели или промышленного образца по договору, предметом которого было создание данного объекта, то есть работа осуществлялась по заказу. Исключительное право принадлежит заказчику, если иное не предусмотрено договором. Право использовать запатентованные объекты на основе безвозмездной лицензии есть у исполнителя работ по договору. Если договор содержит в себе условие о том, что исключительным правом обладает подрядчик, право пользования на основе безвозмездной лицензии принадлежит заказчику.

5. Создание объектов при выполнении государственных и муниципальных контрактов. Право на получение патента принадлежит организации, исполняющей контракт, если в

контракте не прописано: право относится к Российской Федерации, ее субъекту, муниципальному образованию.

Действие исключительного права на изобретение, полезную модель и промышленный образец имеет определенные сроки с момента подачи заявки на получение патента. Так для изобретения срок действия патента составляет двадцать лет, для полезной модели – десять лет, для промышленного образца – пять лет. По заявлению патентообладателя на промышленной образец срок может быть продлен неоднократно на пять лет, но в итоге патент не может быть выдан более, чем на двадцать пять лет [3].

Изобретения требуют большие финансовые и трудовые вложения, затраты времени, отдельные подразделения, которые занимались бы данной деятельностью, включающие профессиональных работников с максимально возможными компетенциями. В них нет необходимости у организаций, осуществляющих серийные, массовые производства, которые заинтересованы в увеличении продаж, нежели в создании уникального изобретения. Таким образом, для дальнейшего рассмотрения используем полезные модели и промышленные образцы, поскольку это менее затратно и более осуществимо для производственных коммерческих организаций на сегодняшний момент.

Постановлением Правительства Российской Федерации №941 от 10 декабря 2008 г. установлены размеры патентных пошлин и иных пошлин за совершение юридически значимых действий, которые связаны с получением патентов на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, государственной регистрацией других результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации.

В приложении А представлены основные виды услуг и их стоимость по получению патента и его обслуживанию на полезные модели и промышленные образцы [5].

Процесс получения патента на полезную модель и промышленный образец включает в себя несколько стадий:

1. Подача заявки на выдачу патента на полезную модель или промышленный образец. Заявка на полезную модель включает: заявление о выдаче патента, описание полезной модели, формулу и реферат («Руководство по составлению рефератов к заявкам на выдачу патента на изобретение и полезную модель» [6]). Заявка на промышленный образец: заявление о выдаче патента, комплект изображений изделия, чертеж, описание. Министерство экономики и развития России создало приказы (от 30.09.2015 N 695, от 30.09.2015 N 701) об утверждении правил составления, подачи и рассмотрения документов для осуществления государственной регистрации полезных моделей и промышленных образцов [7,8].

2. Проведение формальной экспертизы заявки, которая проводится Федеральным органом исполнительной власти по интеллектуальной собственности, на наличие и соответствие документов, установленным требованиям.

3. При получении положительного результата по формальной экспертизе, проводится экспертиза заявки по существу, на основе ходатайства заявителя (информационный поиск в отношении модели, образца для определения уровня техники (для образца – определение общедоступных сведений), проверку соответствия требованиям, условиям патентоспособности).

4. Принятие решения о выдаче патента на полезную модель.

5. Регистрация полезной модели, промышленного образца в Государственном реестре Российской Федерации.

6. Выдача патента.

На каждой стадии процесса получения патента Федеральный орган исполнительной власти по нормативно-правовому регулированию интеллектуальной собственности осуществляет юридические действия, за которые назначаются государственные пошлины. Неуплата пошлин влечет отказ в проведении процедур и выдаче патента. Полученный патент необходимо поддерживать в силе, уплачивая пошлину каждый год в течение срока его действия, либо до момента отчуждения данного патента.

Полученные запатентованные результаты интеллектуальной деятельности производственные предприятия могут использовать в своей деятельности для производства готовой продукции. Для того, чтобы полезная модель считалась использованной в продукте, этот продукт должен содержать каждый признак формулы, указанной в патенте на модель. Для промышленного образца важно отражение в производимом изделии существенных признаков, благодаря которым впечатление потребителя от готового продукта такое же, как от образца.

Если бы на рынке не было защиты прав интеллектуальной собственности, то на производство интеллектуального продукта, информации, выделялось бы недостаточно ресурсов организациями, поскольку конкуренты могли бы без каких-либо затрат извлекать выгоду из результатов чужой интеллектуальной деятельности. Именно эксклюзивные права на определенный срок дают владельцам интеллектуальной собственности возможность устанавливать цены значительно выше, получившейся себестоимости продукции, в которую вложены запатентованные идеи и таким образом возмещать расходы на генерирование новой информации [2].

Согласно статье 257 Налогового Кодекса РФ нематериальным активом является результат интеллектуальной деятельности или объект интеллектуальной собственности. К

НМА, в частности, относят исключительные права патентообладателя (патент) на изобретение, промышленный образец и полезную модель, которые документально подтверждены [9]. Таким образом на нормативно-правовом уровне разные документы связывают объекты интеллектуальной собственности, рассматриваемые Гражданским Кодексом РФ, и объекты, учитываемые в налоговом и бухгалтерском учетах, рассматриваемые в Налоговом Кодексе РФ и Положениях по бухгалтерскому учету РФ. Так и в ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» при соблюдении условий необходимых для отнесения объекта к группе нематериальных активов, примером НМА является в том числе изобретение, полезная модель.

Таким образом, патент представляет совокупность прав на использование актива. В бухгалтерском учете на балансе стоит не сама полезная модель или промышленный образец как объект, а именно патент, в котором заключены права на них, описывающий уникальные технические решения или эстетические внешние качества, применение которых воплощает сам объект.

## **1.2 Анализ нормативно-правовой базы НИОКР как источника возникновения объектов интеллектуальной собственности**

Научно-исследовательские, опытно-конструкторские работы (далее НИОКР) связаны с научной деятельностью, технологическим развитием и изобретательством, выполняются с целью создания передовых технологий, новейших материалов и образцов посредством выполнения теоретических, исследовательских разработок.

Нормативно-правовое обеспечение и правила ведения бухгалтерского учета НИОКР и их результатов основано на следующих документах:

1. «Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 26.01.1996 N 14-ФЗ
2. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 N 117-ФЗ;
3. Федеральный закон от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике»;
4. Приказ Минфина РФ от 19.11.2002 N 115н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/2002);
5. Приказ Минфина России от 27.12.2007 N 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007);

6. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

О том, что вообще является научным исследованием прописано в Федеральном законе «О науке и государственной научно-технической политике». Научно-исследовательские работы представляют собой деятельность по получению и применению новых знаний, которая включает в себя: фундаментальные исследования (экспериментальная или теоретическая деятельность), прикладные исследования (применение информации для практических целей и задач), поисковые научные исследования (направленные на получение новых знаний в целях их последующего практического применения), научно-техническая деятельность (направленная на получение, применение новых знаний для решения технологических, инженерных, экономических и других проблем), экспериментальные разработки (основана на знаниях, приобретенных в результате проведения научных исследований или на основе практического опыта) [10].

В процессе научной деятельности применяются знания ранее полученные, формируются новые, в результате создаются материалы, устройства, продукты, а также процессы, методы, технологии, и их дальнейшее усовершенствование. Предметом опытно-конструкторских и технологических работ служат экспериментальные разработки образца нового изделия, конструкторской документации на опытные образцы и технологии.

Глава 38 Гражданского Кодекса Российской Федерации посвящена выполнению научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ. Данные работы выполняются на основе договоров, которые заключаются исходя из нормативно-правового регулирования исключительных прав, то есть интеллектуальной собственности. Данные договора могут относиться как на весь цикл работ, так и на отдельные его этапы, такие как исследование, разработка и изготовление [11]. В результате выполненных НИОКР создается новый результат, то есть в основе договора на осуществление НИОКР лежит принцип новизны, который и позволяет разграничить договоры на выполнение НИОКР и другие типы подрядных работ [12, с. 15].

Таким образом, НИОКР является интеллектуальной деятельностью. Полученный результат может подлежать правовой охране и быть объектом интеллектуальной собственности.

Налоговый кодекс Российской Федерации рассматривает расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки. Определяет, что расходы должны относиться к созданию новой или усовершенствованной продукции, которой являются товары, работы и услуги, а также технологии и новые (усовершенствованные) методы

организации производства и управления. С 1 января 2012 года в статье 262 НК РФ приведен закрытый перечень видов расходов, относящихся к НИОКР [9]:

1. Амортизационные отчисления по объектам основных средств (не включая здания и сооружения) и нематериальным актива, которые были использованы в процессе разработок;
2. Оплата труда работников, принимающих участие в НИОКР;
3. Материальные расходы, непосредственно связанные с выполнением работ (сырье, материалы, инструменты, инвентарь, специальная одежда и специальная оснастка, разные виды энергии и ресурсов). Расходы на приобретение исключительных прав (на изобретения, полезные модели, промышленные образцы) по договорам отчуждения прав или лицензионному;
4. Другие расходы, величина которых должна составлять не более 75 процентов от оплаты труда работников (пункта 2), связанные с проведением НИОКР;
5. Расходы по оплате работ по договорам на выполнение НИОКР для организаций, выступающих в качестве заказчика этих работ;
6. Отчисления в фонд поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности.

В состав раздела «Другие расходы» могут относиться общехозяйственные и управленческие расходы: расходы на профессиональную подготовку персонала, командировки, расходы на использование вспомогательных производств, транспортные расходы, канцелярские товары, связанные непосредственно с проведением разработок [13, с. 2]. Материальные расходы способны быть основой или необходимым компонентом при создании объекта в процессе проведения работ.

Для принятия в налоговом учете все расходы должны быть обязательно документально подтверждены, экономически обоснованы и выражены в денежной форме. Расходы на НИОКР, приведенные с первого по пятый пункт в классификации, признаются для целей налогообложения вне зависимости от полученного результата после завершения работ в целом или одного из этапа и подписания акта сдачи-приемки. Понесенные расходы можно включать в состав прочих после окончания данного вида работ в том отчетном периоде, когда они были закончены. А расходы в фонд поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности признаются в период их совершения.

Поскольку НИОКР связаны с интеллектуальной деятельностью, получением новых технологий, объектов и процессов, они представляют собой специфический вид работ, который не во всех случаях может гарантировать получение определенного результата. Таким образом, результат работ может быть трех видов: положительный, отрицательный, а также неоконченный НИОКР.

В положении по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/2002) указано, что оно применяется в отношении научных исследований, регламентированных Федеральным законом 127-ФЗ, а также опытно-конструкторских и технологических работ, для которых не приведено определений, отражающих суть данных видов работ.

Из ПБУ 17/2002 следует различие между созданием нового актива и совершенствованием уже имеющегося, так данное положение не применяется к затратам предприятия, связанным с совершенствованием технологии и организации производства, улучшением качества продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного (технологического процесса). Данное положение применяется к положительным результатам по НИОКР, которые подлежат правовой охране, но по каким-либо причинам не оформлены официально; а также по НИОКР, не подлежащие правовому обеспечению [14].

К расходам по ПБУ17/2002 относятся все расходы, непосредственно относящиеся к проведению НИОКР [14]:

1. Стоимость материально-производственных запасов и услуг сторонней организации;
2. Заработная плата и другие выплаты работников по трудовому договору;
3. Отчисления на социальное страхование;
4. Стоимость специального оборудования и специальной оснастки;
5. Амортизация основных средств и нематериальных активов;
6. Затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и иного имущества;
7. Общехозяйственные расходы;
8. Прочие расходы (включая проведения испытаний).

В целом расходы, признаваемые в бухгалтерском и налоговом учетах, совпадают. В положениях по бухгалтерскому учету они более конкретно расписаны и список их шире. Налоговый кодекс содержит статью, включающую другие расходы, но с ограничениями в размере, которая предполагает расширение списка затрат.

Для принятия расходов на НИОКР необходимо соблюдение следующих условий: сумма должна быть определена и подтверждена (на основе первичных учетных документов); имеется документальное подтверждение (документы об окончании работ или отдельных этапов); использование результатов работ приведет к будущим экономическим выгодам и может быть продемонстрировано. Если условия не выполняются, или получен отрицательный результат по окончанию научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ, понесенные расходы являются прочими расходами отчетного периода.

Те НИОКР, которые в результате являются нематериальным активом (положительный результат, подлежащий правовой охране и оформленный в соответствии с законодательством) отражаются в учете в соответствии с положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007).

Для того, чтобы объект соответствовал категории нематериального актива необходимо выполнение следующих условий [15]:

1. Способность приносить будущие экономические выгоды организации (предназначен для использования в производстве, для управленческих нужд);
2. Организация должна обладать правом на получение экономических выгод (надлежаще оформленные документы, подтверждающие сам актив и право на результат интеллектуальной деятельности);
3. Возможность идентификации (отделения от других активов);
4. Срок полезного использования более 12 месяцев;
5. Отсутствие намерения перепродажи объекта организацией;
6. Первоначальная, фактическая стоимость может быть достоверно определена.

Инвентарным объектом будет служить совокупность прав, возникающих из одного правоустанавливающего документа.

Расходы, формирующие первоначальную стоимость, зависят от способа приобретения актива. Так, если НМА приобретаются по договору об отчуждении исключительного права, то расходами являются: суммы, уплачиваемые в соответствии с договором; таможенные пошлины, сборы; невозмещаемые налоги, патентные пошлины; суммы за посреднические, информационные и консультационные услуги и иные расходы, связанные с приобретением. Второй способ – создание НМА. В таком случае расходы: суммы, уплачиваемые сторонним организациям по договору на выполнение НИОКР, договорам подряда; оплата труда работникам, учувствовавшим в создании НМА, соответственно и отчисления на социальные нужды; расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и установок, использовавших в создании и иные расходы [15].

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций предусматривает для учета расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» с открытием субсчета 08.8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ». Для учета НИОКР, в результате которых был создан нематериальный актив используется счет 04 «Нематериальные активы». Расходы по положительным результатам НИОКР, не подлежащие правовой охране или не оформленные, учитываются на 04 обособленно, с выделением отдельного субсчета. Счет 04 дебетуется в корреспонденции со

счетом 08 в сумме фактических затрат [16]. Дебетовый оборот по счету 08 показывает незавершенные вложения в научно-исследовательские, опытно-конструкторские работы на отчетную дату.

Таким образом, по российским стандартам ведения бухгалтерского учета результаты научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ могут учитываться как отдельный объект НИОКР, рассматриваемый в ПБУ 17/2002, так и НМА по ПБУ 14/2007. Возможные варианты учета результатов НИОКР представлены на рисунке 1.



Рисунок 1 – Соотнесение вида НИОКР с положениями по бухгалтерскому учету

Неоконченные НИОКР не подлежат рассмотрению ни по ПБУ 14/2007, ни по ПБУ 17/2002. По данным расходам отсутствует возможность документального подтверждения окончания данного вида работ, что не позволяет их капитализировать [17, с. 6].

В Международных стандартах финансовой отчетности, разрешенных к применению на территории Российской Федерации с 2011 года, отличается подход от российских стандартов в отношении НИОКР и их результатов. Для научно-исследовательских работ не предусмотрен отдельный документ стандарта. Предусмотрен стандарт, рассматривающий нематериальные активы (IAS 38), согласно которому он применяется в том числе к затратам на исследования и разработки, их целью является получение новых знаний, и хоть в результате способен получиться материальный актив, в нем могут быть заключены нематериальные компоненты, то есть знания. По МСФО подразумевается, что результаты исследования и разработок приводят к созданию НМА, и не предполагают рассмотрения их как отдельного актива.

Для того, чтобы рассматривать данные затраты по правилам стандарта необходимо их соответствие понятию нематериального актива: идентифицируемый немонетарный актив, не

имеющий физической формы (является отделяемым и возникает в результате договорных или других юридических прав); существует вероятность того, что предприятие получит ожидаемые будущие экономические выгоды; себестоимость актива можно надежно оценить [18]. Процесс создания нематериального актива самой организацией включает в себя две стадии: стадия исследований и стадия разработки.

Под исследованием понимается оригинальное плановое изыскание, целью которого является получение нового научного или технического знания. Примером исследовательской деятельности являются: деятельность, направленная на получение новых знаний; поиск, оценка и отбор возможных вариантов осуществления проекта; проведение конференций. Расходы, связанные с проведением исследований, не формируют стоимость нематериального актива, а относятся к текущим расходам отчетного периода. Деятельность по разработке может включать: проектирование, конструирование и тестирование опытных образцов и моделей; проектирование инструментов, шаблонов, форм и штампов, включающих новую технологию; проектирование, конструирование и тестирование выбранных альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем и услуг [18]. Данные расходы капитализируются и включаются в стоимость НМА.

Такое отражение расходов возникает, поскольку при осуществлении стадии исследований экономический субъект не может быть уверен в получении будущих экономических выгод. Отсюда следует, что расходы не подлежат капитализации, а соответственно, не приводят к формированию первоначальной стоимости активов [19, с. 42].

Таким образом, капитализация расходов на НИОКР в РСБУ происходит на более ранних этапах по сравнению с МСФО. Состав расходов, формирующих первоначальную стоимость НМА, созданных самой организацией по МСФО такой же, как и по РСБУ.

Для организаций научно-исследовательские, опытно-конструкторские работы могут быть основным видом деятельности, выполняться только на сторону на основе договоров или контрактов об оказании данного вида работ, где предприятие выступает в роли исполнителя или соисполнителя (подрядчика, субподрядчика) [20, с. 24]. Возможно выполнение НИОКР как для собственных нужд хозяйственным способом, так и передача права пользования с одновременным осуществлением иной производственной деятельности.

Оценка состояния действующей законодательной и нормативно-правовой базы показала: полного и целостного определения категории научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ нет. Каждый документ рассматривает НИОКР в отношении только той сферы, которую регулирует. Российское и международное законодательство (МСФО) по существу трактуют данный вид работ одинаково, несмотря на формальное различие в обозначениях (в МСФО понятия исследования и разработки). Поэтому

для правильного понимания и формирования учета НИОКР необходима совокупность информации из всех документов.

### **1.3 Особенности деятельности ЗАО «ОКБ АРТ» и их влияние на организацию учета НИОКР**

Закрытое Акционерское общество «Опытно-конструкторское бюро автоматики и радиоэлектронной техники» на сегодняшний день предоставляет профессиональные услуги в области разработки, проектирования и производства различной техники в звуковой и световой отраслях.

Предприятие было основано в 1991 году и является одним из крупнейших производств звуковой и светодиодной продукции в Красноярском крае и Российской Федерации. Частная производственная компания, которая создана группой Красноярских радиоинженеров «с нуля» заинтересовывает своей сферой деятельности, одновременным сочетанием двух быстро развивающихся отраслей производства (звук и свет).

Основным видом деятельности по Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности является: производство радио- и телевизионной передающей аппаратуры. Также к дополнительным видам относятся: производство бытовой электроники; производство аппаратуры для записи и воспроизведения звука и изображения; производство электрических ламп и осветительного оборудования; производство электромонтажных, санитарно-технических и прочих строительно-монтажных работ; работы по сборке и монтажу сборных конструкций; научные исследования и разработки в области естественных и технических наук.

Название организации включает в себе такой термин как опытно-конструкторское бюро. ОКБ — это частое обозначение для отраслевых предприятий, занимающихся разработкой, проектированием новой техники. Структурные подразделения производственной или проектной организации занимаются конструированием продукции и/или ее составных элементов.

Предприятие создает индивидуальную и уникальную продукцию с момента своего основания. На основе работ по разработке новой техники следует ее испытание, а затем серийный выпуск.

Технологические особенности производства складываются в течение всего периода существования организации и выявляются при анализе истории развития.

В ЗАО «ОКБ АРТ» первоначально основывалась на разработке усилителей проводного вещания «Енисей К5.0», серийное производство которых началось в 1992 году. А через 12 лет

устройства трехпрограммного вещания на основе «Енисеев» будут использоваться в Администрации Президента РФ. Оборудование организации получит широкое распространение в промышленности (химической, атомной, угольной), а также в системах связи. Этот усилитель – уникальное изобретение. Он используется в системах проводного вещания, а также системах оповещения о чрезвычайных ситуациях предприятий и населения. В данном случае усилитель был разработан радиоинженерами впервые в России и в мировой радиоэлектронике. Организация обладала самостоятельной политикой, сама устанавливала цены, так как была единственным поставщиком на данном рынке.

В 1997 году сделан большой шаг в развитии производства, а именно создан отдел проката концертного оборудования (ProTone). В будущем это станет основой (экспериментальной площадкой) для создания новой светодиодной продукции, которая используется в концертной деятельности.

В 2000 году были приобретены собственные производственные площади в городе Красноярске. Из этого последовал запуск производства на новом месте. Данное решение улучшило работу всей организации, и уже через год было запущено серийное производство семи моделей усилителей проводного вещания.

На этом организация не остановилась и продолжила расширять свое производство. В 2004 году были построены и сданы офисное здание и второй производственный цех на территории предприятия. Это позволило запустить лазерный и гибочный комплексы для работы с листовым металлом. Применение нового оборудования способствует более качественному и ускоренному производству продукции. А именно лазерная резка сочетает в себе безупречное качество, высокую скорость и приемлемость цены, что является важным фактором для всех производителей при формировании себестоимости выпускаемой продукции. Таким образом, обслуживается большее количество клиентов, что обеспечивает доход предприятия.

С 2007 года началась разработка и производство светодиодных световых приборов. Эти продукты производства стали выпускаться под маркой Ledvizor. Накопленный опыт по разработке радиоэлектронной технике позволил создать линейку высоконадежных светодиодных приборов. Это направление занимается подготовкой проектов освещения любых объектов и монтажными работами (освещение, экраны). Также был запущен новый участок производства акустики. Что позволило расширить сферу деятельности организации, выйти на совершенно новые рынки.

С каждым годом предприятие проводит действия по улучшению техники производства. Так в 2008 году была запущена автоматизированная линия поверхностного монтажа, который используется для изготовления электронных изделий на печатных платах (например, пайка

источников питания – драйверов). Автоматизация позволяет ускорять производство и заменять человеческий труд, а тем самым уменьшает вероятность ошибок.

Следующий шаг в развитии – разработка линейки светодиодных экранов наружного и внутреннего применения. Данная продукция пользуется популярностью среди покупателей.

Организация ЗАО «ОКБ АРТ» старается постоянно привносить в производственную сферу новые технологии. За 2010 - 2011 годы запустили фрезерный комплекс с числовым программным управлением и координатно-пробивной станок [21].

Из краткой истории развития организации следует, что с каждым годом компания усовершенствует технологии производства, использует новшества, обновляет оборудование. Со временем сформировались технологические особенности.

Исследуем более подробно производственный процесс марки Ledvizor, основываясь на организационной структуре предприятия ЗАО «ОКБ АРТ», представленной в схеме приложения Б.

В производственный процесс входит: разработка, проектирование, само производство, испытание, поставка и ввод в эксплуатацию.

Первым этапом производства является прием заказа и разработка проекта. Получает и обрабатывает заказ коммерческий отдел. Проектированием (разработкой идей) и работой со сложной радиоэлектроникой занимается главный конструктор вместе с генеральным директором. Технический директор со своим отделом рассматривает вопрос: как собрать? Разрабатывает весь светильник в целом. Каждый светильник проходит электротехнические и фотометрические испытания. Полученные данные позволяют производить компьютерное моделирование освещенности в различных условиях в зависимости от проекта заказчика. Производство продукции начинается в основном именно по заказу, так как нет магазина для продажи готовой продукции.

Производство профессиональных светодиодных приборов включает в себя, прежде всего, механическую обработку металла, а именно: резка лазерная (числовое программное управление) / пилы; фрезеровка (числовое программное управление) / ручная; пробивка металла; гибка; шлифовка; сварка.

Механическая обработка металла и создание металлической конструкции (корпуса) является одним из главных этапов в создании конечного продукта. Этим занимаются мастера, входящие в отдел механического производства, указанный в схеме приложения Б.

Далее следует покраска (порошковая) металлических изделий, составляющих корпус продукта, ей занимается специалист основного производства.

Параллельно механической обработки металла идет подготовка радиокомпонентов и печатных плат.

Следующий этап, в производстве являющийся заключительным, – сборка. Конечными продуктами данной линии изготовления выходят светодиодные светильники и экраны.

Далее рассмотрим производство под торговой маркой ProTone, используя Приложение Б.

Данное направление занимается производством концертных акустических систем, эстрадных усилителей, усилители проводного вещания. Происходит разработка и реализация проектов оснащения концертных залов, клубов и прочее, а также техническое обслуживание мероприятий и концертов (прокат сцены, звукового оборудования, сценических световых приборов).

Заказы на акустические системы принимает коммерческий отдел филиала №1, у них же есть и свой отдельный магазин, в котором они продают и рекламируют свою продукцию.

Разработкой акустики (колонок), а именно какие корпуса делать, какие динамики, как ставить и прочими моментами занимаются начальник участка акустики с инженером конструктором и инженером акустики.

Производство включает в себя не только металлический корпус, но и деревянный. Поэтому для изготовления акустических систем необходима деревообработка, которая включает в себя: резка; фрезеровка; сборка корпуса; покраска; сушка.

Следующий этап – это сборка. Для нее применяется обработанный деревянный корпус и металлические детали, прошедшие механическую обработку, а также работа с акустикой (динамики, провода, разъемы), которой занимается отдел акустики. Обработка металла является общей для обеих торговых марок, но гораздо больше используется при изготовлении светильников и экранов, поскольку их корпус в основном состоит целиком из металла. Результат этого этапа – акустическая система (колонки, усилители).

Также в основное производство входит главный инженер производства и регулировщик радиоэлектронной аппаратуры, которые производят оттачивание изготовленных материалов, обеспечивают контроль качества. Эти работники уделяют большое внимание предметам акустики, поскольку в работе со звуком и его звучанием возникает больше отклонений от желаемого результата.

Для торговой марки ProTone разработан туровой отдел, в которой входят инженер, звукорежиссер, художник по свету и техник. Данный отдел занимается прокатом аппаратуры, проектирует использование техники на концертах и прочих мероприятиях.

Организационная структура ЗАО «ОКБ АРТ» условно разделена на два филиала, производство у каждой торговой марки свое, но находятся они на одной территории и есть отделы и цеха, работающие для всех. Отдел комплектации обеспечивает организацию оборудования, комплектующих изделиях, следит за работой станков и прочей техники.

Специалист по снабжению есть отдельно свой у обеих торговых марок, ведь материалы значительно отличаются для изготовления конечного продукта. Служба обеспечения обслуживает всю базу, на которой находятся производственные отделы (электричество, вода).

Работа организации началась именно с уникального изобретения, далее на основе развития технологий, применения научной и исследовательской деятельности сформировались торговые марки, выпускающие новую продукцию. Переход на серийное, массовое производство повлек ослабление научной деятельности. Процесс производства стал отработанным и систематизированным.

Более подробно деятельность по НИОКР проанализируем на примере торговой марки Ledvigor, поскольку по ней больше информационная база.

В сфере деятельности данной торговой марки в процессе развития образовалось великое число фирм, каждая из которых имеет над ценами небольшой контроль, а также слабые барьеры для входа на рынок новым производителям. В такой ситуации главной отличительной особенностью является дифференциация продукта. То есть светодиодные светильники у конкурентов похожи, но каждый имеет что-то свое особенное. В связи с этим возникает необходимость заниматься научно-исследовательскими, опытно-конструкторскими разработками. Данный вид деятельности прописан в видах деятельности ЗАО «ОКБ АРТ».

Целью компании является разработка комфортных для человека световых решений, которые повышают рентабельность бизнеса и улучшают облик города. На данный период реализовано более пятисот проектов по освещению улиц, целых микрорайонов, производственных помещений, различных культурных и спортивных объектов.

На данный момент развития светодиодной сферы разработан модельный ряд светильников, разного предназначения. Все светильники проходят сертификацию, оформляют на модели «Декларацию о соответствии» техническому регламенту Таможенного союза, в которой на основе испытаний выявляется срок службы и условия эксплуатации.

Специалисты Ledvigor разрабатывают новые светильники и системы управления освещением. Ledvigor конструирует приборы и разрабатывает дизайн корпусов, проводит температурные и фотометрические испытания, ставит новые модели на конвейер. Это позволяет создавать продукцию под нужды заказчиков и своевременно предлагать рынку востребованные светотехнические решения [22]. За счет того, что компания не только разрабатывает сам светильник, но и систему управления светом, это позволяет создавать уникальный продукт, техническое решение которого аналога не имеет.

Таким образом, у направления Ledvigor есть возможность создавать объекты интеллектуальной собственности, подлежащие правовой охране в виде промышленного образца или полезной модели.

Полезная модель представляет новое техническое решение. Модель светодиодного светильника включает в себя светодиоды, линзы, блоки питания, платы и другие элементы, сочетание технических характеристик, которые позволяет достигать необходимых результатов по освещению объектов. Важным элементом является не только подборка определенных компонентов, но и именно сочетание друг с другом и грамотное управление их возможностями. Конструкторское бюро Ledvizor разрабатывает максимально эффективные светильники при минимальной мощности. Вторичная оптика направляет свет туда, где он нужен, не увеличивая потребление электроэнергии: правильно подобранная система линз экономит до 50% расходов на этапе реализации и в дальнейшей эксплуатации. Система управления обеспечивает дополнительную экономию за счет разнообразных сценариев освещения. Так, при наличии дневного света контроллер снижает яркость. А в отсутствие людей в помещении (как это часто бывает, например, в складских комплексах), система автоматически отключает свет. Для признания новшества полезной моделью не обязательно наличие изобретательского уровня [23, с. 2].

Помимо внутренних свойств и характеристик в организации разрабатывается и дизайн, внешние элементы светильников (форма, цвет, изгибы). Реализация этих действий дает возможность создать исключительные права на промышленные образцы, отражающие эстетические качества продукта, особенно на те модели, которые находятся на уровне человеческих глаз, они не привлекают к себе внимания и хорошо вписываются в архитектурную среду. Но подтвердить внешнюю индивидуальность объекта довольно сложная задача, потому что вариантов светильников придумано и спроектировано много и уникальные эстетические элементы могут быть не настолько значительными, а затраты на получение патента и поддержание его в действие могут не покрываться полученной выгодой от его создания.

Эффективное использование объектов интеллектуальной собственности и научного потенциала предприятия в целом можно рассматривать как одно из главных направлений стратегического развития любой организации [1].

Деятельность ЗАО «ОКБ АРТ» основана в основном на проектах, в том числе заказчиком готовой продукции является государство. Для того, чтобы на выполнение подрядных работ была выбрана именно данная организация, необходимо иметь конкурентное преимущество на фоне остальных организаций, по производству светодиодной продукции. Такое преимущество может обеспечить наличие исключительных прав на полезную модель светильника – уникальное техническое решение, которое другие предприятия уже не имеют возможности использовать.

## **2 Учет, оценка и отражение в бухгалтерской отчетности НИОКР**

### **2.1 Оценка системы бухгалтерского учета НИОКР в ЗАО «ОКБ АРТ»**

Организация ЗАО «ОКБ АРТ» ведет бухгалтерский учет в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденным Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н, частью второй Налогового кодекса РФ, иными нормативно-правовыми актами. На основании приведенных нормативно-правовых актов предприятие утвердило учетную политику, представленную в приложении В, в которой раскрыты основные моменты учета деятельности организации, выбраны подходящие способы учета из возможных, разрешенных положениями по бухгалтерскому учету вариантов. Но данная учетная политика разработана в обобщенной, упрощенной форме без подробного описания процесса учета по всей деятельности в отношении и бухгалтерского и налогового учетов. Такое описание учета может быть обусловлено тем, что организация ЗАО «ОКБ АРТ» не является крупным предприятием, штат сотрудников составляет не более шестидесяти человек, бухгалтерская служба представлена главным бухгалтером и его помощником. В связи с не многочисленным количеством хозяйственных операций, в сравнении с крупными производственными предприятиями, в расширении бухгалтерского отдела нет необходимости также, как и в написании детальной учетной политики. Учет деятельности организации ведется по стандартным правилам, с использованием введенного в Российской Федерации плана счетов, без каких-либо нововведений и особенностей, раскрытие которых обязательно в приказе об учётной политике.

В ЗАО «ОКБ АРТ» система учета НИОКР не разработана. Учетной политикой, представленной в приложении В, не предусмотрен обособленный бухгалтерский учет научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, открытие счетов, специально предназначенных для учета затрат в процессе проведения работ и последующего учета полученных результатов, а именно на основании указанных в ней положений ведется бухгалтерский учет. Таким образом понятие НИОКР и все связанные с ним учетные моменты не отражаются в учетных документах, в синтетическом и аналитическом учете, а соответственно и в бухгалтерской (финансовой) отчётности.

В анализируемой учетной политике отражено применение Положения по бухгалтерскому учету 14/2007 «Учет нематериальных активов». Первоначальная стоимость таких активов в целях бухгалтерского и налогового учета погашается линейным способом, исходя из норм, исчисленных организацией на основе срока их полезного использования.

Погашение происходит с помощью амортизационных отчислений, которые отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на счете 05 «Амортизация нематериальных активов». Нет указания на то, каким способом может приобретаться нематериальный актив, возможно ли создание его собственными силами. И если возможно, то как именно происходит учет этого процесса и полученного результата. Также не прописан момент о проведении переоценки, имеющихся НМА, соответственно ежегодная переоценка проводиться не может. Но данный пункт в учетной политике указывает, что организация может обладать таким специфическим активом и учитывать его на балансе организации.

В данной организации в отношении НИОКР в отчетном периоде велся управленческий учет. Данный вид учета предполагает единственный принцип – полезность информации, что приводит к сбору и аккумулярованию данных в свободной форме, которая устанавливается предприятием, исходя из преследуемых организацией целей ведения управленческого учета. Организация может разрабатывать простые группировочные, накопительные ведомости, а также может формировать сложные формы, которые представляют собой комбинированные регистры учета, многоуровневую систему документооборота и управленческой отчетности вплоть до специально созданных операционных систем. В ЗАО «ОКБ АРТ» в отношении научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ обобщение и систематизация отчетной информации представлены в простой форме (электронные таблицы), включенные во внутреннюю отчетность без использования бухгалтерских принципов ведения учета (двойной записи, обобщения по синтетическим счетам).

Управленческий учет по НИОКР представлен в виде таблиц, содержащих сведения по элементам затрат, осуществленных в каждом месяце отчетного периода, которые приходятся на проведение НИОКР в отношении конкретных полезных моделей светодиодных светильников. Данные отражены в приложении Г. В течение 2017 года было разработано две модели светодиодного светильника, по третьей модели работы незакончены.

Так как синтетический учет ведется по статьям затрат, необходимо сгруппировать элементы затрат по статьям, для понимания на каких бухгалтерских счетах и с помощью каких хозяйственных операций они отражены в учете в отчетном периоде. Пример затрат по полезной модели светильника «Торчере» представлен в таблице 1, сформированный на основе данных управленческого учета.

Учтенные затраты в управленческом учете представляют собой такие группы как: материалы, оплата труда и отчисления на социальное страхование, также прочие затраты, в которые входят услуги, оказанные сторонними организациями для проведения НИОКР. То есть данный учет фиксирует важные основные прямые затраты.

Таблица 1 – Пример затрат по полезной модели светильника «Торчере»

Статья затрат	Сумма
Материальные затраты (блоки питания, линзы, оптоволоконно, рассеиватель, диоды, уплотнитель, краска, датчик движения, вентилятор, оборудование для сети, клапана), руб.	Изъято
Оплата труда, руб.	
Отчисления на социальное страхование, руб.	
Прочие затраты (разработка конструкторской документации, доработка рассеивателя сторонними организациями), руб.	

В процессе осуществления НИОКР управленческий учет не ведется в разрезе рассмотрения таких расходов, которые непосредственно относятся к проведению данного вида работ, как потребление электроэнергии и прочих ресурсов (общепроизводственные расходы) и расходы на содержание и эксплуатацию оборудования. Доля таких затрат менее значительна по сравнению с прямыми и определение их величины для отнесения на конкретный процесс является сложной задачей.

Поскольку обособленного учета НИОКР в ЗАО «ОКБ АРТ» не организовано данные затраты учитываются в ходе осуществления обычной деятельности по производству продукции в виде светодиодных светильников.

Учет затрат на производство в целях бухгалтерского и налогового учета ведется с подразделением на прямые, собираемые по дебету счета 20 «Основное производство», и косвенные по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» и отражаемые по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы». Поскольку, согласно управленческому учету, выделяются прямые затраты, они списываются непосредственно сразу в дебет 20 счета.

Материалы для НИОКР приобретаются, как и для обычного производства, их оценка осуществляется по фактической себестоимости с применением счета 10 «Материалы». При отпуске материально-производственных запасов в производство и ином выбытии их в целях бухгалтерского и налогового учета оценка производится по средней себестоимости. Заработная плата конструкторам начисляется на счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», страховые взносы в совокупности в размере 30,6% исчисляются по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Разработка конструкторской документации и доработка рассеивателя производилась сторонними организациями, в таком случае счет 20 корреспондирует со счетов 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Использование 76 счета обосновывается тем, что это не постоянные поставщики услуг. На счет 20 через процесс распределения косвенных расходов

списываются затраты, сформированные на счете 25.

После того, как на 20 счете собраны все затраты и получена готовая продукция. Суммы списываются на счет 43 «Готовая продукция». Эти фактические затраты при процессе реализации относятся на счет 90.2 «Себестоимость продаж».

Косвенные расходы, собираемые по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» списываются в дебет счета 90 «Продажи» (субсчет «Себестоимость продаж») без участия счета 20.

Таким образом, схема учетных записей по учету затрат на НИОКР при таком варианте учета представлена в таблице 2. Суммы основаны на данных управленческого учета.

Таблица 2 – Схема учетных записей затрат на НИОКР по учету ЗАО «ОКБ АРТ»

Проводка по хозяйственной операции		Сумма, руб.	Описание хозяйственной операции
Дебет	Кредит		
20	10	Изъято	Списаны материалы по фактической себестоимости в основное производство
20	70		Начислена заработная плата конструкторам
20	69		Начислены страховые взносы (30,6%)
20	76		Отражены услуги по разработке конструкторской документации
20	76		Отражены услуги по доработке рассеивателя сторонней организации
43	20		Списана фактическая себестоимость готовой продукции
90.2	43		Списаны затраты на себестоимость реализованной продукции

При таком варианте учета произведенные затраты включаются в полном объеме в себестоимость реализованной продукции. Бухгалтерский баланс, составляемый по окончании отчетного периода, не содержит отражение проведенных НИОКР, кроме случаев, когда затраты не списаны на реализованную продукцию полностью, а остались в качестве затрат готовой продукции на складе или в незавершенном производстве. Тогда они входят в статью оборотных активов баланса «Запасы». Отчет о финансовых результатах включает данные затраты по статье «Себестоимость продаж».

Такой способ учета возможен в случае, если организация выполняет производство и продажу модели светодиодного светильника по заказу в рамках обычного вида деятельности. Тогда это не относится к научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, учет осуществляется через 20 счет «Основное производство», формирую себестоимость модели как готовой продукции.

Поскольку затраты на разработку уникальной модели достаточно высокие (подбор необходимых материалов, трудоемкая работа конструкторов, исследованием и комбинирование множества технологических вариантов) единовременное списание значительно увеличивает себестоимость, завышая расходы и уменьшая прибыль организации, но на самом деле себестоимость производимого светильника на основе модели гораздо ниже.

Организация НИОКР имеет ряд особенностей, которые должны быть отражены в учетно-организационной системе предприятий, занимающихся этим видом работ. Обособленное отражение необходимо в том случае, если сумма затрат, приходящихся на создание НИОКР является существенной в общих затратах предприятия, формирующих себестоимость производимой продукции и влияющих на финансовые результаты деятельности организации. Общепринятой величиной, отражающей понятие существенности, является доля равная около 5% и более. Для расчета существенности в таблице 3 представлены данные по результатам деятельности всей организации и выделенные итоги работы по производству светодиодных светильников.

Таблица 3 – Результаты деятельности для расчета уровня существенности затрат на НИОКР

Показатель	Сумма по всему предприятию	Сумма по производству светодиодных светильников
Выручка, руб.	161799676	72582290
Себестоимость, руб.	140826392	39130435
Затраты на НИОКР, руб.	1855672	

Доля затрат на НИОКР в затратах по всей деятельности ЗАО «ОКБ АРТ» составила 1,3%; в затратах по производству именно светильников – 4,7%. Полученный результат показывает существенную величину затрат на уровне конкретной деятельности. Это влечет необходимость разработки нового метода учета НИОКР, который будет корректно отражать процесс создания и результаты работ.

## 2.2 Формирование возможных вариантов бухгалтерского учета НИОКР

Организация ЗАО «ОКБ АРТ», исходя из целей деятельности, занимаясь научно-исследовательской, опытно-конструкторской работой, имеет возможность получать в ее результате объекты интеллектуальной деятельности, подлежащие правовой охране, в виде полезных моделей, оформляемых патентным правом, с последующим использованием в собственной производственной деятельности. Полезная модель представляет наиболее часто встречающийся результат проведения НИОКР.

Учет процесса создания НИОКР собственными силами предприятия и его результатов может быть организован одним из трех вариантов на основе положений стандартов:

1. По российским стандартам бухгалтерской отчетности с помощью применения ПБУ 17/2002 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»;

2. По российским стандартам бухгалтерской отчетности с помощью применения ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»;

3. По международным стандартам финансовой отчетности с применением IAS 38 «Нематериальные активы».

Выбор варианта учета и применения соответствующих положений зависит от ожидаемого потребления, обеспечения полученного результата НИОКР и раскрывается в учетной политике организации с использованием в отношении всех без исключения осуществлённых НИОКР в каждом периоде.

При осуществлении НИОКР понесенные затраты учитываются на счете 08.8 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ». Данный счет является активным, операционным, калькуляционным. По дебету отражаются фактические затраты, связанные с осуществлением НИОКР как подрядным, так и хозяйственным способом. До момента получения результата работ определить по правилам какого стандарта будет организован дальнейший учет невозможно. Дебетовый оборот на счете 08.8 показывает незавершенные вложения в НИОКР на отчетную дату. Учет на бухгалтерских счетах ведется относительно каждого отдельного вида работ.

Так, при получении отрицательного результата по выполненным научно-исследовательским, опытно-конструкторским работам понесенные организацией затраты списываются на текущие расходы отчетного периода. Данная операция оформляется проводкой дебет счета 91.2 «Прочие расходы» и кредит счета 08.8 «Выполнение научно-

исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» по дате составления соответствующего акта о списании.

Проанализируем каждый вариант учета после получения положительного результата научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

Первый вариант предполагает получение положительных результатов НИОКР (полезной модели), подлежащих правовой охране, но не оформленных соответствующим образом (то есть патент не получен) или не подлежащие правовой охране. Данный случай рассматривается ПБУ 17/2002.

Списание со счета 08.8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» будет производиться в корреспонденции со счетом 04.НИОКР (открытие обособленного субсчета), по дебету которого отражается первоначальная стоимость НИОКР. По кредиту списание части стоимости НИОКР способом и в сумме установленными приказом об учетной политике. За каждым экономическим субъектом закреплено право самостоятельно устанавливать срок полезного использования. Однако он должен соответствовать ожидаемому сроку использования результатов НИОКР [25, с. 100]. Возможны два способа списания:

1. Линейный способ, исходя из срока полезного использования, установленного организацией при принятии к учету, но не более пяти лет;

2. Пропорционально объему выпущенной продукции, исходя из срока полезного использования, установленного организацией при принятии к учету, но не более пяти лет.

Документальное оформление происходит с помощью акта сдачи-приемки работ по НИОКР. Расчет списания сумм оформляется в бухгалтерских справках. Схема учетных записей представлена в таблице 4.

Таблица 4 – Схема учетных записей по учету НИОКР по ПБУ 17/2002

Проводка по хозяйственной операции		Описание хозяйственной операции
Дебет	Кредит	
08.8	10, 16, 70, 69, 23, 25, 26, 76	Отражены затраты на выполнение НИОКР собственными силами – хозяйственным способом
04.НИОКР	08.8	Приняты к бухгалтерскому учету НИОКР не подлежащие правовой охране или не оформленные
20, 23, 25, 26, 44,	04.НИОКР	Списана часть стоимости НИОКР в сумме определённой, исходя из приказа об учётной политике

Этот вариант не обеспечивает правовой защиты результатов НИОКР, отсутствует возможность списания расходов более, чем в течение пяти лет, но сам процесс учета упрощенный, чем при принятии, как нематериальный актив, также организации не предстоит осуществлять расходы по государственной регистрации объектов интеллектуальной собственности и их обслуживанию.

Второй метод основывается на том, что полученная полезная модель подлежит правовой охране и оформляется в соответствии с законодательством Российской Федерации путем регистрации патентного права на каждый воплощенный объект. Разрабатывая проект осуществления НИОКР и анализируя предполагаемый результат, у предприятия возникает желание обложить объект исключительными правами. При данном варианте выданный патент представляет собой нематериальный актив, который учитывается по правилам ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

В исследуемом варианте учета по кредиту счета 08.8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» производится списание положительного результата НИОКР, подлежащего правовой охране с дальнейшим официальным оформлением, посредством перевода затрат в состав затрат на создание нематериального актива.

Учет данного варианта производится в несколько стадий, соответствующих технологическому процессу создания НМА.

Первая стадия начинается по дате получения положительного результата и наличия оснований для перевода понесенных затрат в состав затрат на создание НМА. Следующим к счету 08 открывается субсчет 08.5 «Приобретение нематериальных активов». По дебету отражаются фактические затраты, связанные с формированием первоначальной стоимости нематериального актива. По кредиту производится списание первоначальной стоимости созданного НМА. Дебетовое сальдо – незавершенные вложения в НМА. Списание со счета 08.8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» затрат по проведенным НИОКР происходит в корреспонденции со счетом 08.5.

После завершения подготовительных работ, вторая стадия технологии создания НМА включает принятие к бухгалтерскому учету готового объекта. Для этого используется счет 04 «Нематериальные активы» - активный, основной, инвентарный. По дебету отражается первоначальная стоимость, принятых к бухгалтерскому учету НМА, а также увеличение ее в результате дооценки актива. По кредиту отражается списание: при выбытии актива списывается сформированная первоначальная стоимость за счет накопленной по нему амортизации, а также списание стоимости для проведения переоценки (уменьшение в результате уценки). Списание произведенных затрат по НИОКР и подготовке объекта к вводу

его в состав НМА проводится со счета 08.5 «Приобретение нематериальных активов» в корреспонденции со счетом 04 «Нематериальные активы».

Принятие НИОКР оформляется актом сдачи-приемки работ по НИОКР. Учет уже НМА осуществляется посредством акта приемки-передачи НМА, оформляемом на основании правоустанавливающих документов.

Схема учетных записей по НИОКР, принимаемых как НМА представлена в таблице 5.

Таблица 5 – Схема учетных записей НИОКР, принимаемых как НМА по ПБУ 14/2007

Проводка по хозяйственной операции		Описание хозяйственной операции
Дебет	Кредит	
08.8	10, 16, 70, 69, 23, 25, 26, 76	Отражены затраты на выполнение НИОКР собственными силами – хозяйственным способом
08.5	08.8	Переведены в состав расходов на формирование стоимости НМА фактические затраты на НИОКР, давший положительный результат и подлежащий правовой охране
08.5	10, 16, 70, 69, 23, 25, 26, 76	Отражены затраты по созданию НМА, доведения до эксплуатационного состояния собственными силами организации
08.5	76	Включены в стоимость НМА затраты: А) информационные, консультационные, посреднические, оценочные услуги; Б) на государственную регистрацию НМА (в том числе патентные и иные пошлины)
19	76	Выделен входной НДС по пункту А
04	08.5	Принят к бухгалтерскому учету НМА по первоначальной стоимости

Списание стоимости НМА посредством начисления амортизации могут осуществляться одним из следующих способов [15]:

1. Линейный способ;
2. Способ уменьшаемого остатка;
3. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции.

Срок полезного использования для патента определяется, исходя из срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности. Срок действия патента на полезную модель составляет 10 лет.

Для учета амортизации используется счет 05 «Амортизация нематериальных активов» - пассивный, контрактивный к счету 04, операционный, регулирующий. По дебету отражается списание части стоимости НМА за счет накопленной амортизации (при выбытии или переоценки). По кредиту показываются суммы накопленной амортизации за отчетный период. Сальдо кредитовое – остаток амортизации, срок списание которой не наступил. В таблице 6 представлена схема учетных записей по списанию и выбытию НМА и пошлины.

Таблица 6 – Схема учетных записей списания и выбытия НИОКР, принимаемых как НМА по ПБУ 14/2007 и годовых пошлин

Проводка по хозяйственной операции		Описание хозяйственной операции
Дебет	Кредит	
20, 23, 25, 26, 44	05	Начислена амортизация по НМА по месту применения актива
20 (25)	76	Единовременное списание годовой пошлины по поддержанию патента в силе признана в составе расходов по обычным видам деятельности
91.2	76	Единовременное списание годовой пошлины за продление действия патента на прочие расходы
97	76	Начислена годовая пошлина и учтена в расходах будущих периодов
20 (25, 91.2)	97	В размере 1/12 суммы годовой пошлины списана на расходы по обычным видам деятельности (или на прочие расходы)
04.выбытие	04	Отражена первоначальная стоимость выбывающего объекта
05	04.выбытие	Списана часть стоимости за счет накопленной амортизации
91.2	04.выбытие	Списана остаточная стоимость НМА, который выбывает в результате списания, продажи по договору отчуждения прав
91.2	68	Начислен НДС по реализуемым НМА

Особенностью в данном варианте учета является обязательное ежегодное продление действия патента в течение срока, на который он выдается. Уплата данной пошлины производится за каждый следующий год действия патента в течение предыдущего года [24].

Поскольку последующие пошлины за поддержание в силе патента уплачиваются ежегодно после принятия к бухгалтерскому учету НМА, то одним из способов учета данных затрат является отнесение их к расходам по обычным видам деятельности, связанным с обслуживанием объекта НМА, если техническое решение патента используется в основной производственной деятельности. Другой вариант учета возможен в случае, если патент в деятельности непосредственно не участвует, тогда затраты на продление могут относиться к прочим расходам периода. Расход можно признать единовременно в момент оплаты, либо путем отражения как расходов будущих периодов и последующим списанием в прочие расходы (расходы по обычным видам деятельности) равными частями в течение времени, за который осуществлено продление. Всю сумму годовых пошлин за весь период действия патента единовременно внести нельзя, согласно правилам Роспатента. Не уплата ежегодных пошлин влечет прекращение действия патента, соответственно объект перестает отвечать требованиям признания НМА, и следует необходимость списания актива с баланса организации.

Первоначальная оценка НМА может меняться в случае принятия организацией решения о проведении ежегодной переоценки активов по текущей рыночной стоимости, определяемой по данным активного рынка. Данное решение должно быть закреплено в учетной политике. Переоценивается остаточная стоимость НМА. Переоценка оформляется бухгалтерскими справками. хозяйственные операции приведены в таблице 7.

Таблица 7 – Схема учетных записей переоценки НМА

Проводка по хозяйственной операции		Описание хозяйственной операции
Дебет	Кредит	
05	04	Списана часть стоимости подлежащего переоценки НМА за счет накопленной по нему амортизации
04	83	Отражена дооценка произведенная впервые или сверх ранее накопленной уценки
83	04	Отражена уценка в пределах ранее накопленной дооценки
91.2	04	Отражена уценка, произведенная впервые, или сверх ранее накопленной дооценки
04	91.1	Отражена дооценка в пределах ранее накопленной уценки

Данный вариант обеспечивает правовую охрану и полный контроль над интеллектуальными активами, затраты по оформлению патента включаются в первоначальную стоимость нематериального актива.

Третий вариант бухгалтерского учета основывается на международном стандарте финансовой отчетности IAS 38 «Нематериальные активы». Данный стандарт в отношении процесса создания НМА собственными силами выделяет две стадии: исследования и разработка. Таким образом предприятию необходимо вести учет по этим стадиям, так как от этого зависит учет понесенных расходов. На стадии исследования расходы списываются как прочие расходы отчетного периода. На стадии разработки включаются в первоначальную стоимость разрабатываемого НМА.

Реализация учета данного подхода представлена в таблице 8.

Таблица 8 – Схема учетных записей НИОКР по МСФО

Проводка по хозяйственной операции		Описание хозяйственной операции
Дебет	Кредит	
08.8	10, 16, 70, 69, 23, 25, 26, 76	Отражены затраты на выполнение НИОКР собственными силами – хозяйственным способом
91.2	08.8	Списаны расходы понесенные на стадии исследования
08.5	10, 16, 70, 69, 23, 25, 26, 76	Отражены затраты по созданию НМА собственными силами на стадии разработки
08.5	76	Включены в стоимость НМА затраты: А) информационные, консультационные, посреднические, оценочные услуги; Б) на государственную регистрацию НМА
19	76	Выделен входной НДС по пункту А
04	08.5	Принят к бухгалтерскому учету НМА по первоначальной стоимости

Методы расчета и начисления амортизации совпадают с РСБУ также, как и процесс выбытия. Значимым моментом является проверка актива на обесценение, что корректирует его балансовую стоимость. Согласно ПБУ 14/2007 и при РСБУ нематериальные активы могут проверяться на обесценение по правилам, определенным в МСФО [15].

Модель учета переоценки заключается в справедливой стоимости на дату переоценки, которая определяется по данным активного рынка. Проводится с необходимой

регулярностью, чтобы на конец отчетного периода балансовая стоимость не отличалась существенно от справедливой стоимости НМА. Нематериальные активы — это специфический вид объектов с трудностями сравнения их между собой для определения справедливой стоимости, в связи со сложностями унификации уникальных моделей.

Во всех вариантах присутствует выбор способа списания (амортизации), для стратегических целей организации возможен выбор наиболее оптимального метода с точки зрения влияния на финансовый результат. Линейный способ списания предполагает равномерность включения расходов и простоту исчисления. Способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг) позволяет увязать расходы на НИОКР с потенциально возможными доходами от использования их результатов в деятельности организации [25].

Заключительной стадией деятельности в рамках НИОКР является принятие полученного актива по первоначальной стоимости во всех анализируемых вариантах учета. Объекты интеллектуальной собственности можно оценивать (формировать первоначальную стоимость, отраженную в учете) тремя способами: затратным (по фактически понесенным затратам); доходным (по величине потенциально возможного дохода от объекта); рыночным (на основе анализа сравнительных продаж) [26, с. 35].

В настоящее время объекты интеллектуальной собственности по российским стандартам оцениваются затратным способом, но данный подход не оправдывает оценку, потому что затраты не соизмеримы с результатами использования НМА.

В международной практике существует возможность альтернативной оценке — по доходам. Данный метод включает в себе прогнозируемую оценку максимально-возможных доходов, которые компания получит при его использовании и возможностей дальней его продажи [27, с. 2]. Трудность определения при таком способе основана на неопределенности рыночной среды, которая будет в будущем, показателей деятельности организации и макроэкономических явлений.

Рыночный способ основан на получении информации о ценах на большое число аналогов оценки объекта, чаще используется для оценки стоимости произведений литературы, аудио и видео продуктов. Необходим эффективно функционирующий рынок для объектов интеллектуальной собственности с общедоступными рыночными данными, в том числе и о зарубежных объектах. Для полезных моделей, изобретений, промышленных образцов отсутствует достоверная и доступная информация.

Первоначальная стоимость, оцененная по доходному или рыночному способу, будет существенно выше, чем по затратному, в связи рассмотрения именно возможного получения

дохода. Это повлечет увеличенные суммы по списанию объекта, следовательно, и повышение себестоимости продукции или расходов предприятия.

Таким образом, возникает проблема в достоверном определении оценки полученного актива в результате НИОКР. Организация должна прописывать выбранные методы учета и оценки в приказе об учетной политике.

### **2.3 Пересчет показателей бухгалтерской отчетности организации ЗАО «ОКБ АРТ» в соответствии с новым вариантом учета НИОКР**

Анализ деятельности и системы учета научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ и его результатов организации ЗАО «ОКБ АРТ» показал необходимость применения нового метода бухгалтерского учета данного вида работ. Из проанализированных вариантов учета наиболее подходящим для применения на данном производственном предприятии является учет по российским стандартам бухгалтерской отчетности с помощью применения ПБУ 14/2007, согласно которому результатом проведения НИОКР является полезная модель, подлежащая правовой охране. Организация принимает решение об оформлении патентных прав с последующим их обслуживанием.

Выбранный метод представляет самый полный и объемный вариант учета НИОКР посредством последовательного учета этапов, которые сопровождают данный вид работ. Полученный результат вследствие официально оформленных прав на объект интеллектуальной деятельности представляет собой нематериальный актив, который позволяет монополично использовать техническое решение полезной модели в производстве своей продукции.

Помимо использования в производственной деятельности капитализированный актив можно на основании лицензионного договора передавать право им пользоваться другим организациям, получая от этого вида операций доход.

Вариант учета по правилам МСФО не является распространенным среди малых производственных организаций. Разделение процесса НИОКР на две стадии, представленное в IAS 38 «Нематериальные активы», с одной стороны, позволяет исключать отрицательные результаты уже на стадии исследования и сразу списывать их в прочие расходы предприятия, не накапливая. Но в то же время полученный положительный результат оценивается только по капитализированным затратам со стадии разработок, что завышает прочие расходы за счет значительной суммы списанной на стадии исследования в отчетном периоде и занижает первоначальную стоимость НМА, которая списывается в последующих периодах уже в меньших суммах, чем по варианту РСБУ.

Таким образом, для применения нового метода учета затрат на НИОКР и его результатов необходимо все основные моменты прописать в учетной политике организации и последовательно в каждом периоде применять их.

Учетная политика ЗАО «ОКБ АРТ» может иметь вид и содержать такие пункты как:

1. Положительные результаты НИОКР в виде полезных моделей, соответствующих требованиям 7 раздела Гражданского кодекса Российской Федерации, подлежат оформлению патентным правом. Учет осуществляется по правилам ПБУ 14/2002 «Учет нематериальных активов».

2. Отрицательные результаты НИОКР списываются на прочие расходы отчетного периода согласно пункту 7 ПБУ 17/2002.

3. Аналитический учет проведения НИОКР и его результатов проводится в разрезе каждого отдельного вида работ, для которых открываются на счетах бухгалтерского учета соответствующие субсчета.

4. Первоначальная стоимость нематериальных активов в целях бухгалтерского и налогового учета представляет совокупность фактических затрат по созданию НМА посредством проведения НИОКР и погашается линейным способом исходя из норм, исчисленных организацией на основе срока их полезного использования (ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»).

5. Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на счете 05 «Амортизация нематериальных активов».

6. Амортизационные отчисления включаются в состав затрат по обычным видам деятельности при использовании патента в производственной деятельности или прочие расходы при неиспользовании в производственной деятельности.

7. Патентные пошлины за ежегодное продление патента подлежат начислению и уплате за каждый следующий год действия патента в течение предыдущего года. Сумма в полном объеме списывается единовременно в расходы по обычным видам деятельности при использовании патента в производстве или в прочие расходы отчетного периода при неиспользовании в производственной деятельности.

Для формирования первоначальной стоимости НМА, созданных собственными силами в результате проведения НИОКР, рабочий план счетов должен включать следующие счета:

1. Счет 08.8 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» - учитываются расходы, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ

2. Счет 08.5 «Приобретение нематериальных активов» - учитываются затраты на приобретение нематериальных активов;

3. Счет 04 «Нематериальные активы» - обобщение информации о наличии и движении нематериальных активов организации.

Для того, чтобы показать окажет ли влияние на бухгалтерскую отчетность новый вариант учета НИОКР и его результатов необходимо провести исправление ошибок, допущенных при текущем учете, которое согласно ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» может осуществляться двумя способами [28]:

1. Записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде. При этом корреспондирующим счетом в записях является счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);

2. Путем пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности организации за текущий отчетный год. Исправление происходит так, как если бы ошибка никогда не была допущена (ретроспективный пересчет).

Для анализируемой организации воспользуемся ретроспективным пересчетом, поскольку такой метод позволит учитывать сразу корректно проведенные НИОКР и его результаты с использованием всех необходимых счетов, нежели другим методом, при котором все исправление осуществляется в корреспонденции со сетом 84 «Нераспределенная прибыль», без полного и правильного отражения места возникновения затрат.

В 2017 году была разработана полезная модель светодиодного светильника «Torchere» и «Hard». По модели «Bollard» работы на конец отчетного периода неоконченные. При ретроспективном пересчете исходим из предположения, что с начала года применяется данный метод учета и отражается своевременно и корректно в полном объеме на счетах. Поскольку процесс получения патента состоит из нескольких стадий и занимает длительный по времени период, то только по модели «Hard» в октябре был получен патент.

Затраты на государственную регистрацию рассчитываются на основе приложения А: регистрация заявки на выдачу патента (1400 рублей); экспертиза заявки по существу (2500 рублей); регистрация полезной модели (3000 рублей); выдача патента (1500 рублей). Таким образом, для того, чтобы оформить патент на одну полезную модель необходимо 8400 руб., в случае оформления без ошибок документов, иначе необходима доплата за исправление данных.

На полезную модель «Torchere» в 2017 году патент не был бы выдан, поэтому на отчетную дату затраты отражены на счете 08.5 «Приобретение нематериальных активов».

Хозяйственные операции, представленные в таблице 2, отражают некорректное использование счетов по дебету. Их исправление представлено в таблице 9 таким способом, как красное сторно.

Таблица 9 – Журнал хозяйственных операций по исправлению произведенных операций

Проводка		Сумма, руб.	Описание хозяйственной операции
Дебет	Кредит		
20	10	Изъято	СТОРНО. Списаны материалы по фактической себестоимости в основное производство
20	70		СТОРНО. Начислена заработная плата конструкторам
20	69		СТОРНО. Начислены страховые взносы (30,6%)
20	76		СТОРНО. Отражены услуги по разработке конструкторской документации
20	76		СТОРНО. Отражены услуги по доработке рассеивателя сторонней организации
43	20		СТОРНО. Списана фактическая себестоимость готовой продукции
90.2	43		СТОРНО. Списаны затраты на себестоимость реализованной продукции

В таблице 10 представлены корректные хозяйственные операции по учету НИОКР в отношении полезной модели светильника «Torchere».

Таблица 10 – Журнал хозяйственных операций по новому варианту учета по модели светодиодного светильника «Torchere»

Проводка		Сумма, руб.	Описание хозяйственной операции
Дебет	Кредит		
08.8.Т	10	Изъято	Списаны материалы по фактической стоимости на проведение НИОКР
08.8.Т	70		Начислена заработная плата конструкторам
08.8.Т	69		Начислены страховые взносы по заработной плате конструкторов
08.8.Т	76		Отражены услуги по разработке конструкторской документации

## Окончание таблицы 10

Проводка		Сумма, руб.	Описание хозяйственной операции
Дебет	Кредит		
08.8.Т	76	Изъято	Отражены услуги по доработке рассеивателя сторонней организации
08.5.Т	08.8.Т		Переведены в состав расходов на формирование стоимости НМА фактические затраты на НИОКР
08.5.Т	76		Включены в стоимость НМА затраты на государственную регистрацию патента

В таблице 11 отражены корреспонденции по учету НИОКР в отношении модели светодиодного светильника «Hard».

Таблица 11 – Журнал хозяйственных операций по новому варианту учета по светодиодному светильнику «Hard»

Проводка		Сумма, руб.	Описание хозяйственной операции
Дебет	Кредит		
08.8.Н	10	Изъято	Списаны материалы по фактической стоимости на проведение НИОКР
08.8.Н	70		Начислена заработная плата конструкторам
08.8.Н	69		Начислены страховые взносы по заработной плате конструкторов
08.8.Н	76		Отражены услуги по разработке конструкторской документации
08.5.Н	08.8.Н		Переведены в состав расходов на формирование стоимости НМА фактические затраты на НИОКР
08.5.Н	76		Включены в стоимость НМА затраты на государственную регистрацию патента
04.Н	08.5.Н		Принят к бухгалтерскому учету НМА по первоначальной стоимости в октябре
25	76		Затраты на продление действия патента на первый год
25	05		Начислена амортизация по НМА за 2 месяца (ноябрь, декабрь) $(554733 * 1/10 = 55473,3$ - в год, 4623 в месяц)

Полезная модель «Hard» была закончена в июле 2017 года, в октябре 2017 года патент организация ЗАО «ОКБ АРТ» получила. Соответственно с данного месяца объект учитывается в качестве НМА на счете 04 «Нематериальные активы». Амортизация, в таком случае, будет начисляться с ноября 2017 года. Продление патента за первый год с даты подачи заявки (800) включается в расходы по обычным видам деятельности.

Таблица 12 отражает учет научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ по разработке модели светильника «Bollard». По полезной модели «Bollard» работы незакончены, затраты на конец отчетного периода отражаются на счете 08.8 «Вложения во внеоборотные активы».

Таблица 12 – Журнал хозяйственных операций по новому варианту учета по светодиодному светильнику «Bollard»

Проводка		Сумма, руб.	Описание хозяйственной операции
Дебет	Кредит		
08.8.В	10	Изъято	Списаны материалы по фактической стоимости на проведение НИОКР
08.8.В	70		Начислена заработная плата конструкторам
08.8.В	69		Начислены страховые взносы по заработной плате конструкторов
08.8.В	76		Отражены услуги по разработке конструкторской документации

Также возникает прибыль в незакрытом счете 90 «Продажи», что влечет проведение дополнительных хозяйственных операций, представленных в таблице 13.

Таблица 13 – Журнал хозяйственных операций по исправлению произведенных операций

Проводка		Сумма, руб.	Описание хозяйственной операции
Дебет	Кредит		
90.9	99	1845626	Доначислена прибыль (1855672-800 (продление патента)-9246(амортизация))
99	68	369125,2	Доначислен налог на прибыль (1845626*20%)
99	84	1476500,8	Доначислена нераспределенная прибыль (1845626-369125,2)

Сторнирование операций, вытаскивание части себестоимости реализованной продукции повлекло увеличение прибыли организации. Рост прибыли до налогообложения означает необходимость доначисления величины налога на прибыль.

Пересчет статей бухгалтерской отчетности, основанный на отраженных операциях в таблицах 8-12 и представленной в приложении Д и Е, в соответствии с изменением учета НИОКР представлен в таблицах 14 (по бухгалтерскому балансу) и 15 (по отчету о финансовых результатах).

Счет 08.8 в бухгалтерском балансе находит отражение в разделе внеоборотных активов по статье «Результаты исследований и разработок»; 08.5 по статье «Нематериальные активы»; 04 по статье «Нематериальные активы».

Изменения при пересчете коснулись в бухгалтерском балансе активов организации раздела «Внеоборотные активы» путем добавления сумм по новым статьям (ранее равным нулю). Пассив баланса изменился по разделу «Капитал и резервы» (увеличение нераспределенной прибыли) и раздел «Краткосрочные обязательства» (кредиторская задолженность увеличилась за счет начисления налога на прибыль). Соответственно баланс организации подвергся корректировкам.

Таблица 14 – Пересчет статей бухгалтерского баланса на 31.12.2017 г. ретроспективным способом

Бухгалтерский баланс на 31.12.2017 г., тыс. руб.			
Статья	До изменения	Изменение	После изменения
<b>Актив</b>			
<b>1. Внеоборотные активы</b>			
Нематериальные активы	0	+502+555-9	1048
Результаты исследований и разработок	0	+798	798
Основные средства	13706	0	13706
Финансовые вложения	8	0	8
Итого по разделу 1	13714	+1855-9	15560
<b>2. Оборотные активы</b>			
Запасы	4318	0	4318
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	50	0	50
Дебиторская задолженность	35422	0	35422

## Окончание таблицы 14

Бухгалтерский баланс на 31.12.2017 г., тыс. руб.			
Статья	До изменения	Изменение	После изменения
Денежные средства и денежные эквиваленты	5152	0	5152
Прочие оборотные активы	552	0	552
Итого по разделу 2	45494	0	45494
Баланс	59208	+1855-9	61054
<b>Пассив</b>			
<b>3 Капитал и резервы</b>			
Уставный капитал	8	0	8
Добавочный капитал	2350	0	2350
Резервный капитал	8	0	8
Нераспределенная прибыль	32404	+1477	33881
Итого по разделу 3	34770	+1477	36247
Итого по разделу 4 долгосрочные обязательства	3284	0	3284
<b>5. Краткосрочные обязательства</b>			
Заемные средства	3557	0	3557
Кредиторская задолженность	17596	+369	17965
Итого по разделу 5	21154	+369	21523
Баланс	59208	+1477+369	61054

В отчете о финансовых результатах изменения коснулись непосредственно статьи «Себестоимость продаж», которая оказали влияние на изменение остальных статей, в том числе на величину текущего налога на прибыль и итоговой чистой прибыли.

Таблица 15 – Пересчет статей отчета о финансовых результатах за 2017 г. ретроспективным способом

Отчет о финансовых результатах за 2017 год, тыс. руб.			
Статья	До изменения	Изменение	После изменения
Выручка	161800	0	161800
Себестоимость продаж	(140826)	-1855-0,8+0,8+9	(138980)
Валовая прибыль	20974	+1855+0,8-0,8-9	22820

## Окончание таблицы 15

Отчет о финансовых результатах за 2017 год, тыс. руб.			
Статья	До изменения	Изменение	После изменения
Коммерческие расходы	(1709)	0	(1709)
Управленческие расходы	(5607)	0	(5607)
Прибыль от продаж	13658	+1855+0,8-0,8-9	15504
Проценты к уплате	1335	0	(1335)
Прочие доходы	194	0	194
Прочие расходы	(2007)	0	(2007)
Прибыль до налогообложения	10510	+1855+0,8-0,8-9	12356
Текущий налог на прибыль	2102	+369	(2471)
Прочее	(317)	0	(317)
Чистая прибыль	8091	+1855+0,8-0,8-9-369	9568

Таким образом, ретроспективное исправление неправильного ведения учета в отношении НИОКР оказало влияние на показатели основных двух форм отчетности: бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах.

### **3 Анализ последствий по данным бухгалтерской отчетности изменения метода учета НИОКР в ЗАО «ОКБ АРТ»**

#### **3.1 Анализ влияния на бухгалтерскую отчетность и финансовое состояние нового метода учета НИОКР и его результатов**

Бухгалтерская (финансовая) отчетность представляет собой объединение информации о величине имущества предприятия, а также о результатах финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период.

Важными требованиями, применяемым к отчетности, в соответствии с положением по бухгалтерскому учету 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», является ее достоверность и полнота, которые достигаются за счет формирования отчетности исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету [29]. Выполнение данных критериев позволяет внутренним пользователям (руководителям, учредителям, сотрудникам) проводить правильный анализ и оценку финансового состояния организации, а также определять эффективность хозяйственной деятельности с направлениями дальнейшего развития. Внешние пользователи (покупатели, поставщики, банки, государственные органы) на основе отчетности принимают будущие экономические решения после оценки платежеспособности, кредитоспособности организации, инвестиционной привлекательности, состояние баланса, динамики деятельности и прочего.

Таким образом, какое-либо искажение бухгалтерской отчетности является актуальной проблемой, которая влечет за собой риски для инвесторов, кредиторов, заемщиков и других пользователей отчетности. Отчетность не является достоверной при наличии в ней искажений приводимых данных и, возникших в результате сделанных ошибок. Положения по бухгалтерскому учету рассматривают и решение данной проблемы, так ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» предназначено для применения в организациях, обнаруживших ошибку в бухгалтерском учете. К неправильному отражению фактов хозяйственной деятельности ведут такие факторы, как неверное применение норм законодательства в сфере бухгалтерского учета и иных нормативно-правовых актов, ошибки в вычислениях сумм, неточная оценка фактов хозяйственной деятельности, а также преднамеренные недобросовестные действия со стороны должностных лиц организации [30].

Ошибка в виде не корректного учета в отношении проведенных НИОКР возникла по причине неправильного отражения фактов хозяйственной деятельности в связи с неправильной классификацией факта. Деятельность по осуществлению НИОКР была классифицирована как обычная деятельность предприятия, что повлекло применение не

соответствующих положений по ведению бухгалтерского учета. Поскольку НИОКР это сложный объект для бухгалтерского учета, возможные варианты полученных результатов от научной деятельности рассматриваются по нормам разных положений по бухгалтерскому учету, а также выделение в обособленный учет требует дополнительных затрат и усилий. Исходя из этого можно сделать вывод, что действия по неверному учету НИОКР в большинстве компаний можно отнести к непреднамеренным действиям со стороны должностных лиц, отвечающих за организацию и ведение бухгалтерского учета.

Произведенные и найденные ошибки необходимо классифицировать со стороны понятия существенности. Ошибка считается несущественной в том случае, если она не влияет на финансовое состояние организации и на принимаемые пользователями управленческие решения. Соответственно существенная ошибка в отдельности или в совокупности с другими статьями может оказывать давление на решения пользователей. При этом существенность ошибок организация определяет самостоятельно, исходя из величины и характера статьи бухгалтерской отчетности. Для организации ЗАО «ОКБ АРТ», которая основана на научной деятельности, обладает профессионалами в данной области, разрабатывает новые технологии. Такие статьи отчетности как результаты исследований и разработок, нематериальные активы являются значимыми. И важно исправить некорректный учет такого актива как НИОКР и его результатов.

Если рассматривать данные отчетности в целом, в которой на данный период совмещены разные направления производства, то в общей сумме величина ошибки неправильного учета НИОКР не является существенным значением, и нет необходимости пересчитывать отчетность. Но организация уже сейчас производит разделение направлений деятельности, путем полного выделения одного в самостоятельную отдельную организацию. Данная ошибка ведения учета НИОКР в сфере светильников составляет 5% от себестоимости светодиодной продукции. Таким образом, приведенные данные и показанный пересчет в предыдущей главе актуален для сегодняшнего положения ЗАО «ОКБ АРТ».

В таком случае ошибка оказалась существенной, осуществлена в прошлом периоде, но обнаружена в течение данного периода времени после утверждения годовой бухгалтерской отчетности, что влечет исправление ретроспективным способом, то есть исправление данных за период, в котором совершена ошибка путем пересчета сравнительных показателей. Следовательно, все показатели бухгалтерской отчетности предшествующего периода следует указать в такой величине, как если бы ошибка никогда не была допущена. Корректирующим счетом является счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Таким образом, пересчет на сегодняшний момент в 2019 году оказывает влияние на представленную за 2018 год отчетность, в которой отражены три периода: 2016 – 2018 гг. По имеющимся данным

ошибка имеет место в 2017 году, соответственно пересматривается отчетность 2018 года с пересчетом в ней данных за 2017 год, а также за 2018, исходя из пересчитанных данных за 2017 и новых сведений в отношении НИОКР и его результатов. Отчетность за предшествующие отчетные периоды, например, утвержденная отчетность за 2017 год, не подлежит пересмотру, замене, повторному представлению пользователям бухгалтерской отчетности [31].

В результате отражения проведенных научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ в ЗАО «ОКБ АРТ» как нематериальных активов согласно ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», а также отражение затрат на неоконченные НИОКР на счетах, для этого предназначенных (08.8 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ») изменилась структура актива баланса, также претерпел изменения и пассив баланса за счет изменения показателя «нераспределенной прибыли» и увеличения кредиторской задолженности в отношении доначисленного налога на прибыль. Такие изменения возникли по причине вычленения всех понесенных затрат на НИОКР из себестоимости реализованной продукции, которая отражена во второй форме бухгалтерской отчетности – отчете о финансовых результатах, так как эти затраты должны формировать первоначальную стоимость внеоборотных активов, которые являются результатом проведенных научно-исследовательских работ по статьям баланса: «результаты исследований и разработок» и «нематериальные активы».

При ретроспективном пересчете следует скорректировать показатели не только бухгалтерского баланса, но и отчета о финансовых результатах, а также отчета об изменениях капитала, поскольку их показатели также затрагивают изменение статьи нераспределенной прибыли. Отчет об изменениях капитала отражает информацию о произошедших переменах в величине разного вида капитала (уставном, резервном, добавочном) [32, с. 35]. Этот официальный документ показывает более детально факт и причины изменений в показателях, расшифровывает третий раздел бухгалтерского баланса «Капитал и резервы». Отчет состоит из трех разделов, первый «Движение капитала» содержит: чистую прибыль, дивиденды, нераспределенную прибыль (непокрытый убыток), резервный капитал. Второй раздел «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок» связан с формированием нераспределенной прибыли, через которую регулируются все вносимые изменения в виде корректировок [33, с. 8]. Третий раздел отражает величину чистых активов организации. В связи с тем, что исправлялась отчетность и затрагивался непосредственно счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» для организации обязательно заполнение разделов данного вида отчета, в особенности раздел по проведенным

корректировкам. В приложении Ж представлен заполненный отчет об изменениях капитала на основе проведенного пересчета бухгалтерской отчетности при исправлении неправильного ведения учета затрат на НИОКР и его результатов. В данном отчете первоначально заполняется второй раздел в разрезе проведенных корректировок, далее заполняется первый раздел, содержащий уже исправленную, корректную информацию.

Исправление ошибок в бухгалтерском учете подлежит обязательному документированию на основании бухгалтерской справки, в которой указываются: причина внесения изменений; операция, подлежащая уточнению; исправительные проводки; дата исправительных записей и другие данные для обоснования исправительных записей. Пример возможного оформления бухгалтерской справки представлен в приложении И, в которой отражены операции, сформированные во второй главе данной работы. Поскольку для отражения учета произведенных операций необходим первичный документ, доказывающий произошедший факт хозяйственной деятельности, для осуществления сторнирования и проведения новых бухгалтерских записей справка будет служить первичной документацией. Информации об осуществленном исправлении должна быть также описана в пояснениях к основным формам бухгалтерской отчетности, с указанием характера ошибки и исправленных сумм.

Изменение показателей отчетности, ставшее следствием исправления учета НИОКР и его результатов, оказывает влияние на оценку финансового состояния организации, поскольку финансовый анализ проводится на основе представленных данных в бухгалтерской (финансовой) отчетности, показывающих результаты хозяйственной деятельности предприятия.

Для финансового анализа наиболее информативен бухгалтерский баланс, который дает возможность оценить прежде всего кредитоспособность каждого предприятия. Под анализом финансового состояния понимают прежде всего анализ обеспеченности денежными средствами для осуществления как текущей деятельности, так и для дальнейшего развития.

При проведении финансового анализа рекомендуется составить сравнительный аналитический баланс, что позволит оценивать вид имущества и источники денежных средств организации [34, с. 60]. В таблице 16 представлен аналитический агрегированный (укрупненный) баланс в условных обозначениях, в котором представлены данные на 31.12.2017 год до изменения метода учета НИОКР и после проведенных исправлений.

Представленные показатели в укрупненном балансе позволяют рассмотреть структуру как актива, так и пассива баланса, что дает возможность сделать выводы об имущественном положении и источниках его формирования. Источники имущества могут быть двух видов: собственные и заемные. Так, за счет увеличения величины нераспределенной прибыли и

кредиторской задолженности перед налоговыми органами собственный капитал вырос на 4,3%, а заемные средства на 2,1%, организация ЗАО «ОКБ АРТ» после правильного отражения учета расходов на НИОКР стала развиваться за счет собственных средств на 0,7% больше, чем при неверном отражении, и доля их равна уже 59,4% вместо 58,7%. Данный факт является благоприятным и говорит о том, что предприятие стало менее зависимо от кредиторов.

В активе баланса произошло изменение структуры за счет увеличения данных по статьям, представляющим величину внеоборотных активов. Теперь имущества в организации стало больше на 3,1%. Имобилизованные активы стали равны 25,5% от всего имущества вместо 23,2%. Непосредственно увеличение внеоборотных активов составило 13,5%. На структуру оборотных средств не повлияло изменение учета НИОКР и его результатов и пересчет в связи с этим бухгалтерской отчетности.

Таблица 16 – Агрегированный баланс ЗАО «ОКБ АРТ»

Показатель	Начало 2017 г., тыс. руб.	На конец 2017 до изменения тыс. руб.	На конец 2017 после изменения тыс. руб.
<b>Актив</b>			
I. Внеоборотные активы (ВА)	13585	13714	15560
II. Текущие активы (ТА), в т.ч.:	41125	45494	45494
Запасы и затраты (ЗЗ)	23586	4368	4368
Дебиторская задолженность (Дб)	11663	35974	35974
Денежные средства (ДС)	5876	5152	5152
Валюта (В)	54710	59208	61054
<b>Пассив</b>			
III. Источники собственных средств (ИСС)	26678	34770	36247
IV. Долгосрочные заемные средства (ДЗС)	7713	3284	3284
V. Краткосрочные обязательства (КСО), в	20319	21154	21523
Краткосрочные кредиты и займы (ККЗ)	0	3557	3557
Кредиторская задолженность (КрЗ)	20319	17596	17965
Валюта (В)	54710	59208	61054

На основе данных баланса проводится анализ ликвидности, платежеспособности, а также финансовой устойчивости. Платежеспособность предприятия имеет важное значение и дает преимущество перед другими организациями, функционирующими в этой же отрасли,

при привлечении инвестиций, в получении кредитов и займов, в выборе поставщиков для осуществления своей деятельности. Под платежеспособностью понимают потенциал организации погашать за счет чистых активов в форме денежных средств требования кредиторов, по договорам с которыми наступил срок оплаты. Ликвидность, в свою очередь, представляет собой способность экономического субъекта погашать свои краткосрочные обязательства за счет оборотных средств в определенном периоде [35, с. 4]. Все эти показатели рассматривают краткосрочные возможности организации. В таблице 17 представлен расчет показателей ликвидности и платежеспособности для организации ЗАО «ОКБ АРТ» по исходным и измененным данным бухгалтерской отчетности за 2017 год.

Таблица 17 – Анализ ликвидности и платежеспособности при помощи относительных показателей

Показатель	Формула расчета	Расчет		
		Начало 2017 г.	На конец 2017 г. до изменения	На конец 2017 г. после изменения
Коэффициент абсолютной ликвидности (К а.л.≥0,2)	ДС/КСО	0,29 (+)	0,244 (+)	0,239 (+)
Коэффициент ликвидности баланса (Кл.≥ 0,5-1)	(ДС+Дб)/КСО	0,86 (+)	1,94 (+)	1,91 (+)
Коэффициент текущей ликвидности (покрытия) (Кп.≥2)	(ДС+Дб+ЗЗ)/КСО	2,02 (+)	2,15 (+)	2,11 (+)
Коэффициент соотношения труднореализуемых активов к общей величине активов	ВА/В	0,25	0,23	0,26

На основе представленных расчетов можно сделать следующие выводы: коэффициенты, характеризующие ликвидность, после пересчета изменились в сторону уменьшения показателя, поскольку величина кредиторской задолженности увеличилась, а количество оборотных активов (денежных средств, дебиторской задолженности), способных

покрыть краткосрочные виды задолженностей с быстрой скоростью превращения в средства способные это сделать, не изменилось. А труднореализуемых активов стало в данном случае больше, чем было до пересчета. Это говорит о том, что возможности по платежеспособности снизились, но показатели остались в пределах норм и изменения не являются значительными.

Далее рассмотрим финансовую устойчивость, представляющая собой показатель, способный отразить степень безопасности вложения средств в деятельность компании [36, с. 53]. Относительный данный показатель определяет способность предприятия осуществлять финансовую деятельность за счет собственных средств. Данные критерий позволяет оценить возможности экономического субъекта на длительную перспективу. В таблице 18 представлен расчет показателей финансовой устойчивости для организации ЗАО «ОКБ АРТ» до изменения показателей и после пересчета отчетности.

Таблица 18 – Анализ финансовой устойчивости

Показатель	Формула расчета	Расчет		
		Начало 2017 г.	На конец 2017 г. до изменения	На конец 2017 г. после изменения
Коэф. автономии (независимости от заемных средств), $K_a \geq 0,5$	ИСС/В	0,49 (+)	0,587 (+)	0,594 (+)
Коэф. финансовой устойчивости $K_f \geq 0,8-0,9$ , тревожное ниже 0,75	$(ИСС+ДЗС)/В$	0,63 (-)	0,64 (-)	0,65 (-)
Коэф. соотношения заемных и собственных средств, норматив 2/3	$(ДЗС+КСО)/ИСС$	1,05 (-)	0,70 (+)	0,68 (+)
Коэф. обеспеченности собственными источниками финансирования, $K_o \geq 0,1$	$(ИСС-ВА)/(ЗЗ+Дб+ДС)$	0,32 (+)	0,463 (+)	0,455 (+)
Коэф. маневренности собственных средств Оптимальное около 0,5	$(ИСС-ВА+ДЗС)/ИСС$	0,78 (-)	0,70 (-)	0,66 (-)

На основе рассчитанных коэффициентов можно сделать такие выводы, что при пересчете показателей независимость от заемных средств выросла, на 0,7% больше стали составлять собственные средства в общей сумме источников финансирования. Данный вывод является положительным для организации, большинство компаний стремятся к автономности

от кредиторов; показатель непосредственно финансовой устойчивости увеличился, 65% активов финансируются за счет устойчивых источников; за счет увеличения собственных источников их соотношение с заемными средствами стало более благоприятным для предприятия, отсутствует риск неплатежеспособности из-за высокой концентрации заемного капитала; в связи с ростом нераспределенной прибыли обеспеченность собственными оборотными средствами снизилась, также как и маневренность собственных средств.

Таблица 19 – Анализ деловой активности и рентабельности

Показатель	Формула расчета	Расчет	
		За 2017 г. до изменения	За 2017 г. после изменения
Коэффициент оборачиваемости активов, оборотов	Выручка / $\bar{B}$	2,84	2,80
Коэффициент оборачиваемости товарных запасов (материальных средств), оборотов	Себестоимость / $\bar{ЗЗ}$	10,08	9,94
Продолжительность одного оборота активов, дней	365/коэф. оборачиваемости	129	131
Коэффициент оборачиваемости собственного капитала	Выручка / $\bar{ИСС}$	5,27	5,14
Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности, оборотов	Себестоимость / $\bar{КрЗ}$	7,43	7,33
Рентабельность всего капитала фирмы, общая рентабельность	ЧП / $\bar{B}$	0,142	0,165
Рентабельность собственного капитала	ЧП / $\bar{ИСС}$	0,263	0,304
Рентабельность основной деятельности	Прибыль от продаж / себестоимость	0,097	0,112
Рентабельность продаж	Прибыль от реализации / выручка*100	8,44	9,58

На основе двух форм бухгалтерской отчетности рассчитываются показатели деловой активности, характеризующие оборачиваемость активов и рентабельности. В таблице 19 представлен расчет этих показателей.

С ростом коэффициентов оборачиваемости повышается эффективность управления запасами и затратами, дебиторской и кредиторской задолженностями, а также повышение финансовой устойчивости. На основе расчетов выявлено. Что все коэффициенты оборачиваемости по пересчитанным данным ниже, чем до изменения. Этот факт связан с ростом активов, снижением себестоимости при неизменном уровне выручки, теперь активы делают меньшее количество оборотов в течение отчетного года.

Самым обобщающим показателем финансового состояния является общая рентабельность, поскольку снижение себестоимости повлекло рост всех видов прибыли организации, показатели рентабельности стали больше, в сравнении с показателями до изменения учета НИОКР и его результатов. Это является благоприятным моментом, теперь на один рубль себестоимости приходится 11,2 копейки чистой прибыли, вместо 9,7 копеек, что характеризует повышение экономической эффективности деятельности.

Показатели доходности больше всего интересуют акционеров, инвесторов, ликвидность рассматривают кредиторы, платежеспособность – поставщики, работники, налоговые органы и внебюджетные фонды. Финансовая устойчивость — это критерий, затрагивающий интересы всех групп пользователей. Таким образом, на основе расчетов выявлено изменение основных показателей, характеризующих финансовое состояние. Показатели ликвидности, финансовой устойчивости изменились в негативную сторону, а данные по рентабельности в положительную. Но, помимо этого после пересчета в бухгалтерском балансе отражены нематериальные активы и результаты исследований и разработок, что показывает занятие ЗАО «ОКБ АРТ» научной, интеллектуальной деятельностью, наличие уникальных технологий и исключительных прав на них, привлекая внимание к себе контрагентов. В следующих периодах посредством начисления амортизации, указанные в отчетности сейчас внеоборотные активы, будут равномерно списываться в себестоимость, тем самым, не завышая ее в одном периоде и занижая в последующих.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность считается «отображением» каждого предприятия, по ней можно судить о конфигурациях, происходящих с обязательствами, ресурсами организации и экономическими результатами. Именно отчетность дает возможность объективно оценивать экономическое положение компании для принятия управленческих решений перспективного и оперативного характера [32]. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета НИОКР предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности и осуществление правильных действий со стороны пользователей данными.

### **3.2 Определение налоговых и административных последствий от пересчета показателей бухгалтерской отчетности в соответствии с изменением учета НИОКР**

Внесение исправлений в бухгалтерский учет, а соответственно и в бухгалтерскую (финансовую) отчетность приводит к обязательной необходимости корректировки показателей налогового учета и сформированной отчетности в налоговые органы. Исходя из этого могут возникать дополнительные налоговые обязательства и последствия. Кроме того, за допущенные ошибки в бухгалтерском учете организации и их уполномоченные должностные лица могут быть привлечены к административной и налоговой ответственности.

Первоначально проанализируем последствия, связанные с процессом пересчета отчетности и изменением показателей, представленных в налоговые и иные государственные органы. Поскольку произведенный пересчет был связан с изменением себестоимости реализованной продукции и последующей корректировкой сумм прибыли и налога на прибыль, то необходимо изучать налоговый кодекс и иные правоустанавливающие документы в отношении именно налога на прибыль и документов, связанных с данным налогом.

Налоговый кодекс Российской Федерации описывает действия при внесении изменений в налоговую декларацию. В случае, если при обнаружении организацией ошибок в налоговых декларациях (в том числе: факт не отражения, неполнота сведений) не происходит занижение сумм подлежащего выплате налога, то у организаций есть право изменить данные декларации, подать уточненную декларацию в налоговый орган. Если же в результате ошибки была занижена налоговая база, сумма, подлежащая уплате в бюджет ниже, чем должна быть, то предприятие обязано подавать уточненную налоговую декларацию и доплачивать недостающую сумму налога с пенями [37]. Данная норма регламентирована статьей 81 налогового кодекса Российской Федерации. Налоговой базой является денежное выражение прибыли, которое рассчитывается путем вычитания из доходов произведенные расходы, включенных в данную категорию, согласно законодательству [9].

В отношении ЗАО «ОКБ АРТ» анализируется налог на прибыль организации. Так как расходы по выполненным НИОКР учитывались в себестоимости реализованной продукции, тем самым занижая налоговую базу при расчете налога на прибыль за 2017 год, то у компании возникает обязанность представить уточненную декларацию за 2017 год и уплатить недостающую величину налога на прибыль в размере 369125,2 руб. с пенями. Пени возникают от того, что уточненная декларация считается поданной после даты необходимой подачи и доплата производится позже установленного срока уплаты налога, поскольку действия осуществляются в 2019 году по изменённым данным и пересчитанной отчетности. А при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым

налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения). Соответственно считается, что при подаче уточненной декларации все сроки, установленные законом для сдачи и оплаты просрочены.

Законом предусмотрено снятие ответственности с налогоплательщика при подаче уточненной декларации после всех сроков в случае, если данное действие осуществлено до того, как налоговые органы обнаружили ошибки или недостающие факты, либо до назначения выездной налоговой проверки по отчетному периоду, в котором присутствует ошибка, важным при этом является требование, что организация произвела доплату налога до подачи декларации [37].

Таким образом, в рассматриваемой ситуации период искажения налоговой базы известен, и допущенное искажение не привело к излишней уплате налога, то есть было именно занижение налоговой базы по налогу на прибыль, ЗАО «ОКБ АРТ» должно составить и предоставить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию по налогу на прибыль за период, в котором были учтены расходы (2017 год). А именно: в декларации должна быть изменена сумма расходов в пользу уменьшения на 1845626 руб., что влечет увеличение чистой прибыли на эту же величину и рост суммы налога на 369125,2 руб. Для того, чтобы избежать штрафных санкций необходимо доплатить величину недостающего налога до подачи уточненной декларации в ИФНС и одновременно с доплатой уплатить соответствующую сумму пени [39, с. 12]. Пени рассчитываются на основе ставки рефинансирования, установленной Центральным банком Российской Федерации, используется неуплаченная сумма налога и период с даты, в которую должна была быть осуществлена оплата, и до момента непосредственной оплаты. Предположим, что организация производит исправление учета, отчетности и декларации 30 июля 2019 года, а уплата налога на прибыль должна осуществляться не позднее 28 марта, следующего за отчетным годом (28 марта 2018 года). Расчет пени представлен в бухгалтерской справке в приложении К, которая будет являться первичным документом, позволяющим 30 июля 2019 года осуществить операцию начисления и оплаты пени (Д99 К68. Налог на прибыль – начисление пени, Д68. Налог на прибыль К51 – оплата пени) в размере 87451,91 руб.

Управленческий учет позволяет вести фиксацию данных не по правилам бухгалтерского (финансового) учета. Поскольку, опираясь на данные управленческого учета нет уверенности в том, что представленная информация по месяцам соответствует отражению по методу начисления и действительно в том месяце, в котором была осуществлена операция. Поэтому исправительные операции необходимо произвести в датах четвертого квартала и соответственно корректировать только годовую декларацию по налогу на прибыль, что

упростит сам процесс исправления и последующие последствия, что позволит не исправлять все поданные декларации и по каждой из них не уплачивать штрафные санкции. Ведь по налогу на прибыль налоговым периодом является календарный год, а также существуют отчетные периоды в виде квартала, полугодия, девяти месяцев и года, что подкрепляется подачей налоговых деклараций за каждый отчетный период. Оплата производится авансовыми платежами.

Если бы занижения налоговой базы по налогу на прибыль не было, то и уточнения в налоговую отчетность по данному налогу на прибыль вносить нет необходимости [40, с. 12]. А на налоговые обязательства по НДС и другим видам налогов, уплачиваемым организацией, произведенные изменения не влияют.

Помимо налоговой ответственности и соответствующих обязанностей возможно наказание со стороны налоговых органов, которое возникает в случае, если данные службы сами узнают о допущенных ошибках, либо при подаче уточненной декларации не была осуществлена доплата необходимых сумм и пеней. Такая ответственность наступает за нарушения в сфере бухгалтерского учета. Статья 120 НК РФ рассматривает грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения. Под грубым нарушением может пониматься либо систематическое нарушение (два раза и более в течение календарного года) в виде несвоевременного или некорректного отражения на счетах бухгалтерского учета, регистрах и отчетности фактов хозяйственной деятельности, активов (денежных средств, материальных ценностей, финансовых вложений, нематериальных активов), либо отсутствие первичных документов, регистров как бухгалтерского, так и налогового учета. В связи с этим организации могут понести наказание в виде штрафа в обычном случае в размере десяти тысяч рублей, если же грубое нарушение возникает в течение более одного налогового периода, размер штрафа увеличивается до тридцати тысяч рублей. Но в случае занижения налоговой базы посредством грубого нарушения размер штрафа составляет двадцать процентов от величины неуплаченного налога, но при этом не менее сорока тысяч рублей [37].

Какая сумма налоговой ответственности к предприятию будет применена зависит от сроков представления данных (уточненных деклараций). Если же исправления происходят в границах временных рамок по предоставлению декларации и уплаты налога, то соответственно штрафных санкций не будет применено. Анализируя ситуацию, которая может сложиться в ЗАО «ОКБ АРТ» при изменении и исправлении учета НИОКР и его результатов, имеет место быть грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета, которое заключается в неверном отражении активов организации, неправильном отражении хозяйственных операций, что приводит к занижению налоговой базы по налогу на прибыль. По имеющимся данным анализируется один период, в котором присутствует некорректный

учет, но раскрывая эти данные следует, что и в последующих период значит ведется неправильное отражение в бухгалтерском учете НИОКР, в связи с этим организация может понести максимальное наказание в виде штрафов как за систематическое нарушение, так и за занижение налоговой базы, в таком случае штраф составит 103825,04 руб. (30000 руб. за нарушение в течение более одного периода, 73825,04 руб. за занижение налоговой базы).

Поскольку налоговые органы не осведомлены о нарушениях и не назначена выездная налоговая проверка, значит есть возможность избежать выявленные штрафные санкции путем подачи уточняющей декларации и уплате недостающего налога перед этим.

Описанные наказания относятся к организации, но законодательство также устанавливает Кодексом Российской Федерации об административных нарушениях наказание для должностного лица, который совершил грубо нарушение правил ведения бухгалтерского учета. Согласно статье 15.11 КоАП РФ «Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности», административный штраф налагается на должностное лицо в размере от пяти до десяти тысяч рублей, в случае повторного нарушения от десяти до двадцати тысяч рублей, либо дисквалификации на срок от года до двух лет, что является очень сложным наказанием, которое оставляет след на карьере человека и влечет большие трудности последующего трудоустройства [38].

Административный Кодекс подразумевает под грубым нарушением другое понимание, чем налоговый. К грубому нарушению требований учета и бухгалтерской отчетности относится: занижение сумм налогов не менее, чем на десять процентов; искажение любого показателя отчетности не менее, чем на десять процентов; регистрация в регистрах мнимого бухгалтерского объекта; ведение счетов вне применяемых регистрах, составление отчетности не на основе ведущихся регистрах; а также отсутствие первичной документации. Некоторые элементы совпадают с указанными в налоговом кодексе.

Таким образом, в порядке административной ответственности наказывается не любое, а только существенное нарушение правил ведения бухгалтерского учета.

Если рассматривать ошибку по имеющейся информации, предоставленной организацией. Сумма налога занижена оказалась на почти пятнадцать процентов, такие показатели отчетности как «Нематериальные активы», «Результаты исследований и разработок» были представлены в отчетности нулевыми, а должны содержать в себе величину произведенных расходов на НИОКР в размере более одного миллиона рублей. Величина указанной себестоимости в отчете о финансовых результатах была завышена менее, чем на десять процентов. Исходя из этого, можно сделать вывод: административная ответственность налагается на должностное лицо в случае исправления учета в размере от пяти до десяти тысяч

рублей. Но данное наказание можно избежать в случае, как и со штрафами налогового органа при подаче уточняющей декларации, уплате необходимых сумм налога.

Помимо ответственности за осуществление исправления учета, возможны налоговые последствия в последующих отчетных периодах, которые возникают на основе положения по бухгалтерскому учету 18/2002 «Учет расчетов по налогу на прибыль организации».

В пункте 1.2. первой главы данной работы был рассмотрен список расходов, которые признаются в налоговом учете согласно статье 262 «Расходы на научные исследование и (или) опытно-конструкторские разработки» Налогового Кодекса Российской Федерации после завершения соответствующих работ и независимо от того, получен положительный или отрицательный результат. Проанализировав виды расходов, можно сделать вывод: расходы, произведенные ЗАО «ОКБ АРТ» по проведению научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относятся к представленным статьям в нормативном документе. Далее в статье регламентируется не только порядок признания, но и последующего учета расходов по НИОКР, который зависит уже от полученного результата по работам. Возможны два варианта налогового учета: включение расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки в состав прочих расходов в налоговом периоде их завершения; если на НИОКР были получены исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, то объект учитывается как нематериальный актив.

В данной работе был выбран вариант учета НИОКР как нематериальный актив, путем оформления патентных прав на все положительные результаты, таким образом и в налоговом учете патент будет НМА, но по налоговым правилам стоимость актива должна составлять более 100000 руб. (статья 256 «Амортизируемое имущество» НК РФ). По анализируемым данным организации ЗАО «ОКБ АРТ» величина фактических затрат на НИОКР выше установленного лимита в налоговом учете. По налоговому законодательству согласно статье 257 «Порядок определения стоимости амортизируемого имущества» Налогового Кодекса Российской Федерации первоначальная стоимость определяется как сумма фактических затрат, связанных с созданием объекта, что не отличает от подхода в бухгалтерском учете [9]. Патенты подлежат амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия к учету объекта нематериального актива. Отличительной чертой налогового от бухгалтерского учета являются методы начисления амортизации. Так в налоговом учете возможно начисление двумя способами: линейный и нелинейный, а в бухгалтерском: линейный способ, способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости пропорционально объему продукции. Так как в учетной политике организации было закреплено начислении амортизации по бухгалтерским правилам линейным способом, то прописав в учетной налоговой политике

такой же метод, разницы между двумя учетами не возникнет при исчислении амортизации, что не повлечет за собой дополнительных последствий от принятия результатов НИОКР как нематериального актива.

В случае выбора разных методов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учетах будут возникать расхождения в суммах, которые приведут к временным налоговым разницам. Если доходы (расходы) признаются как в бухгалтерском так и в налоговом учетах не совпадает только период их признания или размер признаваемого дохода (расхода) в отчетном периоде, то речь идет о возникновении временных разниц – отражение в бухгалтерском учете отложенного налогового актива или отложенного налогового обязательства. Поскольку приоритет отдается налоговому учету корректировкам всегда подлежат данные бухгалтерского учета, а именно размера бухгалтерского налога на прибыль путем доведения его до величины налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации. Временные разницы отражаются в том отчетном периоде, в котором размеры признанных доходов и расходов не совпали и подлежат в последующих периодах либо погашению, если условия хозяйствования (признания доходов и расходов не меняется), либо списание при досрочном выбытии активов в результате несовпадения правил бухгалтерского и налогового учетов, по которым они возникли [41].

Отложенное налоговое обязательство приводит к уменьшению налога на прибыль в отчетном периоде и к его увеличению в следующих за отчетным периодах. Отложенный налоговый актив, наоборот, приводит к увеличению налога на прибыль в отчетном периоде и к его уменьшению в следующих за отчетным периодах. Выбор вида разницы зависит от того, в каком из учетов будет сумма амортизации будет больше.

Для учета планом счетов [16] предусмотрено применение специальных выделенных счетов: 09 «Отложенный налоговый актив» и 77 «Отложенное налоговое обязательство». Сумма начисленной разницы рассчитывается путем вычитания полученных сумм амортизационных отчислений в налоговом учете от сумм бухгалтерского учета и нахождением от этого числа двадцати процентов (ставка налога на прибыль). Погашение временных разниц происходит после начисления амортизации в каждом месяце до момента полного списания стоимости по окончании срока полезного использования. В случае передачи права собственности на объект, то есть его реализации или выбытия по каким-либо иным причинам сформированные временные разницы подлежат списанию.

Налоговый регистр предназначен для расчета временных разниц и служит первичным документом для осуществления хозяйственных операций по начислению, списанию и погашению отложенного налогового актива или отложенного налогового обязательства. Форма регистра возможная для применения представлена в приложении Л.

Схема учетных записей по учету временных разниц представлена в таблице 20.

Таблица 20 – Схема учетных записей временных разниц по ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организации»

Проводка по хозяйственной операции		Описание хозяйственной операции
Дебет	Кредит	
68	77	Начислено отложенное налоговое обязательство
77	68	Погашено отложенное налоговое обязательство
77	99	Списано отложенное налоговое обязательство
09	68	Начислен отложенный налоговый актив
68	09	Погашен отложенный налоговый актив
99	09	Списан отложенный налоговый актив

При получении отрицательного результата разрешено и регламентировано списание расходов как в налоговом, так и в бухгалтерском учетах на прочие расходы организации, что не повлечет возникновения расхождений и последующего учета временных разниц.

В организации может возникнуть ситуация, когда результаты НИОКР не подлежат правовой охране или нет возможности получить такую охрану прав. В результате в бухгалтерском учете полученный актив учитывается по второму способу, рассмотренному в предыдущей главе, как НИОКР и списывается на усмотрение предприятия линейным способом или пропорционально объему выпускаемой продукции, а в налоговом учете расход подлежит полному единовременному списанию на прочие расходы организации. Что влечет также появление временной разницы, которая будет погашаться по мере списания расхода в бухгалтерском учете.

В результате исправления бухгалтерского учета НИОКР и его результатов у организации возникают дополнительные обязанности, помимо исправления непосредственно самого учета и показателей отчетности, еще и налоговые обязанности по уточнению декларации, налоговые штрафы, административные наказания и налоговые последствия от несовпадения данных налогового и бухгалтерского учета. Если исправления осуществлять самостоятельно до того, как налоговые органы сами смогут увидеть недостатки учета, то уровень наказания значительно ниже.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Важнейшей задачей современно бизнеса является повышение конкурентоспособности, достигаемое за счет производства более наукоемкой продукции, которое основано на базе объектов интеллектуальной собственности [4]. Такие объекты можно получать путем выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

Признание положительных результатов НИОКР в качестве нематериальных активов или обособлено неоформленных на правовом уровне НИОКР повышает инвестиционную привлекательность предприятия посредством увеличения величины внеоборотных активов, благодаря которому растет рентабельность компании. Данные факты показывают пользователям отчетности, что организация не стоит на месте в своей деятельности. Ведь именно научная работа дает толчок для дальнейшего развития организации, ее выхода на новые уровни технологий и рынки. Также такое признание НИОКР предполагает временную отсрочку в их списании на финансовый результат экономического субъекта.

Благодаря законодательному оформлению правой охраны полученных результатов НИОКР, организация обладает индивидуальным и исключительным правом пользования своими разработками, законных аналогов которым не существует. Помимо использования в своей производственной деятельности данные активы можно коммерциализировать путем передачи права пользования другим экономическим субъектам, получая при этом максимально возможный доход от использования своих технологий и разработок.

На основе проведенного исследования была выявлено, что при проведении НИОКР для реализации их по договору выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ оформление затрат в бухгалтерском учете происходит как по обычному виду деятельности без использования специальных счетов. Если полученные результаты используются организацией в своей деятельности, то учет НИОКР является обособленным и основывается на ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» или ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов» или по IAS 38 «Нематериальные активы».

Исправление некорректного учета НИОКР и его результатов, который искажал данные бухгалтерского учета и отчетности в ЗАО «ОКБ АРТ», влечет изменение показателей отчетных форм, участвующих в анализе финансового состояния организации. Следствием учета произведенных затрат на НИОКР как вложений во внеоборотные активы и нематериальные активы является снижение ликвидности, за счет увеличения величины внеоборотных активов и повышение рентабельности по причине уменьшения себестоимости

проданной продукции. Пересчет показателей основывается на бухгалтерской справке, отражающей все корректирующие записи.

Изменение бухгалтерского учета оказывает влияние и на налоговый учет, путем необходимости подачи уточняющей декларации за исправляемый период, доплатой недостающей суммы налога на прибыль и связанную с этим величину пени за просрочку уплаты налога. Возможно наложение штрафных санкций за неправильное ведение учета со стороны налоговых органов и административного наказания на должностных лиц, осуществляющих процесс учета. Наказание можно избежать в случае изменения учета, формирования уточняющих документов и уплаты необходимых сумм до того, как налоговые органы сами обнаружат ошибки в бухгалтерском учете.

Ввиду отсутствия полного и целостного нормативно-законодательного регламента по всем вопросам учета и налогообложения НАОКР и их результатов экономические субъекты должны локальными актами установить основные элементы учета данного объекта. Создание более понятной нормативной базы для применения должностными лицами организаций позволит реализовать на практике правильный учет в отношении сложного объекта НАОКР.

Так как в рыночной экономике бухгалтерский учет и основанная на нем бухгалтерская (финансовая) отчетность играет весьма важную роль, выступают в качестве одного из основных источников информации для многих групп ее пользователей, то некорректный учет снижает достоверность информации и может быть причиной неверно принятых экономических решений.

На основе данной работы рекомендовано произвести изменения в учете такой значимой части деятельности, как осуществление НАОКР, и воспользоваться приведенным методом нового учета анализируемого вида работ с пересчетом бухгалтерской отчетности, корректировкой налогового учета и исполнением обязательств по выявленным последствиям. Это позволит более достоверно формировать и учитывать активы организации, что поспособствует правильному определению финансового результата от деятельности предприятия.

При написании данного исследования была сформирована статья под названием «Разработка возможных вариантов учета НАОКР и его результатов», которая была апробирована на международной студенческой конференции «Перспектив свободный – 2019» с очным участием и опубликована в сборнике 14 международной научной конференции «Современная европейская наука», а также в научном РИНЦ – журнале «News of science and education», ISSN 2312-2773, № 7, 2019, том 1.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Гаврилин, Н.П. Интеллектуальная собственность в наукоемких организациях / Н.П. Гаврилин // Оценка инвестиций. – 2016. – №3 (3). – С. 21-29;
- 2 Зуева, О.Н. Обеспечение защиты объектов интеллектуальной собственности в Российской Федерации / О.Н. Зуева, Е.В. Рагозинникова // Экономика и право. – 2014. – №4. – С. 42-49;
- 3 Гражданский кодекс Российской Федерации. Ч. 4 [Электронный ресурс] : федер. закон от 18.12.2006 № 230-ФЗ, ред. от 23.05.2018 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>;
- 4 Паламарчук, А.С. Правовые основы нематериальных активов и объектов интеллектуальной собственности / А.С. Паламарчук // Имущественное положение в Российской Федерации. – 2015. – №10 (121). – С. 53-68;
- 5 Об утверждении Положения о патентных и иных пошлинах за совершение юридически значимых действий, связанных с патентом на изобретение, полезную модель, промышленный образец, с государственной регистрацией товарного знака и знака обслуживания, с государственной регистрацией и предоставлением исключительного права на наименование места происхождения товара, а также с государственной регистрацией отчуждения исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации, залога исключительного права, предоставления права использования такого результата или такого средства по договору, перехода исключительного права на такой результат или такое средство без договора [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 10.12.2008 № 941, ред. от 23.09.2017 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>;
- 6 Руководство по составлению рефератов к заявкам на выдачу патента на изобретение и полезную модель [Электронный ресурс] : приказом директора ФГУ ФИПС Роспатента от 12.10.2006 № 242/32 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>;
- 7 Об утверждении Правил составления, подачи и рассмотрения документов, являющихся основанием для совершения юридически значимых действий по государственной регистрации полезных моделей, и их форм, Требований к документам заявки на выдачу патента на полезную модель, Составы сведений о выдаче патента на полезную модель, публикуемых в официальном бюллетене Федеральной службы по интеллектуальной собственности, Составы сведений, указываемых в форме патента на полезную модель, формы патента на полезную модель [Электронный ресурс] : приказ Минэкономразвития России от

30.09.2015 № 701, ред. от 12.03.2018 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>;

8 Об утверждении Правил составления, подачи и рассмотрения документов, являющихся основанием для совершения юридически значимых действий по государственной регистрации промышленных образцов, и их форм, Требований к документам заявки на выдачу патента на промышленный образец, Составы сведений о выдаче патента на промышленный образец, публикуемых в официальном бюллетене Федеральной службы по интеллектуальной собственности, Составы сведений, указываемых в форме патента на промышленный образец, формы патента на промышленный образец [Электронный ресурс] : приказ Минэкономразвития России от 30.09.2015 № 695, ред. от 12.03.2018 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>;

9 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ, ред. от 25.12.2018 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>;

10 О науке и государственной научно-технической политике [Электронный ресурс] : федер. закон от 23.08.1996 № 127-ФЗ, ред. от 23.05.2016 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>;

11 Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 26.01.1996 № 14-ФЗ, ред. от 29.07.2018 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>;

12 Овчинникова С.Ю. Порядок отражения расходов на изготовление конструкторской документации: бухгалтерский учет и налогообложение / С.Ю. Овчинникова, С.В. Мягкова // Бухгалтер и закон. – 2016. – №2. – С. 14-16;

13 Колесник, Н.Ф. Особенности учета затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские (технологические работы) / Н.Ф. Колесник, А.Ю. Костромина, А.А. Лябушева // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. – 2015. – №1. – С. 1-4;

14 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02 [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 19.11.2002 № 115н, ред. от 16.05.2016 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>;

15 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н, ред. от 16.05.2016 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>;

16 Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н, ред. от 08.11.2010 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>;

17 Машенцева, Г.А. Реализация принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности при организации учета расходов на выполнение НИОКР / Г.А. Машенцева // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2017. – №1. – С. 1-11;

18 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н, ред. от 30.10.2018 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>;

19 Первышин М.Н. Технологические инновации, учет расходов на НИОКР и оценка стоимости НМА на промышленных предприятиях / М.Н. Первышин, Д.А. Корнилов // Вестник НГТУ им. Р.Е. Алексеева. Серия «Управление в социальных системах. Коммуникативные технологии» – 2014. – №1. – С. 41-48;

20 Варпаева И.А. Налоговый учет затрат и результатов выполнения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ / И.А. Варпаева // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2015. – №8 (368). – С. 23-28;

21 Опытное-конструкторское бюро автоматики и радиоэлектронной техники [Электронный ресурс] / ЗАО «ОКБ АРТ». – 2019. – Режим доступа: <http://www.okbart.ru/>;

22 Ledvizor .: [Электронный ресурс] / Ledvizor. – 2019. – Режим доступа: <http://xn--b1agaa2a7aj.xn--p1ai/>;

23 Богданова, Т.Д. Правовой режим полезной модели в РФ / Т.Д. Богданова // Армия и общество. – 2015. – №1. – С. 1-9;

24 Об утверждении Памятки по уплате пошлин за поддержание в силе патента на изобретение, полезную модель и промышленный образец, за продление срока действия исключительного права и удостоверяющего это право патента, за восстановление действия патента «Патенты и лицензии» [Электронный ресурс] : приказ Роспатента от 14.08.2014 № 122 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>;

25 Пересыпкина, Н.Н. Учетные аспекты результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ / Н.Н. Пересыпкина, Д.А. Мацкова, Л.М. Букреева // Научные ведомости Белгородского государственного университета. Серия: Экономика. Информатика. – 2017. – №16 (265). – С. 97-103;

- 26 Касьянов, В.К. Методы оценки стоимости объектов интеллектуальной собственности / В.К. Касьянов, А.И. Вафина, Ю.М. Аверина // Успехи в химии и химической технологии. – 2017. – №15. – С. 35-36;
- 27 Пудеян, Л.О. Подходы к оценке стоимости интеллектуальной собственности / Л.О. Пудеян // Науковедение. – 2018. – №4. – С.1-5;
- 28 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.06.2010 № 63н, ред. от 06.04.2015 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>;
- 29 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>;
- 30 Романова, С.В. Искажения информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности / С.В. Романова, М.В. Пупкова // Символ науки. – 2016. – №4/2016. – С.184-187;
- 31 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.06.2010 № 63н // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>;
- 32 Соколова, Е.И. Бухгалтерская отчетность как основной источник информации для анализа финансового положения организации / Е.И. Соколова // Наука, образование и культура. – 2018. – №1. – С.34-36;
- 33 Пасько, Ю.С. Раскрытие информации о формировании и распределении прибыли в бухгалтерской отчетности / Ю.С. Пасько // Науковедение. – 2016. – Т.8, №6. – С.1-22;
- 34 Клишевич, Н.Б. Экономический анализ : / Н.Б. Клишевич, Н.В. Непомнящая, И.С. Федорова, О.Н. Харченко – Учебное пособие. – Красноярск : СФУ, 2013.
- 35 Чумакова, Н.В. Платежеспособность и ликвидность: теоретический аспект / Н.В. Чумакова, Н.В. Яковлева, О.В. Буткова // Концепт. – 2018. – №11. – С.1-7;
- 36 Федорова, Ю.Н. Взаимосвязь ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости предприятия / Ю.Н. Федорова // Наука, техника и образование. – 2017. – №1. – С.53-56;
- 37 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ, ред. от 29.05.2019 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>;

38 Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.12.2001 № 195-ФЗ, ред. от 29.05.2019 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>;

39 Овчинникова, С.Ю. Порядок отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с изменениями цены товаров / С.Ю. Овчинникова, Е.Н. Королева // Бухгалтер и закон. – 2016. – №4. – С.10-14;

40 Завьялов, К.Г. Бухгалтерский учет корректировки стоимости полученного нежилого помещения / К.Г. Завьялов, Е.Н. Королева // Все для бухгалтера. – 2016. – №3. – С.11-14;

41 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организации» (ПБУ 18/02) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 19.11.2002 № 114н // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

## ПРИЛОЖЕНИЕ А

### Размер пошлин по основным видам юридически значимых действий в отношении патента на полезную модель и промышленный образец

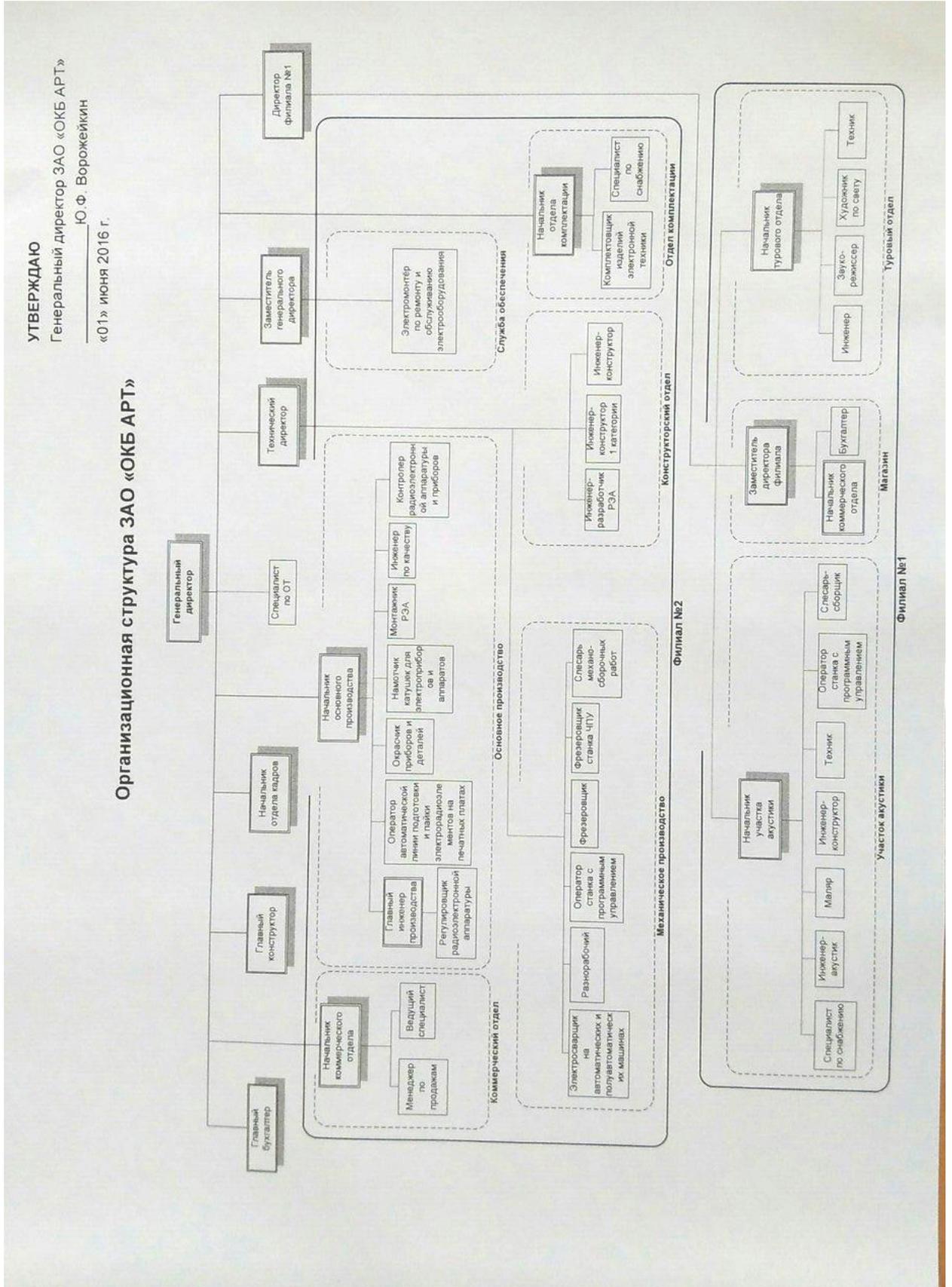
№	Вид юридически значимого действия	Размер пошлины (рублей)
1	Регистрация заявки на выдачу патента Российской Федерации на полезную модель и принятие решения по результатам формальной экспертизы заявки	1400 + 700 за каждый пункт формулы полезной модели свыше 10
2	Регистрация заявки на выдачу патента Российской Федерации на промышленный образец (далее - заявка на промышленный образец) и принятие решения по результатам формальной экспертизы	1700 + 700 за каждый промышленный образец свыше 1
3	Рассмотрение ходатайства о внесении в документы заявки на полезную модель, заявки на промышленный образец изменений в указание заявителя в связи с передачей права на получение патента на полезную модель, промышленный образец и принятие решения по результатам его рассмотрения	800
4	Принятие решения по результатам экспертизы заявки на полезную модель по существу	2500
5	Принятие решения по результатам экспертизы заявки на промышленный образец по существу	3000 + 2500 за каждый промышленный образец группы промышленных образцов свыше 1
6	Регистрация полезной модели, промышленного образца, публикация сведений о выдаче патента	3000
7	Выдача патента на промышленный образец, полезную модель по результатам экспертизы соответствующих заявок по существу	1500

## Окончание приложения А

№	Вид юридически значимого действия	Размер пошлины (рублей)		
		Полезная модель	Промышленный образец	
8	Годовые пошлины за поддержание в силе патента:			
		1,2 годы	800	-
		3,4 годы	1700	1700
		5,6 годы	2500	2500
		7,8 годы	3300	3300
		9,10 годы	4900	4900
		11,12 годы	-	7300
		13,14 годы	-	9800
		15,16,17,18 годы	-	12200
		19,20, годы	-	16200
21,22,23,24,25 годы	-	24000		
9	Рассмотрение заявления правообладателя о внесении изменений в Государственный реестр полезных моделей РФ и Государственный реестр промышленных образцов РФ, в патент, в том числе касающихся сведений о правообладателе, об авторе, об адресе для переписки, а также исправления очевидных и технических ошибок (допущенных заявителем), принятие решения по результатам его рассмотрения	2000 за каждое изменение по одному патенту		

# ПРИЛОЖЕНИЕ Б

## Организационная структура ЗАО «ОКБ АРТ» на 01.06.2016



## ПРИЛОЖЕНИЕ В

### Учетная политика

Приложение к  
приказу  
от 21.12.2018 № 22

1. Бухгалтерский учет ведется в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденным Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н, частью второй Налогового кодекса РФ, иными нормативными актами

2. Бухгалтерский учет осуществляется главным бухгалтером.

3. При совпадении данных в регистрах бухгалтерского и налогового учетов при формировании налогооблагаемой базы и исчисления налогов используются данные регистров бухгалтерского учета.

4. Признать реализацию в целях исчисления налога на добавленную стоимость в соответствии с п.1 ст.167 НК РФ по отгрузке товаров и передаче покупателю расчетных документов (метод "по отгрузке").

5. Для учета доходов и расходов в целях исчисления налога на прибыль применять метод начисления в соответствии со статьей 272 НК РФ.

6. Критерием для определения предмета деятельности организации считать - существенность себестоимости продаж. Существенным признается показатель, величина которого представляет собой более 5% от общего итога себестоимости продаж.

7. Первоначальная стоимость нематериальных активов в целях бухгалтерского и налогового учета погашается линейным способом исходя из норм, исчисленных организацией на основе срока их полезного использования (п.15 ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов").

8. Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на счете 05 "Амортизация нематериальных активов".

9. Объекты основных средств, используемые организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, в целях бухгалтерского и налогового учета, имеющие стоимость не более 40000 рублей за единицу, списываются на затраты на производство по мере отпуска их в производство или эксплуатацию (п.18 ПБУ 6/01 "Учет основных средств").

## Продолжение приложения В

10. Амортизация основных средств в целях бухгалтерского и налогового учета начисляется линейным способом (п.18 ПБУ 6/01 "Учет основных средств"). Срок полезного использования объектов основных средств устанавливается при принятии объектов к учету исходя из ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

11. Амортизационные отчисления по основным средствам отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на счете 02 "Амортизация основных средств".

12. Учет процесса приобретения и заготовления материалов в целях бухгалтерского и налогового учета осуществляется в оценке по фактической себестоимости с применением счета 10 "Материалы" (План счетов финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению, утвержденные Приказом Минфина России от 31 октября 2000 года N 94н).

Обеспечить в бухгалтерском и налоговом учете отдельный учет материалов, используемых для реализации на экспорт и на внутреннем рынке, в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, облагаемому по ставке 0%

13. При отпуске материально-производственных запасов в производство и ином выбытии их в целях бухгалтерского и налогового учета оценка производится по средней себестоимости (п.16 ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов").

14. Незавершенное производство в целях бухгалтерского и налогового учета оценивается по фактической производственной себестоимости (п.64 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности).

15. Учет затрат на производство в целях бухгалтерского и налогового учета ведется с подразделением на прямые, собираемые по дебету счета 20 "Основное производство", по дебету счета 25 "Общепроизводственные расходы" и косвенные, отражаемые по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы".

16. Косвенные расходы, собираемые по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы" списываются в дебет счета 90 «Продажи» (субсчет «Себестоимость продаж»).

17. Затраты на ремонт основных средств в целях бухгалтерского и налогового учета включаются в себестоимость отчетного периода, в котором были произведены ремонтные работы (п.27 ПБУ 6/01 "Учет основных средств", п.5, 7 ПБУ 10/99 "Расходы организации").

18. Коммерческие расходы в целях бухгалтерского и налогового учета признаются полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности (п.9 ПБУ 10/99 "Расходы организации").

## Окончание приложения В

19. Готовая продукция в целях бухгалтерского и налогового учета оценивается в балансе по фактической производственной себестоимости (п.59 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации).

20. Товары в целях бухгалтерского и налогового учета отражаются в учете по фактической себестоимости. Затраты по доставке товаров до центральных складов (баз) учитываются отдельно и списываются пропорционально реализованному товару. (п.13 ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов").

21. Списание себестоимости покупных товаров и ценных бумаг при их реализации и ином выбытии осуществлять по средней себестоимости в соответствии со статьями 268, 280 НК РФ.

22. Долгосрочная задолженность по полученным займам и (или) кредитам переводится в краткосрочную в момент, когда по условиям договора займа и (или) кредита до возврата основной суммы долга остается 365 дней (п. ПБУ 15/01 "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию").

23. Учет ценных бумаг в целях бухгалтерского и налогового учета осуществлять по фактической себестоимости без последующей переоценки.

24. В целях бухгалтерского и налогового учета резерв на предстоящую оплату отпусков работникам не создается (п.72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации).

25. В целях бухгалтерского и налогового учета не формируется резерв по сомнительным долгам.

26. Исчислять ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль исходя из фактически полученной прибыли и ставки налога в соответствии с порядком, изложенным в п.2 ст.286 НК РФ.

27. Установить машиноориентированную форму бухгалтерского учета с составлением в автоматическом режиме учетных регистров с целью обобщения учетной информации в разрезах, необходимых для управления, контроля, анализа и составления установленной бухгалтерской отчетности.

## **ПРИЛОЖЕНИЕ Г**

**Изъято в связи с содержанием сведений «о результатах интеллектуальной деятельности»**

## ПРИЛОЖЕНИЕ Д

### Бухгалтерский баланс ЗАО «ОКБ АРТ» на 31.12.2017

Приложение №1  
к Приказу Министерства финансов  
Российской Федерации  
от 02.07.2010 № 66н  
(в ред. Приказа Минфина России  
от 05.10.2011 № 124н,  
от 06.04.2015 № 57н)

**Бухгалтерский баланс  
на 31 декабря 2017 г.**

Организация ЗАО "ОКБ АРТ"  
Идентификационный номер налогоплательщика \_\_\_\_\_  
Вид экономической деятельности Производство радио- и телевизионной передающей аппаратуры  
Организационно-правовая форма / форма собственности Закрытые акционерные общества / Частная собственность  
Единица измерения: тыс. руб.  
Местонахождение (адрес) 660118, Красноярский Край, Красноярск г, Северное ш, д9А, к.1

КОДЫ		
Форма по ОКУД	0710001	
Дата (число, месяц, год)	30	3 2018
По ОКПО	10195080	
ИНН	2463001703	
по ОКВЭД	26.30.17	
по ОКФС/ОКФС	67	16
по ОКЕИ	384	

Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	Код	На 31 декабря 2017 г. <sup>3</sup>	На 31 декабря 2016 г. <sup>4</sup>	На 31 декабря 2015 г. <sup>5</sup>
	<b>АКТИВ</b>				
	<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>				
	Нематериальные активы	1110	-	-	-
	Результаты исследований и разработок	1120	-	-	-
	Нематериальные поисковые активы	1130	-	-	-
	Материальные поисковые активы	1140	-	-	-
	Основные средства	1150	13 706	13 577	18 966
	Основные ср-ва в организации		-	-	-
	Доходные вложения в материальные ценности	1160	-	-	-
	Финансовые вложения	1170	8	8	8
	Отложенные налоговые активы	1180	-	-	-
	Прочие внеоборотные активы	1190	-	-	-
	Итого по разделу I	1100	13 714	13 585	18 974
	<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>				
	Запасы	1210	4 318	23 560	14 451
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	50	26	393
	Дебиторская задолженность	1230	35 422	11 186	14 203
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	-	-	-
	Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	5 152	5 876	2 051
	Прочие оборотные активы	1260	552	477	4
	Итого по разделу II	1200	45 494	41 125	31 102
	<b>БАЛАНС</b>	1600	59 208	54 710	50 076

## Окончание приложения Д

Форма 0710001 с. 2

Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	Код	На 31 декабря 2017 г. <sup>3</sup>	На 31 декабря 2016 г. <sup>4</sup>	На 31 декабря 2015 г. <sup>5</sup>
	<b>ПАССИВ</b>				
	<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ <sup>6</sup></b>				
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	8	8	8
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	( - ) <sup>7</sup>	( - )	( - )
	Переоценка внеоборотных активов	1340	-	-	-
	Добавочный капитал (без переоценки)	1350	2 350	2 350	2 350
	Резервный капитал	1360	8	8	8
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	32 404	24 312	23 253
	Итого по разделу III	1300	34 770	26 678	25 619
	<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>				
	Заемные средства	1410	3 284	7 713	8 109
	Отложенные налоговые обязательства	1420	-	-	-
	Оценочные обязательства	1430	-	-	-
	Прочие обязательства	1450	-	-	-
	Итого по разделу IV	1400	3 284	7 713	8 109
	<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>				
	Заемные средства	1510	3 557	-	18
	Кредиторская задолженность	1520	17 596	20 319	16 330
	Доходы будущих периодов	1530	-	-	-
	Оценочные обязательства	1540	-	-	-
	Прочие обязательства	1550	-	-	-
	Итого по разделу V	1500	21 154	20 319	16 348
	<b>БАЛАНС</b>	1700	59 208	54 710	50 076

Руководитель \_\_\_\_\_ Ворожейкин Ю.Ф.  
(подпись) (расшифровка подписи)

"30" марта 2018 г.

### Примечания

- Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.
- В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанным Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных активах, обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.
- Указывается отчетная дата отчетного периода.
- Указывается предыдущий год.
- Указывается год, предшествующий предыдущему.
- Некоммерческая организация именуется указанным раздел "Целевое финансирование". Вместо показателей "Уставный капитал", "Добавочный капитал", "Резервный капитал" и "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" некоммерческая организация включает показатели "Паевой фонд", "Целевой капитал", "Целевые средства", "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества", "Резервный и иные целевые фонды" (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).
- Здесь и в других формах отчетов вычитаемый или отрицательный показатель показывается в круглых скобках.

## ПРИЛОЖЕНИЕ Е

### Отчет о финансовых результатах за 2017 год

Приложение №1  
к Приказу Министерства финансов  
Российской Федерации  
от 02.07.2010 № 66н  
(в ред. Приказа Минфина России  
от 05.10.2011 № 124н,  
от 06.04.2015 № 57н)

#### Отчет о финансовых результатах за 2017 г.

Организация ЗАО "ОКБ АРТ"  
Идентификационный номер налогоплательщика \_\_\_\_\_  
Вид экономической деятельности Производство радио- и телевизионной передающей аппаратуры  
Организационно-правовая форма / форма собственности \_\_\_\_\_  
Закрытые акционерные общества / Частная собственность  
Единица измерения: тыс. руб.

КОДЫ			
Форма по ОКУД	0710002		
Дата (число, месяц, год)	30	3	2018
По ОКПО	10195080		
ИНН	2463001703		
по ОКВЭД	26.30.17		
по ОКФС	67	16	
по ОКЕИ	384		

Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	Код	За 2017 г. <sup>3</sup>	За 2016 г. <sup>4</sup>
	Выручка <sup>5</sup>	2110	161 800	86 169
	по деятельности с основной системой налогообложения		-	-
	Себестоимость продаж	2120	( 140 826 )	( 77 702 )
	по деятельности с основной системой налогообложения		( - )	( - )
	Валовая прибыль (убыток)	2100	20 974	8 467
	Коммерческие расходы	2210	( 1 709 )	( 1 594 )
	по деятельности с основной системой налогообложения		( - )	( - )
	Управленческие расходы	2220	( 5 607 )	( 3 936 )
	по деятельности с основной системой налогообложения		( - )	( - )
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	13 658	2 937
	Доходы от участия в других организациях	2310	-	-
	Проценты к получению	2320	-	-
	Проценты к уплате	2330	( 1 335 )	( 1 367 )
	прочие проценты к уплате		( - )	( - )
	Прочие доходы	2340	194	15
	курсовые разницы		-	-
	прочие внереализационные доходы		-	-
	Прочие расходы	2350	( 2 007 )	( 471 )
	прочие операционные расходы		( - )	( - )
	курсовые разницы		( - )	( - )
	прочие внереализационные расходы		( - )	( - )
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	10 510	1 114
	Текущий налог на прибыль	2410	( 2 102 )	( 223 )
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	-	-
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	-	-
	Изменение отложенных налоговых активов	2450	-	-
	Прочее	2460	(317)	-
	Чистая прибыль (убыток)	2400	8 091	891

## Окончание приложения Е

Форма 0710002 с. 2

Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	Код	За 2017 г. <sup>3</sup>	За 2016 г. <sup>4</sup>
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510	-	-
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520	-	-
	Совокупный финансовый результат периода <sup>6</sup>	2500	8 091	891
	<b>СПРАВОЧНО</b> Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900	-	-
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910	-	-

Руководитель \_\_\_\_\_ Ворожейкин Ю.Ф.  
(подпись) (расшифровка подписи)

"30" марта 2018 г.

**Примечания**

1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.
2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанным Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных активах, обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.
3. Указывается отчетный период.
4. Указывается период предыдущего года, аналогичный отчетному периоду.
5. Выручка отражается за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов.
6. Совокупный финансовый результат периода определяется как сумма строк "Чистая прибыль (убыток)", "Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" и "Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода".

Документ подписан электронной подписью Оператор ЭДО ООО "Компания "Генер" Электронный документ d1671fdb-f54d-492c-a87c-c27a8e546940	Утверждено ЗАО " ОКБ АРТ ", Ворожейкин Ю.Ф., Генеральный директор 30.03.2018 05:00 (MSK), Сертификат № E28C26EF94089D85E8114927EFF17934
	Декларация ИФНС России по Советскому району г. Красноярск, Хайкоенко Т.А., Заместитель начальника инспекции 30.03.2018 05:43 (MSK), Сертификат № 0EAA6D9F36A0CD80E711A16781DD424C

## ПРИЛОЖЕНИЕ Ж

### Отчет об изменениях капитала За 2018 г.

				<b>Коды</b>
	Форма по ОКУД	0710003		
	Дата (число, месяц, год)			
	по ОКПО	10195080		
	ИНН	2463001703		
	по ОКВЭД	26.30.17		
		12267	16	
	по ОКОПФ/ОКФС	384		
	по ОКЕИ	384		

Организация ЗАКРЫТОЕ АКЦИОНЕРНОЕ ОБЩЕСТВО "ОПЫТНО - КОНСТРУКТОРСКОЕ БЮРО АВТОМАТИКИ И РАДИОЭЛЕКТРОННОЙ ТЕХНИКИ "  
 Идентификационный номер налогоплательщика \_\_\_\_\_  
 Вид экономической деятельности \_\_\_\_\_  
 Организационно-правовая форма/форма собственности \_\_\_\_\_  
 Единица измерения: (384 - тыс. руб., 385 - млн. руб.)

### 1. Движение капитала

Наименование показателя	Код	Уставный капитал	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>Величина капитала на 31 декабря 2016</b>	3100	8	(0)	2350	8	24312	26678
За отчетный год							
Увеличение капитала - всего:	3210	0	0	0	0	9569	9569
в том числе:							
чистая прибыль	3211	х	х	х	х	9569	9569
переоценка имущества	3212	х	х	0	х	0	0
доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала	3213	х	х	0	х	0	0
дополнительный выпуск акций	3214	0	0	0	х	х	0
увеличение номинальной стоимости акции	3215	0	0	0	х	0	х
реорганизация юридического лица	3216	0	0	0	0	0	0
Уменьшение капитала - всего:	3220	(0)	0	(0)	(0)	(0)	(0)
в том числе:							
убыток	3221	х	х	х	х	(0)	(0)
переоценка имущества	3222	х	х	(0)	х	(0)	(0)
расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала	3223	х	х	(0)	х	(0)	(0)
уменьшение номинальной стоимости акций	3224	(0)	0	0	х	0	(0)
уменьшение количества акций	3225	(0)	0	0	х	0	(0)
реорганизация юридического лица	3226	0	0	0	0	0	(0)
дивиденды	3227	х	х	х	х	(0)	(0)
Изменение добавочного капитала	3230	х	х	0	0	0	х
Изменение резервного капитала	3240	х	х	х	0	0	х
<b>Величина капитала на 31 декабря 2017</b>	3200	8	(0)	2350	8	33881	36247
За отчетный год							
Увеличение капитала - всего:	3310	0	0	0	0	11018	11018

## Окончание приложения Ж

Наименование показателя	Код	Уставный капитал	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Добавочный капитал	Резервный капитал	НРП (непокрытый убыток)	Итого
1	2	3	4	5	6	7	8
в том числе:							
чистая прибыль	3311	х	х	х	х	11018	11018
переоценка имущества	3312	х	х	0	х	0	0
доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала	3313	х	х	0	х	0	0
дополнительный выпуск акций	3314	0	0	0	х	х	0
увеличение номинальной стоимости акции	3315	0	0	0	х	0	х
реорганизация юридического лица	3316	0	0	0	0	0	0
Уменьшение капитала - всего:	3320	(0)	0	(0)	(0)	(0)	(0)
в том числе:							
убыток	3321	х	х	х	х	(0)	(0)
переоценка имущества	3322	х	х	(0)	х	(0)	(0)
расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала	3323	х	х	(0)	х	(0)	(0)
уменьшение номинальной стоимости акций	3324	(0)	0	0	х	0	(0)
уменьшение количества акций	3325	(0)	0	0	х	0	(0)
реорганизация юридического лица	3326	0	0	0	0	0	(0)
дивиденды	3327	х	х	х	х	(0)	(0)
Изменение добавочного капитала	3330	х	х	0	0	0	х
Изменение резервного капитала	3340	х	х	х	0	0	х
<b>Величина капитала на 31 декабря отчетного года 2018</b>	3300	8	(0)	2350	8	44899	47265

### 2. Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок

Наименование показателя	Код	На 31 декабря 2016 г.	Изменения капитала за 2017 г.		На 31 декабря 2017 г.
			За счет чистой прибыли (убытка)	За счет иных факторов	
Капитал – всего					
До корректировок	3400	26678	-	-	34770
Корректировки в связи с:					
Изменением учетной политики	3410	-	-	-	-
Исправлением ошибок	3420	-	1477	-	1477
После корректировок	3500	-	1477	-	36247
В том числе нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)					
До корректировок	3401	24312	-	-	32404
Корректировка в связи с:					
Изменением учетной политики	3411	-	-	-	-
Исправлением ошибок	3421	-	1477	-	1477
После корректировок	3501	-	1477	-	33881
Другие статьи капитала, по которым осуществлены корректировки:					
До корректировок	3402	-	-	-	-
Корректировки в связи с:					
Изменением учетной политики	3412	-	-	-	-
Исправлением ошибок	3422	-	-	-	-
После корректировок	3502	-	-	-	-

## ПРИЛОЖЕНИЕ И

### Бухгалтерская справка №1

**ЗАО «ОКБ АРТ»**

**От 30.07.2019**

Настоящая справка составлена в связи с обнаружением ошибки 30.07.2019 года в ведении бухгалтерского учета в отношении хозяйственных операций по проведению научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ в течение 2017 года. Расходы по выполненным НИОКР учитывались как расходы по обычным видам деятельности и списывались на 20 счет «Основное производство» в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации», вместо применения ПБУ 17/02 «Учет научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» и ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов».

Ошибка исправлена 20.12.2017 г. ретроспективным способом:

Проводка		Сумма, руб.	Описание хозяйственной операции
Дебет	Кредит		
20	10	519263	СТОРНО. Списаны материалы по фактической себестоимости в основное производство
20	70	289200	СТОРНО. Начислена заработная плата конструкторам
20	69	88495	СТОРНО. Начислены страховые взносы (30,6%)
20	76	944714	СТОРНО. Отражены услуги по разработке конструкторской документации
20	76	14000	СТОРНО. Отражены услуги по доработке рассеивателя сторонней организации
43	20	1855672	СТОРНО. Списана фактическая себестоимость готовой продукции
90.2	43	1855672	СТОРНО. Списаны затраты на себестоимость реализованной продукции
08.8.Т	10	135314	Списаны материалы по фактической стоимости на проведение НИОКР
08.8.Т	70	104500	Начислена заработная плата конструкторам
08.8.Т	69	31977	Начислены страховые взносы по заработной плате конструкторов
08.8.Т	76	208250	Отражены услуги по разработке конструкторской документации
08.8.Т	76	14000	Отражены услуги по доработке рассеивателя сторонней организации
08.5.Т	08.8.Т	494041	Переведены в состав расходов на формирование стоимости НМА фактические затраты на НИОКР
08.5.Т	76	8400	Включены в стоимость НМА затраты на государственную регистрацию патента
08.8.Н	10	209858	Списаны материалы по фактической стоимости на проведение НИОКР
08.8.Н	70	62700	Начислена заработная плата конструкторам
08.8.Н	69	19186	Начислены страховые взносы по заработной плате конструкторов
08.8.Н	76	254589	Отражены услуги по разработке конструкторской документации

## Окончание приложения И

Проводка		Сумма, руб.	Описание хозяйственной операции
Дебет	Кредит		
08.5.Н	08.8.Н	546333	Переведены в состав расходов на формирование стоимости НМА фактические затраты на НИОКР
08.5.Н	76	8400	Включены в стоимость НМА затраты на государственную регистрацию патента
04.Н	08.5.Н	554733	Принят к бухгалтерскому учету НМА по первоначальной стоимости в октябре
25	76	800	Затраты на продление действия патента на первый год
25	05	9246	Начислена амортизация по НМА за 2 месяца (ноябрь, декабрь) ( $554733 * 1/10 = 55473,3$ - в год, 4623 в месяц)
08.8.В	10	174091	Списаны материалы по фактической стоимости на проведение НИОКР
08.8.В	70	122000	Начислена заработная плата конструкторам
08.8.В	69	37332	Начислены страховые взносы по заработной плате конструкторов
08.8.В	76	464275	Отражены услуги по разработке конструкторской документации
90.9	99	1845626	Доначислена прибыль ( $1855672 - 800$ (продление патента) - $9246$ (амортизация))
99	68	369125,2	Доначислен налог на прибыль ( $1845626 * 20\%$ )
99	84	1476500,8	Доначислена нераспределенная прибыль ( $1845626 - 369125,2$ )

Исполнитель:

Главный бухгалтер

\_\_\_\_\_

подпись, дата

\_\_\_\_\_

фио

## ПРИЛОЖЕНИЕ К

### Бухгалтерская справка №2

**ЗАО «ОКБ АРТ»**

**От 30.07.2019**

В связи с тем, что налог на прибыль в сумме 369125.2 руб. не уплачен в срок, начислена пеня за период:

с 29 марта 2018 г. по 27 апреля 2018 г. (30 дн. по ставке 7.25%) в сумме 2676 руб. 16 коп.  
(369125.2 руб. x 7.25% x 1/300 x 30 дн.)

с 28 апреля 2018 г. по 16 сентября 2018 г. (142 дн. по ставке 7.25%) в сумме 25334 руб. 29 коп.  
(369125.2 руб. x 7.25% x 1/150 x 142 дн.)

с 17 сентября 2018 г. по 16 декабря 2018 г. (91 дн. по ставке 7.5%) в сумме 16795 руб. 20 коп.  
(369125.2 руб. x 7.5% x 1/150 x 91 дн.)

с 17 декабря 2018 г. по 16 июня 2019 г. (182 дн. по ставке 7.75%) в сумме 34710 руб. 07 коп.  
(369125.2 руб. x 7.75% x 1/150 x 182 дн.)

с 17 июня 2019 г. по 29 июля 2019 г. (43 дн. по ставке 7.5%) в сумме 7936 руб. 19 коп.  
(369125.2 руб. x 7.5% x 1/150 x 43 дн.)

Итого: 87451 руб. 91 коп.

Исполнитель:

Главный бухгалтер

\_\_\_\_\_

подпись, дата

\_\_\_\_\_

фио

## ПРИЛОЖЕНИЕ Л

### Налоговый регистр

ЗАО «ОКБ АРТ»

Налоговый регистр учета НИОКР

По модели « »

Период	Затраты НУ, руб.		Затраты БУ, руб.		Отклонения, руб.		ОНО				ОНА			
	За меся ц	С н.г .	За меся ц	С н.г .	За меся ц	С н.г.	Д	К	Сумма, руб.		Д	К	Сумма, руб.	
									За меся ц	С н.г .			За меся ц	С н.г .
Итого														