

она должна быть непосредственно связана с организацией и проведением международных спортивных соревнований, соответствовать выполнению уставных целей, ради которых созданы такие спортивные организации. Полученные от осуществления предпринимательской деятельности прибыль, доходы и имущество должны направляться спортивными организациями на выполнение уставных целей.

Предоставление НОКУ, Параолимпийскому комитету, национальным федерациям права на осуществление предпринимательской деятельности позволит повысить их деловую и экономическую самостоятельность для обеспечения подготовки национальных сборных и будет способствовать развитию деловых контактов с международными спортивными организациями. В то же время Министерство спорта и региональные управления по физической культуре и спорту вплотную смогут заняться вопросами развития физкультурного и спортивного движения в стране. Таким образом, в республике должна сформироваться качественно новая модель самостоятельного развития белорусского спорта и его выхода на экономическую самокупаемость.

В настоящее время предпринимательская деятельность в физкультуре и спорте несколько активизировалась в городе Минске. Здесь создаются крупные фитнес-клубы, предоставляющие огромный спектр услуг. В то же время большинство спортивных сооружений столицы не используют в полном объеме свою материально-техническую базу. К примеру, плавательный бассейн в центре города загружен лишь на 65 %. Что касается малого предпринимательства, то даже в столице оно представлено весьма ограниченным количеством организаций и индивидуальных предпринимателей. Это всего лишь единичные частные клубы по отдельным видам спорта, не располагающие собственными помещениями, качественным спортивным инвентарем и высококвалифицированными специалистами.

В малых городах предпринимательство в физической культуре и спорте не получило какого-то заметного развития. Основными проблемами таких населенных пунктов является нехватка спортивных сооружений, низкий доход населения, отсутствие молодых квалифицированных работников. Существующая спортивная база используется лишь на 20–45%, экономическая сторона использования этих объектов, к сожалению, не всегда интересует местные органы управления.

Таким образом, для перехода на более высокий и качественный уровень работы предприятий, связанных с физической культурой и спортом в малых городах сельской местности, необходимо больше уделить внимания развитию соответствующих форм и видов предпринимательства, что будет способствовать созданию дополнительных рабочих мест, формированию здорового образа жизни граждан, правильному воспитанию подрастающего поколения.

НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В.А. Романов, аспирант

Белорусская государственная сельскохозяйственная академия (г. Горки)

В белорусской учетной практике понятие нематериальных активов появилось сравнительно недавно, когда было разрешено создавать совместные предприятия. К настоящему времени это понятие существенно обогатилось и расширилось в основном за счет использования западного опыта. Существующее на современном этапе научно-практическое осмысление в зарубежной экономической литературе особенностей нематериальных активов, системы их бухгалтерского учета и управления несопоставимо с и изученностью данных вопросов в отечественной практике. Особенно следует отметить, что до сих пор нет достаточной четкости и определенности элементов, включаемых в статью "Нематериальные активы", и проработанности их учетной трактовки. В большей степени это касается затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР).

Нематериальные активы являются идентифицируемыми неденежными активами без физического содержания, которые используются в производстве или предоставлении товаров или услуг, для сдачи в аренду другим сторонам или в административных целях. Но определение актива в соответствии с МСФО 38 «Нематериальные активы» надо применять полностью, а именно: актив — это ресурс,

- контролируемый предприятием в результате событий в прошлом,
- от которого в будущем ожидается получение экономической выгоды.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001г. № 118 (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 26 декабря 2003г. № 183), нематериальными активами для целей бухгалтерского учета признаются активы:

- идентифицируемые (имеющие признаки, отличающие данный объект от других, в том числе аналогичных) и не имеющие материально-вещественной (физической) формы;
- используемые в деятельности организации;
- способные приносить организации будущие экономические выгоды;
- срок полезного использования которых превышает 12 месяцев;
- стоимость которых может быть измерена с достаточной надежностью, то есть имеется документальное подтверждение стоимости, а также затрат, связанных с их приобретением (созданием);
- при наличии документов, подтверждающих права правообладателя.

При отсутствии любого из указанных критериев произведенные затраты не признаются нематериальными активами и являются расходами организации.

К нематериальным активам для целей бухгалтерского учета относятся принадлежащие владельцу имущественные права:

- на объекты промышленной собственности;
- на произведения науки, литературы и искусства;
- на объекты смежных прав;
- на программы для ЭВМ и компьютерные базы данных;
- на использование объектов интеллектуальной собственности, вытекающих из лицензионных и авторских договоров;
- на пользование природными ресурсами, землей;
- прочие: лицензии на осуществление вида деятельности, лицензии на осуществление внешнеторговых и котируемых операций и др.;
- результаты научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ приходяются по окончании работ как объекты нематериальных активов при выполнении следующих условий:
- подтверждена (определена) возможность промышленного освоения создаваемого объекта;
- определена возможность использования объекта интеллектуальной собственности в предпринимательской деятельности организации и/или передачи объекта по лицензионным или авторским договорам;
- подтверждены затраты по созданию и доведению до промышленного использования данного объекта;
- могут быть определены будущие доходы от реализации или использования данного объекта.

Правила учета нематериальных активов являются одними из самых сложных и неоднозначно решаемых вопросов в западной учетной практике. Существуют различные подходы к определению состава нематериальных активов, к отражению их в балансе, к списанию расходов в текущем периоде или капитализации их в качестве нематериальных активов, к определению их срока амортизации и т. д. Затраты на НИОКР как объект бухгалтерского учета также представляют собой сложную проблему, подходы к решению которой варьируются. Под затратами на НИОКР подразумеваются затраты на проведение двух видов деятельности: исследований и разработок.

Согласно МСФО 38 «Нематериальные активы» исследования определяются как оригинальные и запланированные исследовательские работы, предпринятые с целью получения новых научных и технических знаний и нового понимания. Разработка — это применение результатов исследования или иных знаний при планировании производства новых, существенно улучшенных материалов, устройств, товаров, организации технологических процессов, систем или служб, предшествующее коммерческому производству или использованию.

Научные работы, в особенности поискового характера, сопряжены с определенным риском, когда желаемый результат не достигается или получение положительного результата весьма неопределенно. Поэтому затраты на НИОКР, возможность использования результатов которых в производственных и коммерческих операциях или для управления либо отсутствует, либо чрезвычайно мала или неопределенна, должны включаться в расходы того периода, в ко-

тором они возникли, если только они не покрываются государственным финансированием, целевыми фондами и поступлениями. Затраты на НИОКР, результаты которых с достаточной уверенностью могут быть использованы для получения дополнительного дохода, должны быть отнесены на будущие отчетные периоды и учитываются как капитализированные отложенные затраты. Затраты на исследования должны признаваться расходом в том периоде, когда они понесены, и не могут капитализироваться в качестве нематериальных активов.

Однако здесь стоит вспомнить об общих принципах применительно к этому случаю. По сути, матчинг (принцип соотношения доходов и расходов) требует, чтобы капитализация была проведена сейчас с последующим отнесением затрат на получаемые в результате выгоды. Пока получение выгод не началось, мы не должны списывать актив на расходы. Можно утверждать, что такой подход не соответствует принципу консерватизма. Но затраты на исследования и разработки по определению рискованны, и чем больше объем исследований, тем ниже степень вероятности получения результатов. Наверное, трудно спорить с тем, что объем будущих выгод, превышающих затраты, можно определить с разумной точностью. Еще труднее спорить с тем, что *отношение* затрат к доходам или выгодам в какой-либо будущий период может быть определено с «разумной точностью».

Каковы бы ни были отдельные мнения по этому поводу, очевидно, что затраты на исследования значительно более рискованны, чем затраты на разработку, а также то, что затраты на разработку становятся менее рискованными и более предсказуемыми по мере приближения срока производства и продажи товара. МСФО 38 запрещает капитализацию всех затрат на исследования и разработки, за исключением отдельных затрат на разработку, удовлетворяющих определенным требованиям. В этом случае их разрешается капитализировать, но делать это необязательно. Итак, согласно МСФО 38, результаты на исследования в рамках внутрифирменного проекта нельзя признавать как нематериальные активы. Затраты на исследования должны признаваться расходами по мере их возникновения.

Нематериальный ресурс, полученный в результате разработки (или на стадии разработки внутрифирменного проекта), должен быть признан как актив тогда и только тогда, когда предприятие способно показать следующее:

- техническую возможность завершения подготовки нематериального актива к использованию или к продаже;
- намерение завершить подготовку нематериального актива и начать его использование или продать;
- возможность использовать или продать его;
- как нематериальный актив будет создавать возможные экономические выгоды, в том числе наличие спроса на нематериальный актив или на результаты его использования, а если он будет использоваться предприятием — его полезность для предприятия;
- наличие соответствующих технических, финансовых и прочих ресурсов, необходимых для завершения разработки, начала использования или продажи нематериального актива (может быть представлено в форме соответствующего бизнес-плана);
- способность предприятия достоверно оценить расходы, относящиеся к нематериальному активу в ходе его разработки, например, с использованием системы ценообразования предприятия.

Если возможность применения результатов разработок выявлена не сразу, то понесенные расходы относятся к расходам соответствующих периодов. Расходы на разработки, произведенные после признания их прикладной полезности, отнесенные ранее в предыдущих отчетных периодах на статью расходов, не должны признаваться частью себестоимости нематериального актива.

В английской практике учет затрат на НИОКР регулируется Положением о стандартной практике учета № 13 (SSAP № 13). В нем несколько подробнее определены критерии, в соответствии с которыми затраты на разработки могут быть отложены. Например, перечислены факторы, принимаемые во внимание при оценке "продаваемости" продукта:

- условия рынка, включая продукты-конкуренты;
- общественное мнение;
- требования законодательства.

В США учет затрат на НИОКР регулирует Положение о стандартах финансового учета № 2. Согласно принятым правилам, все затраты на НИОКР относятся на расходы того периода, когда они были произведены. Понятия "исследования" и "разработки" определены более подробно и детально. Затраты на исследование рынка не относятся к затратам на

разработки. Приведены примеры (в форме списка) видов деятельности, затраты на которые включаются в затраты на НИОКР, и видов деятельности, затраты на которые не включаются, хотя и похожи на них. Требование списания затрат на НИОКР в текущем порядке, однако, также имеет исключения. Принята следующая учетная трактовка для различных видов затрат, связанных с исследованиями и разработками.

1) Материалы, оборудование и другие основные средства списываются на расходы, за исключением случаев, когда они могут быть использованы в будущем в других исследовательских проектах или где-либо еще.

2) Расходы на персонал списываются как расходы текущего периода.

3) Приобретенные нематериальные активы списываются как текущие расходы, за исключением случаев, когда они могут быть использованы в будущем в других исследовательских проектах или где-либо еще.

4) Услуги, получаемые по контракту, списываются на расходы текущего периода.

5) Косвенные расходы относятся в доле (согласно принятой базе распределения) на затраты на НИОКР, за исключением общих и административных расходов.

В российском учете существует специальный стандарт ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов». Классификация нематериальных активов достаточно схожа, однако международный учет использует более обоснованную теоретическую базу для признания затрат предприятия нематериальными активами. Главное требование к нематериальным активам (и к активам вообще) — возможность получения дохода от произведенных затрат в последующие периоды. Если в российском учете затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки могут включаться в состав нематериальных активов, то в международном учете такое возможно только в том случае, если они могут быть напрямую увязаны с будущим доходом. Исследования показывают, что 30–90 % таких разработок оказываются безуспешными, а 3/4 затрат на новую продукцию включаются в товары, не пользующиеся спросом.

Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов, в отличие от МСФО 38 «Нематериальные активы», приводит к совершенно иной трактовке НИОКР, все затраты по которым капитализируются в случае наличия положительного результата, не регулирует вопросы учета выполненных исследовательских и опытно-конструкторских работ и их результатов. Также оно не применяется в отношении НИОКР, не давших положительного результата, не законченных и не оформленных в установленном порядке, нет норм, отражающих особенности их учета. На наш взгляд необходима более детальная проработка данных проблем для разработки более точных методических рекомендаций, регулирующих вопросы учета НИОКР, на основании рассмотренных зарубежных методик учета.

ОРГАНИЗАЦИЯ ОЦЕНКИ ОБЪЕКТОВ НЕДВИЖИМОСТИ НА МАКРОУРОВНЕ

С. Рябова, аспирантка

Академия управления при Президенте Республики Беларусь (г. Минск)

В условиях рыночных отношений возникла необходимость включения земли как ресурса в гражданский оборот, а так как предприятию не были даны полномочия самостоятельно оценивать земельные участки и учитывать их на балансе по рыночной стоимости, то возникла необходимость создания институциональных структур, которые бы осуществляли данные функции управления. При этом учет и оценка объектов недвижимости в составе основных средств, как и при планово-административной экономике, осуществляется самостоятельно предприятием; а данные о стоимости отражаются в балансе предприятия.

Однако, с точки зрения государственного регулирования, все компоненты недвижимости имеют равную значимость для государства, информация об их оценке необходима для принятия управленческих решений, поэтому является целесообразным осуществление государственного регулирования вопросов учета и оценки на макроуровне не только земельных участков, но и объектов недвижимости, числящиеся в составе основных средств. Объекты недвижимости в составе основных средств функционирующего предприятия являются