

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ВЫПОЛНЕНИЕ НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИХ РАБОТ В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Анна ЧЕРНЮК,
доцент БГЭУ

Источники проведения научных исследований.

Исполнителями научно-исследовательских работ (НИР) могут быть как бюджетные, так и коммерческие научные организации.

В организациях бюджетной сферы (научно-исследовательские институты НАН Беларуси, вузы и др.) НИР выполняются за счет бюджетных источников, выделяемых вышестоящими распорядителями средств бюджета в соответствии с утвержденной сметой расходов по бюджету, а также за счет средств заказчиков на основе заключенных с ними договоров.

Средства на выполнение НИР 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 источника финансирования (Д-т 140 (230) — К-т 200). Методика организации аналитического учета фактических расходов, формы регистров для их учета, формы месячной, квартальной и годовой отчетности утверждены Минфином. Назовем этот вид работ деятельностью, осуществляемой за счет средств государственного бюджета.

НИР, выполняемые за счет средств заказчиков на основе заключенных с ними договоров, относятся к предпринимательской деятельности бюджетной организации, хотя заказчики могут оплачивать выполненные работы и за счет выделенных им на эти цели бюджетных средств, и за счет собственных средств.

К выполнению НИР могут привлекаться средства фонда производственного и социального развития, образуемого за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации от осуществления предпринимательской деятельности. Средства фонда учитываются на пассивном субсчете 246, который в научно-исследовательских организациях назван "Фонд научно-технического и социального развития" (см. форму Отчета о выполнении объема по научно-исследовательским работам, приведенную в приложении 12 к Положению о бухгалтерских отчетах организаций, финансируемых

из бюджета, утвержденному постановлением Минфина № 13 от 30.01.2002 г.). Направления использования средств фондов производственного и социального развития и материального поощрения определены в Инструкции о порядке планирования, учета и использования средств, получаемых организациями, финансируемыми из бюджета, от приносящей доходы деятельности, утвержденной постановлением Минфина № 152 от 12.11.2002 г. Обратим внимание, что в названной Инструкции не предусмотрено использование средств фонда производственного и социального развития на выполнение НИР, однако известны случаи направления средств фонда на эти цели на основании ведомственных указаний.

Источником проведения научных исследований в рамках государственных научно-исследовательских программ может быть безвозмездная (спонсорская) помощь. С 1 июля 2005 г. порядок оказания, целевого назначения и использования безвозмездной (спонсорской) помощи определен Указом Президента Республики Беларусь № 300 от 1.07.2005 г. Помощь предоставляется только на основании договора, в котором спонсоры должны определить целевое ее назначение (вид товаров (работ, услуг), которые будут приобретены получателями помощи). Получатели помощи обязаны представлять спонсору письменный отчет о ее целевом использовании.

Заказчики и исполнители. Заказчики могут оплачивать выполненные работы за счет выделенных им на эти цели бюджетных средств (государственные заказчики) и за счет собственных средств.

В соответствии с Положением о государственном заказчике научно-технической продукции, утвержденным приказом Государственного комитета по науке и технологиям (далее — ГКНТ) № 95 от 27.04.1999 г. (с изменениями и дополнениями), государственными заказчиками являются государственные заказчики научно-технических программ и инновационных проектов.

Государственным заказчиком могут выступать министерства и иные республиканские органы государственного управления, Национальная академия наук, фонды специального назначения для финансирования научной, научно-технической и инновационной деятельности, объединения и учреждения, подчиненные Правительству Республики Беларусь, другие субъекты научной, научно-

технической и инновационной деятельности, на которые возложены задачи научно-технического развития в соответствующей области.

Государственный заказчик государственных научно-технических программ (ГНТП) определяется Советом Министров при утверждении перечня этих программ.

Государственный заказчик осуществляет разработку бизнес-плана ГНТП (инновационного проекта); участвует в выборе головной организации-исполнителя программы (исполнителя инновационного проекта); заключает государственный контракт с головной организацией — исполнителем работ по программе (исполнителем инновационного проекта) и, при необходимости, договоры с организациями — соисполнителями работ; осуществляет бюджетное финансирование головной организации — исполнителя работ по ГНТП (исполнителя инновационного проекта) и контроль за выделением запланированных внебюджетных средств. Государственный заказчик осуществляет приемку результатов работ по законченным заданиям программы (приемку и оценку работ по инновационному проекту). Результаты приемки оформляются актом, который представляется в ГКНТ.

Обратим внимание, что приказом ГКНТ № 1 от 4.01.1999 г. утверждено Положение о головной организации — исполнителя работ по государственной научно-технической программе. Головной организацией-исполнителем может быть научная организация, предприятие или организация государственного заказчика ГНТП, на которое в соответствии с уставом возложены решение научно-технических проблем, разработка и поставка научно-технической продукции, являющейся целью ГНТП.

Форма типового договора на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ по заданиям государственных, отраслевых и региональных научно-технических программ и по отдельным проектам (далее — Типовой договор), а также приложений к нему утверждены приказом Минобразования и науки, Минэкономики и Минфина № 421/56/107 от 30.09.1996 г. (в редакции постановления ГКНТ, Минэкономики и Минфина № 13/247/128 от 28.12.2000 г.). Приведем перечень приложений к Типовому договору:

1. Техническое задание на выполнение НИР по договору.
2. Техническое задание на выполнение ОКР по договору.
3. Календарный план работы по договору.
4. Протокол соглашения о договорной цене на выполнение работ по договору.

5. Перечень конфиденциальной предшествующей информации и сведений, необходимых для выполнения обязательств по договору.

Стоимость (цена) НИР, выполняемых по договорам с заказчиками, должна формироваться в соответствии с Положением о порядке формирования и применения цен и тарифов, утвержденным постановлением Минэкономики от 22.04.1999 г. № 43 (с изменениями и дополнениями) на основе плановой себестоимости, налогов и неналоговых платежей в соответствии с налоговым и бюджетным законодательством, а также уровня рентабельности.

Порядок планирования себестоимости научно-технической продукции определен Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции, утвержденными приказом председателя ГКНТ № 156 от 31.08.1998 г. (далее — Методические рекомендации № 156), согласованными с Минтруда, Минфином и Минэкономики.

В соответствии с Методическими рекомендациями № 156 (п. 4.11) плановая калькуляция разрабатывается по каждой теме в целом и по годовому этапу работ, подлежащих выполнению в планируемом году. Формы калькуляции по теме в целом и годовому этапу работы, подлежащей выполнению в планируемом году, приведены в приложениях 4 и 5 к Методическим рекомендациям № 156.

Заметим, что в отличие от других отраслей бюджетной сферы отсутствует нормативный документ, регулирующий особенности формирования цен на научно-техническую продукцию (НТП). Поэтому на практике нет единообразия в порядке их формирования. Например, в научно-исследовательских институтах НАН Беларуси, в отличие от вузов, цена формируется без учета процента рентабельности.

Цена всей работы и первого годового этапа работы определяется исходя из цен, тарифов, тарифных ставок и окладов, действующих на момент подписания договора. При существенном возрастании в период действия договора стоимости материалов и оборудования, используемых для выполнения работы, а также при изменении в установленном порядке размеров оплаты труда работников цена работы может корректироваться с учетом этих обстоятельств. Цена годовых этапов работы последующих лет, а также источники их финансирования определяются дополнительными соглашениями сторон после утверждения госбюджета и прогноза социально-экономического развития на очередной год.

В договоре на выполнение НИР предусматривается порядок оплаты работы заказчиком. Назовем виды оплаты, предусмотренные в форме Ти-

пового договора: одновременно за законченную работу; одновременно за законченную работу с авансовым платежом; поэтапно за законченные этапы работ; поэтапно за законченные этапы работ с авансовым платежом; иной порядок оплаты. Представляется, что для исполнителей НИР, являющихся бюджетными организациями, предпочтительным является порядок оплаты за законченную работу (законченные этапы) с авансовыми платежами.

Порядок учета и калькулирования себестоимости НТП регламентируется Методическими рекомендациями № 156, которые разработаны в соответствии с Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) (в редакции по состоянию на 1.07.1998 г.), и до настоящего времени в них не вносились изменения и дополнения. Методические рекомендации № 156 используются научными организациями независимо от форм организации и собственности. Соответствующие органы государственного управления должны разрабатывать и утверждать указания для подведомственных научных организаций по их применению с учетом отраслевых особенностей. Со времени выхода Методических рекомендаций № 156 таких ведомственных указаний для бюджетных научных организаций не имеется.

НИР, как правило, имеют длительный цикл выполнения (от одного года до нескольких лет). Учет затрат и калькулирование себестоимости НТП рекомендуется осуществлять на основе позаказного метода. Объектом учета затрат и калькулирования является конкретная научно-исследовательская тема. Каждой теме присваивается номер (код) заказа на весь период ее выполнения. Номера заказов проставляются на всех первичных документах, которыми оформляются прямые материальные и трудовые затраты. После окончания работ по теме и закрытия в установленном порядке заказа отнесение на него каких-либо затрат не допускается.

Затраты, связанные с созданием и реализацией НТП по каждой теме (заказу) при планировании, учете и калькулировании ее себестоимости, группируются по статьям затрат. Перечень статей затрат, их состав и методы распределения по темам определены Методическими рекомендациями № 156. Приведем перечень статей затрат:

1. Материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия.
2. Топливо-энергетические ресурсы для научно-экспериментальных целей.
3. Спецоборудование для научных (экспериментальных) работ.

4. Заработная плата научно-производственного персонала.

5. Отчисления в бюджет, целевые бюджеты 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 рекомендуется использовать карточку учета затрат, форма которой приведена в приложении 18 к Методическим рекомендациям № 156.

Прямые затраты относятся на тему на основании первичной документации по прямому признаку. В тех случаях когда отнесение отдельных прямых затрат на определенную тему затруднительно, они распределяются по темам пропорционально принятому в учетной политике признаку, т.е. научная организация может принять решение самостоятельно.

Накладные расходы распределяются между темами ежемесячно. В качестве базы для их распределения в п. 5.2.2 Методических рекомендаций № 156 предусмотрены только два показателя:

- заработная плата научно-производственного персонала;
- 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, названных выше, использовать нельзя. Организация практически не имеет права выбора экономически обоснованной базы для распределения накладных расходов.

Характеристика статей калькуляции приведена в пунктах 3.13-3.22 Методических рекомендаций № 156. В соответствии же с указаниями Минфина учет расходов по каждому виду предпринимательской деятельности должен вестись в разрезе подразделений бюджетной классификации (категорий, статей, подстатей и элементов), поэтому в приложении № 2 к Методическим рекомендациям № 156 дана их группировка в разрезе статей калькуляции.

В связи с тем что со времени ввода в действие Методических рекомендаций № 156 в Бюджетную классификацию и в Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) вносились многочисленные изменения и дополнения, необходимо внести соответствующие поправки в Методические рекомендации № 156.

Фактическая себестоимость НТП 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. *Списание затрат незавершенного производства осуществляется после полного завершения работ по теме, подписания акта приемки-сдачи работ и оплаты заказчиком научно-технической продукции* (п. 5.2.3 Методических рекомендаций № 156).

Прокомментируем сказанное выше. Получается, что организация, предусмотревшая в учетной политике использование варианта учета реализации продукции по оплате, не может включить в выручку от реализации суммы поступившей частичной платы от заказчика при наличии подписанного акта приемки-сдачи работ. Надо ждать поступления от заказчика полной стоимости сданной заказчику НТП, 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.

По мнению автора, такая методика бухгалтерского учета противоречит положениям инструкций по бухгалтерскому учету “Доходы организации” и по бухгалтерскому учету “Расходы организации”, утвержденных соответственно постановлениями Минфина № 181 и 182 от 26.12.2003 г., введенных в действие с 1.01.2004 г. (далее – Инструкция № 181 и Инструкция № 182). Обратим внимание, что Инструкции № 181 и № 182 являются стандартами по бухгалтерскому учету доходов и расходов для коммерческих и некоммерческих организаций (кроме банков и иных кредитно-финансовых организаций) и индивидуальных предпринимателей.

В соответствии с п. 16 Инструкции № 181 **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.** Это положение подтверждено в п. 19 Инструкции № 182.

Обобщим сказанное. Методика учета, предусмотренная Методическими рекомендациями № 156, не дает организации права признавать в бухгалтерском учете выручку по мере готовности работы, услуги, продукции (по завершении этапа НИР), а обязывает признавать ее только по завершении выполнения работы **в целом** и, кроме того,

при условии **полной оплаты** заказчиком научно-технической продукции.

Выручка от реализации в соответствии с п. 8 Инструкции № 181 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). Она дает право выбора одного из двух названных вариантов учета реализации и определяет, что выручка по второму варианту (по оплате) признается не при полной оплате отгруженных товаров, готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг, **а по мере оплаты**. Это означает, что **частичная плата** за выполненные этапы НИР 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) НИР, должны соответствовать полученной выручке, т. е. затраты на выполнение работ надо распределять между реализованными и не реализованными работами.

Аналогичный принцип формирования затрат, приходящихся на фактически реализованные работы, предусмотрен при определении налогооблагаемой прибыли (п. 30.2 Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль, утвержденной постановлением МНС от 31.01.2004 г. № 19). В этом пункте сказано, что при определении прибыли от реализации произведенных товаров (работ, услуг) принимаются затраты, **приходящиеся на фактически реализованные товары (работы, услуги)**, рассчитанные на основе данных бухгалтерского учета с учетом расчетных корректировок, произведенных к таким данным в результате ведения налогового учета. Расчет затрат, приходящихся на фактически реализованные товары (работы, услуги), производится по методике, определенной в соответствии с учетной политикой организации, принятой в отношении расчета себестоимости реализованной продукции (работ, услуг).

Пример определения фактической себестоимости реализованной (оплаченной) работы

Фактическая себестоимость законченной и принятой заказчиком по акту приемки-сдачи темы (или этапа работ) — 15 млн. руб.

Цена (стоимость) всей работы (или этапа работ) в соответствии с договором — 20 млн. руб.

Частичная плата, поступившая от заказчика, — 14 млн. руб.

Себестоимость реализованной (оплаченной) работы — 10,5 млн. руб. (15 : 20 × 14).

Прибыль от реализации (с целью упрощения — без учета налогов, угаживаемых из выручки) — 3,5 млн. руб. (14 – 10,5).

Право выбора признания выручки полученной (по оплате или по отгрузке) предоставляется организациям также при определении налогооблагаемой прибыли (п. 10 Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль, утвержденной постановлением МНС от 31.01.2004 г. № 19).

Если изменения в учетной политике влияют на вариант определения выручки от реализации продукции, работ, услуг (вариант определения выручки "по оплате" меняется на вариант "по отгрузке"), то списание на счета учета реализации продукции, работ, услуг, отгруженных до начала отчетного года, производится "по оплате" в течение первого квартала отчетного года. Такой порядок введен с 1 января 2004 г. Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации", утвержденным постановлением Минфина № 62 от 17.04.2002 г. (с изменениями и дополнениями).

По мнению автора, противоречия названных документов (Методических рекомендаций № 156, Инструкций № 181 и № 182) должны быть устранены. В коммерческих научных организациях, работающих по Типовому плану счетов бухгалтерского учета, утвержденному постановлением Минфина № 89 от 30.05.2003 г., существуют аналогичные проблемы.

Заметим, что противоречия имеются и внутри Методических рекомендаций № 156. Например, в п. 5.2.3 сказано, что фактическая себестоимость НТП 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. Списание затрат незавершенного производства осуществляется после полного завершения работ по теме, подписания акта приемки-сдачи работ и оплаты заказчиком НТП. В этом пункте не конкретизируется, о каком заказчике идет речь. Но, вчитавшись в п. 5.2.4, понимаешь, что п. 5.2.3 в полной мере касается только НИР, выполняемых за счет собственных средств заказчиков. Затраты по темам, выполняемым по заявкам государственных заказчиков, надо списывать по окончании финансового года, после приемки годовых этапов работ. Такое различие в порядке отражения операций на счетах бухгалтерского учета ничем не обосновано. Для исполнителя выполнение НИР за счет средств заказчика, независимо от того какими средства-

ми (бюджетными или собственными) он оплачивает работу, является предпринимательской деятельностью. Исполнитель должен определять результат от реализации НИР заказчиком и платить налог на прибыль. Напомним, что с 1 января 2005 г. льгота по освобождению большинства бюджетных организаций от уплаты налога на прибыль, полученной от осуществления предпринимательской деятельности, при условии направления высвободившихся средств на цели, определенные законодательством, Законом "О бюджете Республики Беларусь на 2005 год" не предусмотрена (отменена). Бюджетные организации, ранее пользовавшиеся льготами, определяют облагаемую налогом прибыль так же, как коммерческие организации.

Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета операций по формированию затрат на выполнение НИР, реализации их заказчиком регламентирован в п. 5.2.4 Методических рекомендаций № 156. Заметим, что корреспонденция счетов представлена неполно. Для учета затрат на выполнение НИР за счет средств заказчиков рекомендуется использовать два субсчета:

082 "Затраты на научно-исследовательские работы по договорам" — по темам, выполняемым за счет собственных средств заказчиков;

211 "Расходы по внебюджетным средствам" — по темам, выполняемым по заявкам государственных заказчиков.

Причем определение финансового результата (прибыли) предусмотрено только по работам, выполняемым за счет собственных средств заказчиков, и только после приемки полностью завершенной и полностью оплаченной заказчиком темы.

В связи с тем что все работы, выполняемые за счет средств заказчиков, относятся к предпринимательской деятельности, для учета затрат, по мнению автора, достаточно использовать один субсчет 082. Разграничить затраты в разрезе источников, за счет которых заказчики оплачивают работы, возможно по данным аналитического учета.

Исходя из изложенных в публикации аргументов о необходимости внесения изменений в методику учета затрат на выполнение НИР и реализации их заказчиком, приведем корреспонденцию субсчетов (таблицы 1 и 2).

Характеристика отдельных субсчетов применительно к научным организациям. Порядок отражения на счетах реализации работ и возникающих в связи с этим обязательств зависит от

Таблица 1

Вариант признания выручки по оплате

Номер п/п	Содержание операций	Корреспонденция субсчетов	
		дебет	кредит
1.	Поступление предоплаты от заказчика для выполнения научно-исследовательской темы	111, 118, 121	155
2.	Прямые затраты на выполнение научно-исследовательской темы, в том числе:		
	начислена заработная плата	082	180
	начислены страховые взносы от фонда оплаты труда (фонду социальной защиты населения и Белгосстраху)	082	171
	начислен платеж (0,5% от фонда оплаты труда) в фонд занятости	082	173
	передача спецоборудования, приобретенного за счет средств заказчика, в научное подразделение для выполнения работ по теме (одновременно стоимость спецоборудования отражается по забалансовому счету 02 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение")	082	044
	израсходованы материалы для научных целей	082	043, 060
	договорная стоимость работ, принятых от соисполнителей	082	178
3.	Произведены косвенные (накладные) затраты	210	180, 171, 173, 063 и др.
4.	Косвенные затраты, распределенные по темам	082	210
5.	Сданы заказчику работы по теме на основании акта приемки-сдачи:		
	по фактической себестоимости	031	082
	по отпускной (договорной) стоимости	в бухгалтерском учете не отражается	
6.	Выручка от реализации НИР заказчику:		
	на сумму полученного аванса по работам, сданным заказчику	155	280
	поступление платы от заказчика после приемки-сдачи работ	111, 118, 121	280
7.	Начислены налоги с выручки	280	173
8.	Финансовый результат от реализации НИР:		
	прибыль	280	410
	убыток	410	280
9.	Сумма курсовых разниц, возникших при переоценке кредиторской задолженности на дату приемки-сдачи темы или на дату составления бухгалтерской отчетности (при реализации работ за иностранную валюту):		
	если курс НБ на дату приемки-сдачи работ (составления бухгалтерской отчетности) выше курса НБ на дату поступления предоплаты	410	155
	если курс НБ на дату приемки-сдачи (составления бухгалтерской отчетности) ниже курса НБ на дату поступления предоплаты	155	410

применяемого в организации варианта учета выручки, а также от того, как рассчитываются заказчики (после или до приемки-сдачи работ).

Для учета работ, принятых заказчиком, предназначен активный субсчет 031 «Продукция (работы, услуги) отгруженная», который **используется только в организациях, избравших вариант учета реализации по оплате**. По дебету этого субсчета отражается фактическая себестоимость выполненных и принятых заказчиком работ, а по кредиту — фактическая себестоимость реализованных

(оплаченных) работ. Остаток по субсчету означает фактическую себестоимость работ, не оплаченных заказчиками (покупателями). Аналитический учет по субсчету 031 ведется в разрезе заказчиков (покупателей).

При использовании варианта учета реализации по оплате учет расчетов с заказчиками ведется вне системы счетов бухгалтерского учета в Ведомости отгрузки и реализации продукции (работ, услуг). Ее форма приведена в Методических указаниях о порядке учета материальных запасов

Вариант признания выручки по отгрузке*

Номер п/п	Содержание операций	Корреспонденция субсчетов	
		дебет	кредит
1.	Поступление предоплаты от заказчика для выполнения научно-исследовательской темы	111, 118, 121	155
2.	Прямые затраты на выполнение научно-исследовательской темы, в том числе:		
	начислена заработная плата	082	180
	начислены страховые взносы от фонда оплаты труда (фонду социальной защиты населения и Белгосстраху)	082	171
	начислен платеж (0,5% от фонда оплаты труда) в фонд занятости	082	173
	передача спецоборудования, приобретенного за счет средств заказчика, в научное подразделение для выполнения работ по теме (одновременно стоимость спецоборудования отражается по забалансовому счету 02 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение")	082	044
	израсходованы материалы для научных целей	082	043, 060
	договорная стоимость работ, принятых от соисполнителей	082	178
3.	Произведены косвенные (накладные) затраты	210	180, 171, 173, 063 и др.
4.	Косвенные затраты, распределенные по темам	082	210
5.	Сданы заказчику работы по теме на основании акта приемки-сдачи:		
	по фактической себестоимости	280	082
	по отпускной (договорной) стоимости (выручка от реализации НИР)	154	280
6.	Начислены налоги с выручки	280	173
7.	Финансовый результат от реализации НИР:		
	прибыль	280	410
	убыток	410	280
8.	Сумма курсовых разниц, возникших при переоценке кредиторской задолженности на дату приемки-сдачи работ, а также на дату составления бухгалтерской отчетности (при реализации работ за иностранную валюту):		
	если курс НБ на дату приемки-сдачи работ (составления бухгалтерской отчетности) выше курса НБ на дату поступления предоплаты	410	155
	если курс НБ на дату приемки-сдачи работ (составления бухгалтерской отчетности) ниже курса НБ на дату поступления предоплаты	155	410
9.	Зачет аванса (при реализации работ за иностранную валюту - в белорусских рублях по курсу НБ на дату приемки-сдачи работ или на дату составления бухгалтерской отчетности)	155	154
10.	Поступление платы от заказчика после приемки-сдачи работ	111, 118, 121	154
11.	Сумма курсовых разниц, возникших при переоценке дебиторской задолженности на дату ее погашения, а также на дату составления бухгалтерской отчетности (при реализации работ за иностранную валюту):		
	если курс НБ на дату погашения задолженности (составления бухгалтерской отчетности) выше курса НБ на дату приемки-сдачи работ	154	410
	если курс НБ на дату погашения задолженности (составления бухгалтерской отчетности) ниже курса НБ на дату приемки-сдачи работ	410	154

* При использовании варианта учета реализации по отгрузке фактическая себестоимость принятых заказчиком работ совпадает с фактической себестоимостью реализованных работ, а отпускная (договорная) стоимость принятых заказчиком работ совпадает с выручкой от реализации.

учреждениями и организациями, состоящими на бюджете, утвержденных приказом Минфина № 59 от 11.12.1997 г.

При использовании варианта учета реализации по отгрузке учет расчетов с заказчиками должен вестись на субсчете 154 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Для учета реализованных работ предназначен субсчет 280 «Реализация продукции (работ, услуг)». По кредиту субсчета отражается выручка от реализации продукции (работ, услуг). По дебету субсчета отражается фактическая себестоимость реализованных работ, расходы по реализации, а также налоги, уплачиваемые из выручки. Аналитический учет по субсчету 280 ведется по темам (этапам работ). Сравнением (сопоставлением) записей по кредиту и дебету субсчета 280 определяется финансовый результат от реализации (прибыль или убыток). Если сумма записей по кредиту превышает сумму записей по дебету, получим прибыль, и наоборот — убыток. В соответствии с указаниями Минфина результат от реализации как остаток субсчета 280 учитывается в балансе до конца года. В конце года этот результат списывается в дебет или кредит активно-пассивного субсчета 410 «Прибыли и убытки». Составление же указанной записи ежемесячно, а не в конце года, позволяет накапливать финансовый результат деятельности организации нарастающим итогом с начала года на одном субсчете «Прибыли и убытки».

При реализации работ за иностранную валюту и использовании варианта определения выручки **по мере отгрузки** по кредиту субсчета 280 отражается отпускная (договорная) стоимость принятых заказчиком работ по курсу Национального банка на дату предъявления заказчику расчетных документов.

При реализации работ за иностранную валюту и использовании варианта определения выручки **по мере оплаты** принятых заказчиком работ по кредиту субсчета 280 отражается выручка по курсу Национального банка на дату ее поступления на счет организации в банке либо в кассу при условии приемки работ заказчиком.

Учет спецоборудования, а также опытных образцов, макетов и других изделий, приобретенных или изготовленных в процессе работы над темой, ведется в соответствии с п. 3.16, 4.14, 5.3.2 Методических рекомендаций № 156. К спецоборудованию для научных (экспериментальных) 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 работ по созданию НТП должен обосновать необходимость приобретения или изготовления специального оборудования. Закупка (изготовление) его должна осуществляться у поставщиков на конкурсной основе.

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 — К-т 044. 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 в научной организации.

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

В случае когда названное имущество остается в научной организации, по завершении темы оно инвентаризуется и оценивается по цене 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 и хранится до момента его использования по новому назначению или реализации. Названное имущество отражается в бухгалтерском учете как безвозмездно полученное. При этом, в зависимости от стоимости и назначения, оно может быть зачислено в состав основных средств (Д-т 013, 016 — К-т 250, 020), отдельных предметов в составе оборотных средств (Д-т 070, 071 — К-т 260) или материалов (Д-т 060, 063 — К-т 230 или 140). Одновременно стоимость спецоборудования списывается с забалансового счета 02 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». ■