

Затраты на выполнение хоздоговорных НИОКР

Помимо бюджетных ассигнований бюджетники могут получать средства из внебюджетных источников (внебюджетные средства). Основными из них является предпринимательская деятельность (деятельность производственных (учебных) мастерских, подсобных сельских хозяйств, а также сдача в аренду основных средств, оказание платных услуг населению (образовательных, медицинских и др.), выполнение хоздоговорных научно-исследовательских работ (в заголовке и далее – НИОКР) и др.

Возможность осуществления предпринимательской деятельности бюджетными организациями предусмотрена рядом законодательных актов, регулирующих деятельность организаций отдельных отраслей социально-культурной сферы, включая научные организации.

Определение понятия «научная организация» сформулировано в ст. 1 Закона Республики Беларусь от 21.10.1996 № 708-ХІІІ «О научной деятельности» (с изменениями 04.05.2010 № 115-З) (далее – Закон № 708-ХІІІ).

Согласно ст. 6 Закона № 708-ХІІІ источниками финансирования научной деятельности являются средства республиканского и местных бюджетов, научных фондов, организаций, иных источников, не запрещенных законодательством.

Субъектами, осуществляющими научную деятельность, наряду с научными организациями, могут быть учреждения, обеспечивающие получение высшего и послевузовского образования, повышение квалификации и переподготовку кадров (*основание – ст. 7 Закона № 708-ХІІІ*).

Заметим, возможность осуществления предпринимательской деятельности учреждениями образования предусмотрена Кодексом Республики Беларусь об образовании, вступающим в силу с 1 сентября 2011 г.

Исходя из ст. 138 Кодекса об образовании, средства, полученные учреждениями образования от приносящей доходы деятельности, поступают в их самостоятельное распоряжение и расходуются в соответствии с законодательством и их уставами. **Запрещается устанавливать** учреждениям образования нормативы по осуществлению приносящей доходы деятельности.

С 1 января 2011 г. средства, получаемые бюджетными организациями от приносящей доходы деятельности, после налогообложения используются на обеспечение их функциони-

рования и развитие материально-технической базы, если иное не установлено Президентом Республики Беларусь. При осуществлении предпринимательской деятельности (включая НИОКР) бухгалтерия ведет учет затрат на производство, определяет себестоимость выпущенной продукции (выполненных работ, услуг); ведет учет готовой продукции на складе, учет отгрузки и реализации продукции (работ, услуг); определяет финансовые результаты от реализации; следит за состоянием расчетов с покупателями (заказчиками).

НИОКР, как правило, имеют длительный цикл выполнения (от одного года до нескольких лет).

ЗАКАЗЧИКИ И ИСПОЛНИТЕЛИ

В бюджетных организациях, осуществляющих научную деятельность, НИОКР выполняются за счет:

- 1) бюджетных источников, выделяемых распорядителем бюджетных средств, в соответствии с утвержденной бюджетной сметой;
- 2) средств организаций-заказчиков на основе заключенных с ними договоров.

Средства на выполнение НИОКР за счет первого источника выделяются из бюджета (через казначейскую систему) непосредственно исполнителю работ. Затраты на их выполнение, которые принято называть фактическими расходами, учитываются на субсчете 200 «Расходы по бюджету». По окончании года затраты по выполненному годовому этапу работ списываются на уменьшение бюджетного источника финансирования:

Д-т 140 «Расчеты по финансированию из бюджета» (230 «Финансирование из бюджета»)

К-т 200 «Расходы по бюджету».

НИОКР, выполняемые за счет средств организаций-заказчиков на основе заключенных с ними договоров, относятся к предпринимательской деятельности бюджетной организации. Заказчики могут оплачивать выполненные работы за счет выделенных им на эти цели бюджетных средств (государственные заказчики) и за счет собственных средств.

Финансирование научной, научно-технической и инновационной деятельности осуществляется на основании предложений заказчиков, сформированных при подготовке проекта Закона Республики Беларусь о республикан-

ском бюджете на очередной финансовый год с учетом основных целевых показателей социально-экономического развития Республики Беларусь, государственной программы инновационного развития, представленных в установленном порядке в Минфин. Сказанное определено п.1 постановления Совмина от 15.09.2010 № 1326. Основанием для открытия финансирования заказчиком является утвержденный республиканский бюджет на очередной финансовый год.

Перечни и формы документов, необходимых заказчиком для формирования проекта республиканского бюджета и составления бюджетных смет по финансированию научной, научно-технической и инновационной деятельности, утверждены постановлением Минфина от 15.10.2010 № 111.

ДОГОВОР НА ВЫПОЛНЕНИЕ

Примерная форма договора на выполнение НИОКР (с четырьмя приложениями к нему) утверждена постановлением Госкомитета по науке и технологиям от 13.11.2009 № 25 (далее – Постановление № 25).

В договоре на выполнение НИОКР могут быть предусмотрены следующие виды оплаты работы заказчиком:

- единовременно за законченную работу;
- единовременно за законченную работу с авансовым платежом;
- поэтапно за законченные этапы работ;
- поэтапно за законченные этапы работ с авансовым платежом;
- иной порядок оплаты.

Для исполнителей НИОКР, являющихся бюджетными организациями, предпочтительным является порядок оплаты за законченную работу (законченные этапы) с авансовыми платежами.

Стоимость НИОКР определяется сметой, согласованной с заказчиком, и фиксируется в Протоколе соглашения о договорной цене на выполнение работы по договору (приложение 4 к примерной форме договора на выполнение НИОКР, утвержденной Постановлением № 25).

Обратим внимание, что цена работ по договорам о выполнении НИОКР, финансируемых за счет бюджетных средств, формируется с учетом рентабельности в размере, не превышающем 7% их сметной стоимости. По договорам, финансируемым за счет бюджетных средств, в отношении продукции (услуг) военного назначения (вооружения, военной и специальной техники), в том числе выполняемым по государственному оборонному заказу, цена формируется с учетом рентабельности в размере, определяемом в соответствии с другими ак-

тами законодательства. Сказанное определено п. 1.6 Указа Президента Республики Беларусь от 07.09.2009 № 441.

СМЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ВНЕБЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ

Средства, полученные от осуществления предпринимательской деятельности (включая деятельность по выполнению НИОКР), как и бюджетные, расходуются в соответствии с утвержденными сметами. В п. 3 ст. 79 БК РБ определено, что сметы доходов и расходов внебюджетных средств и бухгалтерская отчетность по внебюджетным средствам составляются в соответствии с бюджетной классификацией Республики Беларусь. Порядок составления, рассмотрения и утверждения смет доходов и расходов внебюджетных средств бюджетных организаций, порядок составления отчетности, формы отчетности устанавливаются Минфином. Контроль над использованием внебюджетных средств бюджетных организаций осуществляется вышестоящим органом, а также органами, обеспечивающими контроль над исполнением республиканского и местных бюджетов, в порядке, установленном БК РБ и иными законодательными актами.

Форма сметы доходов и расходов внебюджетных средств утверждена постановлением Минфина от 12.04.2002 № 59, а постановлением Минфина от 30.01.2009 № 8 утверждена Инструкция о порядке составления, рассмотрения и утверждения бюджетных смет получателей бюджетных средств, смет доходов и расходов внебюджетных средств бюджетных организаций (далее – Инструкция № 8).

Смета доходов и расходов внебюджетных средств составляется в разрезе подразделений Бюджетной классификации Республики Беларусь по каждому виду деятельности организации, а также в целом по бюджетной организации (сводная смета). Смета составляется в тыс. рублей с одним десятичным знаком и действует в течение календарного года.

Сметы доходов и расходов внебюджетных средств составляются каждой организацией независимо от того, ведет ли она бухгалтерский учет самостоятельно или обслуживается централизованной бухгалтерией.

Смета состоит из доходной и расходной частей. В доходную часть сметы включаются планируемые поступления денежных средств в соответствующем финансовом году с распределением их по кварталам. В расходной части сметы предусматриваются расходы организации с их поквартальным распределением, которое формируется в соответствии с поквартальным распределением доходов.

Утверждение смет оформляется подписью руководителя и оттиском печати распорядителя бюджетных средств по подчиненности с указанием на всех экземплярах смет даты утверждения и общей суммы доходов внебюджетных средств. Один экземпляр сметы возвращается бюджетной организации, второй – остается у распорядителя бюджетных средств.

Распорядители бюджетных средств составляют в двух экземплярах сводные сметы доходов и расходов внебюджетных средств в целом по распорядителю средств в разрезе видов деятельности и по разделам, подразделам и видам расходов функциональной классификации расходов бюджета. Один экземпляр сводной сметы доходов и расходов внебюджетных средств распорядители бюджетных средств представляют соответствующим финансовым органам (Министерству финансов, местным финансовым органам) одновременно с представлением сводных бюджетных смет.

Изменения, вносимые в сметы доходов и расходов внебюджетных средств, должны быть утверждены руководителем бюджетной организации и согласованы с распорядителем бюджетных средств, утвердившим сметы доходов и расходов внебюджетных средств.

НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ ДОКУМЕНТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ В БУХУЧЕТЕ РАСХОДОВ НА ВЫПОЛНЕНИЕ НИОКР И РЕАЛИЗАЦИИ ИХ ЗАКАЗЧИКАМ

Исходя из требований Правил учета доходов, полученных учреждениями от осуществления приносящей доходы деятельности, и приобретенного за их счет имущества, утвержденных постановлением Минфина от 29.12.2000 № 133 (с изменениями от 22.04.2010 № 50), бюджетные организации должны осуществлять раздельный учет доходов, полученных от осуществления приносящей доходы деятельности, и приобретенного за их счет имущества, на отдельных субсчетах Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций, утвержденного постановлением Минфина от 22.04.2010 № 50, и составлять при этом единый (по всем источникам получения средств) бухгалтерский баланс формы № 1 (приложение 2 к Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности по средствам бюджетов и средствам от приносящей доходы деятельности бюджетных организаций, утвержденной постановлением Минфина от 10.03.2010 № 22).

В организациях, осуществляющих научную деятельность (бюджетных и коммерческих), порядок планирования, калькулирования, отражения в бухгалтерском учете расходов на выполнение НИОКР и реализации их заказчиком,

регулируется двумя нормативными правовыми документами:

- Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции, утвержденными приказом Председателя Госкомитета по науке и технологиям от 31.08.1998 № 156 и согласованными с Минтруда, Минфином и Минэкономки (далее – Методические рекомендации № 156);

- Инструкцией по бухгалтерскому учету результатов научно-технической деятельности, утвержденной постановлением Минфина от 30.06.2006 № 75 (в ред. от 30.06.2010 № 82) (далее – Инструкция № 75). Обратим внимание, новая редакция Инструкции № 75 с ее новым названием вступила в силу с 24 августа 2010 г. (старое ее название – Инструкция по бухгалтерскому учету результатов научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ).

Методические рекомендации № 156 разработаны для организаций-исполнителей НИОКР, являющихся бюджетными и коммерческими организациями.

Инструкция № 75 определяет порядок бухгалтерского учета расходов на выполнение НИОКР и операций, связанных с использованием имущественных прав на результаты НТД в бюджетных и коммерческих организациях (кроме банков и иных небанковских кредитно-финансовых организаций). Бюджетные организации руководствуются главами 2, 3 и 6 этого документа, которые регламентируют:

глава 2 – порядок отражения в бухгалтерском учете расходов на выполнение НИОКР и результатов НТД в бюджетных организациях-заказчиках;

глава 3 – порядок отражения в бухгалтерском учете расходов на выполнение НИОКР и реализации их заказчиком в бюджетных организациях-исполнителях, которым по договору не принадлежат имущественные права на результаты НТД;

глава 6 – порядок отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с предоставлением имущественных прав на использование результатов НТД.

Организуя учет операций при осуществлении предпринимательской деятельности (включая учет операций по выполнению и реализации НИОКР), следует также руководствоваться:

- Инструкцией № 152;
- Инструкцией о порядке бухгалтерского учета расходов в бюджетных организациях, утвержденной постановлением Минфина от 31.12.2009 № 157 (далее – Инструкция № 157);



Методическими указаниями о порядке учета материальных запасов учреждениями и организациями, состоящими на бюджете, утвержденными приказом Минфина от 11.12.1997 № 59 (далее – Методические указания № 59).

БУХУЧЕТ РАСХОДОВ НА ВЫПОЛНЕНИЕ НИОКР И РЕАЛИЗАЦИИ ИХ ЗАКАЗЧИКАМ В ОРГАНИЗАЦИЯХ-ИСПОЛНИТЕЛЯХ

Остановимся на некоторых положениях Методических рекомендаций № 156 и Инструкции № 75 подробнее, поскольку документы не согласованы как между собой, так и с положениями других нормативных правовых актов Минфина.

Методические рекомендации № 156

Учет затрат и калькулирование себестоимости научно-технической продукции рекомендуется осуществлять на основе позаказного метода. Объектом учета затрат и калькулирования является конкретная научно-исследовательская тема. Затраты по каждой теме (заказу) при планировании, учете и калькулировании ее себестоимости группируются по статьям затрат.

Для планирования, учета и калькулирования себестоимости научно-технической продукции рекомендуется следующая группировка затрат по калькуляционным статьям:

- 1) материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия;
- 2) топливно-энергетические ресурсы для научно-экспериментальных целей;
- 3) спецоборудование для научных (экспериментальных) работ;
- 4) заработную плату научно-производственного персонала;
- 5) отчисления в бюджет и внебюджетные фонды от средств на оплату труда научно-производственного персонала;
- 6) научно-производственные командировки;
- 7) работы и услуги сторонних организаций;
- 8) прочие прямые расходы;
- 9) накладные расходы.

Для организации аналитического учета затрат по каждой теме (заказу) в разрезе названных выше статей затрат рекомендуется использовать карточку учета затрат, форма которой приведена в приложении 18 к Методическим рекомендациям № 156.

Прямые затраты относятся на тему на основании первичной документации. В тех случаях, когда отнесение отдельных прямых затрат на определенную тему затруднительно, они могут распределяться по темам пропорционально принятому в учетной политике признаку.

Накладные расходы распределяются между темами ежемесячно. В качестве базы для их

распределения Методическими рекомендациями № 156 предусмотрены два показателя:

- 1) заработная плата научно-производственного персонала;
- 2) прямые затраты, за вычетом затрат по работам, выполненным сторонними организациями.

База распределения для накладных расходов должна быть определена в учетной политике организации, но другие показатели, кроме двух показателей, названных выше, не предусмотрены. Организация практически не имеет права выбора экономической обособленной базы для распределения накладных расходов.

По темам, выполняемым *за счет собственных средств заказчиков*, затраты рекомендуется учитывать на субсчете 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам», а доходы (выручку) – на субсчете 280 «Реализация продукции (работ, услуг)».

По темам, выполняемым *по заявкам государственных заказчиков*, затраты рекомендуется учитывать на субсчете 211, а доходы (выручку) – на субсчете 237 «Прочие источники».

Фактическая себестоимость научно-технической продукции конкретного наименования исчисляется по окончании выполнения заказа в полном объеме. До тех пор пока конкретный заказ полностью не выполнен, все расходы по нему (с начала выполнения работ по теме (заказу)) отражаются в незавершенном производстве (НЗП). В составе НЗП учитывается также спецоборудование, переданное со склада для выполнения НИОКР.

Списание затрат незавершенного производства осуществляется после полного завершения работ по теме, подписания акта приемки-сдачи работ и *оплаты* заказчиком научно-технической продукции. Таким образом, организация, предусмотревшая в учетной политике использование варианта учета реализации «по оплате», не может включить в выручку от реализации сумму поступившей частичной платы от заказчика при наличии подписанного акта приемки-сдачи работ. Надо ждать поступления от заказчика полной стоимости сданной заказчику работы, после чего в бухгалтерском учете формируется выручка от реализации. Поступление полной оплаты за сданный заказчику отдельный этап работы по теме (заказу) также не включается в выручку от реализации.

Методика учета, предусмотренная Методическими рекомендациями № 156, не дает организации права признавать в бухгалтерском учете выручку по мере готовности работы (по завершении этапа НИОКР), а обязывает признавать ее только по завершении выполнения работы *в целом* и, кроме того, при условии



полной оплаты заказчиком научно-технической продукции.

Такая методика бухгалтерского учета противоречит положениям нормативных правовых документов, являющихся стандартами по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденных постановлениями Минфина. Назовем их:

- Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации» от 26.12.2003 № 181 (далее – Инструкция № 181);

- Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации» от 26.12.2003 № 182.

В соответствии с названными инструкциями организация в зависимости от условий договора может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, реализации продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении изготовления продукции, выполнения работы, оказания услуги в целом.

Кроме того, выручка от реализации отражается в бухгалтерском учете на момент ее признания в соответствии с учетной политикой организации (по мере отгрузки товаров, готовой продукции, выполнения работ, оказания услуг (метод начисления) или по мере оплаты отгруженных товаров, готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг) (кратко – «по отгрузке» или «по оплате»).

Инструкция № 181 дает право выбора одного из двух названных вариантов учета реализации и определяет, что выручка «по оплате» признается не при полной оплате отгруженных товаров, готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг, а по мере оплаты. Таким образом, частичная плата за выполненные этапы НИОКР или за полностью законченную работу по актам приемки-сдачи работ должна быть отражена в бухгалтерском учете в составе выручки. При этом расходы, включенные в фактическую себестоимость реализованных (оплаченных) НИОКР, должны соответствовать полученной выручке, т.е. затраты на выполнение работ надо распределять между реализованными и нереализованными работами.

При определении налогооблагаемой прибыли предусмотрен аналогичный принцип формирования затрат. Согласно ст. 130 главы 14 «Налог на прибыль» Особенной части Налогового кодекса при определении прибыли от реализации произведенных товаров (работ, услуг) принимаются затраты, приходящиеся на фактически реализованные товары (работы, услуги), рассчитанные на основе данных бухгалтерского учета.

Заметим, что Методические рекомендации № 156 используются организациями, осуществ-

ляющими научную деятельность, независимо от форм организации и собственности, поэтому в коммерческих организациях, работающих по Типовому плану счетов бухгалтерского учета, утвержденному постановлением Минфина от 30.05.2003 № 89, также существует проблема, обозначенная выше.

Инструкция № 75

Напомним, в главе 3 определена методика бухгалтерского учета расходов на выполнение НИОКР и реализации их заказчикам в бюджетных организациях-исполнителях, которым по договору *не принадлежат* имущественные права на результаты НТД.

Из п. 11 главы 3 следует, что независимо от того, за счет каких средств выполняется тема, для учета затрат по НИОКР используется субсчет 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам», а для учета выручки от реализации выполненных НИОКР – субсчет 280 «Реализация продукции (работ, услуг)». Напомним, НИОКР могут выполняться за счет средств бюджета соответствующего уровня по заключенным договорам с государственными заказчиками и за счет средств других организаций по заключенным с ними договорам. Как видим, положение этого пункта не согласуется с Методическими рекомендациями № 156.

Аналитический учет расходов на выполнение НИОКР организация-исполнитель ведет по видам работ, договорам (заказам) (основание – п. 4 главы 1 Инструкции № 75).

В п. 12 главы 3 приведена корреспонденция субсчетов при выполнении НИОКР по договорам, заключенным с государственными заказчиками (заказчики рассчитываются с исполнителями бюджетными средствами). По мнению автора, аналогичная корреспонденция субсчетов (с учетом названных ниже замечаний) должна быть и при отражении затрат на НИОКР, выполняемые за счет средств других организаций-заказчиков по заключенным с ними договорам.

Согласно Инструкции № 75 на суммы произведенных затрат на НИОКР и реализации их заказчикам составляются следующие бухгалтерские записи:

- на сумму начисленной заработной платы:
Д-т 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам»
К-т 180 «Расчеты с персоналом»;

- на сумму отчислений на социальное страхование и обеспечение:

- Д-т 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам»

- К-т 171 «Расчеты по социальному страхованию»;

- на сумму затрат на командировки, связанные с выполнением работ:

Д-т 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам»

К-т 160 «Расчеты с подотчетными лицами»;

- на сумму услуг сторонних организаций, связанных с выполнением НИОКР, ремонтом научного оборудования, оказанием коммунальных услуг, услуг транспорта, связи и др.:

Д-т 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам»

К-т 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»;

- на сумму израсходованных в процессе выполнения НИОКР материальных запасов:

Д-т 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам»

К-т 060 «Материалы для учебных, научных целей», 064 «Топливо, горючее и смазочные материалы», 067 «Прочие материалы», 069 «Запасные части»;

- на сумму израсходованных материалов длительного пользования:

Д-т 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам»

К-т 043 «Материалы длительного пользования для научных исследований и на лабораторном испытании»;

- на сумму переданного спецоборудования со склада для выполнения НИОКР:

Д-т 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам»

К-т 044 «Спецоборудование для договорных научно-исследовательских работ»;

- на суммы начисленных налогов, относимых на себестоимость НИОКР:

Д-т 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам»

К-т 173 «Расчеты с бюджетом»;

- на суммы начисленных налогов и сборов, уплачиваемых из выручки (НДС и др.):

Д-т 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»

К-т 173 «Расчеты с бюджетом».

Следует знать, что в соответствии с п. 1.23 ст. 94 главы 12 «Налог на добавленную стоимость» Особенной части Налогового кодекса обороты по реализации на территории Республики Беларусь НИОКР, зарегистрированных в государственном реестре в порядке, определяемом Президентом, освобождаются от налога на добавленную стоимость. Государственная регистрация работ, а также ведение государственного реестра осуществляются государственным учреждением «Белорусский институт систем-

ного анализа и информационного обеспечения научно-технической сферы» в соответствии с Положением о порядке государственной регистрации научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь от 25.05.2006 № 356 (с изменениями от 22.06.2009 № 328);

- по окончании работ на сумму фактических затрат на выполнение НИОКР:

Д-т 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»

К-т 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам».

Обратим внимание, что в соответствии с Методическими рекомендациями № 156 списание затрат незавершенного производства осуществляется после полного завершения работ по теме, подписания акта приемки-сдачи работ и оплаты заказчиком научно-технической продукции, а в соответствии с Инструкцией № 75 – по окончании работ;

- на суммы предъявленных заказчиком счетов за выполненные НИОКР согласно договору:

Д-т 154 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»;

- на суммы полученных авансов от заказчиков:

Д-т 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам»

К-т 155 «Расчеты с заказчиками по авансам».

Как видим, вышеуказанные бухгалтерские записи по отражению выручки и списанию затрат по выполненным работам говорят о том, что согласно Инструкции № 75 организации должны использовать вариант учета выручки «по отгрузке». Субсчет 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» в соответствии с п. 11 главы 3 предназначен для учета выручки от реализации услуг по выполненным НИОКР при заключении договоров по государственным заказам (за счет средств бюджета соответствующего уровня) и за счет средств других организаций по заключенным с ними договорам.

Одновременно согласно п. 15 главы 3 списание результатов от реализации выполненных НИОКР на субсчет 410 «Прибыли и убытки» производится после полного завершения работ по теме, подписания акта приема-сдачи и оплаты заказчиком выполненных работ.

Обратим внимание еще на некоторые положения Инструкции № 75.

Согласно п.12 главы 3 неправомерно отнесены на затраты за счет средств заказчика (в Д-т субсчета 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам») стоимость приобретенных основных средств:

- во-первых, если для выполнения НИОКР возникает необходимость приобретения за счет средств заказчика спецоборудования, то оно до передачи в производство учитывается на субсчете 044 «Спецоборудование для договорных научно-исследовательских работ», а не на субсчетах счета 01 «Основные средства»;

- во-вторых, если даже принять названный п. 12 к действию, то он не согласуется с Инструкцией по бухгалтерскому учету объектов основных средств в бюджетных организациях, утвержденной постановлением Минфина от 20.12.2001 № 125 (в ред. от 31.12.2008 № 211). Согласно данной инструкции организация, осуществляющая предпринимательскую деятельность, может приобретать основные средства лишь за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации после уплаты налогов в бюджет (то есть, стоимость приобретенных основных средств относится в Д-т субсчета 246 «Фонд производственного и социального развития»).

В Инструкции № 75 (в отличие от Методических рекомендаций № 156 в) не определено, как учитывать и распределять между отдельными темами косвенные расходы.

КАК ПОСТУПАТЬ НА ПРАКТИКЕ?

По мнению автора, независимо от того, за счет каких средств выполняется тема, для учета затрат по НИОКР следует использовать субсчет 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам», а для учета выручки от реализации выполненных НИОКР – субсчет 280 «Реализация продукции (работ, услуг)», что соответствует п. 11 главы 3 Инструкции № 75.

Субсчет 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам» является калькуляционным. Исходя из записей по этому субсчету, производятся расчеты по определению фактической себестоимости выполненных НИОКР.

Дебетовый оборот по субсчету 082 означает сумму затрат, связанных с выполнением НИОКР в отчетном периоде. Непосредственно в дебет этого субсчета на основании первичных документов записываются основные (прямые) затраты.

Накладные расходы предварительно учитываются на активном собирательно-распределительном субсчете 210 «Расходы к распределению». По окончании отчетного периода общая сумма накладных расходов списывается с кредита субсчета 210 в дебет субсчета 082 и распределяется между отдельными темами.

База распределения для накладных расходов определяется в учетной политике организации.

Дебетовый остаток субсчета 082 показывает величину незавершенного производства (НЗП). В бухгалтерском учете остатки НЗП оцениваются по сумме фактически произведенных затрат.

По кредиту субсчета 082 отражается фактическая себестоимость выполненных (принятых заказчиком) НИОКР.

Аналитический учет расходов на выполнение НИОКР ведется по видам работ, договорам (заказам), что соответствует п. 4 главы 1 Инструкции № 75.

Учет расходов по субсчету 082 ведется, кроме того, в разрезе позиций ведомственной, функциональной и программной классификаций расходов бюджета, предусмотренных сметой доходов и расходов внебюджетных средств и отчетом об исполнении сметы доходов и расходов внебюджетных средств по форме 4.

В связи с тем, что в составе расходов учитываются расходы, включаемые и не включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг) при определении налогооблагаемой прибыли, рекомендуется для целей налогообложения вести отдельный учет затрат, включаемых и не включаемых в себестоимость.

Субсчет 280 «Реализация продукции (работ, услуг)». По кредиту субсчета отражается выручка от реализации НИОКР, а по дебету – фактическая себестоимость реализованных НИОКР, а также налоги, уплачиваемые из выручки.

Выручка от реализации отражается в бухгалтерском учете на момент ее признания в соответствии с учетной политикой организации: по мере выполнения работ (метод начисления) или по мере оплаты выполненных работ (кратко – «по отгрузке» или «по оплате»).

Выручка в иностранной валюте по внешне-торговым контрактам поступает на транзитный валютный счет в банке или в кассу организации. Согласно действующему законодательству часть иностранной валюты (30%) из суммы валютной выручки подлежит обязательной продаже. Оставшаяся часть валютной выручки остается в распоряжении организации и зачисляется на текущий валютный счет.

Порядок отражения на счетах отгрузки и реализации НИОКР на экспорт и возникающих в связи с этим дебиторской задолженности и обязательств зависит от применяемого в организации варианта определения выручки (признания прибыли), а также от того, как рассчитываются покупатели (после или до отгрузки продукции).

При использовании варианта определения выручки «по оплате» по кредиту субсчета 280

«Реализация продукции (работ, услуг)» отражается валютная выручка по курсу Нацбанка на дату ее поступления на счет организации в банке либо в кассу при условии приемки выполненных НИОКР заказчиком.

При использовании варианта определения выручки от реализации «по отгрузке» по кредиту субсчета 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» отражается отпускная стоимость принятых заказчиком НИОКР по курсу Нацбанка на дату предъявления заказчику расчетных документов.

Операции с активами и обязательствами, стоимость которых выражена в иностранной валюте, следует отражать в бухгалтерском учете, руководствуясь правилами, сформулированными Декретом Президента Республики Беларусь от 30.06.2000 № 15. Переоценка активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, производится при изменении Нацбанком курсов иностранных валют на дату совершения операции, а также на дату составления бухгалтерской отчетности. Переоценивая активы и обязательства на дату составления бухгалтерской отчетности, следует знать, что датой составления бухгалтерской отчетности считается последний календарный день в отчетном периоде.

Возникающие при переоценке активов и обязательств в иностранной валюте курсовые разницы относятся на увеличение или уменьшение источников финансирования. Следовательно, по операциям, осуществляемым в бюджетных организациях за счет доходов от предпринимательской деятельности, курсовые разницы следует относить в дебет (кредит) субсчетов 410 «Прибыли и убытки» или 237 «Прочие источники».

Возникающие в процессе реализации НИОКР дебиторская задолженность и обязательства, выраженные в иностранной валюте, следует отражать в бухгалтерском учете, как в иностранной валюте, так и в белорусских рублях. В противном случае невозможно рассчитать курсовые разницы, возникающие при их переоценке.

Финансовый результат от реализации НИОКР (прибыль или убыток) определяется сравнением (сопоставлением) записей по кредиту и дебету субсчета 280. Если сумма записей по кредиту превышает сумму записей по дебету, получим прибыль, и наоборот – убыток.

По мнению автора, частичная плата за выполненные этапы НИОКР или за полностью законченную работу по актам приемки-сдачи работ должна быть отражена в бухгалтерском учете в составе выручки. При этом расходы, включенные в фактическую себестоимость реализованных (оплаченных) НИОКР, должны соответствовать полученной выручке, т.е. затраты на выполнение работ надо распределять между реализованными и нереализованными работами, что соответствует положениям Инструкции № 181 и особенной части Налогового кодекса.

Сумма прибыли списывается по дебету субсчета 280 в кредит субсчета 410 «Прибыли и убытки», а сумма убытка отражается обратной записью. По мнению автора, такая запись должна составляться по мере формирования выручки, а не после полного завершения работ по теме, подписания акта приема-сдачи и оплаты заказчиком выполненных работ, как гласит п. 15 главы 3 Инструкции № 75.

Примеры отражения в бухгалтерском учете выполненных, сданных заказчику и реализованных НИОКР рассмотрены в табл. 1-3.

Таблица 1
Отражение в бухгалтерском учете выполненных, сданных заказчику и реализованных НИОКР
(учет реализации «по оплате»)

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.	Корреспонденция субсчетов	
			дебет	кредит
1	2	3	4	5
1	Поступила от заказчика НИОКР в качестве предоплаты иностранная валюта на транзитный валютный счет 2500 USD, курс Национального банка на дату ее поступления 2950 руб. за 1 USD	7 375 000	118	155
2	Принята заказчиком выполненная работа:			
	по фактической себестоимости;	8 355 000	031	082
	по отпускной стоимости – 3000 USD, курс Национального банка на дату приемки НИОКР – 2960 руб. за 1 USD			
3	Выручка от реализации НИОКР (2500 x 2960)	7 400 000	155	280
4	Фактическая себестоимость реализованной (оплаченной) НИОКР (8 355 : 3000 x 2500)	6 962 500	280	031
5	Переоценивается кредиторская задолженность на дату приемки работы (2960 – 2950) x 2500	25 000	410	155
6	Результат от реализации НИОКР (прибыль) (7 400 000 – 6 962 500)	437 500	280	410

Таблица 2

Отражение в бухгалтерском учете выполненных, сданных заказчику и реализованных НИОКР
(учет реализации «по оплате»)

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.	Корреспонденция субсчетов	
			дебет	кредит
1	2	3	4	5
1	Поступила на текущий счет по внебюджетным средствам предоплата от заказчика для выполнения темы № 1	9 000 000	111	155
2	Произведены затраты в отчетном месяце на выполнение темы № 1 – всего	10 000 000		
	в том числе:			
	начислена заработная плата;	5 000 000	082	180
	начислены страховые взносы (34% от фонда оплаты труда);	1 700 000	082	171
	израсходованы материалы для научных целей;	1 300 000	082	060
	косвенные расходы, распределенные на тему №1	2 000 000	082	210
	Примечание. НЗП по теме № 1 на начало отчетного месяца – 6 000 000 руб.			
3	Сданы заказчику по акту приемки работы по теме № 1:			
	по фактической себестоимости (6 000 000 + 10 000 000);	16 000 000	031	082
	по отпускной стоимости	18 000 000		
4	Выручка от реализации работ по теме №1	9 000 000	155	280
5	Фактическая себестоимость реализованных работ по теме № 1 (16 000 000 : 18 000 000 x 9 000 000)	8 000 000	280	031
6	Результат от реализации работ по теме № 1 (прибыль) (9 000 000 – 8 000 000) Примечание. С целью упрощения примера не предусмотрены налоги, уплачиваемые из выручки	1 000 000	280	410

Таблица 3

Отражение в бухгалтерском учете выполненных, сданных заказчику и реализованных НИОКР
(учет реализации «по отгрузке»)

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.	Корреспонденция субсчетов	
			дебет	кредит
1	2	3	4	5
1	Поступила от заказчика НИОКР в качестве предоплаты иностранная валюта на транзитный валютный счет 2500 USD, курс Национального банка на дату ее поступления 2950 руб. за 1 USD	7 375 000	118	155
2	Принята заказчиком выполненная работа:			
	по фактической себестоимости;	8 355 000	280	082
	по отпускной стоимости – 3000 USD, курс Национального банка на дату приемки НИОКР – 2960 руб. за 1 USD	8 880 000	154	280
3	Зачет аванса (2500 x 2960)	7 400 000	155	154
4	Переоценивается кредиторская задолженность на дату приемки работы (2960 – 2950) 2500	25 000	410	155
5	Результат от реализации НИОКР (прибыль) (8 880 000 – 8 355 000)	525 000	280	410

УЧЕТ СПЕЦОБОРУДОВАНИЯ

К спецоборудованию для научных работ относятся специальные инструменты, приспособления, приборы, стенды, аппараты, механизмы, устройства и другое специальное оборудование, необходимое для выполнения конкретной темы. В стоимость спецоборудования включаются расходы на приобретение, изготовление сторонними организациями или силами научной организации, а также расходы на его проектирование, транспортировку и установку.

Научный руководитель темы должен обосновать необходимость приобретения или изготовления специального оборудования.

Учет спецоборудования до передачи его в производство ведется на субсчете 044 «Спецоборудование для договорных научно-исследовательских работ».

Стоимость спецоборудования, переданного в научное подразделение для выполнения работ, отражается записью:

Д-т 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам»

К-т 044 «Спецоборудование для договорных научно-исследовательских работ».

Одновременно производится запись по дебету забалансового счета 02 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Оставшееся после окончания или прекращения работ по теме специальное оборудование, а также опытные образцы, макеты и другие изделия, приобретенные или изготовленные в процессе работы над темой, в соответствии с условиями договора либо передаются заказчику, либо остаются у исполнителя.

Затраты на выполнение НИОКР после окончания или прекращения темы не уменьшаются на стоимость оставшегося спецоборудования, а также опытных образцов, макетов и других изделий.

Если спецоборудование после окончания работ возвращается заказчику, его стоимость списывается с забалансового счета 02 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

В том случае, когда названное имущество остается у исполнителя, то по завершении темы оно инвентаризуется и оценивается с учетом возможного использования. Акт инвентаризации утверждается руководителем научной организации или уполномоченным им на это другим лицом. После утверждения акта инвентаризации имущество сдается по накладной на склад или на ответственное хранение материально ответственному лицу, где оно хранится

до момента его использования по новому назначению или реализации.

При этом в зависимости от стоимости и назначения оно может быть зачислено в состав основных средств, отдельных предметов в составе оборотных средств, материальных запасов. Одновременно стоимость спецоборудования списывается с забалансового счета 02 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Согласно *Инструкции № 75* названное имущество отражается в бухгалтерском учете как безвозмездно полученное.

При зачислении в состав основных средств:

• *на стоимость приобретения:*

Д-т 013 «Машины и оборудование»

К-т 250 «Фонд в основных средствах»;

• *на сумму начисленной амортизации за время эксплуатации в процессе выполнения работ:*

Д-т 250 «Фонд в основных средствах»

К-т 020 «Амортизация основных средств».

Как определить сумму начисленной амортизации за время эксплуатации в процессе выполнения НИОКР, в Инструкции № 75 не объясняется. Понятно, что она определяется комиссией при проведении инвентаризации.

При зачислении в состав отдельных предметов в составе оборотных средств:

Д-т 071 «Предметы в эксплуатации»

К-т 260 «Фонд отдельных предметов в составе оборотных средств».

При зачислении в состав материальных запасов:

Д-т 060 «Материалы для учебных, научных и других целей», 063 «Хозяйственные материалы и канцелярские принадлежности»

К-т 280 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Бухгалтерские записи, предусмотренные Методическими рекомендациями № 156 (за исключением последней бухгалтерской записи), совпадают с записями, названными выше.

В соответствии с Методическими рекомендациями № 156 стоимость имущества, зачисляемого в состав материальных запасов, относится на увеличение бюджетных источников финансирования (в кредит субсчетов 140 «Расчеты по финансированию из бюджета» или 230 «Финансирование из бюджета»). По мнению автора, именно такая бухгалтерская запись должна быть составлена при безвозмездном получении названного имущества, что соответствует п. 12 Методических указаний № 59.

*Анна ЧЕРНЮК,
доцент БГЭУ*