

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: Постановление Минэкономки, Минфина, Минстата и Минстройархитектуры РБ от 30.03.2004 №87/55/33/5/ Главный бухгалтер.– 2004.– № 20.– С. 11-47
2. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13 октября 2003 г. № 91н/ Международный бухгалтерский учет.– 2004.– № 1.– С. 81-96.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.01 № 96н.
4. Астахов В.П. Основные средства: бухгалтерский учет и налогообложение: Учебно-практическое пособие. – 3-е изд., перераб. и доп.– М.: ИД ФБК–ПРЕСС, 2002.– 248 с.
5. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учебно-практическое пособие под ред. Л.И. Кравченко.– Мн.: ФУАинформ, 2001.– 648 с.
6. Соловьева О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность. – М.: ИД ФБК–ПРЕСС, 2003. – 328 с. 7. Комментарий к международным стандартам финансовой отчетности/ Палий В.Ф.– М.: Аскери, 1999.–352 с.
8. Международные стандарты финансовой отчетности 1999: Издание на рус. яз.– М.: Аскери-АССА,199.– 1135 с.
9. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет.– М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003.– 792 с.
10. Практический бухгалтерский учет (переход на международные стандарты)/ Под ред. Токаревой Л.П., Репиной Н.Н.– М.: Советский писатель, МП «Община», 1992.– 64 стр.
11. Принципы бухгалтерского учета/ Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова.– 2-е изд.– М.: Финансы и статистика, 1994.– 496 с.
12. Учет по международным стандартам: Учеб. Пособие.– 3-е изд./ А.М. Гершун, И.В. Аверчев, С.Б. Герасимова и др.; Под ред. Л.В. Горбатовой.– М.: Фонд развития Бухгалтерского Учета, Издательский дом « Бухгалтерский учет», 2003.– 504 с.

**УЧЕТ И ОТРАЖЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ РАСХОДОВ НА НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЕ И ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИЕ РАЗРАБОТКИ: ЗАРУБЕЖНЫЙ И ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ ОПЫТ**

*Л.С. Воскресенская, канд. экон. наук, доцент БГЭУ*

На современном этапе становления и развития постиндустриальной экономики особое значение приобретают вопросы создания и внедрения в хозяйственную деятельность новейших инновационных технологий. В этой связи актуальной становится проблема учета и раскрытия в отчетности инновационного потенциала хозяйствующего субъекта, которая на сегодняшний день не имеет однозначного решения на наиболее высоком уровне интеграционного регулирования учета и отчетности, а именно в рамках международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и общепринятых принципов учета США (ГААП). В настоящей статье автором анализируются неурегулированные аспекты учета объектов интеллектуальной собственности, образующие инновационный потенциал, а также предлагаются некоторые рекомендации по совершенствованию их учета в организациях Республики Беларусь.

Инновационный потенциал субъекта хозяйствования формируется на основе накопления и освоения неких оригинальных технических решений, знаний, умений, навыков, которыми не располагают другие хозяйствующие субъекты. В свою очередь, знания, умения, технические решения в большинстве случаев возникают не спонтанно, а являются следствием проведения научно-исследовательских работ и осуществления опытно-конструкторских разработок, которые в случае успешного завершения и соответствующего документального оформления приобретают юридическую форму изобретений, полезных моделей, промышленных образцов или ноу-хау. Необходимо констатировать, что методики учета расходов на НИОКР и отражения в отчетности их результатов до сих пор не урегулированы в рамках программы конвергенции международных учетных и отчетных стандартов МСФО и ГААП. Наблюдаемые при этом основные различия обобщены в таблице 1.

Из данных таблицы 1 следует, что согласно стандартам ГААП расходы на проведение НИОКР в полной сумме признаются расходами того периода, в котором они возникли, и, соответственно, созданные в результате проведенных исследований изобретения, полезные модели, промышленные образцы, ноу-хау согласно американской учетной практике не рассматриваются в качестве нематериальных активов и в балансе не отражаются.

В отличие от ГААП МСФО допускают частичную капитализацию расходов на осуществление опытно-конструкторских разработок. Расходы на проведение научно-исследовательских работ признаются расходами отчетного периода, и капитализации не подлежат. В основе данного подхода лежит представление о неопределенности получения реального результата на стадии научных исследований. На последующей стадии опытно-конструкторских разработок считается, что администрация располагает всеми данными, чтобы с высокой степенью вероятности сказать, будет ли по завершении работ получен реальный результат. При этом под результатом понимается некое новое техническое, организационное, коммерческое решение, которое

Таблица 1

**Сравнительный анализ учета расходов на НИОКР и отражения в отчетности их результатов согласно МСФО и ГААП [5, с. 43]**

Параметр сравнения	МСФО	ГААП
Регулирующий стандарт	МСФО 38 "Нематериальные активы"	ГААП 2 "Учет расходов на НИОКР"
Учет расходов на проведение научно-исследовательских работ	Все затраты на проведение научно-исследовательских работ признаются текущими расходами отчетного периода	
Отражение в отчетности расходов на проведение научно-исследовательских работ	Расходы на проведение научно-исследовательских работ отражаются в отчете о прибылях и убытках в составе текущих расходов и в полной сумме списываются на уменьшение прибыли отчетного периода	
Учет расходов на осуществление опытно-конструкторских работ	Капитализируются и формируют нематериальный актив	Аналогично расходам на научно-исследовательские работы
Отражение в отчетности расходов на осуществление опытно-конструкторских работ	В балансе отражаются в составе внеоборотных активов, а в отчете о прибылях и убытках относятся на уменьшение прибыли отчетного периода в сумме ежегодной амортизации	Отражаются в отчете о прибылях и убытках в составе текущих расходов и в полной сумме списываются на уменьшение прибыли отчетного периода

может быть запатентовано, может использоваться в производственном процессе, а также обладает свойством отчуждаемости, то есть может быть продано или передано во временное пользование. Другими словами, под конечным результатом понимается нематериальный актив.

Следует отметить, что возможность капитализации расходов на опытно-конструкторские разработки, предусмотренную МСФО, используют в своей практике далеко не все компании в развитых европейских странах. Об этом свидетельствуют данные исследования, проведенного учеными США, результаты которого обобщены в таблице 2.

Таблица 2

**Практика использования альтернативных методов учета расходов на НИОКР в странах Европейского союза [4, с. 260]**

Методы учета расходов на НИОКР	Бельгия	Дания	Франция	Германия	Ирландия	Нидерланды	Португалия	Великобритания
Все расходы на НИОКР списываются за затраты	4	15	19	3	10	9	0	25
Расходы на ОКР капитализируются в составе нематериальных активов	9	0	0	0	0	4	10	1
Информация об учете расходов на НИОКР в отчетности не раскрывается	10	15	11	27	14	17	10	4

Таким образом, можно сделать следующий вывод о зарубежной практике учета расходов на НИОКР. Стандарты США ГААП вообще не предполагают капитализацию названных расходов и, как следствие, отражение в составе нематериальных активов их результата, независимо от факта его патентования. МСФО, запрещая капитализацию расходов на научно-исследовательские работы, допускает капитализацию расходов на осуществление опытно-конструкторских разработок, то есть придерживается так называемого «смешанного или комбинаторного подхода».

По мнению автора, расходы на НИОКР в случае успешного завершения должны капитализироваться, так как их результат представляет собой интеллектуальную собственность, которая может приносить доходы в течение длительного временного периода и в большинстве случаев может быть возмездно отчуждена, то есть, передана другому хозяйствующему субъекту за определенную плату. Другими словами, она обладает всеми свойствами, присущими активу согласно тем же международным стандартам. В то же время капитализации должны подлежать не только расходы на опытно-конструкторские разработки, но и на предшествующие им научно-исследовательские работы. Поясним, что согласно ГААП США и МСФО научно-исследовательские работы есть предварительный этап опытно-конструкторских работ, на котором разрабатываются основные подходы, проектируются возможные модели и выбираются лучшие. Из них опытно-конструкторские работы предусматривают практическую апробацию полученных на этапе научного исследования разработок. Следовательно, подход, в соответствии с которым расходы на научно-исследовательские работы рассматриваются в качестве текущих затрат, а расходы на проведение опытно-конструкторских разработок капитализируются по существу аналогичен подходу, при котором расходы на проектирование объекта основных средств списываются на текущие затраты, а расходы на его строительство и монтаж капитализируются. Другими

словами, подобный подход не соответствует общей концепции современного бухгалтерского учета и эклектичен по своей природе.

Во избежание капитализации расходов на научно-исследовательские работы, относительно успешности завершения которых отсутствует определенность, их предварительно можно учитывать в качестве расходов будущих периодов. В дальнейшем в случае положительного результата и перехода к стадии опытно-конструкторских разработок эти расходы могут быть капитализированы. В противном случае списаны на затраты.

Интересно отметить, что данный подход реализован в нашей республике, а также в России. Однако в законодательстве этих двух стран также содержатся некоторые разногласия относительно порядка учета расходов на НИОКР (табл. 3).

Таблица 3

**Сравнительный анализ практики учета расходов на НИОКР в Республике Беларусь и Российской Федерации**

Параметры сравнения	Республика Беларусь	Российская Федерация
Нормативно-правовые документы, регулирующие учет расходов на НИОКР	1. Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. №118 в редакции постановления от 31 марта 2003 г. ; 48; 2. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20 декабря 2001 № 128 в редакции постановления от 9 июля 2003 № 1472).	1. ПБУ 17/02 "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы", утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 г. № 115н; 2. ПБУ 14/2000 "Учет нематериальных активов", утв. приказом Минфина России от 16.10.2000 г. № 91н.
Учет и отражение в отчетности расходов на НИОКР до фактического выявления их результата	Подлежат капитализации на сч. 08 "Вложения во внеоборотные активы". В балансе отражаются в разделе "Внеоборотные активы". В отчете о прибылях и убытках прибыль отчетного года не уменьшают.	В балансе отражаются в разделе "Внеоборотные активы". В отчете о прибылях и убытках прибыль отчетного года не уменьшают.
Порядок списания расходов на НИОКР после их завершения:	Если в результате завершения НИОКР организация приобретает исключительные права на созданный объект интеллектуальной собственности, которые имеют юридическую защиту, оформленную патентом, расходы на проведение НИОКР списываются с кредита сч. 08 "Вложения во внеоборотные активы" в дебет сч. 04 "Нематериальные активы". В противном случае расходы на проведение НИОКР списываются как расходы отчетного периода в дебет сч. 91 "Операционные доходы и расходы".	Если в результате завершения НИОКР организация приобретает исключительные права на созданный объект интеллектуальной собственности, которые имеют юридическую защиту, оформленную патентом, расходы на проведение НИОКР списываются с кредита сч. 08 "Вложения во внеоборотные активы" в дебет сч. 04 "Нематериальные активы". Если по всем критериям в результате завершения НИОКР объект интеллектуальной собственности создан, но в силу каких-либо причин оказывается незапатентованным, то расходы на проведение НИОКР относятся в дебет сч. 97 "Расходы будущих периодов". И только в случае неполучения удовлетворительных результатов расходы на проведение НИОКР списываются на операционные.

Из данных таблицы 3 следует, что основное отличие между российским и белорусским учетом расходов на НИОКР заключается в методике их списания в случае получения нового знания, полностью соответствующего требованиям, предъявляемым к нематериальным активам, но в силу каких-либо причин не подтвержденного правоустанавливающим документом (патентом), что возможно в ситуации квалификации результата НИОКР в качестве ноу-хау. В Российском законодательстве в подобных случаях предусмотрено использование сч. 97 «Расходы будущих периодов», согласно белорусскому законодательству результаты НИОКР, которые не подтверждаются правоохранительным документом, не могут быть признаны нематериальным активом и, следовательно, расходы по их проведению подлежат списанию на сч. 91 «Операционные доходы и расходы» по аналогии с расходами на те НИОКР, которые вовсе не принесли никакого положительного эффекта. Описанный подход, по мнению автора, не совсем верен. Отсутствие правоустанавливающего документа на определенные результаты НИОКР, которые интенсивно используются в производственной деятельности, в большинстве случаев является следствием сознательного решения администрации. Ведь получение правоустанавливающих документов, с одной стороны, подразумевает раскрытие полученных научных результатов, а с другой стороны, означает, что по прошествии времени, на который выдан патент, этими результатами могут воспользоваться все другие организации. Если же патент не получается, а научные результаты рассматриваются в качестве коммерческой тайны или ноу-хау, высока вероятность, что и по прошествии достаточно длительного временного периода они останутся достоянием изобретателя. Не случайно

до сих пор остаются незапатентованными и признаются в качестве ноу-хау рецепты бездымного пороха, духов «Шанель № 5», напитка «Кока-кола» и многих других изобретений. По данным официального справочника по вопросам международных лицензионных соглашений, большинство американских компаний предпочитают не патентовать, а передавать на лицензионных началах новые изобретения, процессы и методы, разработанные в исследовательских отделах [1, с. 2].

По мере развития инновационных процессов в нашей республике рассмотренная проблема будет приобретать все большую актуальность. Отсутствие в учете информации о ноу-хау, которыми располагают хозяйствующие субъекты, существенно исказит макроэкономическую статистику Беларуси в части создания инновационных технологий. Следовательно, противоречие между декларируемой правовой нормой о включении ноу-хау в состав нематериальных активов и законодательно установленным порядком постановки объекта на учет в составе нематериальных активов (наличие правоустанавливающего документа) требует незамедлительного устранения. По нашему мнению, для этого достаточно официально закрепить на законодательном уровне порядок, согласно которому результаты НИОКР, отвечающие всем требованиям, предъявляемым к объектам интеллектуальной собственности, но не запатентованные, а классифицируемые в качестве ноу-хау могли бы учитываться в составе нематериальных активов на основании внутренних документов (первичных документов, подтверждающих сумму понесенных затрат, и распорядительных документов (приказов, распоряжений руководителя организации) о признании результатов НИОКР коммерческой тайной или ноу-хау).

#### **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Василевский А. Ноу-хау – что это? [Электрон. ресурс]. – 17 января 2006. – Режим доступа: <http://valex.net/know-how>.
2. Малявкина Л.И. Учет объектов интеллектуальной собственности/ Бухгалтерский учет. – 2005. – № 3. – С. 24–30.
3. Пятов М.Л. ПБУ 17/02 по учету расходов на НИОКР [Электрон. ресурс]. – 18 марта 2003. – Режим доступа: <http://buh.ru/document>.
4. Don H., Wayne Th. Harmonization of Accounting Measurement Practices in the European Community/ Accounting and Business Research. – 2005. – Vol. 25. – N 100. – P. 253-265.
5. Gornik-Tomaszewski S., Millan M.A. Accounting for Research and Development Costs: A Comparison of US and International Standards/ Review of Business. – Vol. 26. – P. 42-47.

## **ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ И МЕТОДЫ СТИМУЛИРОВАНИЯ ИННОВАЦИОННОЙ АКТИВНОСТИ**

*Е. Жуковская, М. Кулик, Н. Толкачева, БГЭУ*

Стимулированию инновационной деятельности в Республике Беларусь сегодня уделяется большое внимание. Согласно действующему законодательству к инновациям относятся все изменения (новшества), которые впервые нашли применение на предприятии и приносят ему конкретную экономическую и/или социальную пользу. Поэтому под инновацией понимается не только внедрение нового продукта на рынок, но и целый ряд других нововведений:

- технологически новые или технологически усовершенствованные виды продукции (продуктовые инновации). Технологически новый продукт — это продукт, чьи технологические характеристики (функциональные признаки, конструктивное исполнение, дополнительные операции, а также состав применяемых материалов и компонентов) или предполагаемое использование принципиально новые либо существенно отличаются от аналогичных ранее производимых продуктов;

- новые или улучшенные услуги (инновации услуг);

- новые или улучшенные производственные процессы и технологии (процессные и технологические инновации). Инновации такого рода могут быть основаны на использовании нового производственного оборудования, новых методов организации производственного процесса или их совокупности, а также на использовании результатов исследований и разработок. Такие инновации нацелены на повышение эффективности производства или уже существующей на предприятии продукции, но могут предназначаться также и для производства и поставки технологически новых или усовершенствованных продуктов, которые не могут быть произведены или поставлены с использованием обычных производственных методов;

- измененные социальные отношения на предприятии (социальные или кадровые инновации);

- новые или улучшенные производственные системы (структурные инновации).

Эти виды инноваций в практике предприятия переплетаются между собой. В условиях современных технологий технические, хозяйственные, организационные и социальные изменения в производственных процессах вообще неотделимы друг от друга.