

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657.47.001.895:378(043.3)

АВИЛКИНА
МАРИНА АЛЕКСАНДРОВНА

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ ЗАТРАТ
НА СОЗДАНИЕ ИННОВАЦИОННЫХ ПРОДУКТОВ
В ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЯХ:
СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ**

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук
по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

Минск, 2011

Работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель	Богатырева Валентина Васильевна, кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой, УО «Полоцкий государственный университет», кафедра финансов
Официальные оппоненты:	Бутынец Франц Францевич, доктор экономических наук, профессор, Заслуженный деятель науки и техники Украины, заведующий кафедрой, Житомирский государственный технологический университет, кафедра бухгалтерского учета Лукьянова Ирина Аркадьевна, кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра налогов и налогообложения
Опонирующая организация	УО «Витебский государственный технологический университет»

Защита состоится 1 июня 2011 г. в 11.00 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корпус), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 29 апреля 2011 г.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций



Кирисна Е.Ф.

ВВЕДЕНИЕ

В условиях формирования инновационной экономики объективно возрастает значимость вузовской науки в инновационном развитии Республики Беларусь. Вклад системы высшего образования в интеграцию науки, техники и производства обеспечивается на основе коммерциализации высшими учебными заведениями (далее — вузы) результатов их научно-инновационной деятельности.

В действующей учетной практике Республики Беларусь результат научной (научно-технической) деятельности вуза рассматривается в качестве научного (научно-технического) продукта, а результату его инновационной деятельности — инновационному продукту — до сих пор не уделяется должного внимания в бухгалтерском учете, а значит, объективно определить экономическую эффективность затрат на его создание не представляется возможным. Не оценивается вклад фундаментальных, прикладных научных исследований, разработок вуза в создание стоимости инновационных продуктов и формирование доходов (финансовых результатов) от его научно-инновационной деятельности. Как следствие, отсутствует информационное обеспечение принятия обоснованных управленческих решений по развитию тех направлений научной и научно-технической деятельности вуза, которые потенциально способны повысить уровень коммерциализации результатов научных исследований и разработок, что является значимым фактором инновационного развития Республики Беларусь.

Теоретическая неразработанность вышеназванных проблем потребовала критического переосмысления существующих методик бухгалтерского учета и анализа затрат на создание результата инновационной деятельности в вузах в целях их приведения в состояние, отвечающее современным требованиям повышения качества информационного обслуживания процесса принятия грамотных управленческих решений в научно-инновационной сфере учреждений высшей школы и государства в целом.

Огромный вклад в разработку методики бухгалтерского учета и развитие анализа затрат на создание инновационных продуктов, приобретающих в настоящее время высокую практическую значимость, внесли ученые стран СНГ: Ф.Ф. Бутынец, А.Д. Шеремет, В.Ф. Палий, Я.В. Соколов, О.В. Кантаева, Н.С. Кубишина, А.М. Ильшев, А.М. Галаган, Ф.Б. Езерский, А.С. Бакаев, В.Б. Ивашкевич, В.Н. Нестеров, А.Н. Щемелев, В.А. Проскурина, В.В. Юсова, М.П. Апин, Д.А. Панков, В.И. Стражев, Л.Ф. Еськова, Е.А. Головкова, И.А. Лукьянова и др.

Признавая значимость работы, проделанной как отечественными, так и зарубежными учеными, необходимо, однако, отметить отсутствие комплексных исследований по разработке методических и практических аспектов бухгалтер-

ского учета и анализа затрат на создание инновационных продуктов в вузах. В связи с этим разработана методика бухгалтерского учета затрат на создание нового объекта учета, а именно инновационного продукта, исчисления его фактической себестоимости как нового объекта калькулирования и развитие анализа затрат на его создание представляются одними из наиболее современных и перспективных направлений развития бухгалтерского учета и экономического анализа в инновационной экономике. Вышесказанное обусловило важность, практическую значимость и необходимость научных исследований по избранной соискателем теме.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с крупными научными программами (проектами) и темами. Тема диссертации соответствует основным направлениям фундаментальных и прикладных исследований в области бухгалтерского учета и экономического анализа. Отдельные результаты диссертационного исследования получили отражение в следующих темах научно-исследовательской работы кафедры финансов УО «Полоцкий государственный университет»: «Особенности формирования и использования доходов институциональных единиц в инновационной экономике» (выполнялась в рамках гранта «Наука М — 2009») (№ ГР 20091541, 2009—2011 гг., заказчик — Белорусский республиканский фонд фундаментальных исследований); «Финансовые аспекты управления человеческим капиталом в инновационной экономике» (№ ГР 20093171, 2009—2011 гг., заказчик — ГО «Белорусский институт системного анализа и информационного обеспечения научно-технической сферы»); «Финансово-хозяйственная деятельность субъектов экономики: особенности разных институциональных единиц, теоретические и практические аспекты» (№ ГР 20062110, 2006—2010 гг., заказчик — ГО «Белорусский институт системного анализа и информационного обеспечения научно-технической сферы»).

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является теоретическое обоснование методических и практических рекомендаций по разработке методики бухгалтерского учета и развитию анализа затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях.

Цель работы обусловила постановку и решение следующих задач:

- усовершенствовать классификацию затрат на создание инновационных продуктов на основе механизма формирования результата инновационной деятельности вуза в целях обеспечения теоретической базы для разработки методики бухгалтерского учета и развития анализа затрат на создание инновационных продуктов;

- разработать методику бухгалтерского учета затрат на создание нового объекта учета — инновационного продукта — в целях получения достоверной учетной информации для определения фактической себестоимости результата инновационной деятельности вузов, аналитической оценки уровня его наукоемкости;

- разработать методику исчисления фактической себестоимости нового объекта калькулирования — инновационного продукта — в целях адекватного отражения в бухгалтерской отчетности информации о составе имущества высшего учебного заведения, объективной оценки экономической эффективности затрат вуза на создание результата его инновационной деятельности;

- усовершенствовать методику анализа затрат на создание инновационных продуктов для повышения качества информационного обслуживания процесса принятия грамотных управленческих решений в научно-инновационной сфере вузов.

Объектом исследования являются затраты вузов на создание инновационных продуктов, для аналитического исследования которых необходима такая организация бухгалтерского учета и анализа затрат, которая отвечала бы современным требованиям к информационному обслуживанию развития научно-инновационной деятельности учреждений высшей школы. Предметом исследования выступают методики бухгалтерского учета и анализа затрат на создание инновационных продуктов. Выбор объекта и предмета исследования обусловлен отсутствием комплексного подхода к разработке методических и практических аспектов бухгалтерского учета и анализа затрат на создание инновационных продуктов в вузах.

Положения, выносимые на защиту.

1. Усовершенствованная классификация затрат на создание инновационных продуктов, новизна которой заключается в группировке затрат по стадиям (научные мероприятия, инновационные мероприятия) и этапам (научные исследования, разработки, правовая охрана научных и научно-технических продуктов, трансфер технологий, внедрение) формирования результата инновационной деятельности вуза. Применение новых классификационных признаков — стадии и этапы создания инновационного продукта, а также детализация затрат в соответствии с ними — позволяют исчислить стоимость выполнения каждой стадии и каждого этапа в отдельности, выявить достоверную долю их участия в формировании результата инновационной деятельности. Практическая значимость применения усовершенствованной классификации затрат состоит в формировании теоретической основы для разработки методик бухгалтерского учета затрат и исчисления фактической себестоимости инновационного продукта, развития анализа затрат на его создание.

2. Разработанная методика бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях, новизна которой заключается в обособленном отражении на счетах бухгалтерского учета затрат на создание нового объекта учета — инновационного продукта — в разрезе этапов его формирования. Рекомендуемая методика позволяет формировать на счетах бухгалтерского учета информацию, необходимую для исчисления фактической себестоимости нового объекта калькулирования — инновационного продукта. В ее рамках разработаны формы аналитических регистров, предоставляющие возможность отражать и систематизировать в бухгалтерском учете информацию о затратах вуза на создание инновационных продуктов, калькулировать себестоимость продуктов его научно-инновационной деятельности. Их применение обеспечивает накопление учетной информации в удобной для ее аналитической обработки форме и объеме, достаточном для проведения всестороннего анализа уровня наукоемкости инновационных продуктов, экономической эффективности затрат вузов на создание инновационных продуктов, что приобретает практическую значимость в инновационной экономике.

3. Разработанная на основе усовершенствованной классификации затрат методика исчисления фактической себестоимости инновационного продукта, новизна которой заключается в определении фактической себестоимости нового объекта калькулирования — инновационного продукта — путем суммирования затрат по этапам его создания — научные исследования, разработки, трансфер технологий, внедрение, которые принимают непосредственное участие в создании инновационного продукта. Практическая значимость разработанной методики состоит в обеспечении возможности объективно оценить экономическую эффективность затрат на создание инновационных продуктов на основе использования достоверной информации об их фактической себестоимости и финансовых результатах, ими обеспеченных.

4. Усовершенствованная методика анализа затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях, новизна которой заключается в предложении новых показателей наукоемкости инновационных продуктов; совершенствовании существующих показателей экономической эффективности затрат на создание инновационных продуктов, затратно-научно-инновационной деятельности. Рекомендовано проводить аналитическую оценку наукоемкости инновационных продуктов отдельно по фундаментальным исследованиям, прикладным исследованиям, разработкам. Практическая значимость указанных показателей заключается в обеспечении объективной оценки вклада фундаментальных, прикладных исследований и разработок в создание инновационных продуктов и, как следствие, выявлении тех направлений научной и научно-технической деятельности, результаты которых на современном этапе играют ведущую роль в инновационном развитии субъектов хозяйствования и го-

сударства в целом. Усовершенствованные показатели экономической эффективности затрат на создание инновационных продуктов (затратоотдача по доходу от научно-инновационной деятельности, рентабельность научно-инновационной деятельности), затратно-экономичности научно-инновационной деятельности впервые учитывают не только доходные поступления (финансовые результаты), обеспеченные реализацией инновационных продуктов, но и доходные поступления (финансовые результаты), обусловленные реализацией и (или) предоставлением во временное пользование сопутствующих продуктов в виде нематериальных активов. Применение усовершенствованной методики позволяет объективно оценить результативность научно-инновационной деятельности вуза.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным научным исследованием по проблемам бухгалтерского учета и анализа затрат на создание инновационных продуктов. В работе приведены обоснованные научные и практические рекомендации по разработке методики бухгалтерского учета и развитию анализа затрат на создание инновационных продуктов, отвечающие современным требованиям к информационному обслуживанию развития научно-инновационной деятельности. Все положения, содержащиеся в диссертации и выносимые на защиту, разработаны соискателем лично.

Апробация результатов диссертации. Основные положения, выводы и результаты диссертационного исследования докладывались на международных научно-практических конференциях: «Проблемы теории и практики формирования белорусской экономической модели» (к 120-летию со дня рождения В.В. Куйбышева) (Минск, 2008), «General Accounting Theory — Evolution and Design for Efficiency» (Краков, 2008), «Nauka i inowacja — 2008» (Пшемысль, 2008), «Устойчивый рост национальной экономики: инновации и конкурентоспособность» (Минск, 2009), «Учет, аудит, финансы: современные проблемы теории, практики и подготовки специалистов» (Харьков, 2010).

Опубликованность результатов. По теме исследования опубликовано 16 научных работ, в том числе 9 статей в научных рецензируемых журналах (общий объем — 5,58 авторского листа), 4 — в материалах конференций, 2 — в тезисах докладов конференций, 1 раздел в монографии.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 135 наименований использованных источников и 16 публикаций соискателя, и приложений. Работа изложена на 176 страницах. Объем, занимаемый 13 таблицами, 16 рисунками и 23 приложениями, составляет 70 страниц.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ

В первой главе «**Методические аспекты бухгалтерского учета и анализа затрат на создание инновационных продуктов**» обоснована необходимость признания инновационного продукта, выступающего результатом инновационной деятельности вуза, новым для отечественной учетной практики объектом бухгалтерского учета и калькулирования; усовершенствована классификация затрат на создание инновационных продуктов. Исследование учетной и аналитической практики Республики Беларусь позволило выявить существующие методические проблемы бухгалтерского учета и анализа затрат на создание результата инновационной деятельности вузов. Для их решения необходимо ввести в современную учетную практику такой объект бухгалтерского учета и калькулирования, который позволит идентифицировать и оценить результат инновационной деятельности вуза, соизмерить финансовые результаты и затраты, им обусловленные.

Исследование и систематизация теоретических положений действующего международного стандарта — Рекомендаций по сбору и анализу данных по инновациям («Руководство Осло»), законодательства Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины, а также научных взглядов различных ученых позволили сделать вывод о том, что результат инновационной деятельности учреждений высшей школы правомерно именовать инновационным продуктом.

Под *инновационным продуктом* как новой учетной и калькуляционной единицей предложено понимать продукт инновационной деятельности, основанный на результатах научных исследований и разработок, получивший воплощение в виде новой (усовершенствованной) продукции, технологического процесса, метода производства (передачи) услуг, организационного решения, внедренный в практическую деятельность и способствующий получению дополнительных экономических и/или иных выгод при его использовании. Данное определение учитывает в своем содержании полный состав критериев инновационности продукта: 1) научная новизна; 2) эффективность; 3) доведенность продукта до практического использования (внедрение).

Инновационные продукты создаются в вузах в ходе выполнения инновационных проектов и по сути представляют собой внедренные в практическую деятельность сторонних организаций научные (научно-технические) продукты. При выполнении таких проектов вузами могут быть получены не только инновационные, но и сопутствующие продукты в виде имущественных прав на результаты научных исследований и разработок. Инновационные продукты вузов используются субъектами экономики для производства инновационной товарной продукции, освоения инновационных технологий, оказания инновационных услуг; принятия инновационных организационных решений. Например, использо-

вание на металлообрабатывающих предприятиях метода ионно-лучевого упрочнения инструментальных материалов (инновационного продукта вуза) позволяет производить высококачественные износостойкие инструменты с улучшенными режущими свойствами (инновационную товарную продукцию).

Для обоснования процесса накопления затрат на создание нового объекта учета — инновационного продукта, формирования его фактической себестоимости как нового объекта калькулирования автором в соответствии с основными положениями учений об инновациях Й.А. Шумпетера и других ученых установлен механизм создания инновационного продукта. На его основе можно определить последовательность формирования затрат и фактической себестоимости инновационного продукта (рисунок 1).



Рисунок 1 — Формирование затрат и фактической себестоимости инновационного продукта по стадиям и этапам его создания

Источник: разработка автора.

В соответствии с механизмом формирования инновационного продукта усовершенствована классификация затрат на его создание (рисунок 2).

ЗАТРАТЫ НА СОЗДАНИЕ ИННОВАЦИОННЫХ ПРОДУКТОВ



Рисунок 2 – Усовершенствованная классификация затрат на создание инновационных продуктов

Примечание – Предлагаемые группы затрат выделены жирной рамкой

Источник: разработка автора.

Ее применение позволяет рассматривать состав затрат в разрезе не только существующих экономических элементов и калькуляционных статей, но и стадий, этапов формирования результата инновационной деятельности вуза. Этим обеспечивается возможность последующего распределения начисленных затрат между себестоимостью инновационного и сопутствующего продуктов. На основе информации о принадлежности затрат к конкретным стадиям, этапам создания результата инновационной деятельности вуза, видам научных исследований можно достоверно выявлять долю участия фундаментальных, прикладных научных исследований, разработок в формировании стоимости инновационных продуктов. Усовершенствованная классификация затрат обеспечивает теоретический задел для разработки методик бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости инновационного продукта, развития анализа затрат на его создание.

Во второй главе **«Развитие бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях»** предложены методики бухгалтерского учета затрат на создание нового объекта бухгалтерского учета — инновационного продукта, а также исчисления его фактической себестоимости как нового объекта калькулирования. Разработаны формы документов, позволяющие систематизировать информацию для планирования, учета затрат на создание инновационных продуктов, калькулирования себестоимости продуктов научно-инновационной деятельности вузов.

В ходе выполнения инновационного проекта могут быть получены не только инновационные, но и сопутствующие продукты, которые также могут участвовать в формировании доходов вуза от его внебюджетной научно-инновационной деятельности. Распределение затрат на выполнение инновационного проекта между стоимостью полученных продуктов сегодня не производится, что приводит к невозможности определения фактической себестоимости инновационного и сопутствующего продуктов.

Новизна предлагаемой методики бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов заключается в следующих рекомендациях:

1) открыть к субсчетам 200 «Расходы по бюджету», 202 «Расходы за счет других бюджетов», 211 «Расходы за счет внебюджетных источников» дополнительные аналитические счета *200/х, 202/х, 211/х «Расходы на научные и инновационные мероприятия»* соответственно;

2) преобразовать экономическое содержание субсчета 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам» путем расширения сферы его применения: на данном субсчете будут отражаться затраты не только на научные, но и на инновационные мероприятия по договорам; присвоить субсчету

082 наименование «*Затраты на научные и инновационные мероприятия по договорам*»;

3) предусмотреть к преобразованному субсчету 082 «*Затраты на научные и инновационные мероприятия по договорам*» систему из пяти аналитических счетов (082/1 «*Затраты на научные исследования*», 082/2 «*Затраты на разработки*», 082/3 «*Затраты на правовую охрану*», 082/4 «*Затраты на трансфер технологий*», 082/5 «*Затраты на внедрение*»), позволяющих отражать затраты по этапам создания инновационного продукта. К аналитическому счету 082/1 требуется открыть аналитические счета второго уровня (082/11 «*Затраты на фундаментальные научные исследования*», 082/12 «*Затраты на прикладные научные исследования*») в целях детализации в учете затрат по видам научных исследований. К вновь вводимым аналитическим счетам 200/х, 202/х, 211/х «*Расходы на научные и инновационные мероприятия*» следует предусмотреть соответствующие аналитические счета для учета расходов по этапам создания инновационного продукта.

Поскольку затраты на создание инновационного продукта предложено накапливать на описанных выше счетах, возникает необходимость отражения в учете и объекта калькулирования, каким является инновационный продукт. В действующем плане счетов бюджетной организации субсчет для отражения его стоимости отсутствуют, поэтому автором рекомендовано ввести новый субсчет 032 «*Продукты научно-инновационной деятельности*» для отражения в бухгалтерском учете вузов продуктов научно-инновационной деятельности по фактической себестоимости. Разработаны типовые корреспонденции счетов по учету затрат и формированию фактической себестоимости продуктов научно-инновационной деятельности, в том числе инновационных, в бухгалтерском учете учреждений высшей школы (таблица 1).

Разработка методики бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов обусловила необходимость приведения информации, накапливаемой на синтетических и аналитических счетах бухгалтерского учета вуза, в соответствие с данными, отражаемыми в учетных регистрах и бухгалтерской отчетности. Для этого предложены новые регистры аналитического учета — *ведомость учета фактических расходов по научно-инновационной деятельности* и *ведомость учета продуктов научно-инновационной деятельности*. Разработаны новые формы документов и, соответственно, схема документооборота по планированию, учету затрат и калькулированию себестоимости инновационных продуктов, отражающая взаимосвязь записей в существующих и предлагаемых документах (рисунок 3).

Таблица 1 — Рекомендуемые типовые корреспонденции счетов по учету затрат на создание инновационного продукта

Вид продукта			Отражение затрат (по этапам создания инновационного продукта)		Отражение формирования фактической себестоимости продуктов научно-инновационной деятельности			
			В дебет аналитических счетов		С кредита суб-счетов	В дебет аналитических счетов	С кредита аналитических счетов	
			финансируемые на бюджетной основе	финансируемые на предпринимательской основе				
Инновационный продукт	Научно-технический продукт	Научный продукт	200/х11, 200/х12 202/х11, 202/х12 211/х11, 211/х12 «Расходы на фундаментальные, прикладные научные исследования»	082/11, 082/12 «Затраты фундаментальные, прикладные научные исследования»	060, 063, 064, 069, 071, 160, 171, 173, 178, 180, 210	032/21 «Научно-технические продукты к внедрению»	200/х11, 200/х12 201/х1, 201/х2 211/х1, 211/х2 082/11, 082/12	
			200/х2, 202/х2, 211/х2 «Расходы на разработки»	082/2 «Затраты на разработки»			032/22 «Научно-технические продукты на внедрении»	032/21 «Научно-технические продукты к внедрению»
	Сопутствующий продукт		200/х4, 202/х4, 211/х4 «Расходы на трансфер технологий»	082/4 «Затраты на трансфер технологий»		032/3 «Инновационные продукты»	032/22 «Научно-технические продукты на внедрении»	
			200/х5, 202/х5, 211/х5 «Расходы на внедрение»	082/5 «Затраты на внедрение»			140, 141, 230, 231, 237, 280	200/х4, 202/х4, 211/х4, 082/4 200/х5, 202/х5, 211/х5, 082/5
			200/х3, 202/х3, 211/х3 «Расходы на правовую охрану»	082/3 «Затраты на правовую охрану»			060, 063, 064, 069, 071, 160, 171, 173, 178, 180, 210	032/4 «Имущественные права на научные и научно-технические продукты»
						140, 141, 230, 231, 237	032/4 «Имущественные права на научные и научно-технические продукты»	

Источник: разработка автора.



Рисунок 3 — Рекомендуемая схема документооборота по планированию, учету затрат и калькулированию себестоимости инновационных продуктов

Примечание — Предлагаемые документы выделены жирной рамкой.

Источник: разработка автора.

Актив бухгалтерского баланса дополнен новой статьей 031 «*Продукты научно-инновационной деятельности*», предназначенной для отражения в бухгалтерской отчетности научных, научно-технических, инновационных и сопутствующих продуктов по их фактической себестоимости.

Автором также предложены методики бухгалтерского учета затрат и исчисления себестоимости инновационного продукта для высших учебных заведений, использующих типовой план счетов хозрасчетных организаций.

Методика исчисления фактической себестоимости инновационного продукта разработана на основе усовершенствованной классификации затрат и предполагает суммирование затрат на выполнение следующих этапов формирования инновационного продукта: научные исследования, разработки, трансфер

технологий, внедрение. Она позволяет достоверно определять величину фактической себестоимости инновационного продукта как нового объекта калькулирования. Ее практическая значимость заключается в том, что она предоставляет возможность отражения в бухгалтерском учете и отчетности объективной информации о составе имущества высшего учебного заведения, соизмерения затрат и финансовых результатов его научно-инновационной деятельности.

В третьей главе «Развитие анализа затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях» усовершенствована методика анализа затрат на создание инновационных продуктов в вузах.

В целях развития методики анализа затрат на создание результата инновационной деятельности вузов рекомендована усовершенствованная система показателей для анализа затрат на создание инновационных продуктов (рисунок 4).



Рисунок 4 — Рекомендуемая система показателей для анализа затрат на создание инновационных продуктов

Примечание — Новые показатели выделены жирной сплошной линией, усовершенствованные — пунктирной.

Источник: разработка автора.

В ее состав включены: новые обобщающий и частные показатели наукоемкости инновационных продуктов; усовершенствованные показатели экономической эффективности затрат на создание инновационных продуктов, а именно затратноотдача по доходу от научно-инновационной деятельности, рентабельность научно-инновационной деятельности; показатель затратноемкости вышеназванной деятельности.

Предложено определять не только обобщающий показатель наукоемкости инновационного продукта, но и частные — наукоемкость по фундаментальным исследованиям, прикладным исследованиям и разработкам. Это даст возможность выявлять те направления научной и научно-технической деятельности, результаты которых потенциально способны обеспечить увеличение доходных поступлений вуза от коммерциализации инновационных продуктов, содействовать инновационному развитию субъектов экономики и государства в целом.

Такие усовершенствованные показатели, как затратноотдача по доходу от научно-инновационной деятельности, рентабельность научно-инновационной деятельности и ее затратноемкость учитывают влияние на результативный показатель доходных поступлений (финансовых результатов), обеспеченных не только реализацией инновационных продуктов, но и реализацией и/или передачей во временное пользование сопутствующих (таблица 2). Это способствует объективной оценке эффективности научно-инновационной деятельности учреждений высшей школы.

Важным достоинством усовершенствованной методики анализа затрат на создание инновационных продуктов является ее тесная связь и согласованность с разработанной методикой их отражения в бухгалтерском учете, поскольку рекомендуемая система экономических показателей в полной мере учитывает состав и содержание учетной информации.

Предлагаемая методика обеспечивает информационную основу для принятия обоснованных управленческих решений о развитии тех или иных направлений научных исследований и разработок с учетом наибольшей их отдачи для дальнейшего экономического развития внебюджетной научно-инновационной деятельности учреждений высшей школы. Это позволит повысить результативность функционирования вузовского сектора науки и, как следствие, наиболее эффективно реализовать его функцию в инновационном развитии государства.

Таблица 2 — Предлагаемая методика анализа затрат на создание инновационных продуктов в вузах

Показатель	Алгоритмы расчета	Условные обозначения
1. Анализ экономической эффективности затрат, участвующих в создании инновационных продуктов		
1.1. Затратоотдача по выручке от реализации инновационных продуктов (ЗОв)	$ЗОв = \frac{Вип}{Сип}$	Вип — выручка от реализации инновационных продуктов (за вычетом косвенных налогов), р. Сип — фактическая себестоимость реализованных инновационных продуктов, р.
1.2. Рентабельность инновационных продуктов (Рип), %	$Рип = \frac{Пип}{Сип} 100 \%$	Пип — прибыль от реализации инновационных продуктов, р. Псп — прибыль от реализации сопутствующих продуктов, р. ФРсп — разница между доходными поступлениями от передачи сопутствующих продуктов сторонним организациям во временное пользование по лицензионным соглашениям и начисленной амортизацией по переданным сопутствующим продуктам, р.
2. Анализ экономической эффективности затрат, участвующих в создании продуктов научно-инновационной деятельности		
2.1. Рентабельность научно-инновационной деятельности (Рнид), %	$Рнид = \frac{Пип + Псп + ФРсп}{Сип + Срсп + АОсп} 100 \%$	Всп — выручка от реализации сопутствующих продуктов (за вычетом косвенных налогов), р. АОсп — амортизационные отчисления, начисленные по сопутствующим продуктам, переданным сторонним организациям во временное пользование по лицензионным соглашениям, р.
2.2. Затратоотдача по доходу от научно-инновационной деятельности (ЗОнид)	$ЗОнид = \frac{Вип + Всп + Дсп}{Сип + Срсп + АОсп}$	Дсп — затраты на выполнение i-го этапа, участвующего в формировании себестоимости инновационного продукта, р. Зсп — фактическая себестоимость реализованных сопутствующих продуктов, р.
3. Анализ затратоемкости		
3.1. Затратоемкость инновационных продуктов (ЗЕип), % В том числе	$ЗЕип = \frac{Зип}{Вип} 100 \%$	Сспс — фактическая себестоимость переданных государственному заказчику сопутствующих продуктов, р. Зфи — затраты на выполнение фундаментальных научных исследований в рамках этапа научных исследований, р.
3.1.1. Общая наукоемкость инновационных продуктов (ЗЕон), %	$ЗЕон = \frac{Знир}{Вип} 100 \%$	Знир — затраты на научные исследования и разработки, р.
3.1.2. Наукоемкость инновационных продуктов по фундаментальным исследованиям (ЗЕфи), %	$ЗЕфи = \frac{Зфи}{Вип} 100 \%$	Дсп — доходы (за вычетом косвенных налогов) от передачи сопутствующих продуктов во временное пользование по лицензионным соглашениям, р.
3.1.3. Наукоемкость инновационных продуктов по прикладным исследованиям (ЗЕпи), %	$ЗЕпи = \frac{Зни}{Вип} 100 \%$	Зпи — затраты на выполнение прикладных научных исследований в рамках этапа научных исследований, р.
3.1.4. Наукоемкость инновационных продуктов по разработкам (ЗЕр), %	$ЗЕр = \frac{Зр}{Вип} 100 \%$	Зр — затраты на выполнение этапа разработки, р. БФ — объем бюджетного финансирования создания инновационных и сопутствующих продуктов, р.
3.2. Затратоемкость научно-инновационной деятельности (ЗЕнид), %	$ЗЕнид = \frac{Сип + Сспс + Срсп + АОсп}{Вип + Всп + БФ + Дсп} 100 \%$	

Примечание — Предлагаемые показатели выделены жирной рамкой.

Источник: разработка автора.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации. Проведенное исследование существующей в высших учебных заведениях практики организации бухгалтерского учета и анализа затрат на создание инновационных продуктов позволило сделать следующие выводы и сформулировать предложения.

1. Обоснована необходимость признания результата инновационной деятельности высших учебных заведений — инновационного продукта — новым объектом бухгалтерского учета и калькулирования. В целях формирования единого, непротиворечивого представления об инновационном продукте как учетной и калькуляционной единице рекомендовано под ним понимать продукт инновационной деятельности, основанный на результатах научных исследований и разработок, получивший воплощение в виде новой (усовершенствованной) продукции, технологического процесса, метода производства (передачи) услуг, организационного решения, внедренный в практическую деятельность и способствующий получению дополнительных экономических и/или иных выгод при его использовании. На основе установленного механизма формирования результата инновационной деятельности вуза усовершенствована классификация затрат на создание инновационных продуктов, новизна которой заключается в их группировке по стадиям (затраты на научные и инновационные мероприятия) и этапам (затраты на научные исследования, разработки, правовую охрану научных и научно-технических продуктов, трансфер технологий, внедрение) формирования инновационного продукта. Детализация затрат по стадиям и этапам позволяет исчислять стоимость выполнения каждой стадии и каждого этапа, определять долю их участия в формировании стоимости инновационного продукта. Усовершенствованная классификация затрат на создание инновационных продуктов создает теоретическую основу для разработки методик бухгалтерского учета затрат и исчисления фактической себестоимости инновационного продукта, развития экономического анализа затрат на его создание [4, 10, 11, 15, 16].

2. Разработана методика бухгалтерского учета затрат на создание нового объекта учета — инновационного продукта. Новизна методики заключается в раздельном учете затрат на создание результата инновационной деятельности вузов по этапам его формирования. Для затрат, финансируемых за счет средств сторонних организаций, предложено открытие на преобразованном субсчете 082 «Затраты на научные и инновационные мероприятия по договорам» аналитических счетов 082/1 «Затраты на научные исследования», 082/2 «Затраты на разработки», 082/3 «Затраты на правовую охрану», 082/4 «Затраты на трансфер технологий», 082/5 «Затраты на внедрение». Для расходов, финансируемых государственными заказчиками, к субсчетам 200 «Расходы по бюджету», 202

«Расходы за счет других бюджетов», 211 «Расходы за счет внебюджетных источников» рекомендовано ввести новый аналитический счет первого уровня «Расходы на научные и инновационные мероприятия»; открыть к нему ипперечисленные аналитические счета второго уровня для отражения фактических расходов по этапам создания инновационного продукта. В наименовании аналитических счетов второго уровня следует использовать слово «расходы» в целях сохранения единства и целостности экономического содержания каждого субсчета и аналитических счетов к нему.

Для учета продуктов научно-инновационной деятельности по их фактической себестоимости предложено ввести в план счетов бюджетной организации новый субсчет 032 «Продукты научно-инновационной деятельности», позволяющий отражать движение инновационных продуктов от момента их получения в виде научного или научно-технического продуктов до момента внедрения последних, а также сопутствующих продуктов в разрезе способов их правовой охраны. В рамках рекомендованной методики разработаны формы реестров аналитического учета — ведомость учета фактических расходов на научно-инновационной деятельности, ведомость учета продуктов научно-инновационной деятельности — для отражения, накопления и систематизации информации в форме, удобной для ее аналитической обработки, и объеме, достаточном для проведения всестороннего анализа наукоемкости инновационных продуктов, экономической эффективности затрат вузов на их создание, что имеет практическую значимость в инновационной экономике. Внесены соответствующие изменения в состав актива бухгалтерского баланса вузов [1 – 3, 5, 6, 12, 14, 15].

3. Рекомендована новая методика исчисления фактической себестоимости инновационного продукта, которая разработана на основе усовершенствованной классификации затрат и заключается в определении фактической себестоимости инновационного продукта путем суммирования затрат по следующим этапам его создания: научные исследования, разработки, трансфер технологий, внедрение. Практическая значимость новой методики состоит в том, что она позволяет определить фактическую себестоимость нового объекта калькулирования — инновационного продукта, адекватно отразить в бухгалтерском учете и отчетности сведения о составе имущества организации, сформировать информацию для объективной оценки наукоемкости инновационных продуктов и экономической эффективности затрат на их создание [3, 8, 14].

4. Усовершенствована методика анализа затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях. Ее новизна заключается во введении новых показателей наукоемкости таких продуктов и совершенствовании существующих показателей экономической эффективности, а также, на их основе, затратоемкости научно-инновационной деятельности организации на их создание.

стные показатели наукоемкости (наукоемкость инновационного продукта по фундаментальным, прикладным научным исследованиям, разработкам) дают возможность объективно оценить вклад указанных видов научных исследований, разработок в создание инновационных продуктов. Это позволит выявлять те направления научной и научно-технической деятельности вуза, результаты которых в конкретный момент времени потенциально способны увеличить долю внедренных результатов научных исследований и разработок в общем их объеме и, как следствие, обеспечить рост доходов вузов от их внебюджетной научно-инновационной деятельности и содействовать инновационному развитию государства. Усовершенствованные показатели экономической эффективности затрат на создание инновационных продуктов (затратоотдача по доходу от научно-инновационной деятельности, ее рентабельность), затратно-экономности научно-инновационной деятельности позволяют анализировать влияние доходных поступлений (финансовых результатов), не только обеспеченных продажей инновационных продуктов, но и обусловленных реализацией и (или) предоставлением во временное пользование сопутствующих. Применение данной методики позволяет объективно оценить результативность научно-инновационной деятельности учреждений высшей школы, что имеет практическую значимость для развития инновационной экономики [6, 7, 13].

Рекомендации по практическому использованию результатов. Результаты исследования апробированы в учетно-аналитической практике вузов УО «Брестский государственный технический университет» (г. Брест), УО «Полочский государственный университет» (г. Новополоцк), УО «Полесский государственный университет» (г. Пинск); предприятия, развивающего деятельность по созданию инновационных продуктов, — РУП «Вистан» (г. Витебск), что подтверждается актами внедрения. Получена справка о возможности практического использования разработок комитетом экономики Витебского облисполкома в его деятельности по экспертизе инновационных проектов, предлагаемых к выполнению в рамках Региональной научно-технической программы «Инновационное развитие Витебской области», принятию решений о целесообразности и объеме их финансирования.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных рецензируемых журналах

1. Авилкина, М.А. Особенности учета затрат на создание инновационного продукта / М.А. Авилкина, В.В. Богатырева // Весн. Беларус. дзярж. экан. ун-та. — 2008. — № 6. — С. 55—60.

2. Авилкина, М.А. Развитие учета затрат на инновационные мероприятия / М.А. Авилкина // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2008. — № 10. — С. 53—58.

3. Авилкина, М.А. Инновационный продукт как объект бухгалтерского учета / М.А. Авилкина // Потреб. кооп. — 2009. — № 2(25). — С. 17—23.

4. Авилкина, М.А. Инновация в свете теории человеческого капитала / М.А. Авилкина // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2009. — № 4. — С. 82—87.

5. Авилкина, М.А. Учет затрат на инновации: состояние и перспективы развития / М.А. Авилкина // Бух. учет и аудит. — 2009. — № 7. — С. 44—53.

6. Авилкина, М.А. Совершенствование методики анализа затрат на инновационные мероприятия высших учебных заведений / М.А. Авилкина // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2009. — № 10. — С. 78—84.

7. Авилкина, М.А. Методика бухгалтерского учета инновационного и сопутствующего продуктов в бюджетных организациях / М.А. Авилкина // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2010. — № 4. — С. 146—153.

8. Авилкина, М.А. Развитие анализа затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях / М.А. Авилкина // Бух. учет и анализ. — 2011. — № 3. — С. 37—42.

9. Авилкина, М.А. Разработка методики исчисления фактической себестоимости инновационного продукта в высших учебных заведениях / М.А. Авилкина // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2011. — № 5. — С. 85—91.

Материалы конференций

10. Авилкина, М.А. Моделирование процесса формирования инновации / М.А. Авилкина // Проблемы теории и практики формирования белорусской экономической модели (к 120-летию со дня рождения В.В. Куйбышева) : материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 30 мая 2008 г. / Ин-т экономики Нац. акад. наук Беларуси ; редкол.: М.В. Мясникович [и др.]. — Минск, 2008. — С. 367—368.

11. Авилкина, М.А. Взаимосвязь инноваций и человеческого капитала в современной экономике / М.А. Авилкина, В.В. Богатырева // Теория бухгалтерского учета — эволюция и направления развития : материалы междунар. конф., Краков, 16—17 июня 2008 г. / Краков. ун-т экономики ; редкол.: И. Горовски [и др.]. — Краков, 2008. — С. 265—271.

12. Авилкина, М.А. Развитие учета затрат на инновационные мероприятия / М.А. Авилкина // Наука и инновация—2008 : материалы IV междунар. на-

уч.-практ. конф., Пшемысль, 7—15 окт. 2008 г. : в 2 т. / Наука и образование ; редкол.: С. Горняк [и др.]. — Пшемысль, 2008. — Т. 2. Экон. науки. — С. 82—83.

13. Авилкина, М.А. Развитие анализа затрат на инновационные мероприятия высших учебных заведений / М.А. Авилкина // Устойчивый рост национальной экономики: инновации и конкурентоспособность : материалы междунар. науч.-практ. конф. аспирантов и молодых ученых, Минск, 15—16 дек. 2009 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: Г.А. Короленок [и др.]. — Минск, 2009. — С. 263—264.

Тезисы докладов конференций

14. Авилкина, М.А. Особенности накопления затрат и формирования стоимости инновационного продукта / М.А. Авилкина // Материалы конф. молодых ученых, Новополоцк, 22—23 апр. 2009 г. / Полоц. гос. ун-т ; редкол.: Д.Н. Лазовский [и др.]. — Новополоцк, 2009. — Вып. 1. — С. 265—271.

15. Авилкина, М.А. Обоснование необходимости признания инновационного продукта новым объектом бухгалтерского учета / М.А. Авилкина // Учет, аудит, финансы: современные проблемы теории, практики и подготовки специалистов : материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 28—29 окт. 2010 г. / Харьков. гос. ун-т продовольствия и торговли ; редкол.: О.И. Черевко [и др.]. — Харьков, 2010. — С. 45—47.

Раздел в монографии

16. Авилкина, М.А. Управление инновационной деятельностью как форма предпринимательской активности субъекта хозяйствования в условиях глобализации / М.А. Авилкина, В.В. Богатырева / Управление деятельностью субъектов хозяйствования в условиях глобализации : моногр. / Брест. гос. техн. ун-т ; под общ. ред. В.С. Кивачука. — Брест, 2009. — С. 173—198.



РЭЗЮМЭ

Авлкіна Марына Аляксандраўна

Бухгалтарскі ўлік і аналіз выдаткаў на стварэнне інавацыйных прадуктаў у вышэйшых навучальных установах: стан і перспектывы развіцця

Ключавыя словы: інавацыйны прадукт, навукова-інавацыйная дзейнасць, навуковы прадукт, навукова-тэхнічны прадукт, вышэйшая навучальная ўстанова, бухгалтарскі ўлік, эканамічны аналіз, эфектыўнасць, навуказдачнасць.

Мэта даследавання: тэарэтычнае абгрунтаванне метадычных і практычных рэкамендацый па распрацоўцы метадыкі бухгалтарскага ўліку і развіццю аналізу выдаткаў на стварэнне інавацыйных прадуктаў у вышэйшых навучальных установах.

Метады даследавання: агульнанавуковыя метады, такія як аналіз, сінтэз, назіранне, параўнанне, выснова па аналогіі, сістэмны падыход, спецыяльныя метады і прыёмы бухгалтарскага ўліку і эканамічнага аналізу.

Атрыманыя вынікі і іх навізна: абгрунтавана неабходнасць прызнання інавацыйнага прадукту новым аб'ектам бухгалтарскага ўліку і калькулявання; прапанавана ўдасканаленая класіфікацыя выдаткаў на стварэнне інавацыйных прадуктаў; распрацаваны метадыкі бухгалтарскага ўліку выдаткаў на стварэнне інавацыйных прадуктаў у вышэйшых навучальных установах, вылічэння сабекошта інавацыйных прадуктаў; рэкамендаваны новыя формы дакументаў для планавання, уліку выдаткаў і калькулявання сабекошту інавацыйных прадуктаў; удасканалена метадыка аналізу выдаткаў на стварэнне інавацыйных прадуктаў.

Ступень выкарыстання: вынікі даследавання апрабаваны і ўкаранёны ва ўлікова-аналітычную практыку УА «Брэсцкі дзяржаўны тэхнічны ўніверсітэт», УА «Полацкі дзяржаўны ўніверсітэт», УА «Палескі дзяржаўны ўніверсітэт», РУП «Вістан», дзейнасць па экспертызе інавацыйных праектаў камітэта эканомікі Віцебскага абласнога выканаўчага камітэта.

Вобласць прымянення: практычная дзейнасць па экспертызе інавацыйных праектаў, навукова-інавацыйная дзейнасць вышэйшых навучальных устаноў, навучальны працэс ВНУ.

РЕЗЮМЕ

Авилкина Марина Александровна

Бухгалтерский учет и анализ затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях: состояние и перспективы развития

Ключевые слова: инновационный продукт, научно-инновационная деятельность, научный продукт, научно-технический продукт, высшее учебное заведение, бухгалтерский учет, отчетность, экономический анализ, эффективность, наукоемкость.

Цель работы: теоретическое обоснование методических и практических рекомендаций по разработке методики бухгалтерского учета и развитию анализа затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях.

Методы исследования: общенаучные методы, такие как анализ, синтез, наблюдение, сравнение, умозаключение по аналогии, системный подход, специальные методы и приемы бухгалтерского учета и экономического анализа.

Полученные результаты и их новизна: обоснована необходимость признания инновационного продукта новым объектом бухгалтерского учета и калькулирования; предложена усовершенствованная классификация затрат на создание инновационных продуктов; разработаны методики бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях, исчисления фактической себестоимости инновационных продуктов; рекомендованы новые формы документов для планирования, учета затрат и калькулирования себестоимости инновационных продуктов; усовершенствована методика анализа затрат на создание инновационных продуктов.

Степень использования: результаты исследования апробированы и внедрены в учетно-аналитическую практику УО «Брестский государственный технический университет», УО «Полоцкий государственный университет», УО «Полесский государственный университет», РУП «Вистан», деятельность по экспертизе инновационных проектов комитета экономики Витебского областного исполнительного комитета.

Область применения: практическая деятельность по экспертизе инновационных проектов, научно-инновационная деятельность высших учебных заведений, учебный процесс вузов.

SUMMARY

Avilkina Marina Aleksandrovna

Accounting and analysis of expenses for innovative products' creation in higher educational institutions: state and development perspectives

Key words: innovative product, scientific-innovative activity, scientific product, scientific and technical product, higher educational institution, accounting, reporting, economic analysis, economic efficiency, input intensities.

Purpose of research: theoretical substantiation of methodical and practical recommendations about working out of an accounting technique and development of analysis of expenses for innovative products' formation in the higher educational institutions.

Methods of research carried out: general scientific methods, such as analysis, synthesis, supervision, comparing, conclusion by analogy, system approach, and also special methods and receptions of accounting and economic analysis.

Research findings and their scientific novelty: a necessity of recognition of an innovative product as a new object of accounting and calculation is justified; the developed classification of expenses for innovative products' creation is offered; the technique of accounting of expenses for innovative products' creation in higher educational institutions, a new technique of innovative products' cost estimation are developed; new forms of documents for planning, registration of expenses and innovative products' cost calculation are recommended; an technique of analysis of expenses for innovative products' creation is developed.

Application level: results of research are approved and implemented in accounting and analytical practice of Brest state technical university, Polotsk state university, Polesie state university, Vistan enterprise, in the activity of innovative projects expertise for the economy committee of Vitebsk regional executive committee.

The area of application: practical activities on examination of innovative projects, scientific and innovative activity of higher educational institutions, educational process of high schools.

Редактор *Г.В. Андропова*
Корректор *А.А. Нежевец*
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*
Компьютерный дизайн *Е.А. Быковская*

Подписано в печать 25.04.2011. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,6. Уч.-изд. л. 1,4. Тираж 66 экз. Заказ 95

УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия издательская № 02330/0494500 от 08.04.2009.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия полиграфическая № 02330/0494173 от 03.04.2009.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.