

Таким образом, логика научного исследования подводит к анализу определенных явления «капитал». В экономической науке есть различные подходы к определению этого термина, однако в учете определен только собственный капитал как часть в активах предприятия, остающаяся после вычета его обязательств [4].

Подводя итоги в исследовании сущности и места в инвестиционном цикле вложений капитала, следует заметить, что в отношении инвестора целесообразно употреблять как термин «инвестиции», так и термин «вложения капитала», а в отношении предприятия-объекта инвестиций более правильным является термин «вложения капитала».

Так как термин «инвестиции» предусматривает не только преобразование инвестиционных ресурсов в капитал, а и получение инвестором экономических выгод от инвестиционной деятельности, то соответственно, с точки зрения инвестора, вложение капитала – это динамический процесс кругооборота его собственного капитала, вложенного в предприятие, который начинается с преобразования его инвестиционных ресурсов в капитал объекта инвестиций, проходит этапы получения экономических выгод от вложений капитала и заканчивается изъятием капитала. С точки зрения предприятия, вложение капитала – это динамический процесс кругооборота капитала предприятия, который начинается с создания капитала, проходит этапы его наращивания и получения экономических выгод от кругооборота капитала, и заканчивается ликвидацией предприятия.

С целью согласования законодательной и бухгалтерской терминологии целесообразно термин «капитальные вложения» определять в Законе Украины «Об инвестиционной деятельности» как форму инвестиций в воспроизводство долгосрочных материальных ресурсов. Также целесообразно определять в данном Законе термин «капитальные инвестиции» как расходы на создание и улучшение долгосрочных материальных и нематериальных ресурсов.

Список использованных источников

1. Закон України «Про інвестиційну діяльність» Постанова ВР N 1561-XII від 18.09.1991 р. // Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>.
2. Статистический словарь / Гл. ред. М.А. Королев. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 623 с.
3. Бугинець Ф.Ф., Шатило Н.В. Податковий облік в Україні: Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». – Житомир, ЖІТІ, 1998. – 928 с.
4. Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» // <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
5. Господарський кодекс України.
Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV // <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

А.А. Дубик
БГЭУ (Минск)

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДИК УЧЕТА ЗАТРАТ НА ВЫПОЛНЕНИЕ НИОКР В СТРАНАХ ТАМОЖЕННОГО СОЮЗА

В статье по результатам проведенного мониторинга нормативно-правовых актов представлена сравнительная характеристика методик учета затрат на выполнение НИОКР в странах Таможенного союза. На основании проведенного исследования автором даны рекомендации по совершенствованию действующей в Республике Беларусь методики учета затрат на выполнение НИОКР. В условиях конвергенции национальной системы бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой

отчетности данные рекомендации позволят обеспечить повышение достоверности показателей таких затрат в бухгалтерском учете и отчетности.

The article presents the comparative characteristics of the methods and techniques of costs accountancy on Research and Development (R&D) in Customs Union countries after having monitored normative legal documents. On the basis of the above mentioned research the author gives recommendations on improving the operating methods of costs accountancy on R&D in the Republic of Belarus. Taking into consideration the convergence of the national system of accounting with the international standards of financial reporting such recommendations will ensure credibility indices of such costs in accounting and reporting.

В условиях формирования современных рыночных отношений одним из основных факторов повышения конкурентоспособности и расширения рынков сбыта производимой продукции становится инновационная деятельность организаций промышленности, направленная на внедрение и использование различных инноваций. Одним из основных ее проявлений считается вложение организациями средств в проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ (далее – НИОКР), направленных на получение и коммерциализацию результатов научно-технической деятельности, выраженных инновациями в виде новых или значительно усовершенствованных производственных технологий, оборудования или продукции.

Одновременно, у организаций возникает необходимость в правильном отражении затрат на выполнение НИОКР на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности с целью достоверной оценки не только полученных результатов научно-технической деятельности, выраженных инновациями, но и для определения эффективности инновационной деятельности в целом. В связи с чем, исследование учета затрат на выполнение НИОКР, результатом которых являются созданные инновации, приобретает особую актуальность и практическую значимость.

В настоящее время в Республике Беларусь порядок бухгалтерского учета затрат на выполнение НИОКР регламентирован главой 5 «Бухгалтерский учет затрат на выполнение НИОКР и результатов НТД» Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 г. №25 «О некоторых вопросах бухгалтерского учета» (далее – Инструкция № 25).

Согласно Инструкции №25 к фактическим затратам на выполнение НИОКР относятся:

- стоимость запасов (материалы, готовая продукция) и специального оборудования, использованных при проведении НИОКР;
- стоимость услуг других лиц, связанных с выполнением НИОКР;
- заработная плата работникам, непосредственно занятым выполнением НИОКР;
- отчисления от заработной платы работников, непосредственно занятых выполнением НИОКР;
- иные затраты на проведение НИОКР [1].

Данным нормативным актом для организаций, выступающих заказчиками и (или) исполнителями и, одновременно, являющихся обладателями имущественных прав на результаты научно-технической деятельности (далее – НТД), установлена следующая методика учета затрат на выполнение НИОКР (таблица 1).

Таблица 1 – Методика учета затрат на выполнение НИОКР у организаций, являющихся обладателями имущественных прав на результаты НТД

Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерские записи
1	2
1. Отражение стоимости запасов (в том числе специального оборудования), использованных при выполнении НИОКР	Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы»; К-т сч. 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» – на стоимость запасов (в том числе специального оборудования), использованных при выполнении НИОКР
2. Отражение затрат на услуги других лиц, связанных с выполнением НИОКР	Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы»; К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму затрат на услуги других лиц, связанных с выполнением НИОКР
3. Отражение сумм начисленной заработной платы работникам, непосредственно занятым выполнением НИОКР	Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы»; К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму начисленной заработной платы работникам, непосредственно занятым выполнением НИОКР
4. Отражение сумм отчислений на социальное страхование и обеспечение, исчисленных от начисленной заработной платы работникам, непосредственно занятым выполнением НИОКР	Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы»; К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на сумму отчислений на социальное страхование и обеспечение, исчисленную от начисленной заработной платы работникам, непосредственно занятым выполнением НИОКР
5. Отражение иных фактических затрат на выполнение НИОКР	Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы»; К-т других счетов – на суммы иных фактических затрат на выполнение НИОКР

Примечание – Источник: Собственная разработка на основе [1]

Изучение действующей методики бухгалтерского учета затрат на выполнение НИОКР показывает, что у организаций-заказчиков и (или) организаций-исполнителей, являющихся обладателями имущественных прав на результаты НТД, фактические материальные, трудовые и прочие затраты на выполнение НИОКР отражаются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов.

При получении положительных результатов НТД фактические затраты на выполнение НИОКР за вычетом фактических затрат на изготовление материальных объектов, пригодных для дальнейшего использования, в которых выражены данные результаты, формируют первоначальную стоимость имущественных прав на результаты НТД, принимаемых к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов. В бухгалтерских регистрах делаются следующие записи:

1) Д-т сч. 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция»;

К-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» – на сумму фактических затрат на изготовление материальных объектов, пригодных для дальнейшего использования, в которых выражены данные результаты НТД;

2) Д-т сч. 04 «Нематериальные активы»;

К-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» – на сумму фактических затрат на выполнение НИОКР, формирующих

К-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» – на сумму фактических затрат на выполнение НИОКР, формирующих первоначальную стоимость имущественных прав на результаты НТД, принимаемых к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов.

Расходы на НИОКР, не давшие положительных результатов, отражаются в составе прочих расходов организации одновременно в момент завершения данных работ. В бухгалтерских регистрах это отражается следующими записями:

1) Д-т сч. 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция»;

К-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» – на сумму фактических затрат на изготовление материальных объектов, пригодных для дальнейшего использования;

2) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

К-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» – на сумму фактических затрат на НТД за вычетом фактических затрат на изготовление материальных объектов, пригодных для дальнейшего использования.

В отличие от Республики Беларусь в Российской Федерации порядок учета материальных, трудовых и прочих затрат на выполнение НИОКР регламентируется несколькими нормативными документами:

- Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27.12.2007 г. № 153н (далее – ПБУ 14/2007);

- Положением по бухгалтерскому учету 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02), утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19.11.2002 г. № 115н, от 18.09.2006 г. № 116н (далее – ПБУ 17/02).

Методики бухгалтерского учета затрат на выполнение НИОКР согласно ПБУ 14/2007 и ПБУ 17/02 представлены в таблице 2.

Сравнительная характеристика методик учета затрат на выполнение НИОКР согласно нормативным документам Российской Федерации показывает, что они являются идентичными. Материальные, трудовые и прочие затраты на выполнение НИОКР отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов. Выбор же организации в применении норм одного из действующих ПБУ для учета затрат на выполнение НИОКР сводится к следующему критерию:

- ПБУ 14/2007 применяется только при условии, что получены положительные результаты НТД, оформленные в установленном законодательством порядке;

- ПБУ 17/02 применяется в отношении результатов НТД, которые не подлежат правовой охране, или в тех случаях, когда положительные результаты не получены.

Исходя из норм ПБУ 14/2007, затраты на выполнение НИОКР при получении положительных результатов НТД, оформленных в установленном законодательством порядке, после завершения работ списываются в дебет счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Одновременно, НИОКР, давшие положительные результаты, могут не подлежать правовой охране и быть предназначены исключительно для собственных нужд организации (применение в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации). Затраты на выполнение таких НИОКР отражаются в учете организации в соответствии с положениями ПБУ 17/02.

А именно, признанные в бухгалтерском учете затраты на проведение данных НИОКР списываются в затраты по обычным видам деятельности начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато

Таблица 2 – Методики учета затрат на выполнение НИОКР согласно нормативным документам Российской Федерации

Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)	Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02)
1	2
1. Отражение стоимости выполненных работ или оказанных услуг, связанных с НИОКР, сторонними организациями; Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение НИОКР	1. Отражение стоимости материально-производственных запасов и услуг сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении НИОКР; Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», К-т сч. 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на стоимость материально-производственных запасов и услуг сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении НИОКР
2. Отражение расходов на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении НИОКР по трудовому договору; Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму расходов на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении НИОКР по трудовому договору	2. Отражение затрат на заработную плату и другие выплаты работникам, непосредственно занятым при выполнении НИОКР по трудовому договору; Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму затрат на заработную плату и другие выплаты работникам, непосредственно занятым при выполнении НИОКР по трудовому договору
3. Отражение отчислений на социальные нужды (в том числе единого социального налога); Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на сумму отчислений на социальные нужды (в том числе единого социального налога)	3. Отражение отчислений на социальные нужды (в том числе единого социального налога); Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на сумму отчислений на социальные нужды (в том числе единого социального налога)
4. Отражение расходов на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизации основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется; Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», К-т сч. 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» и др. – на сумму расходов на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизации основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется	4. Отражение стоимости спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований, амортизации объектов основных средств и нематериальных активов, используемых для выполнения НИОКР, затрат на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества; Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», К-т сч. 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 10 «Материалы» и др. – на стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований, на сумму амортизации объектов основных средств и нематериальных активов, используемых для выполнения НИОКР, на сумму затрат на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества
5. Отражение иных расходов, непосредственно связанных с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях; Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», К-т других счетов – на суммы иных расходов, непосредственно связанных с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях	5. Отражение общехозяйственных расходов, в случае если они непосредственно связаны с выполнением НИОКР; Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» – на сумму общехозяйственных расходов, в случае если они непосредственно связаны с выполнением НИОКР
–	6. Отражение прочих расходов, непосредственно связанных с выполнением НИОКР, включая расходы по проведению испытаний; Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», К-т других счетов – на суммы прочих расходов, непосредственно связанных с выполнением НИОКР, включая расходы по проведению испытаний

Примечание – Собственная разработка на основе [2, 3]

фактическое применение полученных результатов в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации, линейным способом или способом списания затрат пропорционально объему продукции (работ, услуг) [3].

Если организация прекращает использовать результаты НИОКР, а также в ситуации, когда становится очевидным неполучение экономических выгод в будущем от применения результатов указанной работы, сумма расходов по таким НИОКР, не отнесенная на затраты по обычным видам деятельности, подлежит списанию в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» в том отчетном периоде, на который приходится дата принятия решения о прекращении использования результатов данной работы [3].

Согласно нормам ПБУ 17/02 затраты на выполнение НИОКР, по которым не получены положительные результаты, признаются прочими расходами отчетного периода и списываются с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В Республике Казахстан при учете затрат на проведение НИОКР руководствуются принципами Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» (далее – МСФО 38).

В МСФО 38 все расходы на НИОКР в процессе их проведения разделены на две стадии:

- стадия исследований – оригинальные плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний;
- стадия разработки – применение результатов исследований и иных знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования [4].

В соответствии с МСФО 38 затраты на стадии исследования подлежат признанию в качестве расходов на момент их возникновения, т.к. организация не может продемонстрировать наличие нематериального актива, который будет создавать вероятные будущие экономические выгоды [4].

Затраты на стадии разработки капитализируются с того момента (даты), когда полученные результаты НТД начинают впервые соответствовать условиям их признания в качестве нематериального актива.

Как показывает проведенное исследование в Республике Беларусь, как и в Российской Федерации, в организациях, которые являются заказчиками и (или) исполнителями НИОКР и обладателями имущественных прав на результаты НТД, затраты на всех этапах или стадиях выполнения НИОКР рассматриваются в качестве вложений в долгосрочные активы. Это обусловлено тем, что в отличие от МСФО 38 в нормативных документах по учету затрат на выполнение НИОКР отсутствуют требования о необходимости определения таких затрат по видам, этапам или стадиям НИОКР для целей их бухгалтерского учета. Следствием этого является капитализация всех затрат в течение выполнения НИОКР до момента определения и признания результатов НТД в качестве положительных или отрицательных, что в свою очередь это приводит к нарушению одного из основных принципов бухгалтерского учета и отчетности – принципа осмотрительности. Согласно данному принципу учетная оценка активов и доходов организации не должна быть завышена, а обязательств и расходов – занижена [5].

На стадии проведения научных исследований нет оснований полагать, что полученные результаты будут способны приносить экономические выго-

ды в будущем. Следовательно, затраты на научные исследования необходимо признавать расходами текущего периода. Нормы же Инструкции №25 позволяют капитализировать данные расходы и улучшить финансовый результат организации, отложив их списание на будущее.

По нашему мнению, в условиях инновационного развития экономики Республики Беларусь и конвергенции национальной системы бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности при учете затрат на выполнение НИОКР необходимо руководствоваться принципами МСФО 38 в части разделения таких затрат по этапам или стадиям выполнения НИОКР. В отличие от действующей практики учета таких затрат в качестве вложений в долгосрочные активы на протяжении всего периода выполнения НИОКР, это позволит:

во-первых, повысить достоверность формирования показателей затрат на выполнение НИОКР в бухгалтерском учете и отчетности;

во-вторых, формировать реальную картину финансового состояния организации в бухгалтерской отчетности для управленческих и иных целей, основанную на принципе осмотрительности;

в-третьих, достоверно оценивать не только полученные результаты научно-технической деятельности организации, выраженные инновациями, но и для определения эффективности инновационной деятельности в целом.

Список использованных источников

1. О некоторых вопросах бухгалтерского учета: постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 30 апр. 2012 г., №25 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 4000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007): приказ Министерства финансов Российской Федерации, 27 дек. 2007 г., №153н: в ред. приказа Министерства финансов Российской Федерации от 24.12.2010 г. // Режим доступа : <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/> [Электронный ресурс]. – Дата доступа: 21.08.2013.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02): приказ Министерства финансов Российской Федерации, 19 ноября 2002 г., №115н: в ред. приказа Министерства финансов Российской Федерации от 18.09.2006 г. // Режим доступа: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/> [Электронный ресурс]. – Дата доступа: 21.08.2013.
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» // Официальный интернет-ресурс Министерства финансов Республики Казахстан [Электронный ресурс]. – 2013. – Режим доступа : http://www.minfin.gov.kz/ru/go/km/docs/documents/Минфин_new/Международные%20стандарты/МСФО/Тексты/ru/Международные%20стандарты/%20финансовой%20отчетности/%20на%20русском%20языке/%20версии%202012%20года.html. – Дата доступа: 21.08.2013.
5. О бухгалтерском учете и отчетности : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., №57-3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 4000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.

*Л.Л. Ермолович, д-р экон. наук, профессор
БГЭУ (Минск)*

ПРЕИМУЩЕСТВА И НЕДОСТАТКИ ОЦЕНКИ ПЛАТЕЖЕСПОСОБНОСТИ И ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ОРГАНИЗАЦИЙ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ, РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И СТРАНАХ ДАЛЬНЕГО ЗАРУБЕЖЬЯ

В статье исследуются вопросы оценки платежеспособности организации в Республике Беларусь, Российской Федерации с стран дальнего зарубежья. Проведена сравнительная характеристика состава показателей платежеспособности и методик их расчета. По результатам сравнительного анализа с научной и практической точек зрения обоснована целесообразность формиро-