Министерство образования Республики Беларусь

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ

«ПОЛОЦКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ университет»

Факультет финансово-экономический

Кафедра «Бухгалтерский учет и аудит »

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

**по дисциплине: бухгалтерский учет**

**на тему: «Учет научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок»**

Исполнитель: студент ФЭФ, 4 курс, группа 05-БК

Коротченко Е.А.

Руководитель проекта: Осипенкова С.В.

Новополоцк 2009

**Содержание**

Введение

ГЛАВА 1 ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ НИОК и ТР

1.1 Экономическая сущность понятия НИОК и ТР

1.2 Стимулирование развития инновационного направления

ГЛАВА 2 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НИОК и ТР

2.1 Учет НИОК и ТР

2.2 Проблемы учета затрат на выполнение НИОК и ТР и пути их решения

Заключение

Список литературы

Приложения

**Введение**

В условиях жесткой конкуренции любая компания просто вынуждена постоянно совершенствовать свою продукцию и предлагать потребителю нечто совершенно новое. Однако прежде чем внедрять «ноу-хау», его еще нужно разработать. А значит, без расходов на научные исследования и опытно-конструкторские работы в данном случае не обойтись.

Целью настоящей курсовой работы является исследование механизма бухгалтерского учета научно-исследовательских опытно-конструкторских и технологических работ (далее - НИОК и ТР).

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- определить экономическую сущность понятия НИОК и ТР;

- показать какой экономический эффект достигается при выполнении НИОК и ТР;

- изучить нормативно-правовые акты, регулирующие вопросы учета НИОК и ТР;

- исследовать проблемы бухгалтерского учета НИОК и ТР, и выявить пути их решения.

Объектом курсовой работы выступает бухгалтерский учет НИОК и ТР, предметом – теоретические и практические аспекты исследования учета

затрат на выполнение НИОК и ТР.

Информационной базой по исследуемому объекту послужили:

* специальная экономическая литература;
* периодические издания;
* нормативные акты правительства Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь;
* основные положения и выводы, сформулированные в научных трудах отечественных и зарубежных исследователей;
* нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учету и контролю в области регулирования, формирования и использования нематериальных активов.

Методологической основой явились общенаучные методы исследования, такие как анализ, наблюдение, выборка, группировка, сравнение, умозаключение по аналогии, специальные способы и приемы бухгалтерского учета.

Практическая значимость работы заключается в систематизации знаний о понятии «НИОК и ТР» и его учете.

**ГЛАВА 1 ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ НИОК и ТР**

**1.1 Экономическая сущность понятия НИОК и ТР**

Оживление экономики, которое началось и продолжается благодаря благоприятной мировой конъюнктуре на большинство экспортных товаров, не может продолжаться в долгосрочной перспективе без серьезной структурной перестройки промышленности Республики Беларусь, в частности необходимо повышать долю инновационного фактора в общем объеме ВВП. Это не только повысит конкурентоспособность белорусских товаров, главное преимущество которых является их низкая цена, которая, однако, слабо защищает их от иностранных конкурентов при росте реальных доходов белорусов и укреплении рубля, не только защитит экспортною выручку от резких колебаний мировых цен, но и способно повысить общую производительность труда, которая на несколько порядков ниже, чем в развитых странах.[1]

Итак, инновационная сфера, главной составляющей частью которой является опытно-конструкторские и научно-исследовательские разработки (далее НИОКР), на современном этапе развития является основным двигателем экономического роста, причем роста не количественного, а роста качественного (повышение производительности труда, качества жизни), что присуще развитым экономикам.

Для того чтобы говорить об учете НИОКР в РБ, о проблемах его учета необходимо разобраться с определением понятия НИОКР, которое дается в законодательстве РБ.

Научные исследования (научно-исследовательские работы) - творческая деятельность, направленная на получение новых знаний и способов их применения.

Опытно-конструкторские работы - комплекс работ, выполняемых при создании или модернизации продукции: разработка конструкторской и технологической документации на опытные образцы (опытную партию), изготовление и испытания опытных образцов (опытной партии);

Опытно-технологические работы - комплекс работ по созданию новых веществ, материалов и (или) технологических процессов и по изготовлению технической документации на них. [8]

Основными целями государственной научно-технической политики Республики Беларусь являются:

* обеспечение экономического и социального развития республики за счет эффективного использования интеллектуальных ресурсов общества;
* совершенствование научного, научно-технического и инновационного потенциалов как важнейших факторов социально-экономического прогресса;
* достижение высокого интеллектуального и культурного уровней общества, направленных на улучшение качества жизни народа.

Государство стимулирует научную, научно-техническую и инновационную деятельность путем проведения соответствующей налоговой и кредитной политики.

Конкретные меры по экономическому стимулированию научной, научно-технической и инновационной деятельности устанавливаются законодательством Республики Беларусь.[7]

В настоящее время между современной наукой и производством устанавливается и развивается прямая, ранее практически отсутствующая кооперация. На ее основе научный продукт превращается в непосредственный производственный ресурс.

**1.2 Стимулирование развития инновационного направления**

Экономика Республики Беларусь ориентирована на инновационный путь развития. Государство, со своей стороны, прилагает все усилия для эффективной реализации такого направления. Основными направлениями экономической политики Республики Беларусь в сфере инновационной деятельности являются: государственная поддержка и координация научных исследований по приоритетным направлениям развития национальной экономики; формирование условий для быстрого внедрения в производство достижений науки и передовых технологий; создание благоприятных правовых, экономических и финансовых условий для развития конкуренции и предпринимательства в сфере науки и инновационной деятельности; совершенствование правовой защиты интеллектуальной собственности. Проводится большая работа по созданию благоприятного инвестиционного климата для обеспечения роста инвестиционного потенциала, в том числе за счет собственных средств организаций, средств республиканского и местных бюджетов, населения, кредитов банков и небанковских кредитно-финансовых организаций, а также за счет привлечения иностранных инвестиций и проведения эмиссии ценных бумаг; по проведению структурных преобразований в национальной экономике на основе финансирования инвестиционных проектов с высокими наукоемкими, ресурсосберегающими, экологически безопасными технологиями, приоритетного развития производств, позволяющих максимально использовать конкурентные преимущества Республики Беларусь, а также решения социальных задач общегосударственного значения. [12]

С целью эффективной реализации "инновационного направления" в экономике в налоговом законодательстве Республики Беларусь предусмотрен ряд льгот для субъектов хозяйствования, реализующих инвестиционные и инновационные проекты.

**К налоговым льготам, стимулирующим развитие инвестиционных и инновационных проектов можно отнести:**

* освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость оборотов по реализации на территории Республики Беларусь научно-исследовательских, опытно-конструкторских, опытно-технологических работ, зарегистрированных в государственном реестре в порядке, определяемом Президентом Республики Беларусь (п.п. 2.31 п.2 ст. 3 Закона Республики Беларусь от 19.12.1991г. №1319-XII "О налоге на добавленную стоимость");
* освобождение от уплаты сбора в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки для организаций, осуществляющих научную деятельность, – в части выручки от реализации научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ, выполненных за счет средств республиканского либо местных бюджетов, включая денежные средства по договорам, заключенным с организациями, которым эти средства выделены из бюджета (п. 3 ст. 8 Закона Республики Беларусь от 26.12.2007г. №303-З "О бюджете Республики Беларусь на 2008 год");
* уменьшение прибыли, облагаемой налогом на прибыль на суммы прибыли, направленные на финансирование капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства, а также на погашение кредитов банков, полученных и использованных на эти цели. Указанное уменьшение налогооблагаемой прибыли производится при условии полного использования сумм начисленного амортизационного фонда на 1-е число месяца, в котором прибыль была направлена на такие цели (п.п. "в" п.2 ст. 5 Закона Республики Беларусь от 22.12.1991г. №1330-XII "О налогах на доходы и прибыль");
* освобождение от обложения налогом на недвижимость впервые введенных в действие зданий и сооружения юридических лиц в течение одного года с момента их ввода в эксплуатацию (п.1 ст. 4 Закона Республики Беларусь от 23.12.1991г. №1337-XII «О налоге на недвижимость»).[13]

Подводя итог сказанному выше, следует отметить, что в Республике Беларусь созданы благоприятные условия для реализации инвестиционных и инновационных проектов для субъектов хозяйствования. Использование предусмотренных налоговым законодательством льгот и преференций требует от плательщиков более высокого уровня налоговой грамотности, поскольку сопряжено с необходимостью соблюдения особых условий, предусмотренных нормативно-правовыми актами, однако существенно повышает эффективность инвестиционных или инновационных проектов.

**ГЛАВА 2 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НИОК и ТР**

**2.1 Учет НИОК и ТР**

Согласно Закону «О налоге на добавленную стоимость» обороты от реализации на территории Республики Беларусь результатов НИОКТР по зарегистрированным в Государственном реестре работам освобождаются от НДС. Представление в налоговую инспекцию официального уведомления ГУ «БелИСА» о регистрации работы в Государственном реестре является основанием для освобождения организации-исполнителя от НДС, независимо от форм собственности и подчиненности организации-исполнителя работ. [4]

Наряду с промышленными организациями функционируют хозрасчетные научно-исследовательские, конструкторские, проектно-конструкторские и технологические организации, а также научно-исследовательские и конструкторские подразделения производственных и научно-производственных объединений, отнесенные к числу научных организаций. Деятельность научных организаций осуществляется в соответствии с Законом "О предприятиях в Республике Беларусь" на основе договорных отношений между заказчиками и исполнителями работ по созданию новой техники. При этом они обеспечивают свое научно-техническое и социальное развитие за счет заработанных средств, полностью отвечают за результаты хозяйственной деятельности, выполнение обязательств перед заказчиком, бюджетом, банками и вышестоящим органом, а также за рентабельность своей работы. [7]

В процессе функционирования научные организации несут расходы, связанные с теоретическими исследованиями, подбором и изучением литературы, проектированием, разработкой и изготовлением опытных образ, проведением опытных (экспериментальных) работ и испытаний, созданием и эксплуатацией основных средств организаций, авторским взором, выплатой премий и др. Причем некоторые затраты не включаются в состав научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ НИОКР): расходы по благоустройству городов и поселков, организации культурно-просветительной, оздоровительной работы и обслуживанию бытовых нужд сотрудников; уплаченные суммы повышенных процентов за пользование банковским кредитом при превышении планового срока сдачи ЮКР, другие расходы, возмещаемые из прибыли, остающейся в расположении организации, штрафы, пени и неустойки уплаченные, убытки от стихийных бедствий и т.п. также, возмещаемые за счет прибыли. В планировании и учете затраты на НИОКР группируются по темам pais выполняемых в соответствии с установленными заданиями по заказам-нарядам, хозяйственным договорам и тематическим планам; календарным периодам; видам затрат (статьям и элементам); калькуляционным статьям; месту возникновения (отделам, лабораториям, другим структурна подразделениям) и источникам финансирования. По характеру связи с НИОКР затраты можно подразделить на основные и накладные. К основным относятся расходы, связанные непосредственно с выполнением НИОКР (материалы, специальное оборудование для научных экспериментальных) работ, основная заработная плата и т.д.). Накладные расходы обусловлены организацией, обслуживанием и управлением НИОКР. Они выделены в отдельную статью калькуляции. [9]

По равномерности осуществления затраты подразделяются на текущие, производимые на протяжении года относительно равномерно (заработная плата, материалы, накладные расходы), и единовременные (оплата отпусков, затраты на ремонт, производимый неравномерно, и др.).

В зависимости от способов включения в себестоимость отдельных тем затраты делятся на прямые и косвенные. Прямые расходы непосредственно связаны с выполнением конкретных тем (материалы, специальное оборудование, заработная плата и т.п.). Они включаются в себестоимость тем по прямому назначению. Косвенные расходы имеют связь с несколькими темами и относятся на них путем распределения.

Применяется следующая группировка расходов в разрезе элементов: материалы; топливо и энергия со стороны; специальное оборудование для научных (экспериментальных) работ; основная и дополнительная заработная пата; отчисления на социальные нужды; затраты по работам, выполняемым сторонними организациями; прочие расходы.

По калькуляционным статьям расходы подразделяются следующим образом: материалы; спецоборудование; основной фонд заработной платы основных исполнителей; дополнительный фонд заработной платы; отчисления а социальную защиту; амортизационные отчисления; командировочные расходы; услуги сторонних организаций; накладные расходы; прочие прямые расходы; налоги; отчисления в фонд занятости; отчисления в инновационный фонд и др.

В состав накладных входят расходы: на управление (содержание аппарата управления, охраны, служебные командировки), общехозяйственные и непроизводительные. Они распределяются по направлениям затрат пропорционально основной заработной плате, относимой на конкретные темы, виды продукции, работ и услуг. []

Затраты по НИОКР планируются на основе технико-экономических расчетов в целом по темам, годам и в разрезе отдельных этапов. Для этого составляются калькуляции сметной стоимости, соответствующие расчеты затрат, сметы накладных расходов и затрат на производство по элементам.

Учет фактических затрат по научно-исследовательским и опытно-конструкторским работам ведется по позаказному методу. В связи с этим они фиксируются по каждой теме (заказу) в разрезе установленных статей калькуляции. Аналитический учет затрат организуется на специальных карточках по каждой теме (заказу).

Прямые затраты относятся непосредственно на каждую тему (заказ) на основании первичных расходных документов. В случае невозможности такого отнесения прибегают к их распределению пропорционально сметной стоимости тем (заказов) без накладных расходов и без расходов по работам, выполненным сторонними организациями. []

Научно-исследовательские и конструкторские организации ведут учет затрат на НИОКР в порядке основной хозрасчетной деятельности на калькуляционном активном счете 20 "Основное производство". Для этого на указанном счете могут открываться следующие субсчета: "Научно-исследовательские и конструкторские работы, финансируемые из централизованных источников средств отрасли"; "Научно-исследовательские и конструкторские работы, выполняемые по договорам с заказчиками своего министерства, ведомства"; "Научно-исследовательские и конструкторские работы, выполняемые по договорам с заказчиками других министерств, ведомств"; "Научно-исследовательские и конструкторские работы, финансируемые за счет государственного бюджета" и др.

Завершенные задания оформляются актом сдачи-приемки полностью законченной работы.

Расчеты за выполняемые работы по хоздоговорной тематике могут производиться как за отдельные этапы (по степени готовности), так и за полностью законченные и принятые заказчиком. При расчетах по степени готовности отдельных этапов работ суммы по предъявленным промежуточным счетам принимаются на учет как авансы. Они отражаются в учете следующей записью:

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" (50, 52, 55), В-4

К-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (субсчет 4 "Авансы полученные"), ж/о 8 (03).

В дальнейшем при предъявлении платежных документов за полностью законченную тему (объект) или за прекращенные работы по распоряжению заказчика и при принятии их заказчиком к оплате на договорную (сметную) стоимость составляются проводки:

а) Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (субсчет 4 "Авансы полученные"), В-5

К-т сч. 90 "Реализация" — в пределах полученного аванса, ж/о 11 (06);

б) Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (субсчет 1 "Расчеты в порядке инкассо"), В-5

К-т сч. 90 "Реализация" — на сумму, причитающуюся с заказчика, сверх полученного аванса, ж/о 11 (06).

Одновременно на фактическую себестоимость этих работ и на сумму начисленных налогов делается запись:

Д-т сч. 90 "Реализация", В-6

К-т сч. 20 "Основное производство" — на фактическую производственную себестоимость, ж/о 10/1 (05);

К-т сч. 68 "Расчеты по налогам и сборам", ж/о 8 (03).

При оплате заказчиком платежных документов на сумму в окончательный расчет делается проводка:

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" (50, 52, 55 и др.), В-4

К-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (субсчет 1 "Расчеты в порядке инкассо"), ж/о 11 (06).

По научно-исследовательским и конструкторским работам, выполняемым за средства государственного бюджета, расходы, собранные на счете 20, списываются за счет целевых средств:

Д-т сч. 86 "Целевое финансирование", В-4 "К-т сч. 20 "Основное производство", ж/о 10/1 (05). [21, с.39]

При выполнении работ за счет централизованных источников средств отрасли (централизованного инновационного фонда, специальных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ и освоения новых видов наукоемкой продукции и др.) их фактическая себестоимость отражается по дебету счета 90 и кредиту счета 20. Одновременно на эту стоимость дебетуется счет 86 "Целевое финансирование" и кредитуются счета 90, 68.[9]

В связи с переходом на расчеты за полностью законченные работы без промежуточных платежей научно-исследовательские организации могут пользоваться ссудами банка. Полученные ссуды зачисляются на счета учета денежных средств организации.

Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, списанные с баланса организации, но подлежащие внедрению, целесообразно учитывать на специально вводимом забалансовом счете "Полностью законченные, принятые и оплаченные заказчиком работы, подлежащие внедрению". Указанные работы учитываются в оценке по уточненной сметной стоимости. Стоимость внедренной работы списывается с забалансового учета на основании полученной от заказчика копии акта о ее внедрении. Стоимость оплаченных и принятых заказчиками НИОКР, подлежащих внедрению, может приниматься на учет по дебету специально вводимого счета "Научно-исследовательская и конструкторская документация (разработки), подлежащая внедрению" в корреспонденции с кредитом специального счета "Фонд научно-исследовательской и конструкторской документации (разработки), подлежащей внедрению". На основании акта внедрения с баланса заказчика списывается стоимость внедренных научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. [14, с.321]

В целях достоверности учета стоимости законченных НИОКР, подлежащих внедрению, разработчик и заказчик ведут журнал их учета.

Не менее одного раза в год (перед составлением годового отчета) должна проводиться инвентаризация, числящихся на балансе заказчика и в забалансовом учете разработчика НИОКР, подлежащих внедрению. Выписки по балансовому счету "Научно-исследовательская и конструкторская документация (разработки), подлежащая внедрению" посылаются заказчиками исполнителям, которые обязаны в течение декады со дня их получения подтвердить остаток или сообщить возражения.

Сводный учет затрат на НИОКР осуществляется в специальной ведомости, составленной по сметной (договорной) и фактической стоимости на основании данных карточек учета затрат на производство или аналогичной машинограммы. Эта ведомость ведется по источникам финансирования в разрезе тем (заказов) и служит для подготовки отчетности.

Если научно-исследовательские и конструкторские организации являются подразделениями промышленных организаций, то учет их затрат ведется на счете 29. [9]

**2.2 Проблемы учета затрат на выполнение НИОК и ТР и пути их решения**

В условиях развития постиндустриальной экономики и глобализации экономических процессов затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы служат повышению жизнеспособности организаций и их устойчивому продвижению на мировой рынок. Инновационный путь признан основой дальнейшего развития экономики Республики Беларусь. Президентом РБ неоднократно ставилась задача необходимости концентрации усилий на внедрении; в производство научных разработок, которые позволят завоевать важные сегменты мирового рынка для отечественных производителей продукции. Поэтому хозяйствующие субъекты должны не только приобретать научные разработки со стороны, но и стимулировать проведение НИОКиТР собственными силами, реализуя интеллектуальный потенциал своих работников. Система бухгалтерского учета должна быть готова к формированию информации о затратах на проведение и результатах НИОКиТР. На современном этапе развития бухгалтерского учета в РБ и его гармонизации с МСФО принципиальное значение имеет решение вопросов признания и капитализации затрат на выполнение НИОКиТР. К затратам на выполнение НИОК и ТР относятся затраты, связанные с научным обоснованием и оценкой целесообразности реализации идей, изучение их качества, проведением НИОК и ТР по тематике создания новых и/или усовершенствованных продуктов (процессов).

Рассмотрим подходы к организации учета затрат на НИОКиТР, если для юридического лица выполнение таких работ не является основным видом деятельности.

Проблемы учета возникают по двум основополагающим моментам:

1. являются ли затраты на НИОКиТР активообразующими затратами, то есть обоснованна ли их капитализация;
2. какой вид активов формируется в результате капитализации затрат на НИОКиТР.

В законодательстве РБ для целей бухгалтерского учета понятие НИОКиТР не определено. В курсовой работе будем придерживаться определения, данного в законе РБ «Об основах государственной научно-технической политики». Так, ст. 1 указанного закона определяет, что научно-исследовательские работы представляют собой творческую деятельность, направленную на получение новых знаний и способов их применения. Опытно-конструкторские (при создании изделий) и опытно-технологические (при создании материалов, веществ, технологий) работы - деятельность, направленная на создание и усовершенствование способов и средств осуществления процессов в конкретной области практической деятельности, в частности на создание новой продукции и технологий [19, с. 24]. Статья 723 гражданского кодекса РБ определяет, что результатом научно-исследовательских работ являются выполненные в соответствии с технических заданием научные исследования, а результатом опытно-конструкторских и технологических работ – разработанный образец нового изделия, конструкторская документация на него или новая технология.

В МСФО 38 «Нематериальные активы» определены понятия «исследования» и «разработки». Под исследованиями понимаются оригинальные и плановые изыскания, предпринимаемые с перспективой получения новых научных или технических знаний. Разработки - это применение результатов исследовании или других знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, товаров, процессов, систем или услуг до начала их. коммерческого производства или использования [20, с. 158],

До недавнего времени затраты, связанные с выполнением НИОКиТР, учитывались в составе текущих расходов организации, а полученные результаты не являлись объектом бухгалтерского учета. В постиндустриальной экономике интеллектуальный капитал является одной их важнейших составляющих успешной деятельности организации, поэтому затраты на проведение НИОКиТР стали капитализировать. В РБ такого подхода придерживаются с 1 апреля 2003 г. Введена в действие новая редакция Положения по бухгалтерскому, учету нематериальных активов, в котором расширен состав учитываемых в бухгалтерском учете нематериальных активов, и, соответственно, внесены изменения в Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), согласно которым затраты на НИОКиТР из их состава исключены. Для отражения информации о затратах, связанных с выполнением НИОКиТР предназначен счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 9 «Выполнение НИОКиТР».

Результаты НИОКиТР могут быть:

* положительные, которые подлежат правовой охране и оформлены, то есть получено исключительное право;
* положительные, которые подлежат правовой охране, но не оформлены в связи с отсутствием такой цели у организации;
* положительные, которые не подлежат правовой охране;
* отрицательные результаты.

Для правильной организации учета НИОКиТР необходимо принимать во внимание следующие факторы:

* срок выполнения НИОКиТР;
* способность полученных результатов приносить доход в будущем;
* возможность получение результата, подлежащего охране;
* возможность получения отрицательного результата;
* результаты НИОКиТР могут составлять коммерческую тайну.

Первый и второй факторы предопределяют необходимость капитализации затрат на проведение и результатов НИОКиТР. Срок выполнения НИОКиТР обычно превышает один год, как следствие происходит иммобилизация оборотных средств. Следовательно, затраты на НИОКиТР должны учитываться как вложения во внеоборотные активы. Кроме этого, потенциал результатов НИОКиТР предполагает их участие в формировании новой стоимости в течение нескольких периодов. Применение такого методологического приема как капитализация позволяет учесть эти особенности НИОКиТР при организации их учета.

Более подробно рассмотрим, как влияет на организацию учета НИОКиТР третий фактор. Если по окончании работ получено исключительное право на разработанный продукт, тогда этот результат становится объектом интеллектуальной собственности, подлежащим учету в составе нематериальных активов организации. Однако для признания НИОКиТР в качестве нематериального актива необходимо выполнение ряда условий. На рисунке 1 сгруппированы условия признания результатов НИОКиТР объектами нематериальных активов, установленные законодательством РБ, РФ, Украины и МСФО.

По данным рисунка 1 можно сделать вывод о том, что в национальных (РБ, РФ и Украины), а также в международных учетных стандартах необходимыми условиями для признания результатов HИOKиTP нематериальными активами являются возможность их использования и получения выгод, а также подтверждение произведенных затрат. Наряду с этим имеют место и существенные различия в подходах к квалификации результатов НИОКиТР нематериальными активами. Они сводятся к следующим;

1) для МСФО характерно выделение в составе НИОКиТР фазы исследований и фазы разработок. Согласно МСФО 38 капитализации могут подлежать только затраты на разработки. Затраты на исследования должны
признаваться расходами, когда они понесены. В МСФО принимается точка зрения, что в фазе исследований проекта компания не может продемонстрировать, что существует нематериальный актив, который обеспечит будущие экономические выгоды [18, с. 156]. В качестве примера научной деятельности, затраты на осуществление которой не приводят к возникновению нематериальных активов, можно привести деятельность, направленную на получение новых знаний. Стадия разработок начинается, когда компания может продемонстрировать одновременно выполнение ряда критериев, обозначенных на рис. 1. Аналогичного подхода
придерживаются и в Украине [3, с. 48];

2) в Беларуси и России, в отличие от МСФО, для признания нематериальных активов необходимо наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.). В МСФО 38 нет требований к наличию юридических прав, так как основным критерием является способность контролировать будущие экономические выгоды от использования активов [18, с. 246].

Республика Беларусь:

* возможность промышленного освоения;
* возможность использования в производстве или управлении;
* наличие подтверждения производственных затрат;
* возможность получения будущих доходов;
* наличие документов, подтверждающих права правообладателя

Российская Федерация:

* наличие подтверждения произведенных затрат;
* возможность использования в производстве или управлении;
* возможность получения будущих доходов;
* наличие документов, подтверждающих права правообладателя.

МСФО, Украина:

* наличие подтверждения произведенных затрат;

Возможность продемонстрировать техническую целесообразность продукта или технологии;

* возможность использования в производстве или управлении;

возможность подтверждения рынка для такого продукта или технологии, или, если продукт или технология предназначены для внутреннего потребления, их полезность для организации;

существуют необходимые ресурсы для завершения проекта и выводы продукта или технологии.

**Рис. 1 Условия признания результатов НИОК и ТР объектами нематериальных активов**

Действующая методика бухгалтерского учета затрат на выполнение и результатов НИОК и ТР для Республики Беларусь и Российской федерации приведена в таблице 1

**Таблица 1 – Методика финансового учета затрат на выполнение и результатов НИОКиТР**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов |
| РБ | РФ |
| дт | кт | дт | кт |
| 1 | Произведены затраты на выполнение НИОКиТР (стоимость материально-производственных запасов; услуг сторонних организаций и лиц; затраты на заработную плату и другие выплаты работникам, непосредственно занятым НИОКиТР; отчисления от фонда заработной платы; стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований; амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, используемых при выполнении НИОКиТР и др) | 08/9 | разные | 08/8 | разные |
| 2 | В результате выполнения НИОКиТР получены **положительные** результаты, которые будут **использоваться** в производственной деятельности организации или для управленческих нужд, и **оформлены** охранными документами, подтверждающими наличие имущественного права на результаты интеллектуальной деятельности | 04 | 08/9 | 04 | 08/8 |
| 3 | В результате выполнения НИОКиТР получены положительные результаты, которые будут использоваться в производственной деятельности организации или для управленческих нужд, но не оформлены охранными документами как не подлежащие правовой охране, или организация не планирует закреплять права на результаты интеллектуальной деятельности | порядок учета четко неопределен | продолжают учитываться на счете 08 субсчете 8 |
| 4 | В результате выполнения НИОКиТР получены положительные результаты НИОКиТР, которые не подлежат применению в производственной деятельности организации или для управленческих нужд | 91 | 08/9 | 91 (внереализационные расходы) | 08/8 |
| 5 | В результате выполнения НИОКиТР получены отрицательные результаты НИОКиТР. | 91 | 08/9 | 91(внереа-лизационныерасходы) | 08/8 |

\* корреспонденция составлена на основе Положения по бухгалтерскому учету нематериальных активов и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета

\*\* корреспонденция составлена на основе ПБУ 17/02 "Учет расходов на НИОКиТР" [22,с. 375] и Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета.

Источник: собственная разработка

Дискуссионным остается вопрос учета положительных результатов НИОКиТР, которые будут использоваться в производственной деятельности организации или для управленческих нужд, но не оформлены охранными документами. Зачастую организации не преследуют цель получить исключительное право на результат НИОКиТР. Например, вложения в разработку программного обеспечения обычно не патентуются. Однако положительный результат получен, он будет использоваться в производственной деятельности или управлении, и обеспечивать получение экономических выгод. Произведенные затраты документально подтверждены. Следовательно, по МСФО условий для признания данных затрат в качестве актива достаточно. Рассмотрим вопрос о возможности капитализации данных вложений с позиции законодательства РБ и РФ.

Анализируя подходы, сложившиеся в РБ и РФ к ведению бухгалтерского учета результатов НИОКиТР, можно сделать вывод о наличии существенных пробелов в белорусском законодательстве. В РБ до сих пор не урегулирован порядок учета положительных, но не оформленных результатов НИОКиТР. В России для учета этих результатов применяют нормы ПБУ 17/02 "Учет расходов на НИОКиТР". Согласно п. 5 ПБУ 17/02 информация о расходах на НИОКиТР в период выполнения отражается в бухгалтерском учете в качестве вложений во внеоборотные активы. По окончании НИОКиТР эти расходы списываются на расходы по обычным; видам деятельности [22,с. 376]. Исходя из норм ПБУ 17/02, можно определить, что списание производится с кредита счета 08 " Вложения во внеоборотные активы", субсчета 8 "Выполнение НИОКиТР" в дебет счетов учета затрат (20 "Основное производство", 26 "Общехозяйственные расходы" и т. д.). Однако, в Инструкции по применению плана счетов РФ такая корреспонденция не предусмотрена. По нашему мнению, это упущение • разработчиков, допущенное при подготовке Инструкции по применению плана счетов.

Считаем, что положительные результаты НИОКиТР, которые будут использоваться в производственной деятельности организации или для управленческих нужд, но не оформлены охранными документами, должны признаваться активом, так как это не потери, а инвестиции, обеспечивающие получение экономических выгод. Это подтверждается сторонниками динамической модели баланса и учета [11, с. 622]. Поэтому капитализация затрат на НИОКиТР обоснованна, хотя и возникает вопрос об объекте капитализации. В принципе таковыми могут быть:

1)часть вложений во внеоборотные активы, которые продолжают учитываться на счете 08" Вложения во внеоборотные активы", субсчете 9 "Выполнение НИОКиТР" (подход РФ);

1. нематериальный актив, как квалифицируется в МСФО;
2. отложенные расходы на счете 09 "Отложенные расходы" (предлагаемый вариант).

По нашему мнению, учитывать информацию о результатах выполненных НИОКиТР на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" методологически неверно, так как этот счет предназначен для систематизации информации о процессе вложений, а не об их результатах. Для признания положительных, но не оформленных результатов объектом нематериальных активов, учетная система в РБ пока не готова. В первую очередь, для этого необходимо новое понимание нематериального актива, как объекта учета**,** в котором будет превалировать критерий бестелесности и доходности над юридическим содержанием актива. С позиции концепции интеллектуального капитала и менеджмента это верный подход, но для целей бухгалтерского учета не применим, в первую очередь, в связи с отсутствием стандартов оценки. Исходя из аргументов, подтверждающих невозможность применения первого ивторого вариантов, считаем рациональным учитывать положительные, но не оформленные результаты НИОКиТР в виде отложенных расходов на счете 09 "Отложенные расходы". Методика учета представлена в таблице 2.

Таблица 2

**Предлагаемая методика финансового учета положительных, но не оформленных результатов НИОКиТР**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Корреспонденция счетов |
|  | дт | кт |
| 1 | В результате выполнения НИОКиТР получены положительные результаты, которые будут использоваться в производственной деятельности организации или для управленческих нужд, но не оформлены охранными документами как не подлежащие правовой охране или организация не планирует закреплять права на результаты интеллектуальной деятельности | 09 | 08/9 |
| 2 | Списаны расходы на НИОКиТР на расходы по обычным видам деятельности.Размер и период списания расходов зависит от условий получения экономических выгод. | 20, 26 и др. | 09 |

**Заключение**

Подводя итоги сказанному выше необходимо сказать, что сфера НИОКР поистине является основой возможного качества белорусской экономики. Разбрасывание научно-технического потенциала, накопленного в советские годы, было бы непростительной, грубейшей ошибкой. Только развитие сферы высоких технологий четвертого, пятого технологических укладов, производство конкурентоспособной, наукоемкой продукции отечественными предприятиями способно предотвратить попадание Беларуси в число "банановых республик".

Для этого государство должно приложить максимум усилий по стимулированию развития данной сферы. Наряду с ростом бюджетных расходов на НИОКР, доля которых остается очень низкой, государство должно развивать систему косвенного финансирования предпринимательского сектора, через систему налоговых льгот о которой говорилось выше, повышая заинтересованность предприятий в увеличении расходов на НИОКР и инновационной составляющей в общем объеме производимой продукции. В условиях, когда большинство предприятий не может себе позволить покупать услуги науки, государство должно выступить спонсором и координатором размещения заказов на выполнение научных работ.

Используя международный опыт организации финансирования НИОКР государство должно стимулировать развитие новых структур работающих в данном направлении (венчурных фирм и фондов, научно-финансовых групп), создавая необходимую инфраструктуру и подводя законодательную основу под функционирование данных структур.

В целом же остается уверенность, что, несмотря на все трудности Республика Беларусь в 21 веке останется в ряду высокотехнологичных держав, так как существующий человеческий потенциал научной сферы огромен. К некоторым предпринимателям уже приходит понимание того, что сфера вложения средств в высокотехнологические проекты, при всей ее рискованности, осталась чуть ли не единственной, где можно заработать высокие дивиденды, государству остается только подтолкнуть инвесторов, обеспечив соответствующую инфраструктуру, законодательную основу, необходимые льготы и гарантии.

При выполнении курсовой работы были использованы следующие нормативные акты представленные в таблице 3

Таблица 3

**Краткий аннотированный обзор**

|  |  |
| --- | --- |
| Нормативный акт | Краткая характеристика |
|  Инструкция по бухгалтерскому учету результатов НИОК и ТР. Утв: Постановлением Минфина РБ от 30.06.2006г. № 75 |  Данная инструкция определяет порядок бухгалтерского учета расходов на выполнение НИОКР и отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций, связанных с использованием результатов НИОКР в организациях (кроме банков и иных небанковских кредитно-финансовых организаций), обладающих правами на результаты НИОКР. |
| ЗАКОН РБ «Об основах государственной научно-технической политики» от 19.01.93 г. N 2105-XII (в ред. Законов Республики Беларусь от 12.11.1997 N 83-З, от 20.07.2006 N 162-З) | Настоящий Закон является основополагающим в научно-технической сфере и предусматривает комплекс методов и средств участия государства в управлении научной, научно-технической и инновационной деятельностью. Законом регулируются отношения, возникающие между государственными органами и субъектами научной, научно-технической и инновационной деятельности в процессе формирования и реализации государственной научно-технической политики.Закон определяет, что наука находится под опекой государства и пользуется его поддержкой как исключительно важная сфера для экономического развития, развития культуры, общественных отношений, и обеспечивает экономические и правовые гарантии научной, научно-технической и инновационной деятельности. |
| Положение «О порядке распоряжения правами на результаты НИОК и ТР, выполняемых за счет средств республиканского и местных бюджетов» Утв: Постановлением Минфина РБ, от 31.08.2006 № 1103 | Настоящее Положение устанавливает порядок распоряжения правами на результаты научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ, выполняемых с использованием средств республиканского и местных бюджетов, включая государственные целевые бюджетные фонды. |
| Закон РБ «О налоге на добавленную стоимость» от 19 декабря 1991 г. N 1319-XII (в ред. Закона Республики Беларусь от 26.12.2007 N 302-З) | Настоящий Закон является основополагающим при начислении НДС различными плательщиками.  |
| Закон РБ «О бюджете РБ на 2008 год» от 26 декабря 2007 г. N 303-З | Данный закон утверждает республиканский бюджет на 2008 год, устанавливает предельный размер дефицита бюджета и его финансирование. |
| Закон РБ «О налогах на доходы и прибыль» от 22 декабря 1991 г. N 1330-XII(в ред. Закона РБ от 29.12.2000 N 3-З) | Настоящий закон определяет плательщиков, объекты налогообложения, налоговую базу, затраты, учитываемые при налогообложении, ставки налогов, льготы по налогообложению, Порядок исчисления и уплаты налога на прибыль, сроки предоставления налоговых деклараций, а так же особенности исчисления налога на доходы и прибыль иностранных организаций. |
| Закон РБ «О налоге на недвижимость» от 23 декабря 1991 г. N 1337-XII (в ред. от 26.12.2007 N 302-З) | Настоящий Закон определяет плательщиков налога, объекты налогообложения, ставки налога, льготы по налогу, порядок исчисления и сроки уплаты налога в бюджет, порядок устранения двойного налогообложения |

**Список использованной литературы**

1. Экономика предприятия : учеб. пособие / А.И. Ильин, В.И. Станкевич, Л.А. Лобан и др.; под общ. ред. А.И. Ильина – 3-е изд. перераб. и допол. – М: Новое издание, 2005. – 698с. – (Экономическое образование)
2. Закон РБ от 23.12.91г. № 1337-XII «О налоге на недвижимость»
3. Бухгалтерский учет и отчетность в Украине: Сборник нормативно-правовых актов/ М.И. Камлик – К.: Аттика, Литера ЛТД, 2001. - 752с.
4. Закон Республики Беларусь от 19.12.1991г. №1319-XII "О налоге на добавленную стоимость";
5. Закон Республики Беларусь от 26.12.2007г. №303-З "О бюджете Республики Беларусь на 2008 год";
6. Закон Республики Беларусь от 22.12.1991г. №1330-XII "О налогах на доходы и прибыль";
7. Закон РБ «Об основах государственной научно-технической политики» от 19.01.93 г. N 2105-XII (в ред. Закона Республики Беларусь от 12.11.1997 N 83-З, от 20.07.2006 N 162-З)

8. Положение «О порядке распоряжения правами на результаты НИОК и ТР, выполняемых за счет средств республиканского и местных бюджетов» Утв: Постановлением Минфина РБ, от 31.08.2006 № 1103

1. Инструкция по бухгалтерскому учету результатов НИОК и ТР. Утв: Постановлением Минфина РБ от 30.06.2006г. № 75
2. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб./ Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков; отв. Ред. Ф.Ф. Бутынец. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. - 664с.
3. Бухгалтерский учет: учеб./ И.И. Бочкарева, В.А. Быков и др.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: ТКВелби, Изд-во Проспект, 2004.- 768с.
4. Финансирование инновационной деятельности: Учебное пособие/ Под. Ред. Подшиваленко Г.П., Демчинская О-В. - М.: ФА при Правительстве РФ, 1993 г.
5. **Беркозова Т.Н,** Особенности налогообложения инвестиционной и инновационной деятельности в Республике Беларусь,10.11.2008,**., //Бухгалтерский учет – 2008. - № 7- с.34-37**
6. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. 3-е изд., перераб. и доп./ О.А. Левкович, И.Н. Бурцева- Мн.: Амалфея, 2005 г.
7. Мелкумов Я.С. Организация и финансирование инвестиций. – М.: ИНФРА-М, 2000. - 566с.
8. Интервью об МСФО Шнейдман Л.З..//Главбух. 2004-№ 19-С. 8-9.
9. Лев Барух Нематериальные активы: Управление. Изменение. Отчетность. [Электронный ресурс] – 15.03.07 - Режим доступа : http: //www.gaap.ru
10. Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета: учеб пособие изд. 2-е перераб. и доп./ Т.Н Малькова,– Спб: «Бизнес-пресса», 2003г. – 352с.
11. Мальская И.Р. Определение места реализации НИОК и ТР//Вестник министерства по налогам и сборам РБ – 2006г. - № 25 – с.24-26
12. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования / под ред. С.А. Николаевой изд.2-е перераб. и доп. – М.: Аналитика – Пресс, 2001г. – 672с
13. Замченко Г. Расходы на НИОК и ТР / Финансы. Учет. Аудит. – сентябрь - 2004 – с.36-43
14. Федеральный закон «О бухгалтерском учете: 20 положений по бухгалтерскому учету»// Реформа бухгалтерского учета. - 13-е изд., изм. и доп., - М.: «Ось - 89», 2003г. – 416с.