

ПРИКАЗ

об утверждении и введении в действие Национального стандарта бухгалтерского учета 9 “Учет затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы”

Во исполнение положений Постановления Правительства Республики Молдова № 710 от 23 сентября 1994 года “О государственной программе перехода Республики Молдова на международную систему бухгалтерского учета и статистики” и на основании Закона о бухгалтерском учете № 426–XIII от 4 апреля 1995 года ПРИКАЗЫВАЮ:

1. Утвердить **Национальный стандарт бухгалтерского учета 9 “Учет затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы”**.

2. Ввести в действие на территории Республики Молдова **Национальный Стандарт Бухгалтерского Учета 9 “Учет затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы”** для финансовых отчетов, относящихся к периодам начиная с 1 января 2003 года.

Министр финансов

Зинаида ГРЕЧАНЫЙ

Кишинэу, 18 декабря 2002 г.
№ 115.

Национальный стандарт бухгалтерского учета 9 “УЧЕТ ЗАТРАТ НА НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЕ И ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИЕ РАБОТЫ”

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Международного стандарта бухгалтерского учета (МСБУ) 9 “Затраты на исследования и разработки”, принятого Комитетом по МСБУ в 1974 году и пересмотренного в 1993 году.

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в определении состава затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, в установлении порядка их признания в качестве актива или рас-

ходов (затрат), а также порядка ведения учета подобных затрат.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт распространяется на всех юридических и физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью и зарегистрированных в Республике Молдова, а также на их филиалы, представительства и другие структурные подразделения, расположенные как на территории Республики Молдова, так и за ее пределами.

4. Сфера действия настоящего стандарта не распространяется на затраты по исследованию и разработке нефтяных, газовых и минеральных месторождений в добывающих отраслях, однако он применяется к затратам на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, осуществляемые в этих отраслях.

Определения

5. В настоящем стандарте использованы термины со следующим содержанием:

Научно-исследовательские работы – оригинальные и планируемые исследования (действия), проводимые с целью получения новых научных или технических знаний и понятий.

Опытно-конструкторские работы – применение научных достижений и других знаний при проектировании и планировании новых и более совершенных моделей, устройств, механизмов, продуктов, процессов, технологий, систем и услуг до начала их массового производства или использования.

Затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы – затраты, возникновение которых обусловлено выполнением научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

Будущая экономическая выгода – потенциал предприятия, прямо или косвенно вкладываемый в приток денежных средств или их эквивалентов; потенциал может быть продуктивным (производительным), т.е. быть частью операционной деятельности предприятия.

Риск – возможность предприятия в процессе осуществления операционной деятельности не только понести убытки, но и получить прибыль.

Амортизация – систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного функционирования.

6. На практике очень трудно отличить научно-исследовательские работы от опытно-конструкторских. Примеры работ, которые могут быть отнесены к научно-исследовательским и опытно-конструкторским работам:

а) работы, направленные на получение новых научных или технических знаний и понятий;

б) поиск направлений применения научных или технических знаний;

в) поиск возможных альтернативных продуктов или технологий;

д) оценка альтернативных продуктов или технологий;

е) проектирование и конструирование опытных образцов и моделей, проведение их испытаний;

ж) разработка возможных новых и более усовершенствованных продуктов или технологий;

з) проектирование, конструирование и эксплуатация экспериментальных установок, которые по своим масштабам не являются экономически пригодными для производства.

и) разработка инструментов, приспособлений, матриц с помощью использования новой технологии и техники;

7. Примеры работ, которые тесно связаны с деятельностью по проведению научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, но не относятся к ним:

а) инженерная (техническая) поддержка на начальном этапе производства;

б) контроль качества продукции в процессе производства, включая повседневное ее тестирование;

в) деятельность по устранению неисправностей, возникших в процессе производства;

г) работы, направленные на улучшение, расширение, обновление или другие усовершенствования качества существующих продуктов;

д) приведение имеющихся характеристик продуктов в соответствие с конкретными требованиями или нуждами покупателя как часть постоянной коммерческой деятельности предприятия;

е) сезонные или другие периодические изменения дизайна существующих продуктов;

ж) обычное повседневное проектирование и конструирование инструментов, приспособлений, продуктов, шаблонов;

з) деятельность, связанная с проектированием и строительством зданий и сооружений, оборудования, т.е. с их сооружением, перемещением, перестановкой или пуском, за исключением сооружений и оборудования, которые используются исключительно для осуществления конкретных проектов, относящихся к научно-исследовательским и опытно-конструкторским работам.

Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, выполняемые по договору для других предприятий

8. Предприятие может осуществлять научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы по договору для других предприятий. При этом, если по условиям договора все риски и будущие экономические выгоды, связанные с проведением указанных работ, переносятся или будут переноситься на другое предприятие, то предприятие, осуществляющее эти работы, должно учитывать затраты в соответствии с требованиями **НСБУ 2 “Товарно-материальные запасы”, НСБУ 3 “Состав затрат и расходов предприятия”, НСБУ 6 “Особенности учета на сельскохозяйственных предприятиях” и НСБУ 11 “Строительные подряды”**. В свою очередь, предприятие, несущее риски и получающее будущие экономические выгоды от осуществления научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, учитывает данные затраты в соответствии с настоящим стандартом.

9. Если по условиям договора с другим предприятием, для которого проводятся научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, риски и будущие экономические выгоды не переносятся или не будут переноситься на него, то предприятие, осуществляющее эти работы, ведет учет затрат согласно настоящему стандарту.

Существуют определенные критерии, указывающие на то, что риски и будущие экономические выгоды, связанные с проведением научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, не переносятся на другое предприятие, если в соответствии с условиями договора:

- а)** предприятие, осуществляющее научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, обязано возместить денежные или другие средства, выплаченные другим предприятием, независимо от результата указанных работ;
- б)** не предусмотрено, чтобы предприятие, осуществляющее научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, возмещало денежные или другие средства, выплаченные другим предприятием, однако подобное возмещение может потребоваться по усмотрению другого предприятия или если сложившиеся условия свидетельствуют о том, что такое возмещение вероятно.

Состав затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы

10. В состав затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы входят следующие статьи:

- а)** оплата труда работников, осуществляющих научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, все виды премий по существующим на предприятии системам, разного вида доплаты;
- б)** отчисления от оплаты труда органам социального и медицинского страхования, в пенсионный фонд, государственный фонд занятости;
- с)** стоимость сырья и материалов, используемых при осуществлении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- д)** другие прямые затраты;
- е)** доля косвенных производственных затрат, относящаяся к выполненным научно-исследовательским и опытно-конструкторским работам и распределенная в соответствии с **НСБУ 2 “Товарно-материальные запасы”**.

11. Порядок включения затрат по займам в затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы определяется в соответствии с допустимым альтернативным методом, рассмотренным в **НСБУ 23 “Затраты по займам”**.

Признание затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы

12. Соотношение между затратами и будущими экономическими выгодами, которые предприятие ожидает получить от осуществления научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, определяет порядок распределения указанных затрат по различным отчетным периодам. Если существует вероятность того, что эти затраты приведут к получению

будущих экономических выгод и могут быть точно измерены, они признаются в качестве актива.

Подход, рекомендуемый настоящим стандартом

13. Продвижение проектов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ на следующий этап позволяет предприятию, в отдельных случаях, продемонстрировать возможность получения будущих экономических выгод от указанных работ.

К будущим экономическим выгодам, ожидаемым от научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, относятся:

- а)** доходы от реализации продуктов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- б)** снижение (экономия) затрат в производственном процессе. Например, использование интеллектуальной собственности в производстве может сократить будущие производственные затраты, а не увеличить будущие доходы;
- с)** другие выгоды, возникающие как результат применения продуктов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ самим предприятием. Оценка выгоды и снижения затрат производится предприятием самостоятельно на основе результатов соответствующего анализа и расчетов.

14. Затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы признаются как актив, если они удовлетворяют всем следующим критериям:

- а)** сумму затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы можно определить с большой степенью достоверности;
- б)** техническая выполнимость продуктов или процессов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ может быть продемонстрирована;
- с)** предприятие намерено производить, реализовывать или использовать продукты или процессы указанных работ;
- д)** наличие рынка сбыта для продуктов или процессов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; если планируется их применение внутри предприятия, а не для продажи – демонстрируется их полезность;
- е)** наличие соответствующих ресурсов или их доступность для завершения проектов или продуктов; применение продуктов или процессов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ и поставка их на рынок.

Пример. Предприятию “А”, занимающемуся стоматологической деятельностью, потребовался новый вид материала для протезирования зубов. Предприятие “Б”, выполняющее научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы в данной области, готово изготовить такой материал за определенную плату, в результате чего и был заключен договор (критерии **а)** и **б)** признания). Предприятие “А” такой договор устраивает, так как это привлечет клиентов, а следовательно, позволит (по приблизительным расчетам) увеличить его доходы с учетом соответствующую

щих производственных и общих административных затрат (критерии **с** и **д**) признания). По завершении данного проекта предприятие "Б" продемонстрировало выполненную работу, которая устраивает предприятие "А" по всем параметрам. Счет, предъявленный заказчику, был оплачен из имеющихся у предприятия "А" средств (критерий **е**) признания). Следовательно, предприятие "А" признает данный проект в качестве актива, поскольку прослеживается соответствие всем критериям признания.

15. Критерии признания актива предусматривают оценку неопределенностей, которые неизбежно сопутствуют научно-исследовательским и опытно-конструкторским работам. Исходя из этого при определении суммы затрат на эти работы, признаваемых как актив, необходимо исходить из принципа осмотрительности, что, в свою очередь, не позволит недооценить актив.

16. Иногда, по мере осуществления научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, которые ранее были признаны как актив, складываются условия, в соответствии с которыми предприятие не уверено, что получит будущие экономические выгоды. В таких случаях последующие затраты на осуществление научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ признаются как расходы в том отчетном периоде, в котором они были понесены предприятием. Признанная же ранее как актив сумма указанных затрат, должна амортизироваться в соответствии с параграфами **20 – 24** настоящего стандарта.

Пример. Предприятие "А" затратило определенные средства на создание нового вида клея для линолеума. Данный проект соответствовал всем критериям признания актива. При этом предполагалось, что клей будет обладать следующими параметрами: совершенно новое качество; экономия при использовании; низкая себестоимость. В таком случае затраты по данному проекту капитализировались и отражались в составе активов. Однако в конце отчетного периода обнаружилось, что на рынок из-за границы поступил новый вид отделочного материала – ковролин, который стал пользоваться спросом. Клей, в свою очередь, предназначался только для линолеума. Таким образом, у предприятия уже нет уверенности в том, что будут получены будущие экономические выгоды от затрат на создание клея, поэтому сумма затрат отчетного периода (средств затраченных на создание клея) должна быть признана как расходы в том отчетном периоде, в котором они были понесены, а сумма затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, ранее признанная как актив, должна амортизироваться в последующие отчетные периоды.

В таких случаях, а также в случаях, когда сложно определить, принесут ли затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, ранее признанные как актив, будущие экономические

выгоды, допускается предварительно признавать указанные затраты как расходы будущих периодов. И только по завершении работ признать их в качестве актива, если они отвечают всем критериям признания актива, предусмотренных параграфом **14** настоящего стандарта.

17. Затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, не отвечающие критериям признания актива, следует признавать как расходы в том отчетном периоде, в котором они были понесены предприятием. Учет таких затрат осуществляется в соответствии с требованиями **НСБУ 2 "Товарно-материальные запасы", НСБУ 3 "Состав затрат и расходов предприятия" и НСБУ 6 "Особенности учета на сельскохозяйственных предприятиях"**.

18. Затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, отвечающие всем критериям признания актива, предусмотренным параграфом **14** настоящего стандарта, следует учитывать как нематериальный актив.

Допустимый альтернативный метод

19. Затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы признаются как расходы в том отчетном периоде, в котором они были понесены, если у предприятия нет достаточной уверенности в том, что данные затраты приведут к получению будущих экономических выгод. Такие затраты не должны признаваться активом в последующем периоде, за исключением случаев, предусмотренных параграфом **16** настоящего стандарта. Их учет организуется в соответствии с требованиями **НСБУ 2 "Товарно-материальные запасы", НСБУ 3 "Состав затрат и расходов предприятия" и НСБУ 6 "Особенности учета на сельскохозяйственных предприятиях"**.

Пример. Предприятие "А" занимается выведением нового сорта культуры. Для данных исследований из года в год начисляется заработная плата работникам, занятым исследованиями; расходуются семена, материалы для проведения опытов и производятся другие необходимые расходы. Однако предприятию "А" сложно определить, когда такие исследования принесут необходимый результат (через 1 год или через 10 лет), а следовательно, и будущие экономические выгоды, поэтому все расходы (затраты), связанные с проведением данных исследований, предприятие "А" должно признавать как расходы в том отчетном периоде, когда они были понесены.

Амортизация затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы

20. Сумма затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, признанная как актив, должна амортизироваться и признаваться затратами или расходами на систематической основе, в соответствии со схемой получения будущих экономических выгод.

21. При определении суммы амортизации затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, признанных как актив на основе схемы получения будущих экономических выгод, необходимо учитывать:

a) доходы (выручку) и другие будущие экономические выгоды от продажи или использования продуктов или процессов;

b) период времени, на протяжении которого предполагается продавать или использовать продукты или процессы.

22. Физическое и моральное устаревание продуктов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ создает неопределенности, ограничивающие количество продуктов и период времени, на протяжении которого затраты, признанные как актив, должны амортизироваться. Более того, обычно трудно оценить будущие экономические выгоды от новых продуктов или процессов в пределах короткого периода времени. По этим причинам затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы обычно амортизируются на протяжении небольшого периода времени.

23. Начисление амортизации по затратам на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, ранее признанным как актив, начинается с месяца, следующего за месяцем их признания, в соответствии с одним из методов, указанных в **НСБУ 13 "Учет нематериальных активов"**: *прямолинейным (равномерным), уменьшающегося остатка, по количеству произведенных единиц продукции (объему услуг).*

24. В случае использования активов, созданных в результате осуществления научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, для производства других активов, начисленная амортизация включается в себестоимость другого актива и включается в его первоначальную стоимость. Например, ранее признанные как актив затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы включаются в себестоимость товарно-материальных запасов, если они участвуют в их производстве. Таким образом, затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, которые были включены в первоначальную стоимость других активов, признаются как затраты или расходы одновременно с другими компонентами себестоимости этих активов.

Уменьшение величины затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы

25. В конце каждого отчетного периода несамортизированный остаток затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, признанный как актив, пересматривается. В одних случаях данный остаток может превышать соответствующие будущие экономические выгоды, в других – перестает отвечать критериям признания его в качестве

актива. В связи с этим величина затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, признанная ранее как актив, должна уменьшаться до тех пор, пока несамортизированный остаток не будет покрыт за счет будущих экономических выгод, т.е. до того момента, когда величина таких затрат перестает отвечать критериям признания актива, в соответствии с параграфом **14** настоящего стандарта.

26. В случае, если затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы перестают отвечать любому из критериев признания актива, несамортизированный остаток данных затрат должен списываться. Сумма частичного или полного списания затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы должна признаваться как расходы в период проведения списания несамортизированного остатка данных затрат.

27. Если обстоятельства, приведшие к частичному или полному списанию затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, изменились и существуют доказательства, что они сохранятся в обозримом будущем, то сумма указанных затрат, списанная в соответствии с параграфом **26** настоящего стандарта, восстанавливается. Сумма затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы восстанавливается только из сумм аналогичных затрат, которые будут признаны как расходы отчетного периода. В противном случае эти суммы полностью списываются и признаются как расходы отчетного периода. Сумма восстановления должна быть уменьшена на величину амортизации, которая начислялась бы, если бы не было этого частичного или полного списания. Данная сумма восстановления должна признаваться как уменьшение величины затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, признанных как расходы в отчетном периоде.

Раскрытие информации

28. Предприятия в финансовых отчетах раскрывают:

a) учетную политику, принятую предприятием в отношении затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;

b) сумму затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, признанных как актив или расходы в отчетном периоде;

c) используемые методы амортизации затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, признанных как актив;

d) принятые сроки полезного функционирования или нормы амортизации по затратам на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, признанным как актив;

e) несамортизированный остаток затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, ранее признанных как актив, на начало и конец отчетного периода с раскрытием затрат;

(i) признанных в качестве актива в соответствии с параграфом **14** настоящего стандарта;

(ii) списанных в соответствии с параграфом 26 настоящего стандарта и признанных как расходы в период списания;

(iii) восстановленных в соответствии с параграфом 27 настоящего стандарта.

29. Предприятие может включать в финансовые отчеты также описание своей деятельности по научно-исследовательским и опытно-конструкторским работам.

Переходные положения

30. Если применение настоящего стандарта приведет к необходимости изменения учетной политики, то поощряется корректировка предприятиями их финансовой отчетности в соответствии с

НСБУ 8 “Чистая прибыль или убыток, существенные ошибки и изменение учетной политики”. В противном случае предприятия должны признавать активом только те затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, которые были понесены после даты введения в действие настоящего стандарта и которые отвечают критериям признания актива, предусмотренным параграфом 14 настоящего стандарта.

Дата вступления стандарта в силу

31. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2003 года.

*Monitorul Oficial al Republicii Moldova
№ 178–181 от 27 декабря 2002 г., ч. III, ст. 406*