

УДК 336.29

МЕТОДИКА РАСПРЕДЕЛЕНИЯ СУММЫ АМОРТИЗАЦИОННЫХ ОТЧИСЛЕНИЙ И СУММЫ ОБЩЕХОЗЯЙСТВЕННЫХ РАСХОДОВ МЕЖДУ ОСНОВНОЙ И ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ НА ОСНОВЕ ЭКОНОМИЧЕСКИ ОБОСНОВАННЫХ БАЗ

Машенцева Г.А., Грибкова Л.С.

Камышинский технологический институт (филиал) ФГБОУ ВПО «Волгоградский государственный технический университет», Камышин, e-mail: mashenceva@kti.ru

Нерешенность проблем при распределении суммы амортизационных отчислений и суммы общехозяйственных расходов между основной и инновационной деятельностью в бухгалтерском и налоговом учете и отчетности обуславливает повышенный интерес к проведению специального исследования с целью поиска эффективной методики распределения на основе экономически обоснованных баз, которое отвечает разным запросам пользователей отчетности. Как показали исследования учетной практики экономических субъектов, осуществляющих выполнение НИОКР, разделение объектов основных средств между научно-технической деятельностью и основной производятся достаточно формально. Как правило, разделением объектов основных средств осуществляется не специалистами технических служб (служба главного инженера, служба главного технолога, служба главного энергетика), а бухгалтерией, в функциональные обязанности которой не входит вопрос группировки основных средств, что может привести к занижению налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Важным вопросом при признании расходов на НИОКР является порядок их распределения между основной и инновационной деятельностью. Решение данной проблемы заключается в использовании экономически обоснованных показателей для выделения расходов на НИОКР из общей суммы затрат. Особые трудности связаны с распределением сумм амортизационных отчислений и расходов на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования. В связи с этим предложена авторская методика распределения сумм амортизационных отчислений и суммы общехозяйственных расходов между основной и инновационной деятельностью на основе экономически обоснованных баз (площадь здания, используемого в осуществлении основной деятельности и НИОКР; амортизация оборудования, используемого в основной и научно-технической деятельности; расходы на оплату труда персонала, занятого в выполнении НИОКР; сумма основных материальных расходов, связанных с выполнением НИОКР; время работы экспериментально-производственного оборудования). Порядок такого распределения необходимо закрепить в учетной политике, что позволит достоверно определять суммы амортизации в бухгалтерском учете и для целей налогообложения.

Ключевые слова: научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, учет, резервы

THE METHOD OF DISTRIBUTING OF THE SUM OF DEPRECIATION CHARGES AND THE SUM OF GENERAL RUNNING COSTS BETWEEN THE PRIMARY AND INNOVATIVE ACTIVITY ON THE BASIS OF ECONOMICALLY REASONABLE BASES

Mashentseva G.A., Gribkova L.S.

The Kamyslin Technological Institute (branch) of the Volgograd State Technical University, Kamyslin, e-mail: arts@kti.ru

The unresolved problems in the allocation of the amount of depreciation deductions and the amount of General expenses between the primary and innovation in accounting and tax accounting and reporting causes an increased interest in conducting special studies with the aim of finding effective methods of distribution on the basis of economically justified databases that meets the different needs of users reporting. Studies have shown accounting practices of economic entities performing R & d division of property, plant and equipment between scientific and technological activities and main is quite formal. Typically, the division of property, plant and equipment are not carried out by specialists of technical services (the office of chief engineer, chief process engineer, chief power engineer service), and the accounts Department, the responsibilities of which is not included the question of the grouping of fixed assets, which may lead to understating of taxable base under the profit tax. A significant issue in the recognition of R & d expenditure is the order of their distribution between the primary and innovation. The solution to this problem is to use commercially reasonable indicators for the allocation of R & d expenditure of the total costs. The particular difficulties associated with the allocation of the amounts of depreciation and expenditure on operation and maintenance of research equipment. In this regard, the author proposes a method of distributing the amount of depreciation deductions and the amount of General expenses between the primary and innovation on the basis of economically justified bases (the building area is used in the core business and R & d; depreciation of equipment used in the basic and scientific-technical activities; expenditure on salaries of personnel involved in performing R & d; the sum of the basic material costs of performing R & d; working time experimental production equipment). The order of this distribution must be secured in accounting policies that will allow to reliably determine the amount of depreciation in accounting and for tax purposes.

Keywords: research, development and technological work, accounting, reserves

В составе расходов на НИОКР существенную долю занимают амортизационные отчисления по оборудованию, используемому в лабораториях. Согласно новым правилам Налогового кодекса РФ амортизируемое имущество, используемое

в НИОКР, выделяется в отдельную подгруппу в составе соответствующей амортизационной группы. Однако поскольку имущество необходимо выделять в отдельные подгруппы, то возникла проблема с амортизацией тех объектов основных средств, которые используются в НИОКР не постоянно, а только на начальном этапе или используются в нескольких видах деятельности. Решение данного вопроса представлено в письме Минфина России от 2 декабря 2011 г. № 03-03-06/1/801, согласно которому расходы в виде амортизационных начислений следует распределять с использованием экономически обоснованных показателей между указанными видами деятельности. Однако какие именно экономические показатели должны применяться и кто их будет признавать обоснованными, не разъясняется.

Порядок такого распределения необходимо закрепить в учетной политике, что позволит достоверно определять суммы амортизации как в бухгалтерском учете, так и для целей налогообложения.

служб (служба главного инженера, служба главного технолога, служба главного энергетика), а бухгалтерией, в функциональные обязанности которой не входит вопрос группировки основных средств, что может привести к занижению налогооблагаемой базы по налогу на прибыль [4].

В этой связи в качестве экономически обоснованных показателей для распределения амортизационных отчислений рекомендуется использовать

- расходы на оплату труда персонала, занятого на конкретном виде выполнения НИОКР;
- суммы прямых затрат при проведении НИОКР;
- фактический режим работы экспериментально-производственного оборудования;
- доля использования производственных площадей под выполнение НИОКР;
- основные материальные расходы (сырье и материалы), непосредственно связанные с выполнением НИОКР.

Таблица 1

Информационная база для определения размера экономически обоснованных показателей, используемых при распределении сумм амортизационных отчислений

Экономически обоснованные показатели	Источники информации
1. Сумма расходов на оплату труда персонала, занятого на конкретном виде выполнения НИОКР	Оборотно-сальдовая ведомость по сч. 70 субсчет «Обязательства по вознаграждениям персоналу, выполняющего НИОКР»
2. Суммы прямых затрат при проведении НИОКР	Оборотно-сальдовая ведомость по сч. 04 субсчет «Выполнение НИОКР» в части прямых затрат
3. Время фактического режима работы экспериментально-производственного оборудования	Первичные документы по учету работы экспериментально-производственного оборудования
4. Доля использования производственных площадей под выполнение НИОКР, определяемая по формуле $\frac{S_{\text{ниокр}}}{S}$, где $S_{\text{ниокр}}$ – объем площади помещения, используемого под НИОКР; S – объем площади всех помещений	Кадастровый план, акт комиссии
5. Сумма основных материальных расходов (сырье и материалы), связанных с выполнением НИОКР	Оборотно-сальдовая ведомость по сч. 04 субсчет «Выполнение НИОКР» аналитический счет «Сырье и материалы»

Как показали исследования учетной практики экономических субъектов, осуществляющих выполнение НИОКР, разделение объектов основных средств между научно-технической деятельностью и основной производимой достаточно формально. Как правило, разделение объектов основных средств осуществляется не специалистами технических

Кроме того, согласно ст. 262 НК РФ суммы начисленной амортизации подлежат отнесению в сумму расходов на НИОКР в размере не более 75% суммы расходов на оплату труда персонала, участвующего в выполнении НИОКР. Однако при этом оставшиеся 25% суммы начисленной амортизации возможно учесть в составе прочих расходов в отчетном периоде, в котором завершено

выполнение НИОКР. Данное ограничение можно выразить следующим образом:

$$\begin{aligned} A_{\text{ниокр}} &\leq 75\%P_{\text{т}} \rightarrow P_{\text{ниокр}}; \\ A_{\text{ниокр}} &\geq 75\%P_{\text{т}} \rightarrow P_{\text{пр}}, \end{aligned} \quad (1)$$

где $P_{\text{т}}$ – суммы расходов на оплату труда работников, участвующих в НИОКР; $P_{\text{ниокр}}$ – расходы на НИОКР; $P_{\text{пр}}$ – прочие расходы.

Особо следует отметить, что включение амортизационных отчислений в состав расходов на выполнение НИОКР осуществляется за все полные календарные месяцы при использовании основных средств и НМА в инновационной деятельности. Такой подход приводит к необходимости включения амортизационных отчислений только в расходы текущей деятельности в случае использования основных средств и нематериальных активов:

а) одновременно в текущей и инновационной деятельности;

б) не с начала календарного месяца.

Следует отметить, что сумму амортизации по зданиям и сооружениям включать в расходы по НИОКР невозможно, поскольку это запрещено подпунктом 1 пункта 2 статьи 262 Налогового кодекса.

Что касается финансового учета, то суммы амортизационных отчислений по основным средствам и НМА, используемым в осуществлении НИОКР, полностью включаются в расходы на НИОКР.

Как показали исследования, ограничения по признанию расходов на НИОКР для целей налогообложения также имеют место и в отношении расходов на вознаграждение, перечень которых приведен в ст. 255 Налогового кодекса. Это относится к следующим видам вознаграждений:

– за отработанное время: начисления по тарифным ставкам, сдельным расценкам, окладам; начисления за отклонения от нормальных условий работы (ночные, сверхурочные, вредные условия);

– по договорам добровольного страхования;

– по гражданско-правовым договорам.

Однако расходы на оплату труда персонала, связанные с районными коэффициентами, премиями, начислениями за повышение квалификации, начислением компенсаций по неиспользованному отпуску, в целях налогообложения не признаются в расходах инновационной деятельности.

При этом расходы на оплату труда персонала, выполняющего НИОКР, признаются только за время, оплачиваемое за период работы в инновационной деятельности. В случае одновременного выполнения сотрудником работ в текущей и инновацион-

ной деятельности расходы распределяются пропорционально времени. Для обеспечения достоверного определения количества отработанного времени рекомендуем вести отдельный учет часов, приходящихся на текущую и инновационную деятельности, в разрезе видов вознаграждений (сверхурочные, ночные, повременная и сдельная оплата и др.).

Следует отметить, что в состав расходов на НИОКР включаются согласно п. 16 ст. 255 НК РФ страховые взносы:

– по договорам обязательного страхования;

– на накопительную часть трудовой пенсии, уплачиваемые согласно Федеральному закону от 30.04.2008 № 56-ФЗ;

– по договорам добровольного страхования, заключенным с негосударственными фондами пенсионного обеспечения.

При этом в состав страховых взносов в целях признания их в составе расходов на НИОКР не включаются платежи, осуществляемые на основе Федерального закона от 24 июля 2009 года № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования». Такой подход приведен в письме Федеральной налоговой службы РФ от 07.04.2010 № 3-2-12/21.

В связи с этим возникает проблема учета этих страховых взносов. В решении данной проблемы, опираясь на проведенное исследование экономической литературы [1] и учетную практику обследуемых предприятий, предлагаем два варианта признания таких расходов:

– в составе других расходов, связанных с осуществлением НИОКР, на сумму не свыше 75% от расходов на оплату труда (пп. 4 п. 2 ст. 262 НК РФ);

– в составе косвенных расходов, не увеличивающих сумму расходов на НИОКР.

Использование первого варианта обосновывается тем, что, поскольку суммы вознаграждений сотрудников являются базой для начисления страховых взносов, то эти взносы могут признаваться как расходы на НИОКР. Кроме того, включение страховых взносов в состав прочих расходов регламентируется пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ, регулирующего состав прочих расходов, обусловленных производством и продажей.

Однако следует отметить, что согласно Налоговому кодексу РФ прочие расходы признаются только в размере 75% от суммы расходов на вознаграждение. Данное ограничение несущественно, если выполняются недорогостоящие работы, в противном

случае не вошедшие в лимит расходы могут достичь значительных сумм. В этом случае рекомендуем применение второго варианта признания расходов на страховые взносы.

Использование второго варианта предполагает признание страховых взносов в составе косвенных расходов, признаваемых для целей налогообложения. Необходимо отметить, что такой подход обосновывается тем, что в составе прямых расходов могут признаваться только страховые взносы, начисляемые на суммы оплаты труда персонала, который непосредственно участвует в процессе производства товаров, а не инновационной деятельности, процесс осуществления которой не связан с производством. Кроме того, получение положительных результатов НИОКР также имеет неопределенность. Поэтому, основываясь на пп. 35 п. 1 ст. 264 НК РФ, затраты, связанные с внедрением технологий производства, методов организации производства и управления (фактически затраты на НИОКР), относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией [2].

Таким образом, косвенные расходы, осуществленные в отчетном (налоговом) периоде, относят в полном объеме к расходам этого периода, т.е. страховые взносы можно одновременно учесть в составе косвенных расходов, не увеличивая при этом сумму прямых расходов на НИОКР.

Данная точка зрения находит отражение в письме Министерства финансов от 25.05.2010 № 03-03-06/2/101, где признается, что в п. 1 ст. 318 НК РФ регламентируется открытый перечень прямых расходов.

Таким образом, экономические субъекты, осуществляющие инновационную деятельность, имеют право в полном объеме учесть в составе косвенных расходов страховые взносы до конца окончания выполнения исследований и разработок.

Что касается материальных расходов в затратах на НИОКР, то изучение норм статьи 254 НК РФ показало, что в их состав только не включаются:

- расходы, связанные с приобретением комплектующих, услуг и работ контрагентов, к которым также относят и структурные подразделения;

- расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией природоохранных объектов.

Учет расходов на сырье и материалы осуществляется по общим правилам. Однако имеют место проблемы, связанные с учетом расходов на энергию и водоснабжение, которые одновременно используются при выполнении НИОКР и в текущей деятельности. Для решения этой проблемы предлагаем использовать следующие эконо-

мически обоснованные показатели для распределения расходов на сырье и материалы между текущей и инновационной деятельностью (табл. 2):

- площадь здания, используемого в осуществлении основной деятельности и НИОКР;
- амортизация оборудования, используемого в основной и научно-технической деятельности;

- расходы на оплату труда персонала, занятого в выполнении НИОКР;

- основные материальные расходы (сырье и материалы), непосредственно связанные с выполнением НИОКР;

- режим работы экспериментально-производственного оборудования.

Порядок распределения суммы коммунальных расходов (электроэнергия, теплоэнергия, поставка воды и услуги канализации), используемых при выполнении НИОКР, рекомендуем осуществлять, исходя из предложенных экономически обоснованных показателей в табл. 2 по следующей формуле:

$$P_{\text{ниокр}} = \frac{\text{ЭП}_{\text{ниокр}}}{\text{ЭП}} \cdot P_{\text{общ}}, \quad (2)$$

где $P_{\text{ниокр}}$ – суммы жилищно-коммунальных расходов, осуществленных при выполнении НИОКР; $P_{\text{общ}}$ – сумма жилищно-коммунальных расходов по предприятию в целом; ЭП – показатель для распределения расходов, относящийся к деятельности предприятия в целом (руб.); $\text{ЭП}_{\text{ниокр}}$ – экономически обоснованный показатель, относящийся к деятельности по выполнению НИОКР (руб.).

В расходы на НИОКР также подлежат включению общехозяйственные расходы на:

- канцтовары;
- командировочные расходы;
- представительские расходы;
- расходы на обучение научного персонала;

- аренда оборудования, требующегося для проведения НИОКР;

- аренда помещений, необходимых для НИОКР;

- материальные затраты, не поименованные в составе материальных расходов по НИОКР;

- оплата разрешительной документации, связанной с выполнением НИОКР.

При этом также имеются ограничения, связанные с превышением лимита в размере 75% от суммы расходов на оплату труда, которые включены в затраты на НИОКР. При этом так же, как и в случае с другими расходами превышающая 75% сумма может быть включена в прочие расходы на общих основаниях в том отчетном периоде, в котором завершены работы или их отдельные этапы.

Таблица 2

Информационная база для определения размера экономически обоснованных показателей, используемых при распределении сумм расходов по содержанию объектов ОС и НМА между текущей и инновационной деятельностью

Экономически обоснованные показатели	Источники информации
1. Сумма расходов на оплату труда персонала, занятого на конкретном виде выполнения НИОКР	Оборотно-сальдовая ведомость по сч. 70 субсчет «Обязательства по вознаграждениям персонала, выполняющего НИОКР»
2. Суммы прямых затрат при проведении НИОКР	Оборотно-сальдовая ведомость по сч. 04 субсчет «Выполнение НИОКР»
3. Время фактического режима работы экспериментально-производственного оборудования	Первичные документы по учету работы экспериментально-производственного оборудования
4. Доля использования производственных площадей под выполнение НИОКР, определяемая по формуле $\frac{S_{\text{ниокр}}}{S}$, где $S_{\text{ниокр}}$ – объем площади помещения, используемого под НИОКР; S – объем площади всех помещений	Кадастровый план, акт комиссии
5. Сумма амортизации оборудования, используемого в основной и научно-технической деятельности	Бухгалтерская справка-расчет амортизации по объектам имущества Оборотно-сальдовая ведомость по сч. 02
6. Сумма основных материальных расходов (сырье и материалы), связанных с выполнением НИОКР	Оборотно-сальдовая ведомость по сч. 04 субсчет «Выполнение НИОКР» аналитический счет «Сырье и материалы»

Однако имеет место проблема определения доли превышения, поскольку Налоговым кодексом РФ не регулируется, как она должна считаться за отчетный период, исходя из выполняемых работ отдельно по проектам и в целом по работам на НИОКР.

В состав расходов на НИОКР включаются расходы на формирование государственных фондов для осуществления инновационной деятельности в размере не больше 1,5% от суммы доходов от реализации. При этом такие расходы уменьшают налогооблагаемую базу в том периоде, в котором они осуществлены, в пределах установленного ограничения [5].

С 2012 года состав расходов на НИОКР в целях налогообложения расширен за счет возможности признания расходов на создание резерва предстоящих расходов на НИОКР для реализации конкретной программы исследований.

При этом следует отметить, что имеют место ограничения по созданию и использованию резервов:

– создание резерва на период только до двух лет;

– резерв не может быть использован для списания сумм отчислений в фонды, создаваемые для инновационной деятельности;

– размер создаваемого резерва не должен превышать запланированных расходов на реализацию программы исследований и разработок;

– сумма отчислений в резервы не может быть больше 3% суммы доходов от реализации основной деятельности за минусом сумм отчислений.

При недостатке величины резерва сумму превышения учитывают в общем порядке для НИОКР. Если же резерв использован не в полном объеме, то остаток включается в состав внереализационных доходов в периоде осуществления отчислений.

Таким образом, специфика инновационной деятельности накладывает отпечаток не только на состав расходов, но и на порядок их выделения из расходов, относящихся к основной деятельности.

Список литературы

1. Машенцева Г.А. Проблемы теоретического обоснования признания в бухгалтерском и налоговом учете расходов и результатов выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2013. – № 1. – С. 65–71.
2. Машенцева Г.А. Вопросы достоверности показателей инновационной деятельности в бухгалтерской отчетности // Научное обозрение. Серия 1: Экономика и право. – 2012. – № 6. – С. 110–117.
3. Машенцева Г.А. Реализация принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности при организации учета расходов на выполнение НИОКР // Управление экономическими системами. – 2012. – № 12. – С. 67–69.
4. Машенцева Г.А. Некоторые аспекты идентификации расходов на НИОКР в бухгалтерском и налоговом учете // Научное обозрение. – 2013. – № 1. – С. 129–131.
5. Предеус Н.В. Теоретический анализ концепций статического и динамического учета // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 15. – С. 13–25.

References

1. Mashenceva G.A. Problemy teoreticheskogo obosnovaniya priznaniya v buhgalterskom i nalogovom uchete rashodov i rezultatov vypolneniya nauchno-issledovatel'skih, opytно-konstruktor'skih i tehnologicheskikh rabot // Intellect. Innovacii. Investicii. 2013. no. 1. pp. 65–71.
2. Mashenceva G.A. Voprosy dostovernosti pokazatelej innovacionnoj dejatel'nosti v buhgalterskoj otchetnosti // Nauchnoe obozrenie. Serija 1: Jekonomika i pravo. 2012. no. 6. pp. 110–117.
3. Mashenceva G.A. Realizacija principa vremenoj opredelennosti faktov hozjajstvennoj dejatel'nosti pri organizacii ucheta rashodov na vypolnenie NIOKR // Upravlenie jekonomicheskimi sistemami. 2012. no. 12. pp. 67–69.
4. Mashenceva G.A. Nekotorye aspekty identifikacii rashodov na NIOKR v buhgalterskom i nalogovom uchete // Nauchnoe obozrenie. 2013. no. 1. pp. 129–131.
5. Predeus N.V. Teoreticheskij analiz koncepcij staticheskogo i dinamicheskogo ucheta // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. 2012. no. 15. pp. 13–25.