

Развитие учета затрат на исследования и разработки (на примере оптико-механических предприятий Республики Беларусь)

Ольга ГОЛОВАЧ,
экономист ОАО «Пеленг»,
аспирант БГЭУ

Оптико-механическая продукция характеризуется высокой технической сложностью и новизной. Возрастающая на мировом рынке конкуренция и развитие научно-технического прогресса обуславливают необходимость постоянного технического совершенствования и обновления продукции. Таким образом, основные изделия оптико-механических предприятий республики могут быть отнесены к классу научно-технической продукции.

Международный стандарт финансовой отчетности 9 (далее – МСФО 9) (в редакции от 1993 г.) «Затраты на исследования и разработки» устанавливает рекомендуемый порядок учета затрат на исследования и разработки для организаций, которые несут риски и получают выгоды от этой деятельности.

Стандарт приводит примеры видов деятельности, обычно относимых к научным исследованиям и разработкам:

- 1) деятельность, направленная на получение новых знаний;
- 2) поиск направлений применения научных открытий и других знаний;
- 3) поиск альтернативных продуктов или процессов;
- 4) разработка возможных новых или улучшенных продуктов или процессов.

Примерами видов деятельности, обычно относимых к разработкам, являются:

- 1) оценка альтернативных продуктов или процессов;
- 2) проектирование, конструирование и испытание опытных образцов и моделей;
- 3) разработка инструментов, технологической оснастки, матриц и

штампов с использованием новых технологий;

- 4) проектирование, конструирование и эксплуатация экспериментальных установок для коммерческого производства.

Многие виды хозяйственной и производственной деятельности предприятий оптико-механической отрасли промышленности Республики Беларусь, по мнению автора, могут быть квалифицированы как деятельность по исследованиям и разработкам согласно МСФО 9.

В соответствии с МСФО 9 «затраты на исследования и разработки должны включать все затраты, прямо относящиеся к деятельности по исследованиям и разработкам, или которые могут быть обоснованно отнесены к этим видам деятельности», т.е. стандарт определяет, что «затраты на исследования и разработки включают в себя:

1. затраты на заработную плату и прочие выплаты работникам, занятым в исследованиях и разработках;
2. стоимость материалов и услуг, используемых в работе по исследованиям и разработкам;
3. амортизацию основных средств, в той степени, в какой эти активы используются в деятельности по исследованиям и разработкам;
4. накладные расходы (кроме общих административных затрат), связанные с исследованиями и разработками;
5. прочие затраты, такие как амортизация патентов и лицензий, в той степени, в какой эти активы используются в деятельности по исследованиям и разработкам».

МСФО 9 рекомендует также не включать затраты по сбыту в затраты на исследования и разработки.

На взгляд автора, в большинстве случаев в отечественной литературе по бухгалтерскому учету и на практике на предприятиях респуб-

лики терминами накладные, общехозяйственные и общедминистративные расходы обозначается один и тот же состав расходов, т.е. затраты, связанные с управлением и организацией работы предприятия в целом. Таким образом, в данной статье понятиями накладные, общехозяйственные и общедминистративные расходы будут обозначаться расходы предприятия, связанные с обслуживанием, организацией производства и управлением предприятием в целом.

Если руководствоваться практикой ведения учета на оптико-механических предприятиях республики и Типовым планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 г. № 89, общие административные затраты аккумулируются на синтетическом счете 26 «Общехозяйственные расходы», а затраты по сбыту – на счете 44 «Расходы на реализацию».

Итак, МСФО 9 требует, чтобы затраты, собранные на счетах 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на реализацию», не распределялись на аналитические счета синтетических счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства», используемые для учета затрат на исследования и разработки.

На оптико-механических предприятиях республики применяется по-прежнему метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. В связи с этим для учета затрат на исследования и разработки на рассматриваемых предприятиях используются соответствующие аналитические счета к синтетическим счетам 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства», открываемые на каждый вид продукции (т.е. в качестве аналитических счетов используются заказы).

Далее отразим, каким образом распределяются общехозяйственные расходы и формируются затраты на исследования и разработки. При рассмотрении вопроса сбора затрат на исследования и разработки в первую очередь следует остановиться на используемой в настоящее время на большинстве предприятий оптико-механической отрасли республики наиболее полной детализации синтетических счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» по субсчетам и аналитическим счетам.

Широкий ассортимент выпускаемых изделий для целей правильного исчисления себестоимости продукции обусловил необходимость организации аналитического учета затрат на производство таким образом, что затратные счета имеют детализацию до аналитических счетов четвертого и более порядков.

Так, например, на исследуемых предприятиях наибольшее распространение получила следующая детализация счетов учета затрат на производство 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» по субсчетам и аналитическим счетам.

В первую очередь данные синтетические счета подразделяются на два субсчета: 1 «Затраты и расходы, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), произведенные организацией в пределах норм, установленных законодательством»; 2 «Затраты и расходы, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), произведенные сверх норм, установленных законодательством».

В рыночных условиях хозяйствования успешно развиваются те предприятия, которые способны выработать эффективные управленческие решения. Основной массив информации, необходимой для этого, предоставляет система бухгалтерского учета. Поэтому сегодня на отечественных предприятиях ведется работа по организации и

развитию элементов управленческого учета, т.е. учета, направленного на выработку адекватных рыночной среде решений.

В связи с этим автором рекомендуется использовать не два вышеприведенных субсчета к счетам учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.), а три. Используемый на анализируемых предприятиях и указанный выше первый субсчет «Затраты и расходы, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), произведенные организацией в пределах норм, установленных законодательством» целесообразно разбить на два субсчета: 1 «Законодательно ненормируемые затраты» (для учета соответствующих законодательно ненормируемых затрат предприятия); 2 «Законодательно нормируемые затраты в пределах норм» (для учета соответствующих законодательно нормируемых затрат предприятия в пределах установленных норм и нормативов). В результате синтетические счета 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» будут иметь три субсчета: 1 «Законодательно ненормируемые затраты»; 2 «Законодательно нормируемые затраты в пределах норм»; 3 «Законодательно нормируемые затраты, превышающие установленные нормы» (для учета соответствующих законодательно нормируемых затрат предприятия, превышающих установленные нормы и нормативы).

Предлагаемая детализация счетов учета затрат на производство на три субсчета первого порядка позволит без дополнительных расчетов получить информацию о сумме затрат на производство и реализацию продукции по нормам и о величине превышения указанных затрат над нормами, установленными законодательством республики. Преимуществом данной методики по сравнению с указанной выше (предполагающей разбиение затратных счетов на два суб-

счета) является то, что в учете накапливается более детализированная информация о затратах, способствующая росту эффективности управления предприятием. Недостатком можно назвать незначительный рост трудоемкости учетных работ, однако в условиях почти повсеместного применения программ по автоматизации бухгалтерского учета на предприятиях республики указанная проблема полностью решается.

На аналитических счетах третьего порядка на оптико-механических предприятиях отражаются заказы, открываемые на каждый вид продукции (изделие, прибор и др.), специнструмент или спецприспособление, узел, комплект деталей, детали и т.д.

Счета четвертого порядка представляют собой этапы, открываемые на отдельные партии продукции.

Аналитическими счетами пятого порядка являются виды деятельности (работ) по каждому изделию. Можно выделить пять основных видов деятельности на оптико-механических предприятиях республики:

- 1) научно-исследовательские работы (НИР);
- 2) опытно-конструкторские работы (ОКР) и опытно-технологические работы (ОТР);
- 3) производство изделий и приборов;
- 4) производство товаров народного потребления;
- 5) другие услуги, работы и прочая деятельность.

Аналитические счета шестого порядка представляют собой код подразделения, цеха и т.д. (центра затрат) и применяются для выделения расходов по местам их возникновения (центрам затрат). А статьи калькуляции представляют собой аналитические счета седьмого порядка.

Итак, наиболее полную детализацию счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» по субсчетам и аналитическим счетам, используемую на оптико-механических предприятиях республики, можно представить в виде схемы, изображенной на рис. 1.

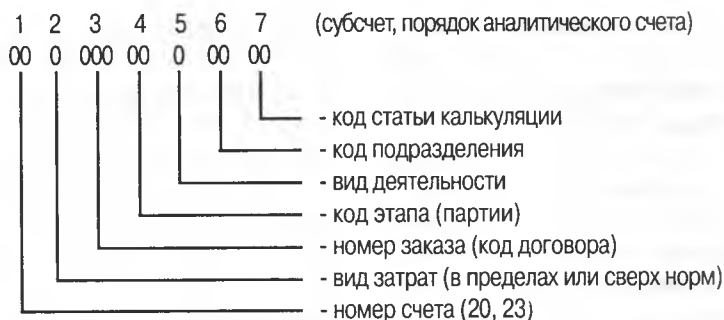


Рис. 1. Схема детализации синтетических счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» по субсчетам и аналитическим счетам.

В данном рассмотрении учета затрат на исследования и разработки наибольший интерес представляют аналитические счета пятого порядка, т.е. виды деятельности.

Рассмотрим группировку затрат на опытное изделие (прибор) на оптико-механических предприятиях республики. Затраты на научно-исследовательские работы по данному изделию собираются на аналитическом счете пятого порядка «НИР» счета 20 «Основное производство» либо счета 23 «Вспомогательные производства» с использованием соответствующих аналитических счетов остальных порядков. Затраты на опытно-конструкторские и опытно-технологические работы по этому же изделию, а также затраты на непосредственное производство его опытных образцов – на аналитическом счете пятого порядка «ОКР и ОТП».

Если начинается массовое серийное изготовление разработанного прибора, то затраты на серийное производство данного изделия начинают собираться на аналитическом счете пятого порядка «Производство изделий и приборов».

Итак, аккумуляция затрат на аналитических счетах пятого порядка «НИР», «ОКР и ОТП» и «Производство изделий и приборов» распределена во времени. В большинстве случаев изготовления опытного прибора последовательность сбора затрат такова: вначале собираются затраты на аналитическом счете «НИР», затем – на аналитическом счете «ОКР и ОТП»,

и в последнюю очередь – на аналитическом счете «Производство изделий и приборов», что обусловлено технологией разработки и изготовления приборов. В некоторых случаях при производстве изделий может иметь место одновременная аккумуляция затрат по рассматриваемым аналитическим счетам. Такая ситуация возникает в основном при доработке, модификации или доукомплектовании прибора, необходимость в которых была выявлена при его непосредственном технологическом изготовлении или испытаниях.

Таким образом, сумма затрат по первым двум указанным аналитическим счетам пятого порядка «НИР» и «ОКР и ОТП» по соответствующему заказу будет представлять собой производственную себестоимость опытных образцов разработанного нового оптико-механического прибора.

И на данном этапе от того, насколько обоснованно сформирована фактическая производственная себестоимость опытных образцов, будет зависеть цена на изделие.

В настоящее время на большинстве оптико-механических предприятий республики общие накладные расходы, собранные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», распределяются ежемесячно на счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и другие синтетические счета независимо от вида деятельности пропорционально сумме расходов на оплату труда рабочих, инженер-

но-технических работников и служащих с отнесением на изделия по разрабатываемым коэффициентам. Таким образом, часть общедминистративных расходов включается в стоимость научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ по разработке опытных или модифицируемых оптико-механических приборов, что противоречит описанным выше требованиям МСФО 9.

В соответствии с действующими нормативными документами республики, регламентирующими порядок распределения общехозяйственных расходов, предприятия самостоятельно выбирают базу и методику их распределения. Типовой план счетов определяет, что между различными видами выпущенной продукции, выполненными работ и оказанными услуг суммы общехозяйственных расходов распределяются в порядке, установленном отраслевыми инструкциями по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции.

Так, в методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции сказано, что накладные расходы относятся на себестоимость научно-технической продукции, созданной по конкретной теме, косвенным путем: пропорционально заработной плате научно-производственного персонала либо пропорционально прямым затратам за вычетом затрат по работам, выполняемым сторонними организациями.

Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности определяют, что общехозяйственные расходы могут относиться на себестоимость отдельных видов продукции пропорционально: расходам на оплату труда производственных рабочих; прямым материальным затратам; сумме всех прямых затрат; сумме основной заработной платы производственных рабочих и обще-

производственных расходов; объемам выпуска продукции по плану (отчету) в фактических ценах; сметным (нормативным) ставкам; маржинальному доходу на единицу продукции.

Исследование показало, что используемая на предприятиях оптико-механической отрасли методика распределения общехозяйственных расходов и калькулирования себестоимости опытных изделий не обеспечивает обоснованное, рациональное и правильное формирование себестоимости опытной продукции анализируемых предприятий, так как большая часть этих расходов включается в себестоимость опытной продукции.

В Методических рекомендациях по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности определено, что «в тех случаях, когда на предприятиях с крупносерийным или массовым производством в период освоения новых изделий имеется значительный разрыв между трудоемкостью этих изделий в период освоения и серийного производства, при распределении общехозяйственных расходов следует применять поправочные коэффициенты по осваиваемым изделиям, чтобы не завышать себестоимость новой продукции за счет снижения себестоимости освоенной продукции». Приведенное положение подтверждает точку зрения автора о несравнимости удельных весов расходов на оплату труда рабочих, инженерно-технических работников и служащих в себестоимости опытной и серийной продукции и актуализирует предлагаемую автором методику распределения общехозяйственных расходов. На практике же на рассматриваемых оптико-механических предприятиях республики данные поправочные коэффициенты не применяются.

Таким образом, автор рекомендует исключить расходы на оплату труда рабочих, инженерно-технических работников и служащих, учтенные на аналитических счетах пятого порядка с номерами 1 «НИР» и

2 «ОКР и ОТР» по соответствующим заказам для учета затрат на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и опытно-технологические работы, из состава фонда заработной платы, используемой для распределения общехозяйственных (накладных) расходов.

И, как следствие, данные аналитические счета пятого порядка в соответствии с предлагаемой автором методикой не будут учитываться при распределении общехозяйственных (накладных) расходов и на них не будет относиться часть общехозяйственных (накладных) расходов предприятия со счета 26 «Общехозяйственные расходы», что полностью соответствует рекомендациям МСФО 9.

На примере ОАО «Пеленг» автором также были произведены расчеты, как повлияет на уровень себестоимости серийных изделий включение в ее состав накладных расходов, которые учитывались ранее в себестоимости опытной продукции, соответственно, как в результате изменится себестоимость опытных изделий. Так, исключение накладных расходов из себестоимости опытных изделий вызвало уменьшение их себестоимости в среднем на 43,15%. Накладные расходы в себестоимости опытных изделий были дополнительно распределены на заказы по серийным изделиям пропорционально сумме расходов на оплату труда рабочих, инженерно-технических работников и служащих. Для этого был рассчитан коэффициент пересчета ($K_{нр}$) как отношение суммы накладных расходов, исключенных из себестоимости опытных изделий, к сумме расходов на оплату труда рабочих, инженерно-технических работников и служащих.

А пересчитанная сумма накладных расходов по серийным изделиям ($\Sigma_{нр}^1$) определялась по следующей формуле:

$$\Sigma_{нр}^1 = нр \times (1 + K_{нр}),$$

где:

$нр$ – сумма накладных расходов в себестоимости серийных изделий по действующей методике.

Расчеты позволяют сделать вывод, что вследствие перераспределения накладных расходов себестоимость более чем половины опытных видов продукции ОАО «Пеленг» уменьшилась на 50%, в то время как себестоимость серийных изделий увеличилась менее чем на 10%, а себестоимость оставшихся серийных изделий возросла в пределах до 15%.

В результате использования предлагаемого автором подхода общехозяйственные расходы в полном объеме должны включаться в себестоимость серийных, традиционных для оптико-механических предприятий республики изделий, т.е. тех приборов, которые пользуются спросом; качество, функциональные возможности и эксплуатационные характеристики которых на рынке известны, и некоторое незначительное увеличение цены на которые не приведет к значительным потерям в объемах их реализации.

А снижение себестоимости опытных изделий на сумму общехозяйственных расходов, ранее включаемых в затраты на ее производство, повысит конкурентоспособность опытной научно-технической продукции оптико-механических предприятий республики на мировом рынке. Учет, организованный на принципах международных стандартов, понятен потенциальному инвестору, что будет способствовать привлечению дополнительных инвестиций в экономику страны.

Аналогичную по содержанию методику целесообразно использовать и для распределения расходов на реализацию продукции, собранных на счете 44 «Расходы на реализацию». При этом не принимать в расчет производственную себестоимость реализуемой в данном отчетном периоде опытной научно-технической продукции для распределения расходов на реализацию этого же отчетного периода на различные виды продукции и включать рассматриваемые расходы на сбыт и реализацию только в полную себестоимость продукции

постоянного ассортимента для оптико-механических предприятий республики.

Таким образом, предлагаемая автором методика формирования затрат на исследования и разработки на оптико-механических предприятиях республики:

будет способствовать более обоснованному и точному калькулированию себестоимости опытной научно-технической продукции;

позволит повысить конкурентоспособность опытной научно-технической продукции;

будет способствовать гармонизации используемых на оптико-механических предприятиях республики методик учета затрат на исследования и разработки и формирования себестоимости опытных научно-технических изделий с требованиями МСФО, в частности МСФО 9 «Затраты на исследования и разработки»;

обеспечит выработку более эффективных и адекватных рыночной среде управленческих решений.

Переход к рыночным отношениям, ориентация на международные стандарты и мировую практику требуют новых методических подходов к управлению затратами, связанными с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских, опытно-технологических и других видов научно-технических работ. В этой связи возникает необходимость пересмотра действующих положений по планированию, учету затрат и калькулированию себестоимости научно-технической продукции.

Исходя из сказанного, автор рекомендует в Методических рекомендациях по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь за-крепить следующую формулировку методики включения общехозяйственных (накладных) расходов в себестоимость отдельных видов продукции: «Общехозяйственные расходы могут относиться на себестоимость от-

дельных видов продукции пропорционально: расходам на оплату труда производственных рабочих; прямым материальным затратам; сумме всех прямых затрат; сумме основной заработной платы производственных рабочих и общепроизводственных расходов; объемам выпуска продукции по плану (отчету) в фактических ценах; сметным (нормативным) ставкам; маржинальному доходу на единицу продукции».

При этом по усмотрению промышленной организации общехозяйственные расходы могут относиться на себестоимость только серийных, уже освоенных видов продукции. При использовании такой методики статья «общехозяйственные расходы» в группировке затрат по калькуляционным статьям при калькулировании себестоимости научно-технической продукции (научно-исследовательских, опытно-конструкторских, опытно-технологических и других видов научно-технических работ) отсутствует.

В отношении расходов на реализацию Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь рекомендуют следующий порядок отнесения данных затрат на себестоимость отдельных видов продукции: «Расходы на упаковку и транспортировку продукции, а также расходы, имеющие значительный удельный вес и относящиеся только к определенным видам продукции, включаются в себестоимость отдельных изделий прямым путем. При невозможности отнесения расходов на реализацию прямым путем распределение их между отдельными изделиями осуществляется пропорционально производственной себестоимости».

В целях реализации разработанной автором методики распределения расходов на реализацию между себестоимостью отдельных видов продукции автор предлагает дополнить при-

веденную в Методических рекомендациях по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь методику распределения расходов на реализацию и сформулировать ее следующим образом: «Расходы на упаковку и транспортировку продукции, а также расходы, имеющие значительный удельный вес и относящиеся только к определенным видам продукции, включаются в себестоимость отдельных изделий прямым путем. При невозможности отнесения расходов на реализацию прямым путем распределение их между отдельными изделиями осуществляется пропорционально производственной себестоимости».

При этом по усмотрению промышленной организации расходы на реализацию, распределение которых между отдельными видами продукции не может быть осуществлено прямым путем, могут относиться на себестоимость только серийных, уже освоенных видов продукции. При использовании такой методики распределения расходов на реализацию производственная себестоимость научно-технической продукции (научно-исследовательских, опытно-конструкторских, опытно-технологических и других видов научно-технических работ) не учитывается при распределении расходов на реализацию.

Как следствие, при применении данного подхода на статье «расходы на реализацию» в группировке затрат по калькуляционным статьям при калькулировании себестоимости научно-технической продукции (научно-исследовательских, опытно-конструкторских, опытно-технологических и других видов научно-технических работ) будут учитываться только прямые расходы на реализацию, относящиеся к определенным соответствующим видам научно-технической продукции (научно-исследовательским, опытно-конструкторским, опытно-технологическим и другим видам научно-технических работ)». ■