

Абубакирова Камилла Наильевна

**УЧЕТ ЗАТРАТ НА
ИННОВАЦИОННУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ**

08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Нижний Новгород – 2012

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского».

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор,
Мизиковский Ефим Абрамович

Официальные оппонент: Едрнова Валентина Николаевна,
доктор экономических наук, профессор,
ФГБОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского»,
профессор кафедры «Компьютерные информационные системы финансовых расчетов»
финансового факультета

Крайнова Вера Владимировна,
кандидат экономических наук, доцент,
ФБОУ ВПО «Волжская государственная академия водного транспорта»,
доцент кафедры «Учет, анализ и аудит»
факультета экономики и управления

Ведущая организация: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Нижегородский государственный технический университет имени Р. Е. Алексеева»

Защита состоится 29 мая 2012 г. в 16.30 ч. на заседании диссертационного совета ДМ 212.166.19 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского» по адресу: 603000, г. Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 220.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского».

Автореферат разослан «23» апреля 2012 г.

Ученый секретарь диссертационного совета _____ Т.С. Маслова

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В настоящее время развитие промышленности происходит в условиях острой конкуренции между участниками товарного рынка. Для каждого промышленного предприятия актуальна задача создания потенциала, заключающегося в его способности производить конкурентоспособную продукцию, имеющую предпочтительный спрос у потребителей. Конкурентная борьба стимулирует промышленные предприятия постоянно осуществлять деятельность, направленную на развитие технологических инноваций (технологическое развитие). Пропаганду инновационного развития производства активно проводит и государство, призывая тем самым хозяйствующие субъекты к прогрессивному пути развития.

Следовательно, в современных хозяйственных реалиях стратегическое значение для экономических субъектов приобретает организация и управление инновационной деятельностью, важным информационным механизмом которой является оперативная, комплексная и достоверная учетная информация. Известно, что универсальной информационной системой, удовлетворяющей разнообразным информационным потребностям хозяйствующего субъекта в рамках хозяйственно - финансовой деятельности, является бухгалтерский учет.

Особая актуальность бухгалтерского учета инновационной деятельности в России во многом обусловлена практически полным отсутствием упомянутой деятельности в числе традиционных объектов учета и отчетности. Иными словами, современный российский учет не формирует системную учетную информацию об инновационной деятельности как самостоятельный массив данных. Как раньше, так и в настоящее время учет затрат вообще и инновационной деятельности, в частности, традиционно тяготеет к укрупнению объектов учета затрат в обезличенных комплексных статьях производственной себестоимости.

Помимо этого, разрозненная, несистемная, чаще всего выборочная (по запросу) учетная информация об инновационной деятельности в основном

ориентирована на информационное обеспечение государственных органов для проведения контроля и надзора за деятельностью хозяйствующих субъектов. Многочисленные другие пользователи отчетности обделены всей полнотой информации, которая им необходима для принятия управленческих решений, и чаще всего руководствуются лишь экспертным мнением.

Отсутствие научных исследований в области бухгалтерского учета инновационной деятельности в России на практике приводит к негативным последствиям: обезличке и «размыванию» затрат на этот вид деятельности по общим укрупненным статьям учета затрат; несоответствию стоимости инвестиционных затрат количеству и качеству принятых к бухгалтерскому учету нематериальных активов. Поэтому актуальность научных исследований в области реформирования бухгалтерского учета затрат на инновационную деятельность трудно переоценить.

Степень изученности проблемы. Российский бухгалтерский учет инновационной деятельности сводится к полученным нематериальным активам (НМА) и формированию затрат на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОК и ТР). Существенный вклад в этом направлении внесли Ю.Б. Бабаев, М.А. Вахрушина, В.Г. Гетьман, В.Б. Ивашкевич, Н.П. Любушин, Л.Г. Макарова, Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский, Я.В.Соколов, А.Д.Шеремет и другие отечественные специалисты. Работы указанных авторов в основном сконцентрированы на теории и практике учета затрат, но не содержат детального рассмотрения методических аспектов учета затрат на инновационную деятельность.

Зарубежные исследователи (Х. Андерсон, М.Ф.Ван Бред, Д. Нидлз, Д. Хенд и другие) также ограничиваются рассмотрением вопросов учета нематериальных активов и затрат на НИОК и ТР, при этом их труды ориентированы на нормы международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Это интересно с позиции обобщения международного опыта и учета, но недостаточно для формирования научных знаний об особенностях систематизации информации об упомянутой деятельности, особенно в части адаптации к российским стандартам бухгалтерского учета.

Анализ работ, касающихся инновационной деятельности, наталкивает на мысль об отсутствии научного направления в области учета затрат на указанную деятельность, порядка формирования достоверной и полезной пользователям учетной информации для подготовки управленческих решений. Актуальность темы исследования определяется не только важностью инновационной деятельности для развития экономики РФ, но и необходимостью конкретизации отдельных норм действующего бухгалтерского законодательства для разработки методического обеспечения учета указанного вида деятельности российскими хозяйствующими субъектами.

Цели и задача исследования. Целью диссертационной работы является разработка рекомендаций, касающихся постановки российского учета затрат на инновационную деятельность и использования учетных данных в управлении экономикой промышленных предприятий.

Для достижения поставленной цели в диссертационной работе определены следующие задачи:

1. исследовать и обобщить особенности ведения инновационной деятельности российских хозяйствующих субъектов, ее единство и отличия от инвестиционной и обычной деятельности;
2. исследовать постановку российского учета производственных затрат, непосредственно относящихся к инновационной деятельности; определить особенности формирования затрат по основным процессам указанной деятельности;
3. обосновать необходимость обособления бухгалтерского учета инновационной деятельности в РФ и обновления российских стандартов по бухгалтерскому учету затрат на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОК и ТР) и связанных с ними научно-технических результатов, которые промышленное предприятие получает при реализации инновационных проектов;
4. определить состав и порядок обособления объектов учета затрат на инновационную деятельность, на основе чего разработать методику

создания однородных групп объектов учета затрат на инновационную деятельность и рекомендовать перечень объектов калькулирования; определить типовой состав и классификацию затрат на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

5. разработать документооборот по инновационной деятельности и специализированные регистры аналитического и синтетического учета затрат;
6. предложить порядок бюджетирования, а также структуру и технику составления внутрихозяйственной отчетности.

Предметом исследования диссертационной работы является методическое обеспечение учета затрат на инновационную деятельность в качестве основы ее эффективного (качественного) управления.

Объектом исследования диссертационной работы выступают процессы формирования показателей бухгалтерской отчетности, относящихся к инновационной деятельности.

Теоретическую и методологическую основу исследования составили работы отечественных и зарубежных авторов по инновационной деятельности, бухгалтерскому, финансовому и управленческому учету в системе управления проектами. К исследованию привлечены федеральные законодательные документы, международные стандарты, статистические данные федерального органа государственной статистики (Росстата), отдельные письма Минфина РФ и Минэкономразвития РФ, результаты исследований независимых рейтинговых и консалтинговых агентств, а также материалы периодической печати и диссертационных исследований, затрагивающих вопросы управления и учета инновационной деятельности.

Информационной основой диссертационной работы послужили учетная информация российских промышленных предприятий, внешняя отчетность.

Методика исследования базируется на системном подходе к изучению явлений и процессов хозяйственной деятельности, теории научного познания. В процессе исследования использовались метод анализа и синтеза, метод абстрагирования и обобщения, метод наблюдения, метод моделирования.

Область исследования. Диссертационное исследование выполнено по специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика», пункт 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», в соответствии с Паспортом специальностей ВАК «Экономические науки».

Научная новизна диссертационного исследования заключается в теоретическом обосновании и разработке практических рекомендаций в области бухгалтерского учета затрат на инновационную деятельность.

При проведении исследования получены результаты, включающие элементы научной новизны:

1. конкретизировано содержание инновационной деятельности применительно к бухгалтерскому учету затрат на инновационную деятельность. Определено значение и место инновационной деятельности как части инвестиционной деятельности; исследованы различия обычной и инновационной деятельности, что необходимо для развития теоретических положений в области информационного обеспечения указанной деятельности, детализации отдельных норм российского законодательства, регулирующих осуществление данной деятельности;
2. обоснована концепция обособленного бухгалтерского учета затрат на инновационную деятельность применительно к современным нуждам управленческой деятельности, что повышает качество учета и управления инновационной деятельностью в РФ, определяет связь между фактическими затратами и полученными результатами, обеспечивает должностных лиц достоверной, полезной и понятной учетной информацией;
3. разработана схема бухгалтерского учета затрат на инновационную деятельность, включающая определение объектов учета затрат по этапам инновационного проекта и процессам указанной деятельности и объектов калькулирования, а также классификацию затрат на инновационную деятельность. Это предупреждает обезличивание затрат («котловой» учет), позволяет принимать к бухгалтерскому учету активы по реальной оценке и повышает качество контроля затрат;

4. предложен специализированный перечень бухгалтерских проводок по учету затрат на инновационную деятельность на выделенном счете 22 «Затраты на инновационную деятельность», счете 24 «Затраты на инновационную деятельность, финансируемую из бюджетных средств», счете 92 «Доходы и расходы инновационной деятельности». Рекомендуемый перечень дает возможность упорядочить и систематизировать данные о затратах на инновационную деятельность и полученных результатах для составления бухгалтерской отчетности для внешних и внутренних пользователей;
5. разработана система документооборота и специализированные регистры аналитического и синтетического учета затрат и бюджетного планирования, что обеспечивает прозрачность учета затрат на инновационную деятельность и повышает качество информационного обеспечения управления экономикой хозяйствующих субъектов.

Теоретическая значимость диссертационного исследования состоит в уточнении теоретических основ и выработке методик бухгалтерского учета затрат на инновационную деятельность для нужд управления указанной деятельностью.

Практическая значимость результатов диссертационного исследования. Предложенное методическое обеспечение учета затрат на инновационную деятельность на основе разработанной схемы учета затрат на инновационную деятельность доведена до уровня практической реализации на промышленных предприятиях различных отраслей и форм собственности.

Апробация работы. Основные положения диссертации обсуждены и раскрыты в тезисах, статьях и выступлениях на международных и всероссийских научно-практических конференциях.

Предложенные автором рекомендации по учету затрат на инновационную деятельность нашли практическое применение в системе управления инновационной деятельностью и учетной политике Всероссийского научно-исследовательского института биологической защиты растений (ВНИИБЗР), ООО «ЛУКОЙЛ-Нижегороднинефтепроект», использованы в деятельности Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского

(ННГУ), осуществляемой в соответствии с планом мероприятий по реализации программы развития комплексной инновационной инфраструктуры для эффективного трансфера результатов исследований и разработок в реальный сектор экономики.

Публикации. По результатам исследования опубликовано 14 научных работ, общий объем которых составляет 3,2 печатных листов, в том числе в изданиях, рекомендованных к публикации ВАК – 3 статьи, объемом в 2,1 п. л.

Объем и структура работы. Диссертационная работа изложена на 179 страницах и включает введение, три главы, заключение и список литературы, содержащий 105 наименований. Работа содержит 22 таблицы, 21 рисунок и 18 приложений.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во **введении** обоснована актуальность темы диссертации на основе исследования степени ее разработанности; осуществлена постановка цели и задач, определены объект и предмет исследования; приводится характеристика основных положений научной новизны и практической значимости полученных результатов.

В первой главе «Учетная информация как инструмент управления инновационной деятельностью» - конкретизировано содержание понятия «инновационная деятельность» для целей бухгалтерского учета указанной деятельности российскими промышленными предприятиями, определены значение и роль инновационной деятельности как части инвестиционной деятельности; исследовано единство и различие обычной и инновационной деятельности; определена концепция учета затрат на инновационную деятельность; предлагается система объектов учета затрат по этапам инновационного проекта и процессам указанной деятельности и объектов калькулирования производственной себестоимости; рекомендована методика классификации затрат на инновационную деятельность.

Во второй главе «Основные предпосылки организации учета затрат на инновационную деятельность» - определены места возникновения затрат (центры затрат и носители затрат); разработана схема аналитического учета затрат на инновационную деятельность; предложен специализированный перечень бухгалтерских проводок по учету затрат на инновационную деятельность на выделенном счете 22 «Затраты на инновационную деятельность», счете 24 «Затраты на инновационную деятельность, финансируемую из бюджетных средств», счете 92 «Доходы и расходы инновационной деятельности», разработана система документооборота от первичных документов до регистров аналитического и синтетического учета затрат, а также состав внутрихозяйственной отчетности.

В третьей главе «Бюджетное планирование как юридическая основа контроля за затратами инновационной деятельности» предложена система бюджетного планирования, структура и техника составления бюджетов в части инновационной деятельности.

В заключении изложены основные выводы и предложения по результатам диссертационного исследования.

III. ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Конкретизировано содержание инновационной деятельности применительно к бухгалтерскому учету затрат на инновационную деятельность. Определено значение и место инновационной деятельности как части инвестиционной деятельности; исследованы различия обычной и инновационной деятельности

Инновационная деятельность, являясь в настоящее время неотъемлемой частью хозяйственно-финансовой деятельности промышленных предприятий, находится в тесной взаимосвязи с инвестиционной деятельностью. Сходство указанных направлений активности хозяйствующего субъекта заключается в том, что они направлены на создание будущих доходов и потоков денежных средств.

Инвестиционная деятельность объединяет все мероприятия по развитию производственно-экономического потенциала хозяйствующего субъекта и включает разные компоненты, в том числе инновационную, которая обеспечивает получение упомянутых доходов от использования только объектов нематериальных активов (НМА), т.е. за счет технологического развития. На рисунке 1 перечислены направления инвестиционной деятельности и показана ее взаимосвязь с инновационной деятельностью.



Рисунок 1 - Взаимосвязь инновационной и инвестиционной деятельности

Инновационная деятельность на микроэкономическом уровне представляет собой деятельность в области формирования новых и пополнения имеющейся совокупности производственных и финансовых активов (объектов НМА и результатов НИОК и ТР) для получения экономических выгод. Указанная деятельность является комплексной и междисциплинарной и включает следующие компоненты: научно-техническую, организационную, финансовую, инвестиционную, производственную и маркетинговую. В данной работе содержанием объекта исследования является бухгалтерский учет научно-технической компоненты, в частности, учет затрат и результатов по НИОК и ТР,

затрат на создание нематериальных активов и обеспечения условий использования их в запланированных целях. Мы полагаем, под затратами на инновационную деятельность следует понимать проявления деловой активности хозяйствующего субъекта, сущность которых состоит в фактическом потреблении ресурсов, измеряемом в натуральных и стоимостных измерителях, и мотивированным получением прогнозируемых экономических выгод. Затраты на инновационную деятельность образуют фактическую производственную себестоимость продуктов труда. В рамках данного исследования под продуктом труда с экономической точки зрения целесообразно понимать готовый объект НМА или результат НИОК и ТР, полученный по завершению работ. Из результатов НИОК и ТР необходимо исключить результаты работ, не завершившихся «положительно» в широком смысле по причине несоответствия решаемой хозяйственной задаче.

Отличительными признаками инновационной деятельности в сравнении с обычной деятельностью является ориентация на будущее, проектное осуществление деятельности, уникальность каждого инновационного проекта (ИП) по совокупности действий и получаемым результатам, реализация проектов в течении ограниченного промежутка времени. Инновационная и инвестиционная деятельность формируют инструменты (активы) для ведения обычной деятельности и обеспечивают ее эффективность в будущем.

2. Обоснована концепция обособленного бухгалтерского учета затрат на инновационную деятельность применительно к современным нуждам управленческой деятельности.

Управление инновационной деятельностью нуждается в достоверной учетной информации, обеспечивающей процесс подготовки решений. Для создания указанной информации нормы действующего российского бухгалтерского законодательства нуждаются в конкретизации ввиду ориентации на информационное обеспечение в основном государственных органов, и в меньшей мере иных пользователей. Во-первых, мы предлагаем выделить инновационную деятельность в рамках инвестиционной деятельности хозяйствующего субъекта,

что позволит получать подробные данные о потребленных ресурсах и полученных результатах. Во-вторых, мы полагаем, что концептуально учет затрат на инновационную деятельность можно реформировать по следующим основаниям:

1. *учет затрат целесообразно вести по целевому принципу*, экономическая сущность которого, по нашему мнению, заключается в следующем: смысл действий хозяйствующего субъекта определяется целями, побуждающими их совершать. Никакое производственное предприятие, ведущее коммерческую деятельность, не может ни вести, ни заказывать НИОК и ТР, если не определит заранее, для каких целей нужны их результаты и каким требованиям они должны удовлетворять. Примерно такой же принцип используется для учета затрат на инновационную деятельность в МСФО 38 «Нематериальные активы» и, на наш взгляд, есть смысл его адаптировать к российской учетной практике в качестве определяющего звена системы управления данной деятельностью.

В силу того, что цель не имеет качественных и количественных характеристик, для бухгалтерского учета и управления инновационной деятельностью необходимо определить показатель, с помощью которого можно определить была ли достигнута цель ИП или нет. Мы полагаем, что данным показателем является результат работ. Вследствие сказанного, применение целевого принципа предполагает установление прочной связи «затраты — результаты», благодаря чему упрощается процедура контроля затрат и определения производственной себестоимости полученных активов.

2. *учет затрат важно вести по каждому инновационному проекту в отдельности* ввиду того, что инновационной деятельности характерна очевидная уникальность - каждый ИП по совокупности действий и по получаемому продукту труда не похож на остальные. Реализация одного ИП аналогична циклу производства продукции. Информация о затратах на реализацию каждого проекта и полученных при этом результатах является информационной базой управления инновационной деятельностью.

3. Разработана схема учета затрат на инновационную деятельность, включающая определение объектов учета затрат по этапам инновационного

проекта и процессам указанной деятельности и объектов калькулирования, а также классификацию затрат на инновационную деятельность.

Для предупреждения обезличивания затрат («котлового» учета), калькулирования реальной производственной себестоимости и повышения качества контроля затрат на инновационную деятельность мы рекомендуем придерживаться схемы бухгалтерского учета, представленной на рисунке 2.

Мы полагаем, что выбор задачи, для решения которого хозяйствующему субъекту требуется научно-технический результат, влияет на учетную политику в части инновационной деятельности. Если задача планируемого результата — перестройка всей технологии производства, значит промышленному предприятию требуются контролируемые результаты, которые должны быть признаны самостоятельными объектами учета. Следовательно, учет затрат необходимо вести в соответствии с нормами положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 14/2007 «Учет нематериальных активов», и формировать объект НМА. Если хозяйствующему субъекту необходимо усовершенствовать действующую технологию производства, то для этого достаточно получить контролируемые результаты, которые могут использоваться как самостоятельно (адаптация объекта НМА к изменившимся условиям производства) или в составе актива (модернизация объектов основных средств (ОС)). В этом случае затраты признаются в соответствии с нормами ПБУ 17/02 «Учет расходов на НИОК и ТР».

Форма планируемого результата в данном случае — результат НИОК и ТР. Следовательно, промышленное предприятие, заранее определяя назначение результата, может обеспечить качество и достоверность учета затрат на инновационную деятельность.



Рисунок 2 - Схема учета затрат на инновационную деятельность

Однородными группами объектов учета затрат на инновационную деятельность мы предлагаем принять самостоятельные по содержанию группы работ этапов ИП: исследования; разработки.

Этап исследования или прединвестиционный этап включает в себя процессы инициации и идентификации проектов, обоснования, анализа и планирования реализации проекта, поиска и отбора технического замысла, который ляжет в основу будущего продукта проекта.

Этап разработок или инвестиционный этап состоит из процессов по исполнению и контролю исполнения проекта, создания и доведения до состояния, пригодного к использованию, продукта проекта.

Внутри каждого этапа для решения задач учета и управления инновационной деятельностью мы считаем целесообразным группировать затраты в соответствии с целевым принципом. На этапе научных исследований объектами учета затрат мы рекомендуем работы по: накоплению научно-технического задела; формированию научно-технической базы инновационного проекта; выбору альтернативы реализации общего технического замысла. На стадии разработок в качестве объектов учета затрат можно принять работы по: разработке технических решений, обеспечивающих создание технологии; улучшению морально устаревших активов (рис.3).

Укрупненными объектами калькулирования, по нашему мнению, являются объекты НМА и результаты НИОК и ТР. При определении стоимости указанных объектов целесообразно определять затраты на получение результата серии работ, каждая из которых оформлена одним или несколькими хозяйственными договорами. При этом могут контролироваться затраты на получение промежуточных результатов при выполнении отдельных этапов работ и каждого отдельного договора.

Центрами затрат (носителями затрат), по которым имеется объективная необходимость формирования затрат на инновационную деятельность и распределения всех зон ответственности среди участников инновационных проектов, на наш взгляд, являются: куратор инновационной деятельности; куратор ИП; бизнес-аналитик; бухгалтер - экономист; менеджер ИП; юрист; патентовед; оценщик; контролер. В рамках инновационной деятельности под центром (носителем) затрат мы понимаем группу лиц (должностное лицо), привлеченную хозяйствующим субъектом для участия в команде для реализации инновационного проекта и выполняющую однородные функции. Центры затрат рассматриваются нами с учетом значимости участников инновационных проектов и выполняемых ими функций.

В целях формирования учетной информации ключевым является вопрос классификации затрат. Мы предлагаем признавать затраты на инновационную деятельность расходами текущего периода или включать их в фактическую стоимость активов (капитализировать) по целевому принципу, то есть выделять в создании объектов НМА и получении результатов НИОК и ТР этап научных исследований и этап разработок. Внутри каждого этапа затраты классифицируются по целям, которые хозяйствующие субъекты могут преследовать, ведя НИОК и ТР (рис. 3).

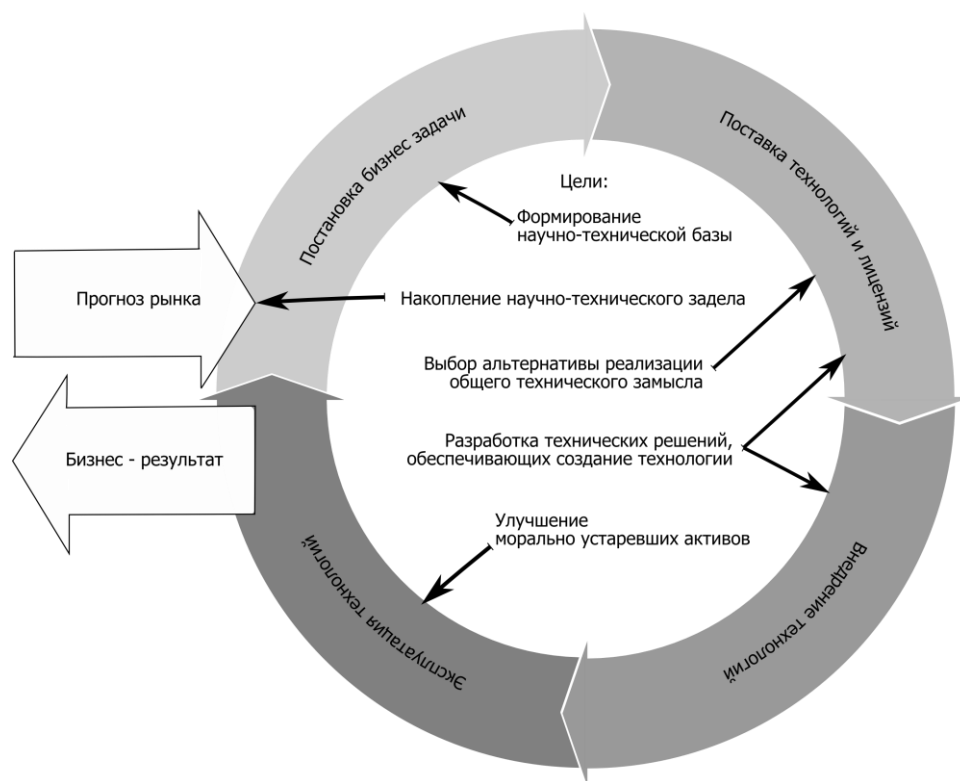


Рисунок 3 - Классификация затрат по стадиям инновационного цикла
промышленных предприятий

Затраты на выполнение работ на этапе исследования включаются в расходы текущего периода; затраты, сопутствующие осуществлению работ на этапе разработок, формируют фактическую себестоимость актива. Если выполняются критерии признания затрат, рекомендованные в ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», то затраты на инновационную деятельность будут признаваться затратами

на создание объекта НМА и обеспечение условий для использования актива в запланированных целях. При выполнении условий признания, указанных в ПБУ 17/02 «Учет расходов на НИОК и ТР», затраты будут включаться в состав затрат на получение результата НИОК и ТР.

Исходя из объективной необходимости ведения учета затрат на инновационную деятельность по целевому принципу, мы полагаем, что в существующих перечнях необоснованно отсутствует критерий признания, характеризующий конечный результат инновационного проекта. Исходя из этого, мы считаем необходимым дополнить перечень критериев признания затрат на инновационную деятельность следующим критерием: выражение намерения получить конкретный по содержанию результат (результаты) НИОК и ТР или нематериальный актив (совокупность нематериальных активов). На наш взгляд, предложенный нами расширенный перечень критериев признания затрат на инновационную деятельность внесет ясность в вопрос о капитализации затрат и обеспечит повышение качества учетных данных о себестоимости научно-технических результатов.

Помимо этого, для упрощения процедуры классификации текущих затрат и их капитализации мы предлагаем в рамках каждого ИП заранее определять совокупность фактов хозяйственных деятельности, влияющих на состав и структуру затрат на инновационную деятельность. Как уже было отмечено выше, каждый ИП уникален по набору операций и конечному продукту труда. Однако для всех проектов унифицирован перечень фактов наличия действий, непосредственно воздействующих на порядок классификации затрат на инновационную деятельность, калькулирования производственной себестоимости. По нашему мнению, эти факты хозяйственной деятельности являются цепочкой в получении запланированного результата функционально выделенной группой лиц (должностным лицом), участвующих (участвующим) в реализации ИП.

4. предложен перечень бухгалтерских проводок по учету затрат на инновационную деятельность на выделенном счете 22 «Затраты на

инновационную деятельность», счете 24 «Затраты на инновационную деятельность, финансируемую из бюджетных средств», счете 92 «Доходы и расходы инновационной деятельности».

Мы находим возможным учет затрат на инновационную деятельность, финансируемую за счет собственных средств предприятия и средств инвесторов, кроме бюджетных, вести на счете 22 «Затраты на инновационную деятельность» с открытием субсчета 22-1 «Выполнение научных исследований» и субсчета 22-2 «Выполнение разработок». Указанные счета мы рекомендуем отнести к счетам синтетического учета и использовать для отражения обобщенной информации. Аналитический учет необходимо вести по обозначенным выше группам работ каждого этапа инновационного проекта с дальнейшей детализацией по местам возникновения затрат и носителям затрат. Схема связи синтетического счета учета затрат на инновационную деятельность с субсчетами и счетами аналитического учета рассмотрена на рис. 4.



Рисунок 4 - Схема связи синтетических и аналитических счетов учета затрат на инновационную деятельность

В таблице 1 приводятся примерные бухгалтерские проводки по учету затрат на инновационную деятельность, на создание объектов НМА и получение результатов НИОК и ТР по счету 22 «Затраты на инновационную деятельность». Для учета затрат на инновационную деятельность, финансируемую из средств госбюджета, целесообразно использовать специальный счет 24 «Затраты на инновационную деятельность, финансируемую из бюджетных средств», к которому открываются субсчета, аналогичные тем, которые были предложены нами для счета 22 «Затраты на инновационную деятельность».

Доходы и расходы, связанные с осуществлением инновационной деятельности, важно обособить от других доходов и расходов на счете 92 «Доходы и расходы инновационной деятельности». Открытие данного счет не является обязательным, но оправданно для достоверной идентификации данных о доходах и расходах инновационной деятельности.

Синтетический учет сформированных и полученных активов мы предлагаем вести на счете 04 «Нематериальные активы» и его субсчетах «Нематериальные активы» и «Расходы на НИОК и ТР». Аналитический учет целесообразно вести по видам объектов НМА и результатам НИОК и ТР.

Таблица 1 - Учет затрат на инновационную деятельность по счету 22 «Затраты на инновационную деятельность»

№ п/п	Операции	Дебет	Кредит
1	Признаны суммы затрат на исследования по повышению технологической восприимчивости	22-1	02, 05, 10, 60, 70, 69 и др.
2	Совокупная сумма затрат на исследования по повышению технологической восприимчивости отнесена на затраты по инновационной деятельности	92-2	22-1
3	Признаны суммы затрат на исследования по выработке научной базы под инновационный проект	22-1	02, 05, 10, 60, 70, 69 и др.
4	Совокупная сумма затрат на исследования по выработке научной базы под инновационный проект отнесена на затраты по инновационной деятельности	92-2	22-1
5	Признаны суммы затрат на работы по выбору альтернатив реализации общего технического замысла	22-1	02, 05, 10, 60, 70, 69 и др.
6	Совокупная сумма затрат на работы по выбору альтернатив реализации общего технического замысла отнесена на затраты по инновационной деятельности	92-2	22-1

№ п/п	Операции	Дебет	Кредит
7	Признаны в бухгалтерском учете суммы затрат на работы по разработке технических решений	22-2	02, 05, 10, 60, 70, 69 и др.
8	Затраты на работы по разработке технических решений признаны затратами на создание объекта нематериальных активов	08-8	22-2
9	Принят к бухгалтерскому учету нематериальный актив в оценке по фактической себестоимости	04-1	08-8
10	Признаны суммы затрат на формирование РИД, не используемого в обычной деятельности предприятия	92-2	22-2
11	Признаны суммы затрат на НИОК и ТР по улучшению морально устаревших активов	22-2	02, 05, 10, 60, 70, 69 и др.
12	Затраты на НИОК и ТР отнесены на затраты по получению результата НИОК и ТР	08-8	22-2
13	Принят к бухгалтерскому учету положительный результат НИОК и ТР	04-4	08-8
14	Совокупная сумма затрат на НИОК и ТР, выполненных без положительного результата или результат которых не используется в деятельности предприятия, отнесена на затраты по инновационной деятельности	92-2	22-2
15	Признаны суммы затрат на работы по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объектов основных средств	22-2	02, 05, 10, 60, 70, 69 и др.
16	Совокупная сумма затрат на НИОК и ТР по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объектов основных средств отнесена на затраты по модернизации объектов основных средств	08-8	22-2
17	Затраты по модернизации объектов основных средств отнесены на стоимость объектов основных средств	01	08-8

5. Разработана система документооборота и специализированные регистры аналитического и синтетического учета затрат и бюджетного планирования.

Массив первичной документации бухгалтерского учета затрат на инновационную деятельность представляет специальный комплекс первичных *технических и экономических* документов. Первичная техническая документация содержит традиционные документы: *пояснительная записка, электронная модель, чертеж общего вида, схема, таблицы, расчеты, спецификация*. Помимо перечисленных выше первичных документов, по завершению работ (этапов работ) должны быть составлены научно-технические отчеты.

Регламентирование порядка формирования экономической документации является нецелесообразным ввиду значительной корреляции инновационной деятельности и внутренней среды промышленного предприятия, понятной и доступной для понимания лишь его работникам. Поэтому форма и структура экономических документов должна определяться самим промышленным предприятием исходя из личных интересов, целей и задач. По нашему мнению, необходимо определить основные показатели на функциональном уровне, подлежащих характеристике в экономических документах инновационной деятельности. Такими показателями являются: запланированный объем затрат; фактический объем затрат; размер отклонений; группировка затрат по объектам учета затрат и объектам калькулирования; распределение затрат по центрам затрат (функциональным единицам); расчет себестоимости научно-технических результатов.

Для систематизации, оценки и накопления учетной информации о затратах на инновационную деятельность, на наш взгляд, целесообразно использовать учетные регистры синтетического учета, предназначенные для определения итоговых сумм затрат с указанием корреспондирующих счетов, и ведомости аналитического учета, содержащих пояснения к информации регистров синтетического учета.

Для решения задач документирования нами разработан перечень сводной документации, который включает основные и наиболее вероятные документы, формируемые на базе первичных документов, при осуществлении инновационной деятельности: приказ о запуске проекта; Устав ИП; заключение об оценке поступившей научно-технической продукции; технико-экономическое обоснование (ТЭО) инвестиций ИП; концепция ИП; паспорт комплексной оценки результатов работ ИП; план управления ИП; отчеты о результатах работ или их этапов; отчет о завершении ИП; акт передачи нематериального актива. Перечень сводной документации определяется сферой деятельности конкретного промышленного предприятия. Однако перечисленные выше документы являются основными и наиболее вероятными для фиксации управленческих решений при осуществлении инновационной деятельности.

Ключевым финансовым документом бюджетного планирования является бюджет затрат на инновационную деятельность или инновационный бюджет, составляемый по всем ИП, реализуемым в одном отчетном периоде. Также верстку бюджетов необходимо осуществлять по каждому проекту. Мы считаем необходимым в процессе составления бюджета ИП выделить два этапа: формирование бюджетов затрат в период неопределенности состава мероприятий ИП, например, укрупненного бюджета ИП для проекта в целом, эскизного бюджета ИП для этапа исследований в рамках ИП; формирование бюджетов затрат в период определенности состава мероприятий ИП, например, детализированного бюджета ИП, который по сути является бюджетом ИП.

Бюджетное планирование будет продуктивным при наличии связи между произведенными затратами и полученными научно-техническими результатами. Поэтому необходимо при верстке бюджетов ИП использовать показатель ожидаемого результата для определения реальной себестоимости продуктов труда.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в изданиях, рекомендованных ВАК

1. Абубакирова, К. Н. Анализ учета расходов на НИОКР при реализации инновационного проекта [Текст] / К. Н. Абубакирова, В. А. Антонец, Н. В. Нечаева // Экономический анализ: теория и практика. - 2009. - №30. - С.20-29. (0,6 п.л.).

2. Абубакирова, К. Н. Организация управления расходами на НИОКР различными участниками рынка исследований и разработок [Текст] / К. Н. Абубакирова, В. А. Антонец, Н. В. Нечаева // Экономический анализ: теория и практика. - 2010. - № 11. - С. 19-32. (0,8 п.л.).

3. Абубакирова, К. Н. Учет расходов на НИОКР в Европе, Америке и России [Текст] / К. Н. Абубакирова, В. А. Антонец, Н. В. Нечаева // Вестник ННГУ. - 2010. - № 2, часть 1. - С. 218-227. (0,5 п.л.).

Основные наиболее значимые статьи и тезисы докладов

в других изданиях

4. Абубакирова, К. Н. Управление инвестициями: учет и аудит [Текст] / К. Н. Абубакирова, Е. А. Мизиковский // Аудиторские ведомости. - 2011. - № 8. - С. 64-71. (0,3 п.л.).

5. Абубакирова, К. Н. Взаимодействие научной организации с другими участниками рынка исследований и разработок [Текст] / К. Н. Абубакирова // Инновации РАН-2008. Материалы сборник тезисов международной научно-практической конференции, Нижний Новгород: Институт прикладной физики РАН, 2008. - С. 9-10. (0,1 п.л.).

6. Абубакирова, К. Н. Модель организации инновационной деятельности коммерческого предприятия [Электронный ресурс] / К. Н. Абубакирова // Современные проблемы экономики, управления и юриспруденции. Материалы международной научно-практической конференции. - Электрон. текстовые да. - Мурманск: МГТУ, 2009. - 1 эл. опт. диск (CD-ROM).

7. Абубакирова, К. Н. Подходы к учету расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы [Текст] / К. Н. Абубакирова // Бухгалтерский учет, аудит и налоги. Материалы всероссийской научно-практической конференции, Пенза: МНИЦ, 2009. – С. 6-8. (0,1 п.л.).

8. Абубакирова, К. Н. Маркетинг рынка исследований и разработок в инновационной деятельности [Текст] / К. Н. Абубакирова // Актуальные вопросы современной экономической науки. Материалы международной научно-практической конференции, Т. 2, Липецк: Изд-во «Аксиома», 2010. – С. 121-122. (0,1 п.л.).

9. Абубакирова, К. Н. Интеграция МСФО и ПБУ РФ в отношении учета расходов на НИОКР [Текст] / К. Н. Абубакирова // Актуальные вопросы современной экономической науки. Материалы международной научно-практической конференции, Т.2, Липецк: Изд-во «Аксиома», 2010. – С. 184-185. (0,1 п.л.)

10. Абубакирова, К. Н. Деятельность, направленная на развитие и рост предприятия как социально-экономической системы [Текст] / К. Н. Абубакирова // Особенности роста и развития региональных социально-экономических систем. Материалы всероссийской научно-практической конференций, Пенза: МНИЦ, 2010. – С. 3-5. (0,1 п.л.).

11. Абубакирова, К. Н. Этапы инновационного развития предприятия при реализации проектов [Текст] / К. Н. Абубакирова // Реформирование системы управления на современном предприятии. Материалы международной научно-практической конференций, Пенза: МНИЦ, 2010. – С. 3-5. (0,1 п.л.).

12. Абубакирова, К. Н. Принципы учета инновационной деятельности [Текст] / К. Н. Абубакирова // Проблемы развития предприятий: теория и практика. Материалы всероссийской научно-практической конференции, Пенза: МНИЦ, 2011.- С. 6-8. (0,1 п.л.).

13. Абубакирова, К. Н. Основы управленческого учета инновационной деятельности [Текст] / К. Н. Абубакирова // Актуальные проблемы управления предприятием: учетно-экономический аспект. Материалы всероссийской научно-практической конференции, Н.Новгород: НКИ, 2011. - С. 24-29. (0,1 п.л.).

14. Абубакирова, К. Н. Особенности применения РПБУ 17/02 «Учет расходов на НИОК и ТР» и РПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» [Текст] / К. Н. Абубакирова // Бухгалтерский учет, аудит и налоги: основы, теория, практика. Материалы всероссийской научно-практической конференции, Пенза: МНИЦ, 2012 — С. 3-5. (0,1 п.л.).