

Учет спецоборудования для выполнения НИОКТР

Согласно п. 1 Методических указаний о порядке учета материальных запасов учреждениями и организациями, состоящими на бюджете, утвержденных Минфином 11.12.1997 № 59 (далее – Методические указания № 59), спецоборудование для договорных научно-исследовательских работ относится к материальным запасам. Порядок учета названного вида материальных запасов в бюджетных организациях, являющихся исполнителями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ (далее – НИОКТР), рассмотрен в данном материале.

Источники средств, за счет которых выполняются НИОКТР

Бухгалтерский учет затрат на выполнение НИОКТР и результатов научно-технической деятельности осуществляется в бюджетных организациях в соответствии с главой 4 Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов в бюджетных организациях, утвержденной постановлением Минфина от 30.04.2012 № 25 (далее – Инструкция № 25).

В бюджетных научных организациях (далее – организации-исполнители) НИОКТР выполняются за счет:

- 1) бюджетных ассигнований, выделяемых распорядителем бюджетных средств в соответствии с утвержденной бюджетной сметой;
- 2) средств организаций-заказчиков на основании заключенных с ними договоров.

Средства на выполнение НИОКТР за счет первого источника выделяются из бюджета (через казначейскую систему) непосредственно организации-исполнителю работ. Затраты на их выполнение, которые принято называть фактическими расходами, учитываются на субсчете 200 «Расходы по бюджету». По окончании года затраты по выполненному годовому этапу работ списываются на уменьшение бюджетного источника финансирования (в дебет субсчетов 140 «Расчеты по финансированию из бюджета», 230 «Финансирование из бюджета»).

Выполнение НИОКТР за счет средств организаций-заказчиков (включая средства государственных заказчиков) на основании заключенных с ними договоров относится к приносящей доходы (предпринимательской) деятельности.

Согласно Инструкции № 25 для учета затрат на выполнение НИОКТР организациями-исполнителя-

ми за счет средств организаций-заказчиков используется субсчет 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам». Субсчет 082 является калькуляционным. Исходя из записей по этому субсчету, производятся расчеты по определению фактической себестоимости выполненных НИОКТР.

В соответствии с п. 8 Инструкции № 25, аналитический учет затрат на выполнение НИОКТР (по субсчету 082) ведется по видам работ, договорам (заказам) и т.п.

Дебетовый оборот по субсчету 082 означает сумму затрат, связанных с выполнением НИОКТР в отчетном периоде. Непосредственно в дебет этого субсчета на основании первичных документов записываются основные (прямые) затраты. Накладные расходы предварительно учитываются на активном собирательно-распределительном субсчете 210 «Расходы к распределению». По окончании отчетного периода общая сумма накладных расходов списывается с кредита субсчета 210 в дебет субсчета 082 и распределяется между отдельными темами согласно учетной политике организации.

По кредиту субсчета 082 отражается сумма фактических затрат по выполненным НИОКТР или их этапам. Дебетовый остаток субсчета 082 показывает величину незавершенного производства.

Если для выполнения НИОКТР за счет средств организаций-заказчиков необходимо спецоборудование, научный руководитель темы должен обосновать необходимость его приобретения или изготовления за счет средств организации-заказчика (что должно быть отражено в договоре).

Оставшееся после окончания или прекращения работ по теме спецоборудование в соответствии с условиями договора либо передается заказчику, либо остается у исполнителя.

Корреспонденция субсчетов по учету спецоборудования

Согласно п. 12 Методических указаний № 59 организации-исполнители (научно-исследовательские учреждения, высшие учебные заведения) учет спецоборудования, приобретенного для выполнения договорных научно-исследовательских работ по конкретной теме заказчика, до передачи его в научное подразделение ведут на субсчете **044 «Спецоборудование для договорных научно-исследовательских работ»**.

Аналитический учет по субсчету 044 ведется по

наименованиям предметов, количеству, стоимости и материально ответственным лицам на карточках ф. 296-а (приложение 30 к постановлению Минфина от 08.02.2005 № 15 «Об утверждении инструкции о порядке организации бухгалтерского учета бюджетными организациями и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации»).

В таблице на основании Инструкции № 25 и Методических указаний № 59 рассмотрена корреспонденция субсчетов по учету спецоборудования для выполнения договорных НИОКТР в организациях-исполнителях.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция субсчетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Стоимость спецоборудования, приобретенного для выполнения НИОКТР, ранее учтенного по дебету субсчетов счета 01 «Основные средства» или счета 07 «Отдельные предметы в составе оборотных средств» и кредиту субсчета 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»	082	250, 260

Примечание. Содержание операции 1 данной таблицы, соответствующее п. 22 Инструкции № 25, в понимании автора означает следующее:

1) ранее (срок приобретения не оговорен) организация-исполнитель приобрела спецоборудование и оприходовала его как объекты основных средств и отдельных предметов в составе оборотных средств;

2) при оприходовании основных средств была составлена только одна бухгалтерская запись:

Дебет субсчета 013 «Машины и оборудование»

Кредит субсчета 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств в бюджетных организациях, утвержденной постановлением Минфина от 31.10.2012 № 60 (с учетом письма Минфина от 28.01.2014 № 15-1-19/75) (далее – Инструкция № 60, письмо № 15-1-19/75), при приобретении основных средств за счет средств, получаемых от осуществления приносящей доходы (предпринимательской) деятельности, составляются одновременно две бухгалтерские записи:

Дебет субсчета 013 «Машины и оборудование»

Кредит субсчета 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», др.

Дебет субсчета 411 «Использование прибыли»

Кредит субсчета 250 «Фонд в основных средствах»;

3) при оприходовании отдельных предметов в составе оборотных средств была составлена только одна бухгалтерская запись:

Дебет субсчета 070 «Предметы на складе»

Кредит субсчета 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету отдельных предметов в составе оборотных средств бюджетными организациями, утвержденной постановлением Минфина от 01.04.2004 № 63 (с учетом письма № 15-1-19/75), при приобретении отдельных предметов в составе оборотных средств за счет средств, получаемых от осуществления приносящей доходы (предпринимательской) деятельности, составляются одновременно две бухгалтерские записи:

Дебет субсчета 070 «Предметы на складе»

Кредит субсчета 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» и др.

Дебет субсчета 411 «Использование прибыли»

Кредит субсчета 260 «Фонд отдельных предметов в составе оборотных средств»;

4) при передаче приобретенных объектов со склада организации-исполнителя в научное подразделение для выполнения НИОКТР Инструкцией № 25 предлагается составить бухгалтерские записи, названные в операции 1 данной таблицы.

В описанной ситуации в промежутке между временем приобретения объектов и передачей их в научное подразделение для выполнения НИОКТР в бухгалтерском учете не будет взаимосвязи между счетами:

- 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 25 «Фонд в основных средствах»;

- 07 «Отдельные предметы в составе оборотных средств» и 26 «Фонд отдельных предметов в составе оборотных средств».

Кроме того, п. 22 Инструкции № 25 не согласуется с Инструкцией № 60 (с учетом письма № 15-1-19/75), согласно которой организация, осуществляющая приносящую доходы деятельность, может приобретать основные средства лишь за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации после уплаты налогов в бюджет.

1	2	3	4
---	---	---	---

По мнению автора, если для выполнения НИОКТР возникает необходимость приобретения спецоборудования:

- во-первых, оно приобретается за счет средств заказчика (а не за счет собственных средств). Организация-исполнитель для этой цели получает от заказчика аванс, что отражается записью:

Дебет субсчета 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам»

Кредит субсчета 155 «Расчеты с заказчиками по авансам»;

- во-вторых, до передачи в производство его следует учитывать на субсчете 044 «Спецоборудование для договорных научно-исследовательских работ», а не на субсчетах счета 01 «Основные средства» или счета 07 «Отдельные предметы в составе оборотных средств».

Приобретенное спецоборудование следует оприходовать бухгалтерской записью, названной в операции 2 данной таблицы, которая соответствует п. 14 корреспонденции счетов по операциям учета материальных запасов Методических указаний № 59

2	Приобретение спецоборудования для выполнения НИОКТР по договорам	044	178
		178	111
3	Стоимость использованного спецоборудования (переданного со склада в научное подразделение для выполнения НИОКТР) (две записи одновременно)	082	044
		02 (забалансовый счет)	—

Примечание. Бухгалтерские записи на стоимость переданного спецоборудования со склада в научное подразделение для выполнения НИОКТР соответствуют п. 15 корреспонденции счетов по операциям учета материальных запасов Методических указаний № 59

Стоимость безвозмездно полученного спецоборудования после окончания НИОКТР приходится:

а) как основные средства:

- на первоначальную стоимость спецоборудования

013 250

4 - на сумму начисленной амортизации за период эксплуатации спецоборудования в процессе выполнения НИОКТР

250 020

б) как отдельные предметы в составе оборотных средств

071 260

в) как материалы (согласно пп. 22, 23 Инструкции № 25)

060, 063 280

Одновременно на стоимость безвозмездно полученного спецоборудования

— 02 (забалансовый счет)

Примечание. Бухгалтерские записи по оприходованию спецоборудования, не возвращенного заказчику после завершения темы и используемого в качестве основных средств и отдельных предметов в составе оборотных средств, соответствуют п. 16 корреспонденции счетов по операциям учета материальных запасов Методических указаний № 59.

При оприходовании спецоборудования, не возвращенного заказчику после завершения темы и используемого в качестве материалов, пунктом 16 корреспонденции счетов по операциям учета материальных запасов Методических указаний № 59 предусмотрена иная бухгалтерская запись (по сравнению с Инструкцией № 25):

Дебет субсчетов 060 «Материалы для учебных, научных и других целей», 063 «Хозяйственные материалы и канцелярские принадлежности»

Кредит субсчетов 140 «Расчеты по финансированию из бюджета», 230 «Финансирование из бюджета».

Порядок определения суммы начисленной амортизации за период эксплуатации спецоборудования в процессе выполнения НИОКТР в Инструкции № 25 не разъяснен. Можно предположить, что она определяется комиссией при приемке специального оборудования

5	Стоимость спецоборудования, возвращаемого после окончания НИОКТР организации-заказчику	—	02 (забалансовый счет)
---	--	---	------------------------

Примечание. На стоимость спецоборудования (оставшегося в организации-исполнителе или возвращенного организации-заказчику) затраты на выполнение НИОКТР, учтенные по дебету субсчета 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам», не уменьшаются (п. 12 Методических указаний № 59).

Организация-заказчик стоимость спецоборудования, полученного от организации-исполнителя после выполнения НИОКТР, равную стоимости, по которой спецоборудование числилось в бухгалтерском учете организации-исполнителя на дату передачи, отражает в соответствии с п. 20 Инструкции № 25:

а) как основные средства:

Дебет субсчета 013 «Машины и оборудование»

Кредит субсчета 250 «Фонд в основных средствах»;

б) как отдельные предметы в составе оборотных средств:

Дебет субсчета 071 «Предметы в эксплуатации»

Кредит субсчета 260 «Фонд отдельных предметов в составе оборотных средств»

АННА ЧЕРНЮК,

доцент