

## УЧЕТ РАСХОДОВ НА СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ДЕЙСТВУЮЩИХ И ОСВОЕНИЕ НОВЫХ ТЕХНОЛОГИЙ

О.П. Алешкевич, БГЭУ

Для обеспечения непрерывности процесса производства необходимо постоянно осуществлять затраты во всех сферах деятельности организации: в сфере производства, обращения, капитальных вложений, обслуживания производства и управления. Каждая указанная группа затрат соответствует конкретному объекту хозяйственной деятельности и поэтому имеет соответствующее экономическое значение.

Затраты в сфере управления возникают как следствие целенаправленного воздействия на предпринимательскую деятельность с целью дальнейшего повышения ее эффективности. Состав таких расходов многообразен и в значительной степени обусловлен уровнем технологических процессов в организации. Чем выше уровень технологии производства, тем многообразнее и значительнее расходы на изготовление и обслуживание данного производства. На предприятиях деревообработки их уровень колеблется от 15 до 20% в зависимости от технологических особенностей. В настоящее время состав данных расходов, методика их учета и порядок распределения на предприятиях деревообрабатывающего комплекса регламентируются Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), введенными в действие с 1 марта 1998 г. (с изменениями и дополнениями), а также отраслевыми Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) деревообработки, утвержденными 10 декабря 1999 г. Однако данные нормативные документы не отражают в современном ракурсе расходов, осуществляемых объектами предпринимательства по совершенствованию используемых и освоению новых технологий производственного процесса. Действующая классификация общепроизводственных и общехозяйственных расходов уже не отражает реальное формирование затрат в сфере управления и обслуживания производства. Следовательно, она не является организующим моментом в формировании затрат экономического субъекта, а также данных о себестоимости продукции, оценки незавершенного производства и не в полной мере определяет процесс формирования финансового результата за отчетный период. Поведение отдельных видов общепроизводственных и общехозяйственных расходов изменилось, что обуславливает необходимость уточнить их содержание и внести изменения в методику их отражения на счетах бухгалтерского учета. Это в первую очередь относится к таким классификационным статьям общепроизводственных расходов как «Испытания, опыты, исследования» и «Рационализация и изобретательство» и статьям «Расходы на изобретательство и рационализаторские предложения» и «Производство испытаний, опытов, исследований, содержание общезаводских лабораторий в составе общехозяйственных затрат».

Согласно действующим Методическим рекомендациям указанные статьи включают расходы на содержание лабораторий, на изготовление моделей, образцов опытных установок для проведения испытаний, проведение опытно-экспериментальных работ, то есть производятся научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. Следует отметить, что указанными выше Методическими рекомендациями устанавливается следующее: произведенные расходы по рационализации, изобретательству, техническим усовершенствованиям и рационализаторским предложениям включаются в состав общепроизводственных и общехозяйственных расходов, если они не являются капитальными затратами.

В составе расходов основного производства предприятий деревообработки расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы в настоящее время в соответствии с Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) деревообработки находят отражение по статье «Расходы на подготовку и освоение производства». Данная статья является комплексной, включающей как расходы на пуско-наладочные работы, на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного и/или массового производства, так и расходы по выполнению работ промышленного характера (изготовление опытных образцов, их испытания, переналадка оборудования и другие работы по освоению новых технологий). Вышеназванные расходы в настоящее время учитываются в составе расходов будущих периодов на счете 31 и погашаются с момента перехода на серийный или массовый выпуск продукции.

Таким образом, расходы по совершенствованию действующих и освоению новых технологий рассредоточены на счетах 25, 26 и 31, что нельзя признать методически верным. Такая методика учета не позволяет на практике принять правильное решение по установлению характера производственных расходов: текущие или длительного характера. Более того, все данные расходы направлены на совершенствование технологии производства и в зависимости от условий оформления конечных результатов они могут быть признаны (или нет) в качестве объектов нематериальных активов. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденном постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 48 от 31 марта 2003 г., результаты научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ учитываются в качестве объектов нематериальных активов при выполнении определенных условий:

- необходимо подтвердить (определить) возможность промышленного освоения создаваемого объекта;
- определить возможность использования в предпринимательской деятельности объекта интеллектуальной собственности и/или передать его по лицензионным или авторским договорам;
- необходимо подтвердить затраты по созданию и доведению до промышленного использования созданного объекта;
- могут быть определены будущие доходы от реализации или использования данного объекта.

Незаконченные и/или неоформленные в установленном порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы не могут быть отнесены к нематериальным активам. Однако анализ накопленного опыта учета таких расходов позволяет сделать вывод о том, что, во-первых, на практике не всегда удается довести до логического конца выполненные работы, означающего оформление и принятие их к учету в соответствии с предъявленными требованиями; во-вторых, по своей сути расходы по совершенствованию технологического процесса не могут быть расходами отчетного периода — такие расходы по своему назначению являются расходами долгосрочного действия и независимо от того оформлены они в виде объектов нематериальных активов или нет, они должны включаться в состав расходов не одного, а нескольких (или многих) отчетных периодов. Более того по отдельным таким выполненным работам могут быть не получены положительные результаты или они не могут быть применены в производственном процессе. Следовательно, расходы по совершенствованию и освоению новых технологий, включающие в себя расходы на научные исследования, проведение опытно-конструкторских и технологических работ, имеют долгосрочный характер, что обуславливает необходимость их классификации в зависимости от формы завершения и назначения в использование. Исходя из этого, данные расходы можно классифицировать в разрезе трех групп следующим образом, представленных на рис. 1.

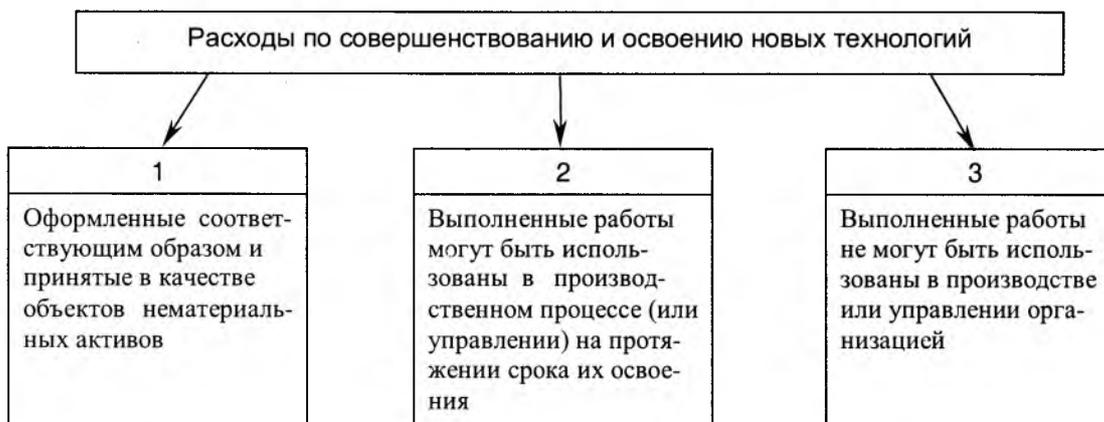


Рис. 1. Классификация расходов на проведение НИР, опытно-конструкторских и технологических работ

Классификация затрат является основополагающим инструментом и основой организации их отражения на счетах бухгалтерского учета. Поэтому представленная классификация затрат на проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ позволяет обосновать изменения в методике их учета, которые заключаются в следующем. Рассматриваемые расходы должны быть исключены из состава расходов будущих периодов, общепроизводственных и общехозяйственных расходов, так как имеют долгосрочный, капитальный характер. Они должны находить отражение в качестве капитальных вложений на счете 08 «Капитальные вложения» (или 08 «Вложения во внеоборотные активы») в разрезе видов выполняемых работ. Затем работы, оформленные в соответствии с установленным порядком в качестве объектов нематериальных активов, должны быть оприходованы на учете 04 «Нематериальные активы». В соответствии с установленными учетной политикой организации нормами амортизации данные объекты будут переносить свою стоимость на счета учета затрат основной деятельности или счета учета управленческих расходов.

По второй группе работ, в случаях, когда рассматриваемые выполненные работы по определенным причинам не оформлены в установленном порядке в качестве объектов нематериальных активов, но результаты, по которым используются в производственном процессе либо управлении организацией, расходы

по ним должны первоначально быть отражены на счет 08, а затем в сумме фактических затрат должны быть оприходованы на счете 04 «Нематериальные активы» в разрезе видов выполненных работ. Главными требованиями по признанию данных расходов в качестве капитализируемых затрат и учитываемых на счете 08 являются, во-первых, обоснование их использования с получением дохода, и, во-вторых, наличие возможности продемонстрировать полученные результаты. Списание и включение их в состав расходов отчетного периода должно производиться равномерно в течение установленного организацией срока использования полученных результатов исходя из их влияния на производственный (или управленческий) процесс. По данным работам может наступить время, когда будет нецелесообразно использовать результаты в процессе основной деятельности, то есть необходимо прекратить их использование. В таких случаях недосписанная часть расходов на затраты производства и/или управления должна быть отражена в составе прочих расходов в корреспонденции с кредитом счета 04 «Нематериальные активы».

По третьей группе расходов по работам на научные исследования, опытно-конструкторские и технологические работы, направленные на совершенствование действующих и освоение новых технологических процессов, по которым не получены положительные результаты или они не могут быть использованы в производстве продукции, необходимо произвести равномерное их списание в кредита счета 08 «Капитальные вложения» (или «Вложения во внеоборотные активы») и включить в состав прочих расходов. Такой же порядок в отношении выполненных работ, которые не будут предназначены (использованы) для серийного или массового выпуска продукции.

В отношении порядка распределения рассматриваемых расходов и включения их в состав расходов основного производства, действующие нормативные положения предусматривают их погашение линейным способом или на основе планируемого выпуска продукции. В соответствии с предлагаемой методикой учета данных расходов следует отметить, что по первой и второй группе рассмотренных расходов, то есть по которым выполнены работы будут использованы в производственном процессе (или управлении организацией), следует использовать способ распределения пропорционально объему произведенной продукции и выведения ее на рынок. На предприятиях деревообработки обновление продукции в соответствии с требованиями рынка (конкурентоспособности производимой продукции) происходит в течение двух лет. Поэтому и расходы по совершенствованию и освоению новых технологий целесообразно в течение двух лет включать в затраты на производство выпускаемой продукции пропорционально объему ее производства. По третьей группе расходов, по которым выполненные работы не могут быть использованы в производстве (или управлении) рекомендуется использовать линейный способ их списания и включения в состав прочих расходов также в течение двух лет, то есть списывать с кредита счета «Вложения во внебюджетные активы» в дебет счета «Прочие доходы и расходы». Порядок списания рассматриваемых расходов должен быть установлен учетной политикой организации и осуществляться с начала месяца, следующего за месяцем использования результатов выполненных работ. В тех случаях, когда прекращается использование результатов конкретных научно-исследовательских, конструкторских и опытно-технологических работ вследствие их невыгодности или нецелесообразности нераспределенная и несписанная сумма расходов по ним не может включаться в состав затрат основного производства. Данный остаток произведенных расходов уже представляет собой внереализационные расходы, которые должны быть отражены на счете «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет расходов на научные изыскания, опытно-конструкторские и технологические работы должен обеспечить формирование данных на НИОКР с расшифровкой по их видам, отражение сумм расходов, распределенных по соответствующим направлениям возмещения и оставшихся несписанными, а также информацию по незаконченным работам. Данные методические требования и задачи реализуются в регистре аналитического учета соответствующей им формы.

Представленная методика учета расходов долгосрочного характера по совершенствованию действующих и освоению новых технологий позволит сосредоточить их формирование на одном счете с целью анализа их эффективности, окупаемости и дальнейшей целесообразности осуществления с учетом специфики и направлений развития технологических процессов, а также упорядочить состав общепроизводственных и административных расходов в соответствии с их сущностью.

#### *СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ*

1. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине.— К.: А.С.К., 2003.— 847 с.
2. Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) деревообработки. Утв. 10.12.1999 г.
3. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг): 14-е изд.— Мн.: ООО «Информпресс», 2003.— 204 с.