

УДК 630*673:001.895

**МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ И ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
И АНАЛИЗА ЗАТРАТ НА СОЗДАНИЕ ИННОВАЦИОННЫХ ПРОДУКТОВ
В ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЯХ****М.А. АВИЛКИНА***(Полоцкий государственный университет)*

Определены существующие методологические проблемы бухгалтерского учета и анализа затрат на создание инновационных продуктов, разработаны практические рекомендации по их решению. Обозначены причины возникновения, взаимосвязь и взаимообусловленность методологических проблем бухгалтерского учета и анализа затрат на создание инновационных продуктов. Представлено научное обоснование необходимости признания инновационного продукта новым объектом бухгалтерского учета и самостоятельным активом организации. Сформулированы основные принципы бухгалтерского учета и анализа затрат на создание инновационных продуктов. Предложенное совершенствование отечественной учетно-аналитической системы направлено на повышение полноты и качества информационного обслуживания процесса принятия управленческих решений в научно-инновационной сфере вузов Республики Беларусь.

Введение. Вузовский сектор государства, обладающий значительным научным и инновационным потенциалом, в настоящее время призван сыграть первостепенную роль в формировании экономики инновационного типа путем генерирования новых знаний и обеспечения внедрения результатов научной деятельности в практическую деятельность субъектов хозяйствования. Данная цель видится нам достижимой в случае эффективного развития как научной, так и инновационной деятельности вузов. Поэтому в условиях формирования экономики инновационного типа, на наш взгляд, особенную актуальность приобретает развитие методологии бухгалтерского учета и экономического анализа деятельности в научно-инновационной сфере, которые во взаимосвязи обеспечивают информационное обслуживание процесса принятия грамотных управленческих решений. Следовательно, выявление существующих методологических проблем в данной сфере и разработка рекомендаций по их решению обусловят возможность повышения полноты и качества информационного обеспечения управления научной и инновационной деятельностью вузов, что отвечает интересам инновационного развития Республики Беларусь [1].

Следует отметить, что в современных условиях в отличие от научной инновационная деятельность представляется новым направлением хозяйственной деятельности отечественных субъектов хозяйствования, в том числе вузов страны. В этой связи нормативно-правовая база Республики Беларусь в области правового регулирования инновационной деятельности остается до сих пор несформированной. Это явилось одной из главных причин имевших место многочисленных коллизий в законодательстве, регулирующем отношения в инновационной сфере. В свою очередь отсутствие в настоящий момент унифицированной правовой базы в инновационной сфере обусловило неразработанность порядка бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов и, как следствие, отсутствие единой методической основы для стоимостной оценки инновационных продуктов как конечных продуктов инновационной деятельности. В конечном итоге несовершенство действующей учетной практики в инновационной сфере существенно снижает качество информационного обслуживания процесса принятия грамотных управленческих решений в исследуемой сфере, что стратегически недопустимо для экономики, ориентированной на ее инновационное развитие.

Данная проблема является актуальной не только для Республики Беларусь, но и для международной практики. Подтверждением тому явились исследования различных ученых, посвященные вопросам бухгалтерского учета и анализа затрат в инновационной сфере. Среди отечественных – это А.А. Чернюк, А.И. Богущ, Ю.И. Быцкевич, А.А. Бевзелюк, А.В. Дубель, Ю.И. Быцкевич, Е.М. Жуковская, И.В. Бабына; украинских – О.В. Кантаева, Е.В. Глушко, А.А. Мартынов, Н.С. Кубышина, А.Г. Баранов; российских – В.Н. Нестеров, Д.А. Ендовицкий, В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондратьев, А.Н. Щемелев, В.А. Проскурина, В.В. Юсова, М.П. Апина и другие.

Основная часть. Концепция развития отечественного бухгалтерского учета и отчетности на современном этапе предусматривает приведение бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности в целях применения в действующей учетной практике единых принципов документального отражения, систематизации и обобщения достоверной учетно-аналитической информации. Данные бухгалтерского учета в свою очередь являются важнейшим источником получения информации, необходимой для проведения экономического анализа деятельности организации и выработки эффективных управленческих решений.

Безусловно, в настоящий момент на основе международных стандартов проводится активная работа по разработке новых положений по бухгалтерскому учету и экономическому анализу, а также изменений и дополнений к уже существующим нормативным актам. Однако ввиду того, что в условиях формирования инновационной экономики в действующем законодательстве, регулирующем отношения в инновационной сфере, обнаруживаются значительные правовые коллизии, методическая основа бухгалтерского учета затрат на создание продуктов инновационной деятельности до сих пор остается несформированной. Следовательно, рассчитывать на полное и качественное информационное обслуживание процесса принятия адекватных управленческих решений в инновационной сфере не представляется возможным. На наш взгляд, данное обстоятельство является одним из первостепенных факторов, сдерживающих эффективное инновационное развитие любого государства.

В отечественной правоприменительной практике явно прослеживается, что научная деятельность субъектов хозяйствования, в том числе вузов, направлена на получение новых знаний и способов их применения. Согласно Руководящему документу «Научная и инновационная деятельность» конечные результаты научной деятельности представлены научно-технической продукцией [2].

Так, научно-техническая продукция может включать:

- научную продукцию в виде результатов исследований, содержащихся в отчетах по НИР, докладах, описаниях, монографиях и других печатных изданиях;
- конструкторскую и технологическую документацию;
- программные средства;
- сопроводительную документацию;
- модели, макеты, опытные образцы веществ, материалов и изделий [2].

Однако до сих пор законодательно не урегулировано, чем могут быть представлены конечные результаты инновационной деятельности.

Руководствуясь положениями Закона Республики Беларусь «Об основах государственной научно-технической политики» от 19.01.1993 № 2105-ХІІ (в редакции Закона от 20.07.2006 № 162-З) и Межгосударственного стандарта ГОСТ 31279-2004 «Инновационная деятельность. Термины и определения», нами установлено, что инновационной деятельностью считается «деятельность, обеспечивающая создание и реализацию инноваций» [3, 4]. На этом основании сделано допущение, что конечным результатом инновационной деятельности является непосредственно **инновация**, которая, на наш взгляд, из приведенного выше определения подразумевает своего рода *завершенный в производстве и реализованный на рынке продукт, отвечающий установленным критериям инновационности* (далее – инновационный продукт).

В целях выяснения экономического содержания инновации как конечного результата инновационной деятельности нами были изучены существующие отечественные и зарубежные интерпретации исследуемого понятия, в результате чего было обнаружено отсутствие единого понимания экономической сущности инновации не только в экономической литературе, но и в законодательной практике. Анализ содержания существующих трактовок понятия «инновация» позволил выявить значительную их противоречивость, которые в первом случае сводятся к пониманию инновации как процесса, во втором – как результата процесса (конечного продукта), в третьем – как процесса и результата процесса. По этой причине остается до сих пор неясным соотношение терминов «инновация» и «инновационный продукт», что подвергло сомнению правомерность отождествления указанных понятий и определения инновации как конечного результата инновационной деятельности. Данное обстоятельство существенно усложняет понимание экономической сущности инновационного продукта как предмета правового регулирования, и прежде всего как объекта бухгалтерского учета.

Согласно Закону Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18 октября 1994 года № 3321-ХІІ (в редакции Закона от 26 декабря 2007 г., № 302-З) под активами, выступающими объектами бухгалтерского учета, понимается «имущество, в том числе имущественные права, исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, учитываемые организацией в результате хозяйственных операций» [5]. В Большом юридическом словаре под имуществом понимается «... совокупность вещей и материальных ценностей, состоящих, прежде всего, в собственности лица (физического или юридического), государства или муниципального образования, либо принадлежащего организации на праве хозяйственного ведения или оперативного управления» [6, с. 315]. На этом основании справедливо утверждать, что созданный организацией инновационный продукт является частью имущества организации, а значит, нуждается в признании его отдельным активом организации и раскрытии экономической сущности инновационного продукта как нового объекта бухгалтерского учета.

В действующих нормативно-правовых актах Республики Беларусь по бухгалтерскому учету понятие «инновационный продукт», а также сопряженный с данным понятием термин «инновация» отсутствуют. По нашему мнению, это обусловлено тем, что инновационный продукт ранее не рассматривался как самостоятельный объект бухгалтерского учета, следовательно, отсутствовала потребность в регламентации порядка отражения на счетах бухгалтерского учета формирования и движения его стоимости.

Следует признать тот факт, что термин «инновационный продукт» не используется в действующем отечественном законодательстве, на наш взгляд, по той причине, что в настоящее время данное понятие зачастую подменяется понятием «инновация». Поэтому в целях определения экономической сущности инновационного продукта нами было проведено исследование экономического содержания термина «инновация», регламентируемого действующими нормативно-правовыми актами.

В результате проведенного исследования нами выявлено отсутствие в действующем законодательстве единого представления об экономической сущности инновации как конечного результата инновационной деятельности. Те косвенные определения инноваций, которые нами выведены из действующих законодательных актов, полностью противоречат тому, что вкладывается в понятие «инновация» в целях статистического учета, и не согласуются с международной практикой. В итоге это приводит к нарушению принципа сопоставимости учетной информации различных субъектов хозяйствования.

Неработанность законодательной базы и, как следствие, имеющие место правовые коллизии в инновационной сфере также проявляются в отсутствие единого понимания содержания понятия «инновационная деятельность». Термин «инновационная деятельность» используется в Законе Республики Беларусь «Об основах государственной научно-технической политики» от 19 января 1993 года № 2105-ХІІ, Межгосударственном стандарте ГОСТ 31279-2004 «Инновационная деятельность. Термины и определения», в Руководящем документе Республики Беларусь «Научная и инновационная деятельность. Основные положения», а также иных актах законодательства (постановлениях правительства и ведомственных актах) [3, 4]. При этом приведенные в них определения достаточно противоречивы. Так, в одних случаях, инновационная деятельность сводится к получению результатов научных исследований и разработок и их последующему внедрению в практическую деятельность, в других – инновационная деятельность подразумевает исключительно процесс внедрения в практическую деятельность результатов научных исследований и разработок, выступающих в свою очередь продуктами научной деятельности.

Упомянутый факт обусловил неясность, как соотносятся между собой понятия «научная деятельность» и «инновационная деятельность», «научно-технический продукт» и «инновационный продукт», что усложняет процесс разграничения вузами затрат на затраты научной и затраты инновационной деятельности, определения степени участия данных затрат в формировании стоимости инновационного продукта как актива организации.

Исходя из этого, по нашему мнению, существует потребность в научном обосновании механизма формирования инновационного продукта с целью установления состава и последовательности этапов создания инновационного продукта, объединяющих в себе сходные по целевому назначению мероприятия, направленные на его получение, и определения на этой основе принадлежности выделенных этапов к научной или инновационной деятельности. Вместе с тем нами обозначена необходимость в разработке такой классификации затрат на создание инновационных продуктов, которая впервые позволит:

- 1) установить принадлежность затрат, обусловленных созданием инновационного продукта, к научной или инновационной деятельности;
- 2) формировать достоверную стоимость инновационного продукта по этапам его становления;
- 3) обеспечить возможность контроля уровня затрат на создание инновационного продукта на каждом этапе его формирования и, как следствие, управления структурой стоимости не только инновационного продукта, но и инновационного проекта в целом.

На основании вышеизложенного нами установлено следующее: *разработка теоретических основ для формирования единого представления об инновационном продукте как новом самостоятельном объекте бухгалтерского учета, включающих в себя определение экономической сущности инновационного продукта, научное обоснование механизма его формирования, разработку классификации затрат на создание инновационного продукта, представляется **первой методологической проблемой**, стоящей перед бухгалтерским учетом затрат на создание инновационных продуктов.*

Как было отмечено ранее, в действующей практике бухгалтерского учета инновационный продукт до сих пор не рассматривается как отдельный актив и самостоятельный объект учета, следовательно, не проводится его стоимостная оценка. Согласно действующему законодательству в области бухгалтерского учета в настоящий момент объектом бухгалтерского учета в инновационной сфере признается не конечный продукт, а конкретный инновационный проект (заказ, тема), подразумевающий собой систему взаимосвязанных по ресурсам, срокам, задачам и исполнителям мероприятий, направленных на разработку и внедрение инновационного продукта. Соответственно, инвентарным объектом, подлежащим стоимостной оценке и отражению на счетах бухгалтерского учета, выступает в действующей практике учета совокупность всех затрат, обусловленных выполнением проекта [7]. Вместе с тем стоимость конечных продуктов, созданных в результате его выполнения, остается до сих пор не оцененной, а созданные инновационные продукты – неотраженными в бухгалтерском учете организаций. Это обусловило нарушение требования статьи 11 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от

18 октября 1994 года, № 3321-ХП, в котором указывается: «... стоимость активов, изготовленных (созданных) самой организацией, определяется по стоимости их изготовления (создания). При этом в стоимость изготовления (создания) активов включаются затраты, связанные с использованием основных средств, нематериальных активов, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, а также другие затраты, связанные с изготовлением (созданием) активов и доведением их до состояния, пригодного к использованию» [5].

Списание на реализацию затрат, обусловленных выполнением инновационного проекта, и исчисление на этой основе финансового результата в бухгалтерском учете допускается действующими инструктивными указаниями при одновременном выполнении следующих трех условий:

- 1) полное завершения работ по теме (проекту);
- 2) подписание акта приема-сдачи;
- 3) оплата заказчиком выполненных работ [5].

Следовательно, до момента одновременного выполнения перечисленных условий затраты на выполнение инновационного проекта отражаются в бухгалтерском учете организации-исполнителя (далее – исполнитель) в составе незавершенного производства [8]. Подобная практика учета, на наш взгляд, обусловила существование некоторых противоречий в действующей практике бухгалтерского учета.

Первое противоречие заключается в следующем. В результате полного завершения работ по инновационному проекту и подписания акта приема-сдаточного акта имеют место такие факты:

- 1) выполнение исполнителем работ по инновационному проекту в полном объеме;
- 2) принятие организацией-заказчиком (далее – заказчиком) конечных результатов выполнения проекта, на основании чего подписывается принимающей стороной приемо-сдаточный акт;
- 3) создание конечного продукта, являющегося конечным результатом инновационной деятельности.

Однако до момента оплаты заказчиком выполненных работ затраты, обусловленные выполнением инновационного проекта, учитываются в бухгалтерском учете исполнителя в составе незавершенного производства. Данная практика учета противоречит экономической сущности понятия «незавершенное производство», под которым, как правило, понимаются затраты производственных ресурсов, которые в силу технологических особенностей не превратились в готовые продукты. Вместе с тем в незавершенное производство включаются законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги. В этой связи очевиден факт расхождения действительных данных (наличие законченных и принятых заказчиком работ) с данными, отражаемыми в учете (наличие незавершенного производства до момента оплаты работ), что впоследствии влечет искажение информации о составе и структуре имущества организации.

На наш взгляд, данное противоречие обусловлено той причиной, что до сих пор отсутствует связующее промежуточное звено между процессом начисления затрат, обусловленных созданием инновационного продукта, и процессом их списания на реализацию. Таким звеном, по нашему мнению, может выступать именно инновационный продукт, признание объектом бухгалтерского учета которого позволит в момент его получения как готового продукта включать учтенные затраты, обусловленные его созданием, в фактическую себестоимость инновационного продукта, а в момент реализации инновационного продукта – списывать его фактическую себестоимость на реализацию. Данное обстоятельство и устранит выявленное противоречие. Вместе с тем следует заметить, что одним из существующих условий списания затрат по незавершенному производству на реализацию является оплата работ заказчиком, следовательно, существующая практика учета допускает признание исполнителем выручки от реализации работ по инновационному проекту только по моменту «оплаты». Это ставит как научную, так и инновационную деятельность вузов-исполнителей в неравные условия с другими видами деятельности, к которым применимы оба метода учета выручки («по оплате» и «по отгрузке»). По этой причине не представляется возможным субъектам хозяйствования управлять собственным конечным финансовым результатом на основе грамотного выбора метода учета выручки. Признание инновационного продукта объектом бухгалтерского учета и включение затрат, обусловленных его созданием, в фактическую себестоимость инновационного продукта устранит потребность в условии оплаты работ по инновационному проекту для списания затрат по незавершенному производству на реализацию. Применение предложенной рекомендации впервые предоставит возможность исполнителям при осуществлении инновационной деятельности наравне с другими видами деятельности применять учет выручки не только по моменту «оплаты», но и по моменту «отгрузки».

Выявлено и *второе противоречие* в действующей учетной практике. Так, в случае полного завершения работ по инновационному проекту и двустороннего подписания приемо-сдаточного акта фактически полученный инновационный продукт подлежит передаче от исполнителя к заказчику. Следовательно, в действительности переданный продукт находится вне места расположения исполнителя, что в конечном итоге влечет изменение в составе и структуре его имущества. Однако до момента поступления оплаты от заказчика в бухгалтерском учете исполнителя числятся затраты на выполнение инновационно-

го продукта в составе незавершенного производства. В то же время получение заказчиком инновационного продукта также влечет изменение в составе и структуре его имущества, однако в условиях действующего законодательства полученный инновационный продукт в бухгалтерском учете и отчетности заказчика также не находит отражения. На этом основании становится очевидным тот факт, что применение действующей учетной практики является главной причиной расхождения действительных данных с данными бухгалтерского учета, что также влечет искажение информации о составе и структуре имущества организации, отражаемых в бухгалтерском учете и отчетности не только исполнителя, но и заказчика.

В этой связи хозяйственные операции, связанные с созданием инновационного продукта, его приобретением со стороны, передачей инновационного продукта от исполнителя к заказчику, возвратом данного продукта обратно исполнителю в случае необходимости его доработки, не находят отражения в бухгалтерском учете организаций. Данный факт влечет нарушение следующих требований к ведению бухгалтерского учета, предусмотренных в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»:

- «все хозяйственные операции подлежат *своевременной* регистрации на счетах бухгалтерского учета,
- «хозяйственные операции фиксируются в бухгалтерском учете на дату их совершения и отражаются в бухгалтерской отчетности в тех периодах, к которым они относятся, *независимо от времени проведения денежных или неденежных расчетов, связанных с этими операциями*» [5].

Возникновение данного противоречия также обусловлено отсутствием такого объекта бухгалтерского учета, как инновационный продукт, признание которого позволило бы решить проблему неадекватного отражения в бухгалтерском учете и отчетности информации о составе имущества организации, обеспечить на этой основе соблюдение принципа объективности бухгалтерского учета.

Таким образом, становится очевидной необходимость признания инновационного продукта самостоятельным объектом бухгалтерского учета, в результате чего приобретает особую значимость разработка методической основы для его достоверной стоимостной оценки как актива организации. Цель разрабатываемой методической основы видится в обеспечении накопления с помощью специально предусмотренной системы аналитических счетов бухгалтерского учета информации о величине затрат, обусловленных созданием инновационного продукта и учитываемых по этапам его становления, с последующим включением начисленных затрат в стоимость конечных продуктов научно-инновационной деятельности, движение которых также предполагается отражать в бухгалтерском учете организации. Это позволит, на наш взгляд, формировать достоверную информационную базу о составе и структуре имущества субъектов хозяйствования, объективной оценки их финансового состояния.

На этой основе обозначим **вторую методологическую проблему в учете, заключающуюся в разработке методики бухгалтерского учета затрат на создание инновационного продукта с целью создания методической основы для формирования на счетах бухгалтерского учета достоверной стоимости инновационного продукта.**

В современных условиях инновационная деятельность представляется одним из перспективных направлений внебюджетной предпринимательской деятельности вузов, позволяющей за счет коммерциализации результатов научной деятельности получать доходные поступления, которые в свою очередь служат дополнительным и в некоторых случаях достаточно значимым внебюджетным источником финансирования расширенного воспроизводства научной и инновационной сфер вузов. Другая причина обращения вузов к данной деятельности – сокращение их государственного финансирования. Развитие инновационной деятельности вузов способствует ускорению процесса доведения до практического использования результатов научной деятельности, поэтому научная и инновационная деятельность главным образом участвуют в разработке и внедрении инновационных продуктов. Следовательно, затраты на осуществление научной и инновационной деятельности принимают прямое участие в формировании стоимости инновационных продуктов, а значит оказывают влияние на величину конечного финансового результата от их реализации.

Для объективной оценки экономической эффективности затрат вузов на создание инновационных продуктов необходимо располагать достоверной информацией о фактической себестоимости реализованных инновационных продуктов, которую в настоящий момент, как нами обнаружено, невозможно получить по причине отсутствия в действующей системе бухгалтерского учета разработанной методической основы стоимостной оценки инновационных продуктов. Это затрудняет процесс адекватной оценки экономической эффективности затрат на создание инновационных продуктов, следовательно, существенно снижает качество информационного обслуживания управления и контроля за эффективностью функционирования научно-инновационной сферы вузов как на микро-, так и макроуровне, что противоречит интересам инновационного развития государства.

Таким образом, очевидны актуальность и практическая значимость разработки такой методики стоимостной оценки инновационных продуктов, которая позволит достоверно определять их фактическую себестоимость и на этой основе правильно исчислять конечный финансовый результат от реализа-

ции вузами созданных инновационных продуктов. В конечном итоге применение разработанной методики обеспечит формирование достоверной учетной информации, необходимой для объективной оценки экономической эффективности затрат на создание инновационных продуктов вузами. Вместе с тем систематизация и аналитическая обработка полученных сведений об экономической эффективности затрат на создание инновационных продуктов позволят выявлять наиболее рентабельные направления научной и инновационной деятельности, принимать обоснованные управленческие решения на микро- и макроуровне о выборе направлений инвестирования ограниченных денежных средств инновационных и иных специальных фондов государства, предупреждать расходование бюджетных средств на те научные исследования и разработки, результаты которых в краткосрочной перспективе не востребованы на национальном и (или) мировом рынках. В этой связи *разработка методики стоимостной оценки инновационного продукта, заключающейся в определении состава затрат на создание инновационного продукта, и порядка их включения в стоимость полученного инновационного продукта в целях обеспечения его достоверной стоимостной оценки как объекта бухгалтерского учета и актива организации обозначила содержание третьей методологической проблемы.*

Отечественная практика экономического анализа предполагает изучение динамики состава и структуры затрат на создание инновационных продуктов сугубо в разрезе экономических элементов и калькуляционных статей, что обусловлено составом и содержанием учетной информации, формируемой в соответствии с существующей практикой бухгалтерского учета и используемой в данном виде для целей экономического анализа. Однако применение действующей методики анализа не способно, как нами выявлено в процессе исследования, обеспечить информацию, достаточную для качественного информационного обслуживания процесса управления научными и инновационными мероприятиями, направленными на создание инновационных продуктов. Это в первую очередь обусловлено тем, что существующая методика учета обеспечивает информацией о величине затрат по калькуляционным статьям, обусловленным выполнением всего проекта, однако не раскрывает информацию о назначении затрат, их принадлежности к тому или иному этапу создания инновационного продукта, не представляет возможности выявлять наиболее и наименее затратно-емкие этапы, определять и контролировать по каждому этапу отклонения фактических величин затрат от их планового (проектного) уровня с обоснованием причин, и на той основе проводить оптимизацию фактической себестоимости создаваемого инновационного продукта. Как следствие, формируемая в настоящий момент учетная информация не обеспечивает необходимое информационное обслуживание управления величиной и структурой стоимости не только создаваемых инновационных продуктов, но и выполняемых инновационных проектов в целом, что, на наш взгляд, служит одним из факторов, сдерживающим инновационное развитие государства.

Следовательно, является актуальным усовершенствовать действующую методику анализа затрат на создание инновационных продуктов, впервые позволяющую анализировать динамику состава и структуру затрат не только по экономическим элементам и калькуляционным статьям, а в первую очередь по этапам формирования инновационного продукта в целях определения целевого назначения, управления и контроля за величиной затрат на каждом этапе формирования инновационного продукта и подготовку на этой основе аналитической информации, необходимой для обоснованного управления процессом создания инновационных продуктов.

Действующий методический подход к анализу вузами экономической эффективности затрат на создание инновационных продуктов сводится к оценке экономической эффективности затрат на выполнение инновационных проектов с точки зрения рентабельности затрат на их выполнение. Как выявлено в результате проведенного исследования, действующие методики до сих пор не обеспечивают объективной оценки экономической эффективности затрат вузов на создание инновационных продуктов по той причине, что не учитывают все возможные доходные поступления, обеспеченные в действительности продуктами, созданными в результате выполнения инновационного проекта. Данное несовершенство обусловлено тем, что в настоящее время инновационный продукт не рассматривается как отдельный объект бухгалтерского учета, а затраты на его создание отражаются в общей совокупности затрат на выполнение инновационного проекта, что в свою очередь обезличивает стоимость конечных продуктов, созданных в результате его выполнения. Вместе с тем действующая учетная практика не обеспечивает разграничение между затратами, формирующими стоимость инновационного продукта, и затратами, формирующими стоимость иных продуктов, не относящихся к инновационным, однако также создаваемых в результате выполнения инновационного проекта. В данном случае речь идет о продуктах, создаваемых попутно с инновационными продуктами в результате выполнения инновационного проекта и, как правило, представленных оформленными исключительными правами на объекты интеллектуальной собственности и относимых к нематериальным активам (далее – сопутствующие продукты). Следовательно, невозможно достоверно определить фактическую стоимость каждого конечного продукта, созданного в результате выполнения инновационного проекта, а следовательно установить взаимосвязь между доходными поступлениями и стоимостью продуктов, их обусловивших.

Представляется справедливым признать тот факт, что сопутствующие продукты также способны обеспечивать получение доходных поступлений, обусловленных владением и/или использованием созданных нематериальных активов, что в свою очередь оказывает влияние на величину конечного финансового результата организации. Однако в действующей практике экономического анализа доходные поступления, обеспеченные сопутствующими продуктами, не получают должного внимания и не учитываются при оценке экономической эффективности затрат на создание инновационных продуктов, что искажает действительное значение показателя эффективности данных затрат и формирует необъективную информационную базу, используемую для принятия управленческих решений в научно-инновационной сфере.

В этой связи, на наш взгляд, для адекватной оценки экономической эффективности затрат на создание инновационных продуктов представляется правильным и необходимым учитывать не только доходные поступления, обеспеченные инновационными продуктами, но и доходные поступления, обусловленные владением и/или использованием сопутствующих продуктов. Это обусловило потребность в разработке такой системы показателей экономической эффективности затрат на создание инновационных продуктов, которая позволит впервые учитывать доходные поступления, обеспеченные не только инновационными, но и сопутствующими продуктами. Это в конечном итоге позволит сформировать объективную картину не только экономической эффективности затрат на создание инновационных продуктов, но и эффективности функционирования научно-инновационной сферы вуза в целом. Кроме того, впервые представится возможность определения состава и структуры доходных поступлений вуза от осуществления научной и инновационной деятельности, выявления на этой основе уровня реального вклада научно-инновационной деятельности в формирование доходной базы вуза.

На основании вышеизложенного нами обозначена **четвертая методологическая проблема, состоящая в разработке комплексной методики анализа затрат на создание инновационных продуктов, включающей в себя принципиально новую методику анализа динамики состава, структуры затрат на создание инновационных продуктов по этапам его становления и методику оценки их экономической эффективности с целью формирования аналитической информации, обеспечивающей наиболее полное и качественное информационное обслуживание процесса управления научно-инновационной деятельностью вуза.**

Выявленные методологические проблемы позволили определить **следующие методологические принципы**, рекомендуемые в качестве основы совершенствования бухгалтерского учета и анализа затрат на создание инновационных продуктов:

- 1) неразрывная взаимосвязь и взаимообусловленность экономического содержания инновационного и сопутствующего продуктов как объектов бухгалтерского учета и доходных поступлений, обусловленных реализацией данных продуктов и обеспечивающих приток денежных средств для воспроизводственного процесса;
- 2) одновариантный порядок синтетического и аналитического учета затрат на создание инновационных продуктов, адаптированный к применению его как коммерческими, так и бюджетными организациями, использующими различные планы счетов бухгалтерского учета;
- 3) учет движения инновационных продуктов на отдельном синтетическом счете в системе бухгалтерских счетов;
- 4) оценка инновационного продукта по фактической себестоимости и отражение его движения от момента разработки до момента внедрения на аналитических счетах;
- 5) построение регистров аналитического учета в разрезе однородных по экономической сущности хозяйственных операций, соответствующего условиям применения новых информационных технологий;
- 6) анализ экономической эффективности затрат на создание инновационных продуктов, учитывающий взаимосвязь и взаимообусловленность конечных продуктов, созданных при выполнении инновационного проекта, и доходных поступлений, обеспеченных данными продуктами.

Заключение. Решение поставленных нами методологических проблем бухгалтерского учета и анализа затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях в контексте сформулированных методологических принципов позволит не только гармонизировать применяемые в Республике Беларусь методики определения и отражения в бухгалтерском учете затрат на создание инновационных продуктов, но и привести методологию бухгалтерского учета в соответствие с современными требованиями, предъявляемыми процессами инновационного развития страны в целом.

ЛИТЕРАТУРА

1. Государственная программа инновационного развития Республики Беларусь на 2006 – 2010 годы // Официальный интернет-портал Президента Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – 2009. – Режим доступа: <http://www.president.gov.by>. – Дата доступа: 03.09.2010.

2. Научная и инновационная деятельность. Основные положения: Руководящий документ Республики Беларусь. – Введ. впервые 01.03.1995 // Информационно-инновационный портал Могилевской области [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа: <http://innovation-mogilev.by/data/pages/4.1/2.doc>. – Дата доступа: 01.09.2010.
3. Об основах государственной научно-технической политики: Закон Респ. Беларусь от 19.01.1993 (в ред. Закона от 20.07.2006, № 162-3) // Информационно-инновационный портал Могилевской области [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа: <http://www.innovation-mogilev.by/data/pages/4.1/1.doc>. – Дата доступа: 01.09.2010.
4. Инновационная деятельность. Термины и определения: Межгосударств. Стандарт ГОСТ 31279-2004. – Введ. впервые 01.09.2009. Разработчик: БелГИСС, г. Минск // Гродненский центр научно-технической и деловой информации [Электронный ресурс]. – 2009. – Режим доступа: <http://www.infocenter.grodno.by>. – Дата доступа: 01.09.2010.
5. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 18 октября 1994 года, № 3321-ХП (в ред. Закона от 26 дек. 2007 г., № 302-3) // Нац. правовой интернет-портал Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. – 2009. – Режим доступа: <http://www.pravo.by>. – Дата доступа: 03.03.2009.
6. Большой юридический словарь / под ред. проф. А.Я. Сухарева. – 3-е изд., доп. и перераб. – М.: Инфра-М, 2007. – 868 с.
7. Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции: утв. Приказом Председателя Государственного комитета по науке и технологиям от 31.08.1998, № 156 // Эталонный банк правовой информации Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. – 2010. – Дата доступа: 01.09.2010.
8. Инструкция по бухгалтерскому учету результатов научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и опытно-технологических: утв. Постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.06.2006, № 75 (в ред. – от 26.12.2007, № 198) // Эталонный банк правовой информации Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. – 2010. – Дата доступа: 01.09.2010.

Поступила 02.09.2010

**METHODOLOGICAL PROBLEMS AND PRINCIPLES OF ACCOUNTING AND ANALYSIS
OF EXPENSES FOR INNOVATIVE PRODUCT MAKING
IN HIGHER EDUCATIONAL ESTABLISHMENTS**

M. AVILKINA

The existing methodological problems of accounting and analysis of expenses for innovative product making are defined; practical recommendations about their decision are developed. The reasons of occurrence and interrelation of methodological problems of accounting and analysis of expenses for innovative product making are found out. It is presented a scientific substantiation of necessity to recognize an innovative product as a new object of accounting and a separate active of the entity. Main principles of accounting and analysis of expenses for innovative product making are formulated. The offered perfection of domestic registration-analytical system is directed on increase of completeness and quality of information service of process of administrative decision acceptance in scientifically-innovative sphere of high schools in Belarus.