

Если амортизационный фонд имеется, а нераспределенной прибыли нет, то никакой передачи фонда быть не может. Не может быть никакой передачи и при отрицательных остатках амортизационного фонда, поскольку, во-первых, их наличие означает, что у подразделения просто-напросто не имеется другого собственного источника, в частности нераспределенной прибыли, для покрытия допущенного перерасхода амортизационного фонда и, во-вторых, передача суммы перерасхода амортизационного фонда другому самостоятельному подразделению юридического лица может привести к получению получающим подразделением дополнительных возможностей в части льготирования по налогу на прибыль, что в условиях самостоятельности в уплате налогов структурными подразделениями исходя из обеспеченных ими финансовых результатов, как уже отмечалось выше, неприемлемо.

Без сомнения, приведенный выше вариант передачи амортизационного фонда между структурными подразделениями одного юридического лица с сопровождением такой передачи нераспределенной прибылью имеет несколько необычный характер. Во-первых, такая необычность обусловлена самой необычностью амортизационного фонда, формируемого в соответствии с национальным законодательством за балансом, и, во-вторых, необходимо учитывать, что предложенный механизм не ведет к необоснованному увеличению возможностей для льготирования прибыли структурным подразделением, передающим этот фонд.

В перспективе, учитывая, что амортизация — это возмещение ранее произведенных расходов, а не источник будущих капитальных вложений, каковым сегодня определен амортизационный фонд, от последнего надо отказаться, ибо никаким реальным источником таких вложений он не является [2, 3]. В случае отмены амортизационного фонда никаких вопросов по его передаче между структурными подразделениями юридического лица более возникать не будет. При этом возможности организаций в части льготирования расходов, связанных с осуществлением капитальных вложений, существенно возрастут.

С учетом изложенного считаем возможным констатировать следующее:

1. Переход юридического лица с децентрализованного на централизованный порядок формирования и использования амортизационного фонда должен оговариваться приказом об учетной политике организации.

2. Положительные остатки амортизационного фонда самостоятельных структурных подразделений юридического лица, равно как и суммы перерасхода этого фонда, передаваться между структурными подразделениями юридического лица, если это приводит к изменению конечных результатов деятельности этих подразделений и, соответственно, уплачиваемых ими сумм платежей в бюджет, не могут.

3. В принципиальном плане передача остатков амортизационного фонда между структурными подразделениями, с нашей точки зрения, возможна, если такая передача будет сопровождаться передачей на эквивалентную сумму нераспределенной прибыли. При этом передача источника в обязательном порядке должна сопровождаться передачей активов.

4. В перспективе от формируемого за балансом амортизационного фонда следует отказаться, поскольку он не является реальным источником собственных средств организации.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: утв. постановлением Мин-ва экономики, Мин-ва финансов, Мин-ва статистики и анализа, Мин-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь, 24 янв. 2003 г., № 33/10/15/1 (в ред постановлений Мин-ва экономики, Мин-ва финансов, Мин-ва статистики и анализа, Мин-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь, 30 марта 2004 г., № 87/55/33/5, 28 июля 2005 г. № 136/96/102/31, 9 октября 2006 г. № 172/124/155/24) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.— 2004.— № 77, 8/10971.

2. Коротаяев С.Л. Отрицательный амортизационный фонд — отрицательная национальная особенность бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет и анализ.— 2006.— № 9.— С. 13–21.

3. Коротаяев С.Л. Амортизационный фонд воспроизводства основных средств — источник или фикция? // Нац. экон. газ. (Информбанк).— 2006.— № 62.— С. 20–25.

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: ПРОБЛЕМЫ И ИХ РЕШЕНИЯ

Е.М. Жуковская, БГЭУ

Новшество становится нововведением только в том случае, если общество оценит его, установит целесообразность его использования, то есть новшество превращается в инновацию, в любое экономическое благо во многом благодаря инвестиционному процессу. Поэтому инвестирование в инновационное развитие является в современных условиях хозяйствования одним из основных направлений деятельности организаций всех форм

собственности, способствующим повышению динамизма хозяйственных систем и всего воспроизводственного процесса [11, с. 17].

В самом общем виде под инвестициями понимается откладывание текущего потребления ради приобретения тех или иных выгод в будущем. Долгое время в нашей стране термин «инвестиции» отождествлялся с термином «капитальные вложения», то есть с затратами, направляемыми на воспроизводство основных фондов, их увеличение и совершенствование. С учетом того, что понятие нематериальных активов появилось у нас только в 1991 году, термин «капитальные вложения» включал в себя только вложения в основные средства.

С началом осуществления рыночных преобразований точка зрения на содержание категории «инвестиции» изменилась, что нашло свое отражение в законодательстве [1, с. 8].

В таблице 1 приведено определение «инвестиционная деятельность», а также представлены ее объекты в соответствии с Инвестиционным кодексом Республики Беларусь, МСФО и Инструкцией по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 07.03.2007 г. № 41. Как видно из содержания таблицы, в трактовке этих терминов существуют некоторые различия. Так, в соответствии с Инструкцией в состав инвестиционной деятельности не включаются вложения в финансовые инструменты. Движение денежных средств по обозначенным операциям рассматривается в составе финансовой деятельности, которая, согласно МСФО, прежде всего, направлена на обеспечение хозяйствующего субъекта необходимым объемом оборотных и внеоборотных активов [8, с. 69]. В то же время в Инвестиционном кодексе и в МСФО вложения в ценные бумаги являются объектами инвестиционной деятельности.

Инвестиции, осуществляемые с целью внедрения достижений науки и техники в производство и социальную сферу, называются инновационными инвестициями, или инвестициями в инновации. Они носят, как правило, долгосрочный характер и включают в себя вложения в материальные и интеллектуальные (нематериальные) активы, а также финансовые вложения.

Потребность организации в использовании денежных и других средств при ведении инновационной деятельности может носить:

- разовый характер (капитальные затраты). Это единовременные затраты, которые впоследствии в данном проекте не повторяются;
- постоянный характер (текущие затраты). Средства расходуются непосредственно при производстве и реализации новой продукции, выполнении работ или оказании конкретных услуг. Их особенность состоит в постоянном потреблении и возобновлении в каждом новом производственном цикле [10].

Таблица 1

**Понятие терминов «инвестиционная деятельность» и «объекты инвестиционной деятельности» в соответствии с законодательством РБ и МСФО**

|                                     | В соответствии с Инвестиционным кодексом                                                                                                                                            | В соответствии с МСФО                                                                                                | В соответствии с Инструкцией по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности                                                                                 |
|-------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Инвестиционная деятельность         | деятельность по вложению инвестиций в производство продукции (работ, услуг) или их иному использованию для получения прибыли (дохода) и (или) достижения иного значимого результата | приобретение и реализация компанией долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам | деятельность организации, связанная с вложениями во внеоборотные активы, включая строительство, сдачу долгосрочных активов в аренду, лизинг, иное возмездное пользование |
| Объекты инвестиционной деятельности | недвижимое имущество, в том числе предприятие как имущественный комплекс; ценные бумаги; интеллектуальная собственность                                                             | долгосрочные активы; финансовые инструменты                                                                          | внеоборотные активы                                                                                                                                                      |

Для целей бухгалтерского учета затрат по инновационному проекту выделим следующие основные этапы инновационного процесса (рис. 1):

- научно-техническая деятельность (исследования и разработки);
- приобретение и оприходование нематериальных активов (новшеств) и других необходимых ресурсов (инвестиционный этап);
- внедрение новшеств;
- эксплуатация инноваций (текущая деятельность);
- ликвидация вложений.

На всех этапах инновационного процесса должны проводиться маркетинговые исследования.

Такими образом, объектами бухгалтерского учета могут быть затраты на научные исследования и разработки; нематериальные активы; объекты основных средств, созданные или приобретенные для реализации инновации; доходы и расходы по текущей деятельности (реализации), затраты на маркетинговые исследования и т.д.



Рис. 1. Этапы инновационного процесса

Рассмотрим основные особенности бухгалтерского учета затрат по инновационной деятельности в Республике Беларусь и в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Порядок учета результатов научно-технической деятельности в Республике Беларусь регламентируется Инструкцией по бухгалтерскому учету результатов научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30.06.2006 г. № 75, и Инструкцией по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства финансов 12.12.2001 г. № 118 (в редакции постановления от 02.04.2003 г. № 14).

В бухгалтерской отчетности отечественных организаций затраты на исследования и разработки отражаются в зависимости от ситуации в составе:

- внеоборотных активов (нематериальных активов) — при соблюдении критериев признания нематериальных активов;
- внереализационных расходов — при невыполнении хотя бы одного условия отнесения расходов на НИОКР к нематериальным активам;
- расходов отчетного периода — в организациях-исполнителях, осуществляющих исследования и разработки собственными силами для последующей реализации результатов своей работы.

Затраты по изобретательству и рационализации включаются в расходы по основной деятельности соответствующего периода и относятся на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» или 44 «Расходы на реализацию».

Результаты НИОКР признаются нематериальными активами при выполнении следующих условий:

- сумма расходов по выполненным работам может быть определена и подтверждена первичными документами;

- имеется документальное подтверждение выполненных работ (акт приемки выполненных работ и т.п.);
- использование результатов работ в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг приведет к получению дохода в будущем;
- использование результатов научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ может быть продемонстрировано, то есть имеется документальное подтверждение о начале фактического применения полученных результатов [7].

В IAS 9 дается описание того, что считается исследованиями, а что разработками. В соответствии с данным стандартом затраты на исследования не могут быть признаны активом ни при каких условиях. Они должны быть списаны на уменьшение финансового результата в момент их осуществления. Затраты на разработки в соответствии с МСФО будут учитываться следующим образом:

- затраты на разработки, понесенные с того момента, когда их результаты стали отвечать требованиям признания актива, — в составе нематериальных активов по фактической стоимости, за вычетом убытков от обесценения и накопленной амортизации.
- затраты на разработки, проводимые самой организацией, — в составе расходов тех периодов, когда они были понесены, с выделением общих сумм затрат;
- затраты на приобретение нематериальных активов у других организаций будут отражены по фактической себестоимости, если только существование активного рынка для данных активов не делает применимым альтернативный метод учета. Информация о применяемых методах и их влияние на оценку активов также будет раскрыта в примечаниях к бухгалтерской отчетности [2].

Если организация в рамках одного проекта не может разделить фазу исследований от фазы разработок, то все затраты по нему рассматриваются как понесенные на этапе исследований [12]. При этом нематериальный актив возникнуть не может.

К условиям признания затрат на разработки активом в МСФО относят:

- обладание компанией технической возможностью довести объект до применимого состояния и способностью затем использовать его или продать;
- намерение компании завершить нематериальный актив и использовать или продать его;
- способность использовать или продать нематериальный актив;
- компания должна быть готова разъяснить, какие будущие экономические выгоды принесет ей использование объекта;
- доступность достаточных технических, финансовых и других ресурсов для завершения разработки и для использования или продажи нематериального актива;
- в процессе разработки объекта компания должна быть способна учитывать расходы, относящиеся к его созданию, обособленно.

Учет вложений в приобретение (создание) основных средств в Республике Беларусь регламентируется Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 20.12.2001 № 127 в редакции Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 07.07.2005 № 89. В соответствии с ней затраты по приобретению и созданию формируют первоначальную стоимость основных средств. Впоследствии объекты основных средств могут учитываться на счете 01 «Основные средства» по восстановительной стоимости, а в балансе — по остаточной.

В соответствии с МСФО 16 «Основные средства» затраты на создание или приобретение объектов основных средств в международных стандартах также формируют первоначальную стоимость объектов. Впоследствии они отражаются по фактической себестоимости за вычетом амортизации и накопленных убытков от обесценения или по справедливой стоимости за вычетом амортизации. Кроме того согласно МСФО 23 компания может принять решение о включении в первоначальную стоимость основных средств затрат по обслуживанию заемных средств.

Международные стандарты финансовой отчетности не предусматривают выделения результатов инноваций, как и не определяют и не используют само понятие «инноваций». Это связано, в частности, с существенным затруднением при определении сферы инновационной деятельности, с важностью сохранения коммерческой тайны при проведении перспективных разработок и исследований, а также с широким охватом инновациями всех видов и направлений финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Как в соответствии с МСФО, так и в отечественном учете практически каждое направление деятельности может быть представлено как инновационное или как результат эксплуатации предыдущих инноваций [2]. Поэтому учет деятельности, связанной с внедрением, реализацией инноваций и получением финансового результата от реализации, сводится к учету процессов производства и реализации продукции, товаров, работ, услуг. Расходы,

возникающие при этом, в зависимости от вида инноваций и отрасли их применения включаются в себестоимость, расходы на реализацию или управленческие расходы.

Затраты на исследования рынка и иные аналогичные мероприятия отражаются в составе расходов на реализацию или расходов на управление.

Доходы и расходы, возникающие на ликвидационном этапе инновационного процесса, связаны с выбытием внеоборотных активов и отражаются в отчетном учете в составе операционных доходов и расходов.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. gomelinvest.gov.by/modules/document/\_img/by\_a\_04%206.rtf
2. Аскинадзи В.М., Максимова В.Ф., Петров В.С. Инвестиционное дело: учебник. – М.: Маркет ДС, 2007.
3. Ендовицкий Д.А., Коменденко С.Н. Организация анализа и контроля инновационной деятельности хозяйствующего субъекта / Под ред. Л.Т. Гиляровой. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
4. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие / А.А.Мазуренко; под ред. засл. деят. науки РФ, д-ра экон. наук, проф. Л.И. Ушвицкого. – М.: КНОРУС, 2005. – С. 240.
5. Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации», утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 26.12.2003 № 181 (в ред. постановления Минфина от 07.07.2005 № 89).
6. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации», утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 26.12.2003 № 182 (в ред. постановления Минфина от 07.07.2005 № 89).
7. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденная постановлением Министерства финансов 12.12.2001 г. № 118 (в редакции постановления от 2.04.2003 г. № 14).
8. Инструкция по бухгалтерскому учету результатов научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ, утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30.06.2006 № 75.
9. Инструкция по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности, утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 07.03.2007 г. № 41.
10. Рожнова О. В. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности: Учебное пособие для вузов, Изд. 2-е перераб. и доп. – М.: Изд. «Экзамен», 2003. – 256 с.
11. Трифилова А.А. Оценка эффективности инновационного развития предприятия. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 304 с.
12. Экономические основы инновационной деятельности / [П. Г. Никитенко и др.]; под науч. ред. П. Г. Никитенко, С.Ф. Ушакова; НАН Беларуси, Ин-т экономики, Бел. ин-т правоведения. – Мн.: БИП-С, 2004. – 121с.: ил.