

6. Если справедливая стоимость инструмента хеджирования (договор с банком) превышает справедливую цену договора с банком, то на величину отклонения в учете организации отражается ее задолженность перед банком. Если справедливая стоимость инструмента хеджирования меньше, чем справедливая цена договора с банком, то на величину отклонения у банка возникает задолженность перед организацией.

7. Учитывая общий характер НСБУиО № 74, подготовленного на основе МСФО (IAS) 39, национальные особенности бухгалтерского учета, представляется целесообразным разработать и утвердить специальные разъяснения по порядку применения норм НСБУиО № 74.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Национальный стандарт по бухгалтерскому учет и отчетности «Финансовые инструменты»: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 22.12.2018 г., № 74.
2. Фридкин, Л.Б. Бухгалтерский учет операций хеджирования. Консультант Плюс: дата доступа 29.01.2019 г.
3. МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»: введен в действие постановлением Совета Министров Респ. Беларусь, Нац. банка Респ. Беларусь от 19.08.2016 г. № 657/20 «О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности» (приложение 26).
4. Примеры хеджирования на Дипифр / <http://msfo-dipifr.ru/primery-xedzhirovaniya-na-dipifr/>.
5. Падюк, К. Хеджирование: послушная лошадь вместо иустанга / <http://inflexio.ru/xedzhirovanie-poslushnaya-loshad-vmesto-mustanga/comment-page-5/#comments>.
6. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 29.06.2011 г., № 50.

SOME ASPECTS OF ACCOUNTING THE AMOUNTS OF CHANGES IN THE VALUE OF INSTRUMENTS HEDGING CASH FLOWS

Korotaev S.L., Director of JSC «AuditConsult», doctor of Economics, Professor

Summary. *The current issues of accounting of the amounts of changes in the value of objects and instruments of cash flow hedging, calculation of hedging efficiency are investigated. Consideration of relevant aspects of accounting is carried out on a specific example. According to the results of the study, relevant conclusions and specific proposals were made.*

Key words: *hedging, hedging object, hedging instrument, hedging efficiency, financial instrument, fair value, cash flows, accounting.*

УДК 647

МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ ЗАТРАТ НА ВЫПОЛНЕНИЕ НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИХ, ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИХ, ОПЫТНО-ТЕХНОЛОГИЧЕСКИХ РАБОТ

Маталыцкая С.К., канд. экон. наук, доцент, УО «БГЭУ»

Гурко В.Б., канд. экон. наук, доцент, УО «БГЭУ»

Пашковская Л.В., канд. экон. наук, доцент, УО «БГЭУ»

Киреенко Н.Н., канд. экон. наук, доцент, УО «БГАТУ»

Аннотация. *В статье представлены современные подходы к учету и калькулированию затрат на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских, опытно-технологических работ, финансируемых за счет бюджетных средств. Особое внимание уделено накладным затратам. Во-первых, затраты, входящие в состав себестоимости научно-исследовательских, опытно-конструкторских, опытно-технологических работ подлежат финансированию за счет средств бюджета, однако накладные затраты не всегда в полном объеме включаются в себестоимость продукции [3]. Во-вторых, при калькулировании себестоимости выполняемых тем научно-исследовательских, опытно-конструкторских, опытно-технологических работ, сложности возникают именно в части обоснованного включения косвенных (в том числе и накладных) затрат, что во многом зависит от специфики выполняемых работ и относится к вопросам профессионального суждения бухгалтеров.*

Ключевые слова: *научно-исследовательские, опытно-конструкторские, опытно-технологические работы (далее – НИОК(Т)Р), бухгалтерский учет, затраты, расходы, калькулирование, распределение накладных затрат.*

Введение. Финансирование НИОК(Т)Р является одним из направлений использования бюджетных средств. В целях рационального использования бюджетных средств, недопущения завышения или экономически необоснованного включения затрат в себестоимость, а, следовательно, и в цену НИОК(Т)Р, объективной необходимостью является изменение их структуры, а также сокращение удельного веса накладных затрат в себестоимости НИОК(Т)Р. В настоящее время предъявляются новые требования к управлению затратами [2, 3, 4, 6] (расходами [3, 4, 5, 7]) организации. Состав, классификация затрат на выполнение НИОК(Т)Р, в том числе накладных, методы их распределения, закрепляются в положении об учетной политике исполнителя.

Основная часть. В условиях многообразия методических решений в оценке и списании затрат, возможности выбора рационального варианта для принятия управленческих решений по расходованию средств, для экономического обоснования величины затрат в Методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-исследовательских, опытно-конструкторских, опытно-технологических работ (далее по тексту – Методические рекомендации) представлен единый порядок формирования себестоимости НИОК(Т)Р и группировки затрат по:

- экономическим элементам: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация основных средств и нематериальных активов; прочие затраты. В экономических элементах объединены однородные затраты независимо от их назначения и места возникновения, такая группировка позволит организациям проанализировать трудоемкость, материалоемкость и другие показатели по выполняемым работам;
- калькуляционным статьям, которые являются основой для составления сметы затрат, организации синтетического и аналитического учета, а также управленческого учета [4].

Бюджетные организации группируют затраты по статьям сметы доходов и расходов внебюджетных средств бюджетных организаций в соответствии с действующим законодательством [5]. НИОК(Т)Р выполняются, как правило, в научных отделах, лабораториях и аналогичных структурных подразделениях, которые, являются местами возникновения затрат. Затраты, возникающие в данных местах затрат, могут быть:

- прямыми – обусловленными разработкой конкретных видов научной продукции (фундаментальными, поисковыми и прикладными НИР, опытно-конструкторскими работами, другими научно-техническими работами и услугами);
- косвенными, которые невозможно идентифицировать с конкретным видом научной продукции, за исключением случаев, когда в отчетном периоде выполнялась только одна работа. Косвенные затраты являются неотъемлемой составляющей совокупных затрат на достижение запланированного научного результата, будучи эффективными способствуют образованию научной продукции, реализация которой обеспечивает поступление в организацию дохода, следовательно, они должны включаться в себестоимость научной продукции.

Для целей управления различают прямые и накладные затраты. Накладные затраты, относящиеся одновременно к нескольким видам научной продукции, как правило, являются затратами по обслуживанию структурных подразделений, по обеспечению НИОК(Т)Р материально-технической базой и необходимыми условиями для продуктивной работы.

Общепринятой практикой является включение в статью «Общепроизводственные затраты» (для коммерческих организаций) («Косвенные расходы (затраты)» (для бюджетных организаций)) накладных затрат, связанных с организацией, обслуживанием и управлением тем или иным процессом или видом деятельности, то есть с процессом создания научного продукта или услуги, и не являющимися прямыми, так как отсутствует возможность идентификации их с конкретным продуктом, услугой.

Однако с распределением накладных затрат между видами продукции сопряжены определенные сложности, которые обусловлены многоэлементностью накладных затрат, их многообразием по экономическому содержанию. Накладные затраты можно распределять между местами затрат на основе количественных и стоимостных баз. Например, количественные показатели объема производства, отгрузки и реализации продукции, времени изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), площадь и объем помещений, величины веса, технические показатели или стоимостные показатели величины прямых затрат на производство,

запасов товарно-материальных ценностей, объема выпуска и реализации продукции в стоимостном выражении.

Использовавшиеся ранее методики включения накладных затрат в себестоимость НИОК(Т)Р основывались на установлении зависимости накладных затрат от фонда заработной платы исследователей и разработчиков. Однако очевидно, что накладные затраты, которые представляют собой затраты на организацию, обслуживание и управление процессом НИОК(Т)Р, не имеют никакой функциональной связи с этим показателем. Размер фонда заработной платы организаций может существенно различаться в зависимости от принятой системы оплаты труда, финансового состояния организаций. Качественная оценка баз распределения, используемых в практике при распределении косвенных затрат относительно практики исчисления себестоимости НИОК(Т)Р представлена в таблице 1.

Таблица 1. – Существующие подходы к распределению (планированию) накладных затрат по НИОК(Т)Р в отечественной и зарубежной практике.

База распределения (планирования) накладных затрат по НИОК(Т)Р	Преимущества	Недостатки
Прямая заработная плата	Прост и экономичен. Принимается во внимание временной фактор.	Оплата труда работников разной квалификации по различным тарифным ставкам и выплаты премий могут оказать существенное влияние на себестоимость НИОК(Т)Р
Прямые трудо-часы	Принимается во внимание временной фактор. Время является главным причинно-следственным фактором для накладных затрат	Применяется не так широко, как прямая заработная плата
Прямые материальные затраты	Накладные затраты распределяются пропорционально фактору, имеющему с ними наибольшую причинно-следственную связь	Временной фактор не принимается во внимание
Прямые затраты (всего)	Не выделяется какой-либо один главный фактор. Применяется ставка, не зависящая ни от одного причинно-следственного фактора. Если составляющие элементы прямых затрат остаются в относительно постоянной пропорции, результат распределения накладных затрат наиболее точен	Более трудоемок

Как было отмечено выше, ранее в качестве базы распределения накладных затрат использовался «фонд заработной платы», но из-за различия в формах и системах оплаты труда, его стимулировании, использование этого показателя приводит к искажению показателя «Себестоимость темы (этапа) НИОК(Т)Р» в различных организациях. Именно «фонд рабочего времени исследователей и разработчиков за отчетный месяц в часах» является главным причинно-следственным фактором при возникновении накладных затрат, здесь принимается во внимание временной фактор на выполнение исследований, проведение работ, а оплата труда исследователей и разработчиков разной квалификации по различным тарифным ставкам и выплаты премий не будут оказывать влияния на величину себестоимости темы НИОК(Т)Р при распределении накладных затрат, то есть затрат, связанных с организацией, обслуживанием и управлением.

В организациях НИОК(Т)Р выполняются за счет: (а) средств организаций-заказчиков (в том числе за счет средств республиканского и (или) местных бюджетов, а также государственных внебюджетных фондов на основании заключенных с ними договоров); (б) собственных средств.

Бухгалтерский учет затрат на проведение НИОК(Т)Р организациями-исполнителями, не являющимися обладателями имущественных прав на результаты НИОК(Т)Р, а также исполнителями, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НИОК(Т)Р, создаваемых за счет бюджетных средств и подлежащих обязательной коммерциализации, осуществляется обособленно на отдельном субсчете к счету 20 «Основное производство» в разрезе отдельных тем НИОК(Т)Р (этапов) [4].

При финансировании темы НИОК(Т)Р за счет собственных и бюджетных средств фактические затраты на выполнение НИОК(Т)Р, произведенные за счет собственных средств, отражаются в бухгалтерском учете по счету 08 «Вложения в долгосрочные активы» [4].

С-ет 08 «Вложения в долгосрочные активы» у организаций-исполнителей, являющихся обладателями имущественных прав на результаты НТД, создаваемых в рамках договоров на выполнение НИОКТР полностью или частично за счет государственных средств и подлежащих обязательной коммерциализации, используется на дату признания выручки от реализации НИОКТР [6]. Следовательно, до момента признания выручки от реализации по договорам НИОКТР, фактические затраты в части государственных средств так же будут отражаться по счету 20 «Основное производство». Эта норма вытекает из п.11 Указа Президента Республики Беларусь от 04.02.2013 № 59 «О коммерциализации результатов научной и научно-технической деятельности, созданных за счет государственных средств», в котором установлено, что средства, полученные исполнителем от государственного заказчика в качестве оплаты НИОК(Т)Р, являются для исполнителя выручкой от реализации НИОК(Т)Р независимо от того, кто определен обладателем имущественных прав на результаты НТД в договоре на выполнение НИОК(Т)Р.

В бюджетных организациях НИОК(Т)Р выполняющих работы за счет бюджетных средств, выделяемых распорядителем бюджетных средств, в соответствии с утвержденной бюджетной сметой фактические затраты на выполнение НИОК(Т)Р учитываются на субсчете 200 «Расходы по бюджету» счета 20 «Расходы по бюджету» [4].

Затраты на выполнение НИОК(Т)Р, финансируемых за счет средств бюджета, а также за счет средств других организаций по заключенным с ними договорам на выполнение НИОК(Т)Р, отражаются организациями-исполнителями по дебету субсчета 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам» счета 08 «Затраты на производство» [4].

Бухгалтерские записи по учету затрат на выполнение НИОК(Т)Р и перечень калькуляционных статей затрат у исполнителя представлены в таблице 2.

Таблица. – 2 Бухгалтерские записи по учету затрат на выполнение НИОК(Т)Р за счет бюджетных средств у исполнителя [4]

Название калькуляционных статей	Корреспонденция счетов			
	согласно типовому плану счетов бухгалтерского учета		согласно Плану счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций	
	дебет счета	кредит счета	дебет субсчета	кредит субсчета
Материалы и комплектующие изделия	20	10, 16, 43	082	043, 060, 067, 069
Топливо-энергетические ресурсы для научно-экспериментальных целей	20	10, 23, 60	082	064
Специальное оборудование для научных и экспериментальных работ	20	10	082	044, 250, 260
Заработная плата исследователей и разработчиков	20	70	082	180
Взносы (отчисления) на социальное страхование и обеспечение, имущественное и личное страхование	20	69, 76-2	082	171
Служебные командировки исследователей и разработчиков	20	71	082	160
Работы и услуги сторонних организаций	20	60, 76	082	178
Прочие прямые затраты	20	10, 23, 60, 68, 76, др.	082	060, 067, 173, 178, др.
«Общепроизводственные затраты» / «Косвенные расходы (затраты)»	20	25	082	210

Фактическая себестоимость выполненной темы НИОК(Т)Р (этапа) формируется по окончании отчетного периода, в котором эта тема (этап) была выполнена, в следующей последовательности:

- в течение отчетного периода по дебету счетов учета затрат отражаются фактические прямые затраты;
- резервируются предстоящие платежи в соответствии с законодательством и учетной политикой организации;
- включаются затраты вспомогательных производств, приходящиеся на тему (этап) НИОК(Т)Р, в соответствии с учетной политикой;
- включаются общепроизводственные затраты (косвенные расходы (затраты)), приходящиеся на тему (этап) НИОК(Т)Р, в соответствии с учетной политикой;
- на конец отчетного периода (если предусмотрено выполнение темы (этапа) НИОК(Т)Р в следующем отчетном периоде) определяется незавершенное производство;
- определяется фактическая себестоимость выполненной темы НИОК(Т)Р (этапа) НИОК(Т)Р).

Для обобщения информации о затратах на выполнение НИОК(Т)Р по этапам, темам и в целом по организации составляются сводные ведомости затрат на выполнение НИОК(Т)Р, согласно приложениям 6 и 7 Методических рекомендаций, или другие аналогичные по содержанию документы [4]. В сводной ведомости затрат на выполнение темы (этапа) НИОК(Т)Р в общей сумме затрат, как за отчетный период, так и нарастающим итогом с даты начала выполнения работ, выделяются затраты, финансируемые за счет внебюджетных средств. Это позволит, с одной стороны осуществлять контроль за объемами финансирования как за счет средств заказчика (бюджетное финансирование), так за счет собственных источников. С другой стороны, данная информация может быть использована для управления денежными потоками при финансировании НИОК(Т)Р, контроля над рентабельностью бюджетного финансирования, которая согласно действующему законодательству ограничена 7% [1], а также для оценки эффективности использования собственных средств организации. Сводный учет затрат на выполнение НИОК(Т)Р служит информационной базой для составления калькуляций фактической себестоимости тем НИОК(Т)Р.

С целью контроля целевого и эффективного использования полученных бюджетных средств и предельного уровня рентабельности организации, к себестоимости выполненной темы (этапа) НИОК(Т)Р без отражения в бухгалтерском учете добавляют управленческие расходы, приходящиеся на данную тему (этап) НИОК(Т)Р.

Заключение. С учетом вышеизложенного, по обозначенным проблемным вопросам можно сделать следующие выводы и предложения:

- на методику учета затрат на выполнение темы (этапа) НИОК(Т)Р оказывает непосредственное влияние такой фактор как определение обладателя (обладателей) имущественных прав (заказчик или исполнитель);
- предложенная организация аналитического учета затрат на выполнение темы (этапа) НИОК(Т)Р позволит формировать отчетную информацию для системы менеджмента организации о прямых и накладных затратах, формирующих себестоимость темы (этапа) НИОК(Т)Р, а также контролировать затраты в разрезе источников финансирования;
- использование предложенной методики включения накладных затрат в себестоимость темы (этапа) НИОК(Т)Р позволяет унифицировать подход к порядку расчета показателя себестоимости темы НИОК(Т)Р в целях рационального использования бюджетных средств, недопущения завышения или экономически необоснованного финансирования понесенных организацией затрат на выполнение НИОК(Т)Р.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Указ Президента Республики Беларусь от 07.09.2009 N 441 (ред. от 28.12.2017) «О дополнительных мерах по стимулированию научной, научно-технической и инновационной деятельности».
2. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 (ред. от 22.12.2018 № 74) «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов».

3. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102 (ред. от 22.12.2018 № 74) «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов».
 4. Приказ Государственного комитета по науке и технологиям Республики Беларусь от 21 июля 2017 г. N 206 (ред. от 24 мая 2019 № 146) «Об утверждении Методических рекомендаций по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-исследовательских, опытно-конструкторских, опытно-технологических работ».
 5. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 января 2009 г. № 8 (ред. от 02 декабря 2016 № 103) «О порядке составления, рассмотрения и утверждения бюджетных смет, смет доходов и расходов внебюджетных средств бюджетных организаций, бюджетных смет государственных внебюджетных фондов, а также внесения в них изменений и (или) дополнений».
 6. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 25 (ред. от 30 ноября 2018 г. № 73) «О некоторых вопросах бухгалтерского учета».
- Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 19.07.2013 N 641 (ред. от 19 мая 2017 № 371) «Об утверждении Положения о порядке формирования внебюджетных средств, осуществления расходов, связанных с приносящей доходной деятельностью, направлениях и порядке использования средств, остающихся в распоряжении бюджетной организации».

METHODICAL ASPECTS OF ACCOUNTING AND COST CALCULATION FOR IMPLEMENTATION OF RESEARCH, DEVELOPMENT, EXPERIMENTAL AND TECHNOLOGICAL WORKS

Matalytskaya S.K., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Belarusian State Economic University
Gurko V.B., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Belarusian State Economic University
Pashkovskaya L.V., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Belarusian State Economic University, ACCA DipIFR (rus)

Kireyenka N.N., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Head of the Accounting, Analysis and Audit Department, The Belarusian State Agrarian Technical University

Summary. The article presents modern approaches to accounting and calculating the costs of performing research, development, development and technological works, financed by budget funds. Particular attention is paid to overhead costs. First, the costs that are part of the cost of research, development, experimental and technological works to be financed at the expense of the budget, but overhead costs are not always fully included in the cost of production [3]. Secondly, when calculating the cost of the research, development, developmental and technological works performed, difficulties arise precisely in the part of the reasonable inclusion of indirect (including overhead) costs, which largely depends on the specifics of the work performed and refers to matters of professional judgment of accountants.

Key words: research, developmental, experimental and technological works, accounting, costs, expenses, calculation, distribution of overhead costs.

УДК 338.1

ВИДОВАЯ КЛАССИФИКАЦИЯ БИЗНЕС-ИННОВАЦИОННОЙ АКТИВНОСТИ И ЗАТРАТ НА ИННОВАЦИОННУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ СОГЛАСНО СОВРЕМЕННЫМ МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ СТАТИСТИКИ НАУКИ, ТЕХНОЛОГИЙ И ИННОВАЦИЙ

Сильванович В.И., канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры финансов и бухгалтерского учета УО «Гродненский государственный университет им. Я. Купалы»

Аннотация. Статья посвящена современным изменениям в методологии статистики инноваций, представленным в Руководстве Осло 2018, которое отражает актуальные международные рекомендации по сбору и анализу данных по инновациям. Анализируется современный методологический подход к классификации видов бизнес-инновационной активности. Рассматриваются затраты на инновации по видам инновационной деятельности.

Ключевые слова: бизнес-инновационная активность, инновационная деятельность, исследования и опытные разработки, инжиниринг, проектирование, интеллектуальная собственность, материальные активы, затраты на инновации.

Введение. Инновации играют ключевую роль в обеспечении устойчивого экономического роста и повышении уровня жизни населения. Они определяющим образом влияют на формирование и удержание конкурентного преимущества нации в условиях усиления международной конкуренции. Драйвером инновационного пути развития страны выступают инновационно активные организации, функционирующие в важнейших секторах экономики, которые формируют отраслевую структуру национальной инновационной системы. Именно эти организации генерируют продуктивные и бизнес-процессные инновации в ходе их инновационной деятельности. В связи с этим измерение бизнес-инновационной активности предпринимательского сектора (фирм) и использование данных о затратах на нее в аналитических исследованиях может помочь