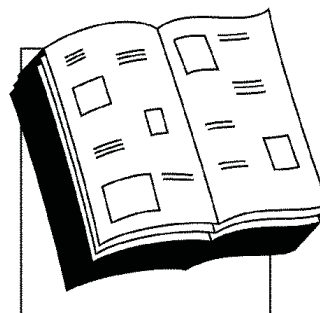


ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ



В.В. БОГАТЫРЕВА, М.А. АВИЛКИНА

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА СОЗДАНИЕ ИННОВАЦИОННОГО ПРОДУКТА

На современном этапе социально-экономического развития многих стран, в том числе Республики Беларусь, четко обозначена необходимость формирования экономики нового типа — инновационной экономики, основанной на знаниях. Возрастающая роль инноваций обусловлена, во-первых, природой рыночных отношений, во-вторых, необходимостью глубоких качественных преобразований в национальной экономике.

Однако в настоящий момент отмечается неоднозначность определения экономического содержания инновации. Очевидна проблема дефиниций инновации в науке, что влечет за собой отсутствие однозначного представления о сущности, порядке ее формирования, этапах становления. Неоднозначно ее понимание как объекта бухгалтерского учета. Поэтому представляется необходимым разработать и предложить такую модель процесса формирования инноваций, которая позволит выяснить механизм и этапы становления инновации, уточнить ее экономическую сущность и определить порядок формирования затрат на создание инновационного продукта.

В результате синтеза и обобщения научного материала относительно экономического содержания и порядка формирования инноваций представляется необходимым уточнить определение понятия «инновация».

На наш взгляд, *инновация* — это конечный продукт деятельности, основанной на научных результатах, получивший воплощение в виде нового или усовершенствованного, внедренного на рынке продукта либо нового подхода к услугам, технологическим процессам, обладающий новыми качественными преимуществами и обеспечивающий получение дополнительных экономических выгод при его использовании.

Для упрощения понимания экономического содержания инновации и определения ее места в инновационном процессе целесообразно предложить модель процесса ее формирования по этапам становления.

На первом этапе становления инновации предполагается *генерация идей*, которая подразумевает их поиск и отбор, изучение их качества, исследование возможности и целесообразности их преобразования в проект, и, в конечном

Валентина Васильевна БОГАТЫРЕВА, кандидат экономических наук, доцент, зав. кафедрой финансов Полоцкого государственного университета;

Марина Александровна АВИЛКИНА, магистр экономических наук, аспирантка кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства Белорусского государственного экономического университета.

счете, в потребительскую ценность. Представляется, что данный этап должен завершиться созданием *новшества*, т.е. нового порядка, нового метода, изобретения, новой идеи, подлежащего практической реализации и воплощению в инновационном продукте.

На этапе генерации идей в состав расходов предлагается включить расходы на маркетинговые исследования потребностей рынка, отбор и изучение качества полученных идей, исследование возможности и целесообразности их практической реализации, оценка приобретаемых дополнительных выгод от их внедрения в практику, поиск потенциальных заказчиков.

После генерации идей и подтверждения целесообразности практической реализации новшества предполагается переход ко второму этапу, связанному с *разработкой и утверждением инновационного проекта*. На данном этапе осуществляются мероприятия, связанные с непосредственной разработкой четкого плана действий, расчетом плановых показателей проекта, бюджетированием и определением сроков выполнения проекта, согласованием его с заказчиком. При необходимости возможно осуществление таких инновационных мероприятий, проведение НИОКР, привлечение услуг внешних консультантов и специалистов для совершенствования проекта, оценки его эффективности и целесообразности. Данный этап завершается окончательным принятием и утверждением *инновационного проекта*.

На этапе утверждения этого проекта возникают затраты, связанные с непосредственной разработкой четкого плана действий, расчетом плановых показателей проекта, бюджетированием и определением сроков его выполнения, согласованием с заказчиком. Данный этап завершается окончательным принятием и утверждением инновационного проекта, что также свидетельствует об окончании творческого и начале инновационного процесса.

После утверждения проекта важно обеспечить своевременное поступление необходимых материальных и нематериальных ресурсов для его выполнения, что является задачей этапа *снабжения проекта*. На данном этапе подразумевается приобретение требуемых ресурсов: получение, доставка, хранение, доведение до эксплуатационного состояния, подготовка (переподготовка) кадров, освоение нового производства и пр. Однако снабжение может также сопровождать инновационный процесс, обеспечивая своевременное поступление необходимых ресурсов по мере возникновения потребностей в них.

Четвертый этап становления инновации связан с реализацией мероприятий, предусмотренных в инновационном проекте, т.е. *непосредственное выполнение проекта*. На данном этапе происходит комбинирование различных факторов производства под воздействием интеллекта, накопленного научного знания и опыта. В состав затрат на создание инновации на данном этапе предполагается включить стоимость всех потребленных материальных и нематериальных ресурсов, необходимых для реализации проекта. Завершение данного этапа должно сопровождаться выполнением всех намеченных инновационных мероприятий и получением конечного продукта, которому присущи характеристики и свойства, предусмотренные в инновационном проекте.

Следующим предполагается *этап принятия результата* выполнения проекта — оценка заказчиком полезности и целесообразности внедрения в практику созданного продукта. Данный этап может завершиться принятием или непринятием заказчиком результата выполнения проекта. В первом случае конечный продукт (нововведение) превращается в инновацию. При непринятии заказчиком конечного продукта у разработчика возникает потребность в поиске других потенциальных покупателей для реализации созданного продукта либо в доработке инновационного проекта и дополнительном улучшении потребительских свойств ранее созданного продукта с целью полного удовлетворения потребностей заказчика. Во втором случае требуется повторное прохождение разработчиком этапов становления инновации до тех пор, пока не будут удовлетворены требования заказчика либо не найден другой заинтересо-

ванный покупатель, что влечет дополнительные затраты на создание инновационного продукта и увеличивает его фактическую стоимость.

В случае если новый продукт самостоятельно создан разработчиком при отсутствии конкретного заказчика, предполагается внедрение полученного продукта на рынок и распространение среди покупателей, которым видится целесообразным его практическое применение (*коммерциализация продукта*). Следовательно, на данном этапе возникают затраты, связанные с доведением созданного продукта до потребителя: расходы на рекламу, маркетинговые услуги, расходы по продвижению и сбыту продукта, прочие коммерческие расходы.

Если нововведение получает распространение, результаты конкретного инновационного проекта успешны на рынке и превращаются в востребованную ценность, приносящую дополнительные экономические выгоды от ее использования, то нововведение становится *инновацией*. Но если оно не получило распространение на рынке, не нашло потребителя в настоящий момент, это не исключает возможности, что в будущем такое нововведение станет инновацией, что также вносит неопределенность в порядок отнесения и списания затрат по нереализованным нововведениям. Однако очевидно, что повышение эффективности инновационной деятельности напрямую зависит от увеличения доли реализованных инноваций в общем числе созданных нововведений.

Процесс создания инновации в первую очередь обеспечивается на основе накопленного запаса навыков, знаний, способностей создателей инновации. А значит, необходимо отметить прямое участие человеческого капитала в формировании инноваций. Причем формирование человеческого капитала организации сопровождает процесс формирования инновации.

Основные виды деятельности в сфере человеческого капитала рассмотрены и предложены Я. Фитц-енцем: приобретение, содержание, развитие и сохранение работников.

Так, на стадии «приобретения» работников осуществляются расходы на рекламу, перемещение, плата агента и т.д.; на стадии «содержание» — расходы на оборудование рабочего места, заработная плата, социальное обеспечение; на стадии «развитие» — это прежде всего обучение и повышение квалификации; на стадии «сохранение» — дополнительное поощрение в виде премий и т.д.

Соотношение суммы заработанной прибыли на конкретного работника к величине инвестиций в него определяет рентабельность осуществленных инвестиций.

Заметим, что приобретение человеческого капитала происходит до момента генерации идей, необходимых для создания инноваций. На этапах генерации идей и создания инновационного проекта, его выполнения наблюдается прямое участие человеческого капитала в форме использования накопленных и получения новых знаний, умений и навыков, поэтому на данном этапе формирования инновации должно обеспечиваться содержание и развитие человеческого капитала. На стадии снабжения возможно дополнительное приобретение человеческого капитала в привлечении необходимых работников-специалистов, в повышении квалификации существующих работников, что может стать важным для эффективного выполнения инновационного проекта.

На этапе принятия результата проекта и в случае внедрения полученного продукта на рынок либо при возникновении необходимости его доработки, совершенствования очень важно обеспечить сохранение человеческого капитала, так как выполнение каждого инновационного проекта способствует увеличению запасов знаний, умений и навыков работников, накоплению человеческого капитала, росту его стоимости. Текучесть кадров негативно сказывается на доходности человеческого капитала, так как существующая постоянная потребность инвестирования в профессиональное развитие вновь принятых работников ведет к росту затрат на содержание и развитие человеческого капита-

ла и дает экономический эффект в долгосрочной перспективе. В случае ухода работника организация теряет накопленный запас профессиональных знаний, умений и навыков, способности, присущие данному работнику и приобретенные им в данной организации в результате творческого и трудового процесса.

Следовательно, очевидна тесная взаимосвязь инноваций и человеческого капитала, которую можно характеризовать следующим образом:

1. Человеческий капитал — актив предприятия, который участвует в увеличении доходов организации от использования навыков и профессионализма работников;

2. Доходность человеческого капитала определяется способностью отдельного работника приносить доход организации путем увеличения производительности труда, разработки инноваций, улучшения качества обслуживания клиентов;

3. Чем выше стоимость человеческого капитала, тем выше качество и эффективность разработанных инноваций;

4. Степень эффективности инновации и величина ожидаемого прироста экономических выгод от ее использования зависят от качества управления человеческим капиталом, его способности создавать добавочную стоимость, а значит, — от доходности данного капитала.

Затраты на формирование, развитие, содержание и сохранение человеческого капитала включаются в состав затрат на создание инноваций, которые участвуют в формировании фактической себестоимости инновационного продукта. Поэтому для обеспечения объективной оценки стоимости инновации необходимо определить достоверную стоимость человеческого капитала и учитывать ее как одну из необходимых статей затрат при формировании себестоимости инновационного продукта.

В зависимости от формы получаемого инновационного продукта процесс становления инновации может быть организован в две или три стадии, объединяющие в себе рассмотренные выше этапы. Первая стадия — создание инновационного продукта как объекта интеллектуальной собственности (результат выполнения этапа генерации идей и инновационного проектирования), вторая стадия — создание инновационного продукта как реального материального объекта (результат осуществления этапов снабжения и инновационного производства), третья стадия — коммерциализация продукта инновационной деятельности (конечный итог выполнения этапа принятия результата, этап коммерциализации).

Все затраты по инновационной деятельности в зависимости от направления инновационных мероприятий целесообразно объединить в следующие группы затрат:

1. *Затраты на маркетинговые исследования.* Затраты на маркетинговые исследования потребностей рынка как источника новых идей, изучение их практической значимости для потенциальных потребителей, поиск заказчиков;

2. **Затраты на научные исследования и разработки.** Данная группа включает затраты, связанные с научным обоснованием и оценкой целесообразности реализации идей, изучением их качества, проведением научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ по тематике создания новых и/или усовершенствованных продуктов (процессов);

3. **Затраты на инновационное проектирование.** Данная группа объединяет затраты, связанные с созданием нескольких альтернативных вариантов инновационного проекта, проведением их экспертизы, оценки, выбором оптимального проекта для последующей реализации;

4. **Затраты на инновационное производство.** Включают стоимость всех материальных и нематериальных ресурсов, потребленных в процессе выполнения инновационного проекта;

5. Затраты по коммерциализации. Учитываются затраты, связанные с доведением созданного продукта до потребителя: расходы на рекламу, маркетинговые услуги, расходы по продвижению и сбыту продукта, прочие коммерческие расходы.

Приведем порядок формирования фактической стоимости инновационного продукта по стадиям и этапам (см. таблицу).

Формирование стоимости инновационного продукта

Стадия формирования инновации	Этап формирования инновации	Группа затрат	Формирование стоимости инновационного продукта
1. Создание инновационного продукта как объекта интеллектуальной собственности	1. Генерация идей	Затраты на маркетинговые исследования Затраты на научные исследования и разработки	А) Фактическая стоимость объекта интеллектуальной собственности
	2. Инновационное проектирование	Затраты на инновационное проектирование	
2. Создание инновационного продукта как материального объекта	3. Снабжение	Затраты на инновационное производство	Б) Фактическая стоимость инновационного производства
	4. Инновационное производство		
3. Коммерциализация инновационной деятельности	5. Принятие результата	Затраты по коммерциализации	В) Фактическая стоимость доведения продукта до потребителя
	6. Коммерциализация		

Фактическая стоимость инновационного продукта как нематериального объекта (А+В)

Фактическая стоимость инновационного продукта как материального объекта (А+В+В)

Для достоверной оценки затрат и определения фактической стоимости инновационного продукта необходима такая система бухгалтерского учета затрат на инновационные мероприятия, которая позволит формировать стоимость затрат на каждом этапе создания инновации. Необходимо отметить, что инновационная деятельность имеет специфику, ее необходимо учитывать, формируя новое направление в бухгалтерском учете — учет инновационной деятельности.

На наш взгляд, для организации учета затрат по созданию инноваций в рамках инновационных проектов как капитального характера, так и связанных с текущей деятельностью, удобно ввести и использовать отдельный активный счет 27 «Инновационные расходы». Данный счет будет предназначен для накопления затрат, связанных с инновационной деятельностью. С целью систематизации и анализа информации о понесенных затратах на каждом этапе становления инновации предлагается вести учет затрат на данном счете в разрезе следующих субсчетов:

- 27/1 — «Маркетинговые исследования»,
- 27/2 — «Научные исследования и разработки»,
- 27/3 — «Инновационное проектирование»,
- 27/4 — «Инновационное производство»,
- 27/5 — «Коммерциализация».

Применение приведенных субсчетов позволит анализировать состав, структуру и динамику затрат, выявлять отклонения плановых (проектных) показателей затрат от фактических на каждом этапе формирования инновационного продукта.

Специфика инновационной деятельности научно-исследовательских организаций состоит в двухэтапном создании инновационного продукта как объекта интеллектуальной собственности (результат выполнения этапа генерации идей и разработки инновационного проекта) и как реального материального объекта (результат осуществления этапов снабжения и выполнения инновационного проекта).

На основе вышеизложенного стоит подчеркнуть целесообразность выделения в бухгалтерском учете затрат, формирующих фактическую стоимость ин-

теллектуальной собственности. Для этого затраты на инновационные мероприятия рекомендуется распределить по следующим группам затрат:

1) затраты, формирующие стоимость объекта интеллектуальной собственности, отражаемые в составе объектов нематериальных активов по фактической стоимости;

2) затраты, связанные непосредственно с производством инновации;

3) затраты по коммерциализации.

В бухгалтерском учете количественную информацию о затратах первой группы предлагается накапливать на субсчетах 27/1 «Маркетинговые исследования», 27/2 «Научные исследования и разработки», 27/3 «Инновационное проектирование». Таким образом, сумма затрат, отражаемых на данных субсчетах, позволит определить фактическую стоимость новшества как нематериального актива.

На наш взгляд, предложенная модель становления инновационного продукта позволяет комплексно рассматривать механизм формирования инновации, раскрывает ее экономическое содержание, создает предпосылки для формирования единого, непротиворечивого представления об инновации как специфическом объекте бухгалтерского учета. Это обеспечивает основу для развития нового направления в отечественной системе бухгалтерского учета — учета инновационной деятельности. Новая методика отражения в учете затрат на инновационные мероприятия позволит решить проблему достоверной оценки фактической стоимости инновационного продукта, в то время как рациональный учет затрат на инновационные мероприятия позволит давать достоверную оценку эффективности инноваций.

Литература

Стюарт, Т.А. Интеллектуальный капитал. Новый источник богатства организаций / Т.А. Стюарт; пер. с англ. В. Ноздриной. — М.: Поколение, 2007.

Фатхутдинов, Р.А. Инновационный менеджмент: учеб. / Р.А. Фатхутдинов. — 2-е изд. — М.: Интел-Синтез, 2000.

Фитц-енц, Я. Рентабельность инвестиций в персонал: измерение экономической ценности персонала / Я. Фитц-енц. — М.: Вершина, 2006.

Шумпетер, И. Теория экономического развития / И. Шумпетер. — М.: Прогресс, 1982.

Е.Б. МАЛЕЙ

РАЗВИТИЕ ОЦЕНКИ И АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА ПРОИЗВЕДЕННОЙ И РЕАЛИЗОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ

Одной из основных задач бухгалтерского учета, определенной законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации, полученных доходах и понесенных расходах. Решение указанной задачи невозможно без рациональной организации аналитического учета произведенной и реализованной продукции, в рамках которого формируются сведения об основных доходах предприятия.

Согласно Инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета (далее — Инструкция...) «построение аналитического учета активов и обязательств... должно обеспечить возможность получения данных об их нали-

Елена Борисовна МАЛЕЙ, аспирантка кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности Белорусского государственного экономического университета.