

Министерство образования Республики Беларусь  
Учреждение образования «Полоцкий государственный университет»

**М.А. АВИЛКИНА**

**СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ  
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА ЗАТРАТ  
НА СОЗДАНИЕ ИННОВАЦИОННЫХ ПРОДУКТОВ  
В ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЯХ**

**Новополоцк  
ПГУ  
2011**

УДК 657.47.001.895:378(043.3)  
ББК

Рекомендовано к изданию советом учреждения образования  
«Полоцкий государственный университет» (протокол № 18 от 01.07.2011)

*Рецензенты:*

доктор экономических наук, профессор  
заведующий кафедрой бухгалтерского учета,  
анализа и аудита в отраслях народного хозяйства  
УО «Белорусский государственный экономический университет» Д.А. ПАНКОВ  
доктор экономических наук, профессор  
УО «Белорусский государственный экономический университет» В.И.  
СТРАЖЕВ

**Авилкина, М.А.**

Состояние и перспективы развития бухгалтерского учета и анализа затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях / М.А. Авилкина. – Новополоцк : ПГУ, 2011. – 171 с.

В монографии представлены теоретические и практические аспекты бухгалтерского учета и анализа затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях Республики Беларусь. Обоснована необходимость признания результата инновационной деятельности высших учебных заведений – инновационного продукта – новым объектом бухгалтерского учета и калькулирования. Усовершенствована классификация затрат на создание инновационных продуктов, которая явилась теоретической основой для разработки методики бухгалтерского учета затрат на создание нового объекта учета – инновационного продукта; методики исчисления его фактической себестоимости как нового объекта калькулирования; развития экономического анализа затрат, участвующих в формировании результата инновационной деятельности вуза. Расширена информационная база и усовершенствована система показателей для анализа затрат на создание инновационных продуктов.

Монография представляет практический интерес для преподавателей, аспирантов и студентов экономических специальностей, а также работников службы бухгалтерии как бюджетных, так и хозрасчетных организаций.

УДК 657.47.001.895:378(043.3)  
ББК

## ВВЕДЕНИЕ

В процессе преобразований, происходящих на современном этапе в национальной экономике в связи с ее интеграцией в мировое экономическое сообщество, наблюдается формирование в Республики Беларусь экономики нового типа – инновационной экономики. К числу ожидаемых результатов реализации Государственной программы инновационного развития Республики Беларусь на 2011–2015 годы относятся: «развитие системы образования и коммерциализации результатов интеллектуальной деятельности» [22]. Внедрение результатов научно-технологического прогресса в промышленное производство и сферы обслуживания характерно для большинства индустриально развитых стран, поскольку данное направление на современном этапе является ключевым для достижения экономического развития и повышения качества жизни населения.

Наличие таких изменений в экономике многих государств требует соответствующей реакции со стороны экономических наук, изучающих экономические явления и процессы как на макро-, так и микроуровне. В первую очередь речь идет о системе бухгалтерского учета и экономического анализа, составляющих информационную основу для определения эффективности проводимых преобразований в национальной экономике.

Вузовский сектор страны, обладающий значительным научным и инновационным потенциалом, играет несомненно важную роль в формировании инновационной экономики государства. Вклад системы высшего образования в интеграцию науки, техники и производства обеспечивается на основе коммерциализации высшими учебными заведениями (далее – вузы) результатов научно-инновационной деятельности. Это в свою очередь способствует развитию предпринимательской деятельности университетских структур в научно-технической сфере, что является одним из приоритетных направлений реализации инновационной политики белорусского государства [49].

В действующей учетной практике Республики Беларусь результат научной (научно-технической) деятельности вуза рассматривается в качестве научного (научно-технического) продукта, а результат его инновационной деятельности – инновационный продукт – до сих пор не получил должного внимания в бухгалтерском учете. По этой причине результаты инновационной деятельности в бухгалтерском учете учреждений высшей школы сегодня не оцениваются, следовательно, объективно определить экономическую эф-

эффективность затрат на создание инновационных продуктов не представляется возможным. Вопрос объективной оценки экономической эффективности затрат вузов на создание инновационных продуктов видится в настоящее время особенно острым в условиях ограниченности объемов бюджетного финансирования научных исследований и разработок и, как результат, потребности в наращивании внебюджетных источников их финансирования.

Использование существующих данных бухгалтерского учета не позволяет выявлять долю участия фундаментальных, прикладных научных исследований, разработок в создании стоимости инновационных продуктов и формировании доходов вузов от внебюджетной научно-инновационной деятельности. Как следствие, отсутствует информационное обеспечение принятия обоснованных управленческих решений по развитию тех направлений научной деятельности, которые потенциально способны повысить уровень коммерциализации результатов научных исследований и разработок, что является значимым фактором инновационного развития государства.

Таким образом, в условиях становления инновационной экономики, предъявляющей повышенные требования к эффективности функционирования научно-инновационной деятельности субъектов хозяйствования, вопросы бухгалтерского учета и экономического анализа затрат на создание инновационных продуктов приобретают еще большую актуальность.

Наиболее известными авторами, которые освещали различные аспекты формирования результатов инновационной деятельности, являются ученые-классики: Й.А. Шумпетер, К.Р. Макконнелл, С.Л. Брю, Р.А. Фатхутдинов, А.И. Пригожин, Б. Твисс и др., а также ученые стран с развитой рыночной экономикой: Б. Санто, Ф. Никсон, А. Левинсон, Ф. Котлер, Г. Армстронг, Д. Сондерс, Н. Хамшизаде, Дж. Лоу, Д. Блэк, М. Чалмерс и др.

Огромный вклад в разработку методик бухгалтерского учета и экономического 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. Илышев, А.М. Галаган, Ф.Б. Езерский, А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Д.А. Ендовицкий, В.Б. Ивашкевич, В.Н. Нестеров, В.И. Ткач, А.Н. Щемелев, В.А. Проскурина, В.В. Юсова, М.П. Апин, О.Н. Земскова, Д.А. Панков, В.И. Стражев, Л.Ф. Еськова, Е.А. Головкова, И.А. Лукьянова, А.А. Чернюк, А.И. Богуш и др.

Подчеркивая значимость проделанной работы как отечественными, так и зарубежными учеными, необходимо отметить, однако, отсутствие комплексных исследований по разработке методических и практических аспектов бухгалтерского учета и анализа затрат на создание инновационных продуктов в вузах. В этой связи разработка методик 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.

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

Все перечисленные нерешенные вопросы по бухгалтерскому учету и экономическому анализу затрат на создание инновационных продуктов, отсутствие ответов на них в нормативных документах Республики Беларусь и экономической литературе обусловили актуальность и практическую значимость научных изысканий по выбранной теме исследования.

# ГЛАВА 1.

## МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА ЗАТРАТ НА СОЗДАНИЕ ИННОВАЦИОННЫХ ПРОДУКТОВ В ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЯХ

### 1.1. Методические проблемы бухгалтерского учета и анализа затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях

Вузовская наука участвует в наращивании объема знаний о природе, человеке и обществе, качество которых соответствует мировому уровню развития науки; в разработке новой продукции, технологий, форм ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечивающих повышение конкурентоспособности всех отраслей отечественного производства и сфер обслуживания. В свою очередь взаимовыгодное как для разработчиков (высших учебных заведений и их сотрудников – авторов разработок), так и для потребителей (предприятий реального сектора экономики) коммерческое использование результатов научных исследований и разработок способствует решению задач государственной политики в области развития науки, поставленных на период до 2015 года [48], и является одним из приоритетных направлений реализации инновационной политики белорусского государства [49].

Мы разделяем научную позицию белорусского ученого, профессора Г.Т. Медведевой, о том, что «фундаментом инновационной политики общества является инновационный продукт, который создается изначально в сфере высшего и среднего специального образования» [56, с. 123].

Научную и научно-техническую деятельность вузов следует рассматривать как специфическую сферу производства, конечные результаты в которой представлены научной (научно-технической) продукцией. Подтверждением тому является содержание подпункта 8.7 Руководящего документа «Научная и инновационная деятельность. Основные положения», в котором указывается, что «к научной продукции относятся результаты исследований, содержащиеся в отчетах по НИР, докладах, описаниях, монографиях и других печатных изданиях. К научно-технической продукции относятся: научная

продукция, конструкторская и технологическая документация, программные средства, сопроводительная документация, модели, макеты, опытные образцы веществ, материалов и изделий» [108]. В то же время в высшей школе помимо научной и научно-технической деятельности в настоящее время пристальное внимание уделяется развитию инновационной деятельности, которая выполняет функцию связующего звена между научной и производственной сферой.

Принимая во внимание необходимость и важность для становления инновационной экономики обеспечения неразрывной взаимосвязи и взаимообусловленности научной, научно-технической и инновационной деятельности, представляется обоснованным использование в системе высшего образования термина «научно-инновационная деятельность». Данное понятие было впервые закреплено в отечественном законодательстве Постановлением Кабинета министров Республики Беларусь «О программе развития научно-инновационной деятельности в Республике Беларусь» от 26.02.1996, № 143, в котором научно-инновационная деятельность определена как «инновационная деятельность, направленная на использование собственного (отечественного) научно-технического потенциала» [91].

В целях расширения представления о содержании научно-инновационной деятельности мы придерживаемся научной позиции российского ученого-экономиста Д.В. Рыбалкина, который предложил понимать научно-инновационную деятельность как «процесс, направленный на создание новых научных знаний, реализацию результатов законченных научных исследований и разработок в новых или усовершенствованных продуктах, технологических процессах, методах производства (передачи) услуг с целью их коммерциализации и практического внедрения» [110, с. 8].

Данные бухгалтерского учета являются важнейшим источником получения достоверной информации, необходимой для проведения всестороннего аналитического исследования результативности научно-инновационной деятельности субъектов хозяйствования, в том числе учреждений высшей школы, и выработки на этой основе грамотных управленческих решений, направленных на повышения эффективности функционирования научно-инновационной сферы.

В настоящий момент на основе международных стандартов осуществляется активная работа по разработке новых положений по бухгалтерскому учету и экономическому анализу, а также изменений и дополнений к уже

существующим нормативным актам. Несмотря на возрастающее со стороны государственных органов внимание к эффективности развития научно-инновационной сферы высших учебных заведений, что актуально в условиях становления инновационной экономики, однако существующая система бухгалтерского учета и экономического анализа затрат по научно-инновационной деятельности не получила должного внимания, поскольку до сих пор отличается неразработанностью и не соответствует современным требованиям инновационного развития белорусского государства. Это обусловило возникновение потребности в выявлении существующих методических проблем в отечественной учетно-аналитической системе в целях разработки рекомендаций по их устранению и на этой основе повышения качества информационного обслуживания управления научно-инновационной деятельностью в высших учебных заведениях.

В современных условиях инновационная деятельность в отличие от научной (научно-технической) представляется достаточно молодым в правовом аспекте направлением деятельности отечественных субъектов хозяйствования, в том числе вузов страны. В этой связи нормативно-правовая база Республики Беларусь в области правового регулирования инновационной деятельности остается в полной мере не разработанной. Так, в Руководящем документе «Научная и инновационная деятельность. Основные положения» четко обозначено, что конечные результаты научной деятельности представлены научной (научно-технической) продукцией [108]. Однако до сих пор законодательно не урегулировано, чем могут быть представлены результаты инновационной деятельности.

По причине неразработанности правовой базы в настоящее время результат инновационной деятельности высших учебных заведений в отечественной учетной практике остается не обозначенным. Как результат, понятие «инновационный продукт» как объект учета и калькулирования в действующих инструктивных документах, регламентирующих порядок бухгалтерского учета в Республики Беларусь, не фигурирует. Как результат, теоретическая основа для разработки методики бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости инновационного продукта и развития экономического анализа затрат на создание инновационных продуктов, исчисления фактической себестоимости инновационного продукта как нового объекта учета и калькулирования отсутствует.



В настоящее время действующим объектом учета и калькулирования в научно-инновационной сфере признается инновационный проект, а именно общая совокупность затрат на выполнение комплекса работ по созданию и реализации инноваций (от научных исследований до практического использования полученных результатов) [62]. Фактическая себестоимость результата инновационной деятельности вуза представляется обезличенной в составе общей совокупности затрат на выполнение инновационного проекта. Как следствие, созданный вузом конечный продукт его инновационной деятельности не оценивается и не находит отражения в бухгалтерском учете и отчетности, что свидетельствует о нарушении принципа объективности ведения бухгалтерского учета.

Отсутствие методической основы для определения достоверного значения фактической себестоимости результата выполнения инновационного проекта приводит к невозможности соизмерения достигнутых финансовых результатов и затрат на создание продуктов, их обусловивших. По этой причине не представляется возможным объективно определить экономическую эффективность затрат на создание инновационных продуктов. Кроме того, возможность выявления реального вклада фундаментальных, прикладных научных исследований, разработок и вузовской науки в целом в создание стоимости инновационных продуктов и формирование доходов от их внебюджетной научно-инновационной деятельности в настоящее время отсутствует. Как следствие, существующее состояние информационного обеспечения управления научно-инновационной деятельностью вузов не позволяет вырабатывать грамотные управленческие решения в научно-инновационной сфере, что в корне противоречит современным принципам научно-инновационной деятельности в системе высшего образования и является сдерживающим фактором инновационного развития Республики Беларусь.

Вышесказанное подтверждает потребность в таком объекте бухгалтерского учета и калькулирования, введение которого в современную учетную практику позволит впервые идентифицировать и оценить результат инновационной деятельности вуза, соизмерить финансовые результаты и затраты на его создание. Следовательно, возникает необходимость разработки методик бухгалтерского учета затрат на создание нового объекта учета – инновационного продукта, исчисления его фактической себестоимости как нового объекта калькулирования, развития экономического анализа затрат на создание инновационных продуктов, для чего требуется обеспечение соответствующей

щей теоретической основы. Прежде всего речь идет о формировании такой классификации затрат на создание инновационных продуктов, применение которой позволит проводить сбор, обработку и анализ информации о затратах на создание инновационного продукта в соответствии с современными требованиями к информационному обслуживанию управления научно-инновационной деятельностью высших учебных заведений.

Использование традиционных подходов к изучению состава затрат, формирующих себестоимость нового объекта калькулирования – инновационного продукта, по экономическим элементам и калькуляционным статьям не позволяет определять долю участия затрат на фундаментальные, прикладные научные исследования и разработки в создании стоимости инновационного продукта вуза, формировании доходов от его научно-инновационной деятельности. Следствием этого является невозможность на основе данных бухгалтерского учета проведения аналитической оценки уровня наукоемкости созданных инновационных продуктов, анализа влияния затрат, обусловленных проведением фундаментальных, прикладных научных исследований и разработок, на уровень наукоемкости продукта. По этой причине сегодня на основе существующей учетной информации достоверная оценка реального вклада фундаментальной, прикладной науки и разработок в создание инновационных продуктов затруднена.

Совершенствование действующей классификации затрат на создание инновационных продуктов видится в выделении групп затрат, определяющих их принадлежность к наиболее важным и значимым для целей управления этапам формирования инновационного продукта. Это явилось основанием для предложения нового критерия классификации затрат – этапы создания инновационного продукта – и деления затрат по этапам в соответствии с механизмом формирования результатов инновационной деятельности. Принятие во внимание механизма создания инновационного продукта при выделении этапов, определяющих систему распределения затрат на группы, считаем принципиально важным. Это связано с тем, что такой подход позволяет учесть специфику производства инновационного продукта, охватить и систематизировать все процессы, задействованные в его формировании, а значит, в полной мере учитывать затраты на их осуществление при исчислении фактической себестоимости инновационного продукта. Как следствие, классификация затрат по этапам создания инновационного продукта требует раз-

работки механизма его создания в соответствии с научно обоснованным экономическим содержанием инновационного продукта.

Следовательно, *совершенствование классификации 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 экономического анализа затрат на создание инновационных продуктов* выступает в качестве **первой методической проблемы**, стоящей перед бухгалтерским учетом и экономическим анализом затрат на создание инновационных продуктов.

Поскольку в существующей учетной практике инновационный продукт, выступающий результатом инновационной деятельности вуза, не рассматривается в качестве самостоятельной учетной и калькуляционной единицы, соответственно, не проводится его стоимостная оценка. Значит, фактически созданный продукт инновационной деятельности по причине отсутствия его признания объектом учета и калькулирования не находит отражения в бухгалтерском учете и отчетности вуза. Это в конечном итоге влечет нарушение требования статьи 11 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18 октября 1994 г., № 3321-ХІІ (с изм. и доп.), в которой предписывается следующее: «...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» [75, ст. 11]. Данное обстоятельство является основанием для признания факта нарушения принципа объективности ведения бухгалтерского учета затрат и результатов научно-инновационной деятельности в учреждениях высшей школы.

В то же время пунктом 5.2.3 действующих Методических рекомендаций по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции, используемых для определения фактической себестоимости выполнения инновационного проекта как инвентарного объекта, установлено, что «списание затрат незавершенного производства осуществляется после полного завершения работ по теме, подписания акта приемки-сдачи работ и оплаты заказчиком научно-технической продукции» [62]. Ис-

ходя из этого списание затрат, обусловленных созданием инновационного продукта, и исчисление на этой основе финансового результата в бухгалтерском учете допускается при одновременном выполнении трех условий:

- 1) полное завершение работ по теме (проекту);
- 2) подписание акта приема-сдачи работ;
- 3) оплата заказчиком научно-технической продукции [62].

До момента одновременного выполнения перечисленных условий затраты отражаются в бухгалтерском учете исполнителя в составе незавершенного производства. Такой порядок организации учета, на наш взгляд, обусловил наличие некоторых противоречий в действующей системе бухгалтерского учета.

Так, в результате полного завершения работ по инновационному проекту и подписания сторонами приемо-сдаточного акта имеют место следующие факты хозяйственной деятельности:

- 1) выполнение исполнителем работ по инновационному проекту в полном объеме;
- 2) передача исполнителем и принятие заказчиком результата выполнения инновационного проекта, коим является инновационный продукт.

Однако до момента оплаты созданного исполнителем и принятого заказчиком инновационного продукта затраты, обусловленные выполнением инновационного проекта, учитываются в бухгалтерском учете исполнителя в составе незавершенного производства, что фактически не соответствует действительности. В результате становится очевидным завышение реальной величины незавершенного производства в учете исполнителя, что соответственно искажает информацию о составе его имущества, отражаемую в бухгалтерском учете и отчетности.

Данная практика учета противоречит экономической сущности понятия «незавершенное производство», под которыми, по мнению В.П. Паляя, следует понимать «расходы организации с целью производства продукции (работ, услуг), еще не ставшие производственной себестоимостью продукции, работ, услуг *в силу незавершенности, незаконченности процесса изготовления*» [95, с. 194]. В этой связи очевиден факт расхождения действительных данных (наличие созданного исполнителем и принятого заказчиком результата выполнения инновационного проекта, которым является инновационный продукт) с данными, отражаемыми в учете (наличие незавершенного производства до момента поступления оплаты от заказчика), что влечет не только

искажение информации о составе имущества, отражаемой в бухгалтерском учете и отчетности исполнителей и заказчиков, но и невозможность сопоставления экономических результатов, обеспеченных инновационными продуктами, с затратами на их получение.

Вышеизложенное обусловлено отсутствием связующего, промежуточного звена между процессом начисления затрат, обусловленных созданием инновационного продукта, и процессом их списания на реализацию. Это усиливает необходимость признания инновационного продукта объектом бухгалтерского учета и калькулирования, что позволит в момент его получения как продукта инновационной деятельности относить учтенные затраты, обусловленные его созданием, на его фактическую себестоимость, а в момент реализации инновационного продукта – списывать его фактическую себестоимость на реализацию или источники бюджетного финансирования. Данное нововведение позволит в корне устранить выявленное противоречие в учете, для чего требуется замена действующего инвентарного объекта «инновационный проект» новым инвентарным объектом «инновационный продукт».

В дополнение к вышеизложенному отметим, что поскольку одним из существующих условий списания затрат по незавершенному производству на реализацию или источники бюджетного финансирования является оплата работ заказчиком, следовательно, существующая практика учета допускает признание исполнителем выручки от реализации инновационных продуктов только по моменту «оплаты». По этой причине высшие учебные заведения лишены возможности управлять собственным конечным финансовым результатом от научно-инновационной деятельности на основе грамотного выбора метода учета выручки от реализации инновационных продуктов.

Существование вышеописанных противоречий в действующей организации бухгалтерского учета инновационной деятельности как хозрасчетных, так и бюджетных организаций, в том числе высших учебных заведений, обусловили потребность в разработке методики бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов, что позволит восстановить выполнение принципа объективности ведения бухгалтерского учета и формировать учетную информацию, необходимую для достоверной стоимостной оценки результата инновационной деятельности вуза.

На основе вышеизложенного нами обозначена **вторая методическая проблема в учете**, заключающаяся в разработке методики бухгалтерского учета затрат на создание нового объекта учета – инновационного продукта

*– в целях получения достоверной учетной информации для определения фактической себестоимости результата инновационной деятельности вуза, аналитической оценки уровня его наукоемкости.*

Для объективной оценки экономической эффективности затрат вузов на создание инновационных продуктов необходимо располагать достоверной учетной информацией о фактической себестоимости реализованных инновационных продуктов, которую в настоящий момент, как нами выявлено, не представляется возможным получить по причине отсутствия разработанной методики бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов. Это, в конечном итоге, затрудняет процесс объективной оценки экономической эффективности затрат вузов на создание инновационных продуктов и, как следствие, существенно снижает качество информационного обслуживания управления и контроля за результативностью функционирования научно-инновационной сферы учреждений высшей школы. Данный факт противоречит современным принципам научно-инновационной деятельности в системе высшего образования и в результате препятствует эффективному решению задач государственной инновационной политики Республики Беларусь.

Определение общей совокупности затрат на выполнение инновационного проекта не позволяет достоверно оценить стоимость полученного инновационного продукта. Это объясняется тем, что в результате выполнения инновационного проекта возможно получение организацией-исполнителем не только инновационного, но и сопутствующего продукта в виде исключительных имущественных прав на результаты научных исследований и разработок, полученных в процессе выполнения проекта и защищенных патентами, свидетельствами. Сопутствующие продукты также способны обеспечивать получение доходных поступлений, обусловленных реализацией и (или) передачей во временное пользование имущественных прав, что в свою очередь оказывает влияние на величину финансового результата организации от научно-инновационной деятельности и, следовательно, на ее эффективность.

Однако действующая методика учета затрат на выполнение инновационного проекта не предоставляет возможности разграничения всей совокупности затрат, обусловленных его выполнением, на затраты, формирующие себестоимость инновационного продукта, и затраты, формирующие себестоимость сопутствующих продуктов. Не располагая достоверной информацией о величине фактической себестоимости каждого отдельного продукта, полу-

ченного в ходе выполнения инновационного проекта, становится невозможным сопоставление доходных поступлений (финансовых результатов), обеспеченных реализацией инновационных продуктов, реализацией и (или) передачей третьим лицам во временное пользование сопутствующих продуктов, с расходами, их обусловивших.

На этом основании становится очевидной потребность в разработке такой методики исчисления фактической себестоимости инновационного продукта, которая позволит формировать достоверное значение показателя фактической себестоимости нового объекта калькулирования – инновационного продукта, что необходимо для определения объективной величины конечного финансового результата вузов от реализации ими инновационных продуктов, и справедливой оценки экономической эффективности затрат на их создание.

В соответствии с вышеизложенным *разработка методики исчисления фактической себестоимости нового объекта калькулирования – инновационного продукта – в целях адекватного отражения в бухгалтерском учете и отчетности информации о составе имущества высшего учебного заведения, объективной оценки экономической эффективности затрат на создание результата его инновационной деятельности обозначила содержание третьей методической проблемы.*

Эффективные управленческие решения в научно-инновационной сфере высших учебных заведений могут быть выработаны на основе использования результатов всестороннего аналитического исследования затрат и результатов научно-инновационной деятельности. Традиционный подход к анализу состава и структуры затрат на создание инновационных продуктов позволяет изучать динамику состава и структуры затрат по экономическим элементам и калькуляционным статьям. Однако применение данного подхода видится не пригодным для выявления действительного вклада каждого из этапов создания инновационного продукта в формирование фактической себестоимости последнего. Как следствие, в настоящее время не представляется возможным объективно оценить уровень наукоемкости инновационных продуктов, выявить вклад вузовской науки в формирование финансового результата от осуществления вузом научно-инновационной деятельности. Возникает объективная потребность в структуризации себестоимости инновационного продукта по стадиям и этапам его создания.

Существующий подход к анализу экономической эффективности затрат вузов, обусловленных созданием инновационных продуктов, в настоящее время сводится к оценке экономической эффективности затрат, связанных с выполнением инновационного проекта, на основе использования показателей рентабельности. Однако данный подход не обеспечивает объективной оценки экономической эффективности затрат на создание инновационных продуктов, поскольку при расчете показателей экономической эффективности затрат, обусловленных выполнением инновационного проекта, не учитываются доходные поступления, обеспеченные в результате реализации и (или) передачи во временное пользование сопутствующих продуктов. Данное упущение приводит к искажению действительного значения показателей экономической эффективности затрат, что влечет формирование недостоверной информации, используемой для целей управления научно-инновационной деятельностью субъектов хозяйствования, в том числе высших учебных заведений. Как результат, принятие неадекватных управленческих решений в научно-инновационной сфере на микро- и макроуровне оказывает негативное влияние на инновационное развитие государства.

На основании вышеизложенного нами обозначена **четвертая методическая проблема**, состоящая в совершенствовании системы показателей для анализа затрат на создание инновационных продуктов и методики их анализа, позволяющих анализировать уровень наукоемкости инновационных продуктов, объективно оценивать экономическую эффективность научно-инновационной деятельности вузов в целях повышения качества информационного обслуживания процесса управления научно-инновационной деятельностью учреждений высшей школы.

Указанные проблемы являются взаимосвязанными и взаимообусловленными, поэтому нуждаются в решении в той последовательности, согласно которой они приведены в данном разделе. Решение обозначенных нами методических проблем позволит не только обеспечить основу для развития бухгалтерского учета и экономического анализа затрат на создание инновационного продукта, но и привести методологию бухгалтерского учета в соответствие с современными требованиями, предъявляемыми процессами инновационного развития белорусского государства. Совершенствование существующей учетно-аналитической системы обеспечит повышение качества информационного обслуживания процесса принятия управленческих решений в научно-инновационной сфере не только учреждений высшей школы, но



и всех субъектов экономики, развивающих научно-инновационную деятельность.

## **1.2. Теоретическое обоснование экономической сущности инновационного продукта как нового объекта бухгалтерского учета и калькулирования**

Как было отмечено в предыдущем разделе, изучение учетной и аналитической практики Республики Беларусь позволило выявить существующие методические проблемы бухгалтерского учета и анализа затрат на формирование результата инновационной деятельности вуза – инновационного продукта. Их решение требует введения такого объекта бухгалтерского учета и калькулирования, который позволит впервые идентифицировать и оценить результат инновационной деятельности вуза, соизмерить финансовые результаты и затраты на его создание. Соответственно, для теоретического обоснования экономической сущности инновационного продукта как новой учетной и калькуляционной единицы необходимо установить механизм его создания. Это позволит выделить стадии и этапы формирования инновационного продукта в соответствии со спецификой процесса его получения.

В действующих нормативно-правовых актах Республики Беларусь по бухгалтерскому учету понятие «инновационный продукт» отсутствует. Более того, термин «инновационный продукт» не используется в действующем отечественном законодательстве. Данное обстоятельство, на наш взгляд, обусловлено той причиной, что в настоящее время значение исследуемого понятия зачастую подменяется понятием «инновация». Так, руководствуясь положениями Закона Республики Беларусь «Об основах государственной научно-технической политики» от 19.01.1993, № 2105-ХІІ (в редакции Закона от 04.05.2010, № 115-3), нами установлено, что инновационной деятельностью считается «деятельность, обеспечивающая создание и реализацию *инноваций*» [88]. В этом же Законе под инновацией понимаются «создаваемые (осваиваемые) новые или усовершенствованные технологии, виды товарной продукции или услуг, а также организационно-технические решения производственного, административного, коммерческого или иного характера, способ-

ствующие продвижению технологий, товарной продукции и услуг на рынок». Следовательно, представляется справедливым следующее умозаключение: *результатом инновационной деятельности вуза является своего рода завершённый в производстве и реализованный на рынке продукт, отвечающий критериям инновационности.* В этой связи для теоретического обоснования экономической сущности инновационного продукта как нового объекта бухгалтерского учета и калькулирования видится важным установить исчерпывающий состав критериев инновационности продукта, применение которого позволит однозначно квалифицировать полученные продукты научно-инновационной деятельности вуза как инновационные продукты.

В Большом юридическом словаре под ред. профессора А.Я. Сухарева критерий понимается как «мерило; признак, на базе коего производится оценка, определение или классификация чего-либо» [13, с. 351]. Следовательно, *под критерием инновационности* продукта справедливо считать признак, на основе которого производится установление принадлежности объекта к инновационным продуктам. В целях выявления состава критериев инновационности продукта нами было изучено более полусотни трактовок термина «инновация», приводимых в нормативных документах Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины, в международных нормах права, а также экономической литературе. Определения, представляющие наибольший практический интерес для настоящего исследования, нашли отражение в приложениях А и Б.

В результате анализа законодательства Республики Беларусь об инновациях и инновационной деятельности установлено, что термин «инновация» приведен впервые в Законе Республики Беларусь от 19.01.1993, № 2105-ХП «Об основах государственной научно-технической политики». Согласно предложенной в нем трактовке инновации, отмеченной нами выше, к предполагаемым критериям инновационности продукта можно отнести новизну продукта и его участие в продвижении технологий, продукции и услуг на рынок. С такой позиции инновационный продукт вуза можно рассматривать как результат инновационной деятельности, который обладает новизной, а его применение обеспечивает его пользователям некоторые конкурентные преимущества, способствующие продвижению производимой продукции, технологий и услуг на рынок. Аналогичное определение инноваций представлено в Указе Президента Республики Беларусь от 03.01.2007, № 1 «Об утверждении Положения о порядке создания субъектов инновационной инфраструктуры и вне-

сении изменения и дополнений в Указ Президента Республики Беларусь от 30 сентября 2002 г., № 495» [99].

В Государственном стандарте Республики Беларусь СТБ 1061-97 «Инновации и инновационная деятельность», впервые введенном в 1998 году, инновации отождествляются с нововведениями и понимаются как «создаваемые, осваиваемые новые или усовершенствованные технологии, виды продукции или услуги, а также организационно-технические решения производственного, административного, коммерческого или иного характера» [28]. На этом основании становится очевидным, что основными критериями инновационности продукта являются его новизна и освоенность (внедрение).

Межгосударственным стандартом ГОСТ 31279-2004 «Инновационная деятельность. Термины и определения», разработанным Евразийским Советом по стандартизации, метрологии и сертификации и используемым с 2009 года в качестве Государственного стандарта Республики Беларусь, предписывается понимать инновацию как «новые или усовершенствованные технологии, виды продукции или услуг, а также организационно-технические решения производственного, административного, коммерческого или иного характера, способствующие продвижению технологий, товарной продукции и услуг на рынок (инновация является конечным результатом деятельности по реализации нового или усовершенствования реализуемого на рынке продукта, технологического процесса и организационно-технических мероприятий, используемых в практической деятельности)» [57]. Приведенная трактовка объединила в себе изученные выше способы понимания инноваций, а в качестве критериев инновационности продукта фигурируют новизна продукта и его внедрение.

На фоне существующих в действующем законодательстве интерпретаций понятия «инновация» особое внимание автора привлекли Указания по заполнению формы государственной статистической отчетности 1-нт (инновация) «Отчет об инновационной деятельности организации», принятые постановлением Национального статистического комитета Республики Беларусь от 4 ноября 2009 года, № 276 (далее – Указания № 276). Согласно Указаниям № 276 в отчете 1-нт (инновация) субъекты хозяйствования должны отражать «сведения об инновационной деятельности, связанной как с технологическими инновациями, так и с изменениями в системе организации и в управлении организацией» [120].

Под технологическими инновациями в Указаниях № 276 подразумевается «деятельность организации, связанная как с разработкой, так и с внедрением в промышленности – технологически новых продуктов и процессов, а также значительных технологических усовершенствований в продуктах и процессах; в отраслях связи, информационно-вычислительного обслуживания и общей коммерческой деятельности по обеспечению функционирования рынка – технологически новых или значительно усовершенствованных услуг и новых или значительно усовершенствованных способов производства (передачи) услуг» [120]. Считаем необходимым обратить внимание, что в данном инструктивном документе термин «инновация» понимается как процесс, а не конечный продукт. Из рассмотренного определения можно предположить, что конечным результатом инновации как процесса могут выступать следующие инновационные продукты:

1) в промышленности – созданные и внедренные технологически новые (или усовершенствованные) продукты и процессы;

2) в отраслях связи, информационно-вычислительного обслуживания и общей коммерческой деятельности – разработанные и используемые в практической деятельности технологически новые или значительно усовершенствованные способы производства (передачи) услуг [120].

В сравнении с отечественной правовой практикой, в Российской Федерации понятие «инновационный продукт» существует как самостоятельная экономическая категория. Более того, инновационный продукт является предметом правового регулирования. Однако, как выявлено в ходе исследования, состояние современного российского законодательства об инновациях и инновационной деятельности отличается от законодательства Республики Беларусь заметной раздробленностью, несогласованностью разрабатываемых нормативно-правовых актов, регулирующих одни и те же сферы экономических отношений. В результате изучения существующих в российском законодательстве способов толкований понятий «инновация» и «инновационный продукт», представленных в приложении А, установлено следующее: в одних региональных правовых актах Российской Федерации инновационный продукт отождествляется с инновацией, в других – данные категории являются нетождественными в силу того, что первый термин понимается как результат процесса (конечный продукт), а второй – как непосредственно процесс.

В украинской законодательной практике ранее существовавшие терминологические сложности, характерные в настоящий момент для россий-

ского и белорусского законодательства, были устранены путем принятия 4 июля 2002 года Закона Украины «Об инновационной деятельности», № 40-IV. Так, Законом № 40-IV впервые в Украине введено понятие «инновационный продукт», под которым понимается «результат выполнения инновационного проекта и научно-исследовательской и (или) опытно-конструкторской разработкой новой технологии (в том числе – информационной) или продукции с изготовлением экспериментального образца либо опытной партии...» [82]. Для признания продукта в качестве инновационного Законом № 40-IV установлен следующий исчерпывающий перечень требований, выполнение которых позволяет квалифицировать продукт как инновационный [82]:

а) «продукт является реализацией (внедрением) объектов интеллектуальной собственности (изобретения, полезной модели, промышленного образца, топографии интегральной микросхемы, селекционного достижения и т. п.), на которые производитель продукта имеет государственные охранные документы (патенты, свидетельства) или полученные от владельцев этих объектов интеллектуальной собственности лицензии, или реализацией (внедрением) открытий. При этом использованный объект интеллектуальной собственности должен быть определяющим для данного продукта;

б) разработка продукта повышает отечественный научно-технический и технологический уровень;

в) продукт произведен в Украине (будет произведен) впервые, или если не впервые, то по сравнению с другим аналогичным продуктом, представленным на рынке, он является конкурентоспособным и имеет существенно более высокие технико-экономические показатели».

На наш взгляд, рассмотренный подход к определению инновационного продукта согласно украинскому законодательству позволяет наиболее отчетливо теоретически обосновать экономическую сущность инновационного продукта как нового объекта учета и калькулирования. Однако, по мнению автора, условие наличия у его производителя государственных охранных документов (патентов, свидетельств) вводит в неясность, каким образом следует квалифицировать созданный инновационный продукт до момента получения патентов, свидетельств. Выяснение данной неточности является важным, поскольку интервал времени между моментом фактического создания продукта и моментом получения правоохранных документов может составлять несколько месяцев. Например, для Республики Беларусь срок экспертизы заявки на изобретение может составлять свыше трех месяцев, на промышлен-

ный образец и полезную модель – до трех месяцев с момента подачи заявки [80]. Следует учитывать тот факт, что момент создания инновационного продукта, как правило, не совпадает во времени с моментом подачи заявки, поскольку существует потребность в дополнительном времени на принятие решения о целесообразности подачи заявки и на непосредственно составление заявки. В этой связи представляется неясным, к какому объекту бухгалтерского учета и калькулирования будет правомерно относить конечный продукт, полученный при выполнении инновационного проекта, в период до момента получения государственных правоохранных документов на объекты интеллектуальной собственности.

При выяснении экономической сущности инновационного продукта как новой учетной и калькуляционной единицы особое внимание нами было уделено изучению норм международного законодательства об инновациях и инновационной деятельности. Базовое определение инноваций приводится в Рекомендациях по сбору и анализу данных по инновациям, известное в мировой практике как «Руководство Осло» («*Oslo Manual*»). В данном документе под инновацией понимается «...введение в употребление какого-либо нового или значительно улучшенного продукта (товара или услуги) или процесса, нового метода маркетинга или нового организационного метода в деловой практике организации рабочих мест или внешних связей» [63]. Согласно данной трактовке инновационный продукт вуза можно интерпретировать как внедренный в практическую деятельность новый или значительно улучшенный продукт, метод производства (передачи) услуг, технологический процесс или новое организационное решение.

Другим не менее значимым в международной практике нормативным документом является «Руководство Фраскати» («*Manual Frascati*»), которое стало в 1963 году первым документом международного уровня, посвященным методологии статистики науки и инноваций [107]. Последнее издание данного документа в 1993 году было признано основным международным стандартом, регламентирующим методологию статистического изучения науки и инноваций – Стандарт отчетности по научным исследованиям и разработкам. Согласно Руководству Фраскати инновацией считается «конечный результат инновационной деятельности, получивший воплощение в виде нового или усовершенствованного продукта, внедренного на рынке, нового или усовершенствованного технологического процесса, используемого в практической деятельности, либо в новом подходе к социальным услугам» [107].

Такая трактовка инновации по существу не противоречит экономической сущности результата инновационной деятельности вуза – инновационного продукта, изложенной выше в соответствии с теоретическими положениями Руководства Осло.

В целях наиболее полного теоретического обоснования экономической сущности инновационного продукта как новой учетной и калькуляционной единицы нами были также исследованы и проанализированы подходы к определению сущности понятия «инновация», принадлежащие отечественным и зарубежным авторам, что отражено в приложении Б.

Обзор существующих научных взглядов о сущности понятия «инновация» позволил нам выявить не только их множественность, но и заметную противоречивость. Аналогично подходам к пониманию инноваций, выявленных в законодательстве разных стран, разночтение трактовок проявляется в следующем: одна группа авторов придерживаются понимания инновации как *процесса* (Б. Твисс, Й. Шумпетер, Л. Волдачек, Ф. Валента, В.Г. Медынский, В.Н. Лапин, В. Раппорт, Х. Хауштайн, В.Г. Колосов, Ю.П. Морозов и др.); другая группа авторов являются сторонниками понимания инновации как *результата процесса* (Д.В. Соколов, Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева, Б. Санто, Л.М. Гохберг, А.И. Пригожин, Н. Хамшизаде, М.М. Шабанова, М.А. Йохна, В.М. Анищик, Дж. Лоу и др.); третья группа авторов допускает трактование инновации как *процесса и результата процесса* (А.И. Орлова, Г.Г. Азгальдов, А.В. Костин, Е. МакКен, И.М. Бабук, М. Уайт и др.).

Это позволило сделать вывод о том, что в экономической литературе существуют три основных подхода к пониманию экономической сущности инновации:

- 1) инновация как процесс;
- 2) инновация как результат процесса (продукт);
- 3) инновация как процесс и результат процесса.

В целях теоретического обоснования экономической сущности результата инновационной деятельности вузов как нового объекта бухгалтерского учета и калькулирования наибольший практический интерес представляли результаты анализа тех определений термина «инновация», которые соответствуют второму подходу к пониманию сущности инноваций. Это позволило выявить возможный состав критериев инновационности результата с позиции различных авторов, что нашло отражение в приложении Б.

Анализ подходов к пониманию сущности инновации как результата, выявленных в экономической литературе, действующем законодательстве Республики Беларусь, Российской Федерации, позволил определить возможные критерии инновационности продукта:

1) *новизна*, предполагающая содержание в продукте новшества, то есть нового порядка, новой ценности, нового решения, выступающих проявлением нового в созидательной деятельности людей, результатом новаторства;

2) *научность (использование научных результатов)*, означающее, что продукт основан на научных результатах, следовательно, является воплощением новых научных идей, необходимость и целесообразность практической реализации которых обоснована. Критерии новизны и научности продукта представляется возможным объединить в один критерий – научная новизна;

3) *внедрение*, подразумевающее доведенность продукта до его практического использования, достигаемое в результате коммерциализации указанного продукта или его использования во внутрипроизводственном процессе;

4) *эффективность*, понимаемая как способность продукта в процессе его практического использования обеспечивать положительный экономический, социальный, экологический или иной эффект (потенциальная эффективность) и действительно создавать такой эффект (фактическая эффективность).

Критический анализ накопленного опыта в понимании термина «инновация» позволил нам выработать собственный подход к определению экономического содержания инновационного продукта как нового объекта бухгалтерского учета и калькулирования, а значит определить его место в современной учетно-аналитической системе Республики Беларусь.

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*. Определение учитывает в своем содержании полный состав критериев инновационности продукта: 1) научная новизна, 2) эффективность, 3) доведенность продукта до практического использования (внедрение).



Для одновариантной идентификации инновационного продукта как объекта бухгалтерского учета и калькулирования, обеспечения возможности отличать его от иных видов продуктов научно-инновационной деятельности нами установлен следующий *состав критериев инновационности* продукта, позволяющий однозначно квалифицировать созданный продукт как инновационный:

1) *критерий научной новизны*. Основным признаком выполнения этого критерия является создание инновационного продукта на основе использования полученных результатов фундаментальных, прикладных научных исследований, разработок, представленных в виде новых научных знаний (новой научной информации), которые могут характеризоваться значениями в пределах от уже известного до абсолютной новизны. Согласно Положениям об оценке результатов научной деятельности, высшая степень новизны (абсолютная новизна, принципиально новая научная информация) соответствует «в фундаментальных исследованиях открытиям, подтвержденным общественным признанием в форме экспертных заключений высококвалифицированных ученых в соответствующих областях знаний, а в прикладных исследованиях – изобретениям, промышленным образцам, полезным моделям, товарным знакам, сортам растений и другим объектам, на которые получены патенты, свидетельства» [81]. Остальные уровни новизны выявляются на основе сопоставления полученных значений с абсолютной новизной и ее выражения с помощью существующих систем показателей;

2) *критерий эффективности*. Продукт способен обеспечивать его пользователю получение дополнительных экономических или иных выгод в сравнении с ранее используемыми аналогами данного продукта. Дополнительные экономические и иные выгоды могут проявляться в виде освоения новой или повышения конкурентоспособности производимой продукции; в увеличении прибыли; экономии сырья, материалов, энергоресурсов; улучшении условий труда работников; сокращении затрат труда; роста объема продаж на рынке;

3) *критерий внедрения*. Продукт фактически доведен до готовности практического использования в хозяйственной деятельности заказчика (конечного пользователя).

Следовательно, для определения принадлежности объекта учета и калькулирования к инновационным продуктам достаточно установить выполнение критериев инновационности продукта. Научная новизна продукта

подтверждается результатами научных исследований, разработок, которые были получены при создании инновационного продукта и получили отражение в научном отчете. Выполнение критерия эффективности подтверждается техническим обоснованием продукта, в котором детально описываются дополнительные экономические и/или иные выгоды, извлекаемые при использовании продукта заказчиком (конечным пользователем). Факт внедрения продукта в практическую деятельность предлагается подтверждать актом об использовании (внедрении) в практику научного (научно-технического) продукта, подписанного заказчиком.

Инновационные продукты вузов используются субъектами экономики для производства инновационной товарной продукции, освоения инновационных технологий, оказания инновационных услуг, принятия инновационных организационных решений. В таблице 1.1 представлены примеры инновационных продуктов вузов и созданной на основе их использования инновационной продукции, технологий, услуг, организационных решений.

Таблица 1.1 – Примеры инновационных продуктов и создаваемых с их использованием инновационной товарной продукции, технологий, услуг, организационных решений

<b>Примеры инновационных продуктов вузов</b>	<b>Примеры инновационной товарной продукции (технологий, услуг, организационных решений)</b>
Способ фиксации и визуализации вида изменяющегося объекта в любой из моментов или периодов времени	Световоды <i>(инновационная товарная продукция)</i>
Метод ионно-лучевого упрочнения инструментальных материалов	Высококачественные износостойкие инструменты с улучшенными режущими свойствами <i>(инновационная товарная продукция)</i>
Способ биоэнергоинформационного взаимодействия учителя-сенситива и ученика в рамках единого биополя для взаимной коррекции состояния организма для его гармонизации и развития функции органов и систем («Способ Бронникова»)	Педагогическая технология: биоэнергоинформационное взаимодействие учителя-сенситива и ученика в рамках единого биополя для взаимной коррекции состояния организма для его гармонизации и развития функции органов и систем <i>(инновационная технология)</i>
Способ предоставления удаленного доступа к банковским операциям посредством интерактивного общения клиента с персо-	Услуга видеобанкинга <i>(инновационная услуга)</i>

налом в банке	
Способ ультразвуковой сушки волос	Услуга ультразвуковой сушки волос ( <i>инновационная услуга</i> )
Модель управления человеческим капиталом в организации	Организационное решение по управлению человеческим капиталом в организации ( <i>инновационное организационное решение</i> )
Организация предметных, лингафонных кабинетов, мобильных классов	Кабинетные решения – предметные, лингафонные кабинеты, мобильные классы ( <i>инновационное организационное решение</i> )

*Примечание* – Собственная разработка на основе изучения специальной литературы [27–31, 47, 57, 65, 82–89, 107–108, 119–120].

Главным отличием инновационной товарной продукции (инновационных технологий, инновационных услуг, инновационных организационных решений), позволяющим отличать ее от новой товарной продукции (новых технологий, новых услуг, новых организационных решений), предлагается считать использование результатов научных исследований и/или разработок при ее создании. Следовательно, внедрение результатов научной и (или) научно-технической) деятельности в хозяйственную деятельность организаций является определяющим при создании инновационной товарной продукции (инновационных технологий, инновационных услуг, инновационных организационных решений).

Инновационный продукт до момента достижения его практического использования (внедрения) предлагается считать в качестве научного или научно-технического продукта, которому присуще выполнение только первых двух критериев инновационности.

В отличие от действующей белорусской, российской и украинской учетной практики, в настоящее время в Соединенных Штатах Америки результаты научных исследований и разработок признаются в качестве «продуктов интеллектуальной собственности» [135, с. 206], которые подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете и отчетности организаций. Так, согласно системе национальных счетов США продукт интеллектуальной собственности представляет собой «результат исследования, разработки, ... который разработчики могут продать или использовать для получения ими преимущества в производстве на основе ограничения использования знания посредством юридической или другой защиты» [135, с. 206].

Изучение опыта белорусской, украинской, российской, американской учетной и законодательной практики позволило нам определить экономиче-

скую сущность научного и научно-технического продуктов как объектов бухгалтерского учета и калькулирования.

Под **научным продуктом** необходимо понимать продукт научной деятельности, выступающий результатом законченных научных исследований, получивший воплощение в виде качественно новой научной информации, систематизирующей известные либо отражающей новые объективные знания об объектах природы, общества, техники или способы их применения, зафиксированной на любом информационном носителе.

Научный продукт по своей сути представляет собой новую научную информацию, которая содержится в отчетах по научно-исследовательской работе, докладах, описаниях, монографиях и других печатных изданиях. Следовательно, указанный продукт является неосязаемым ресурсом.

**Научно-технический продукт** следует понимать как продукт научной и/или научно-технической деятельности, выступающий результатом законченных научных исследований и разработок, получивший воплощение в виде новой (усовершенствованной) продукции, технологического процесса, метода производства (передачи) услуг, организационного решения, способный обеспечивать получение дополнительных экономических и/или иных выгод при его использовании.

Научно-технический продукт является неосязаемым ресурсом и выступает в виде разработанного и зафиксированного на информационном носителе:

- технического решения, являющегося новым, имеющим изобретательский уровень и промышленно применимым (*изобретения*);
- конструктивного выполнения средств производства и предметов потребления, являющегося новым и промышленно применимым, а также их составных частей (*полезной модели*);
- художественного или художественно-конструкторского решения изделия, определяющего его внешний вид и являющегося новым, оригинальным и промышленно применимым (*промышленного образца*);
- новым сортом растений, новой породой животных (*селекционным достижением*);
- пространственно-геометрическим расположением совокупности элементов интегральной схемы и связей между ними (*топологией интегральной микросхемы*).

Содержание научно-технического продукта, представленного нематериальным объектом, раскрывается в конструкторской, программной, технологической документации. В то же время научно-технический продукт может приобретать и материальное выражение через его воплощение в научно-технической продукции, которая в свою очередь является результатом тиражирования научно-технического продукта (образцы изделий, материалов, веществ, культуры клеток и т.д.). На этом основании полагаем, что научно-технический продукт может получить материальное воплощение в виде *научно-технической продукции*, представленной в различных формах:

- машины, аппараты, приборы, оборудование, детали машин;
- лечебное, косметическое, пищевое и иное вещество;
- штаммы микроорганизмов, культуры клеток растений, животных, др.

Научный и научно-технический продукт во временном интервале между моментом его получения (завершения научных исследований, разработок) и моментом внедрения (превращения в инновационный продукт) может пребывать в *трех состояниях* в зависимости от этапов своего движения:

1) научный (научно-технический) продукт, *подлежащий внедрению* – научный (научно-технический) продукт, завершённый в научном производстве, однако ещё не переданный на апробацию заказчику (конечному пользователю);

2) научный (научно-технический) продукт, *находящийся на внедрении* – научный (научно-технический) продукт, завершённый в производстве и переданный на апробацию заказчику (конечному пользователю) в целях определения готовности указанного продукта к практическому использованию в деятельности последнего;

3) научный (научно-технический) продукт *внедрённый (инновационный продукт)* – научный (научно-технический) продукт, фактически доведённый до готовности практического использования (внедрённый) в хозяйственной деятельности заказчика (конечного пользователя).

На основе вышесказанного следует сделать вывод о том, что инновационный продукт как новый объект бухгалтерского учета и калькулирования обладает собственной спецификой, отличающей его от всех существующих до настоящего времени видов активов. Специфика инновационного продукта, во-первых, обусловлена составом критериев его инновационности, одновременное выполнение которых позволяет его квалифицировать как инновационный продукт; во-вторых, процессом его получения, в течение которого происходит изменение состояния инновационного продукта, начиная от мо-

мента его получения в виде научного или научно-технического продукта и завершая моментом превращения последнего в инновационный продукт.

Научные и научно-технические продукты в момент их создания, движения и превращения в инновационные продукты предлагается нами отражать в бухгалтерском учете в качестве самостоятельных неосязаемых активов. Справедливость и правомерность отнесения научных, научно-технических, инновационных продуктов к активам подтверждается действующими положениями МСФО, согласно которым к активам относятся «ресурсы, которые контролируются организацией в результате прошлых событий и от которых ожидается поступление в организацию будущих экономических выгод» [59, с. 541]. Поэтому можно утверждать, что создание научных, научно-технических, инновационных продуктов или приобретение их со стороны представляет организации право владения (распоряжения, пользования) активами, что позволяет субъекту хозяйствования контролировать данные ресурсы.

Способность научных, научно-технических, инновационных продуктов обеспечивать экономические выгоды или создавать условия для их получения следует из теоретического обоснования экономической сущности инновационного продукта. Следовательно, представляется справедливым утверждение, что научно-технические (инновационные) продукты являются активами организации и, как следствие, объектами бухгалтерского учета.

Взаимосвязь и взаимообусловленность научного (научно-технического) и инновационного продуктов видится в том, что инновационный продукт является внедренным научным (научно-техническим) продуктом, для которого одновременно выполняются три критерия инновационности. При этом продукт рекомендуем считать внедренным с даты подписания акта об использовании (внедрения) в практику научного (научно-технического) продукта.

Так как нами обоснована на основании положений МСФО правомерность признания инновационного продукта в качестве самостоятельного актива организации, выступающего в бухгалтерском учете исполнителем объектом учета и калькулирования, то представляется актуальным вопрос определения принадлежности инновационного продукта к конкретным видам активов, выделяемых в зависимости от характера их участия в производственном процессе и соответствующих структуре актива современного бухгалтерского баланса.

Руководствуясь действующими инструктивными материалами по бухгалтерскому учету и положениями международных стандартов финансовой

отчетности, предлагаем считать, что для организации, являющейся создателем инновационного продукта (исполнителем), и для организации, выступающей в роли заказчика (конечного пользователя), инновационный продукт в бухгалтерском учете будет представлять разные виды активов.

Для *исполнителя* созданный научный, научно-технический, инновационный продукт будет являться оборотным активом. В учете *заказчика* – в случае наличия документального подтверждения правообладания инновационным продуктом рекомендуем его относить к внеоборотным активам, в частности к нематериальным активам.

Правомерность отнесения инновационных продуктов к оборотным активам в учете исполнителя подтверждается составом критериев (таблица 1.2), выполнение которых позволяет относить тот или иной актив к краткосрочным активам, определяемым в МСФО [59, с. 57].

Таблица 1.2 – Обоснование правомерности отнесения инновационного продукта к оборотным активам в бухгалтерском учете организации-исполнителя

Состав критериев для классификации объекта бухгалтерского учета как оборотного актива (согласно требованиям МСФО)	Обоснование выполнения критериев в отношении научно-технического (инновационного) продукта
1. Актив предполагается реализовать или он предназначен для целей продажи или потребления при обычных условиях операционного цикла организации [59, с. 57]	1-2. Инновационный продукт создается в результате выполнения инновационного проекта для целей последующего собственного потребления (внедрения в практическую деятельность исполнителя) или реализации инновационного продукта на сторону (внедрения в практическую деятельность заказчика)
2. Актив предназначен главным образом для целей продажи [59, с. 57]	3. Создание инновационного продукта обеспечивается в результате фактического внедрения научного (научно-технического) продукта в хозяйственную деятельность. Превращение научно-технического продукта в инновационный подтверждается подписанием сторонами приемо-сдаточного акта. При учете выручки «по отгрузке» создание инновационного продукта совпадает с моментом его реализации, однако при учете выручки по «оплате» для реализации инновационного продукта необходимо поступление оплаты. В большинстве случаев выполнения инновационных проектов оплата поступает авансовыми или последующими за выполнением этапов выполнения инновационного проекта платежами

*Примечание* – Собственная разработка на основе изучения специальной литературы [59, 61, 101].

При временном отсутствии документального подтверждения правообладания у заказчика по причине не завершения процедуры экспертизы заявки на изобретение, полезную модель, промышленный образец рекомендуем относить инновационные продукты к вложениям во внеоборотные активы. Если получен отказ в выдаче патента, свидетельства или экспертиза вовсе не проводилась затраты на приобретение инновационных продуктов целесообразно отразить в составе расходов будущих периодов.

Правомерность отнесения инновационных продуктов к нематериальным активам обосновывается составом критериев, выполнение которых позволяет относить тот или иной нематериальный ресурс к нематериальным активам на основании положений Международного стандарта финансовой отчетности № 38 «Нематериальные активы» (таблица 1.3) [59, с. 542].

Таблица 1.3 – Обоснование правомерности отнесения инновационного продукта к нематериальным активам в бухгалтерском учете заказчика (конечного пользователя)

Состав критериев для классификации объекта бухгалтерского учета как нематериального актива (согласно требованиям МСФО)	Обоснование выполнения критериев в отношении инновационного продукта
1. <b>Идентифицируемость:</b> может быть отделен от организации для последующей продажи, передачи, лицензирования, сдачи в аренду либо в индивидуальном порядке, либо вместе с соответствующим договором, активом или обязательством [59, с. 542]	1. Инновационный продукт представляет собой нематериальный ресурс в виде внедренного в практическую деятельность технического решения, конструктивного выполнения средств производства и предметов потребления, художественного или художественно-конструкторского решения изделия, нового сорта растений, новой породы животных, пространственно-геометрического расположения совокупности элементов интегральной схемы и связей между ними, зафиксированный на физической субстанции (например, в технической документации). Инновационный продукт является отделимым от организации и может быть продан, передан на основании заключения договора вместе с активом, являющегося материальным воплощением инновационного продукта



<p>2. <b>Контроль:</b> организация контролирует актив, если она имеет право на получение будущих экономических выгод, поступающих от лежащего в основе ресурса, и может ограничить доступ других организаций и лиц к этим выгодам [59, с. 543]</p>	<p>2. Созданный в результате научных исследований, разработок научный (научно-технический) продукт, получивший внедрение в практическую деятельность, способствует получению будущих экономических выгод, что обусловлено его экономической сущностью. Организация способна контролировать эти выгоды посредством защиты результатов научных исследований и разработок юридическими правами (патентами, свидетельствами)</p>
<p>3 <b>Будущие экономические выгоды:</b> поступление выручки от продажи товаров или услуг, экономия затрат или другие выгоды, являющиеся результатом использования актива организацией [59, с. 543]</p>	<p>3. Использование инновационного продукта в практической деятельности (например, в производственном процессе) может не только увеличить будущие доходы, но и сократить будущие производственные затраты</p>

*Примечание* – Собственная разработка на основе изучения специальной литературы [59, 61, 101].

Каждый инновационный продукт, на наш взгляд, имеет свой срок инновационности – временной интервал, в течение которого он является инновационным. Для установления срока инновационности необходимо определение периода сменяемости инновационного продукта (отслеживание появления инновационного продукта, замещающего продукт, бывший инновационным), а также определение предельного срока инновационности (временной период, по истечении которого продукт перестает быть инновационным, даже если замещающий его продукт не появился на рынке).

Временной интервал сменяемости зависит от скорости научно-технологического прогресса, инновационной политики государства, эффективности трансфера технологий и внедрения достижений науки и техники в хозяйственную деятельность организаций, что порой сдерживается недостаточностью собственных финансовых ресурсов организаций для финансирования получения и внедрения результатов научных исследований и разработок в собственную хозяйственную деятельность.

В целях одновариантной идентификации инновационности продукта срок инновационности рекомендуем условно принять равным трем годам. Применение указанного срока уже практикуется в Республике Татарстан в целях определения срока инновационности товара [60]. В то же время в международной практике, определяемой положениями Руководства Фраскати и Руководства Осло, а также в российской и отечественной практике 3 года считается необходимым сроком, в течение которого продукция (технология,

услуги), претерпев различного рода технологические изменения, определяется как инновационная [60, 63, 107].

На основе вышеизложенного рекомендуем считать инновационный продукт таковым в течение трех лет с момента его внедрения в практическую деятельность, что позволяет установить фиксированный срок службы инновационного продукта, а в бухгалтерском учете – срок его амортизации как нематериального актива начиная с месяца, следующего за месяцем его внедрения.

Таким образом, теоретическое обоснование инновационного продукта обеспечило теоретический задел для формирования единого, непротиворечивого представления об инновационном продукте как новой учетной и калькуляционной единице, представляющей собой значимый актив организации, способный обеспечивать доходные поступления в результате его реализации и дополнительные экономические и (или) иные выгоды при его использовании.

### **1.3. Формирование затрат по стадиям и этапам создания инновационного продукта**

Теоретическое обоснование экономической сущности инновационного продукта как нового объекта бухгалтерского учета и калькулирования обусловило потребность в установлении порядка формирования затрат на создание инновационного продукта, что послужит основой для выделения объектов учета затрат и объектов калькулирования, распределения затрат по объектам учета, выявления взаимосвязи между объектами учета затрат и объектами калькулирования. Решение обозначенных вопросов представляет практическую значимость для разработки методик бухгалтерского учета затрат на создание нового объекта бухгалтерского учета – инновационного продукта, исчисления его фактической себестоимости.

Процесс накопления затрат напрямую зависит от механизма создания инновационного продукта, поскольку именно механизм определяет состав, целевое назначение и последовательность возникновения затрат при формировании результата инновационной деятельности вуза.

Под *механизмом создания инновационного продукта* следует понимать совокупность последовательных взаимосвязанных стадий и этапов формирования инновационного продукта, а также изменение его состояний от момента получения научного (научно-технического) продукта и до момента внедрения последнего в практическую деятельность.

Определение последовательности накопления затрат в процессе формирования инновационного продукта в соответствии с механизмом его создания и выделение объектов учета затрат в свою очередь позволят установить порядок распределения затрат по объектам учета и на этой основе проводить стоимостную оценку объектов калькулирования. В этой связи установление механизма создания инновационного продукта имеет важное практическое значение для идентификации объектов учета затрат и объективного понимания процесса формирования фактической себестоимости нового объекта калькулирования – инновационного продукта.

Поскольку инновационный продукт в настоящее время не рассматривается как самостоятельный объект учета и калькулирования, следовательно, механизм его создания не установлен. Как следствие, в настоящее время отсутствует теоретическая основа для определения объектов учета затрат и формирования методики исчисления фактической себестоимости инновационного продукта. В этой связи видится необходимым установить механизм создания инновационного продукта, определяющий порядок формирования затрат в процессе его производства.

Для теоретического 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 Й.А. Шумпетера об инновациях и других ученых установлен механизм создания инновационного продукта (приложение В). Как следует из таблицы В.1, механизм создания инновационного продукта включает две стадии: 1) «научные мероприятия»; 2) «инновационные мероприятия». В рамках каждой стадии целесообразно выделять этапы в зависимости от целевого назначения проводимых мероприятий. Так, стадия научных мероприятий объединяет в себе первые два этапа: 1) «научные исследования (по видам – фундаментальные и (или) прикладные научные исследования)»; 2) «разработки». Стадия инновационных мероприятий – третий, четвертый и пятый этапы: 3) «правовая охрана»; 4) «трансфер технологий»; 5) «внедрение». В соответствии с установленным механизмом

формирования результата инновационной деятельности вуза – инновационного продукта процесс накопления затрат на его создание предлагается рассматривать в составе стадий и этапов.

На первой стадии создания инновационного продукта формируются **затраты на научные мероприятия**. Начисление данного вида затрат обусловлено проведением мероприятий, направленных на получение новых знаний о природе, человеке, обществе, искусственно созданных объектах и их использование для разработки новых способов их применения. Так как стадия научных мероприятий объединяет в себе этапы научных исследований и разработок, видим необходимым выделение в составе затрат на научные мероприятия затрат на научные исследования и затрат на разработки. Для определения доли участия фундаментальных и прикладных научных исследований вуза в создании стоимости инновационных продуктов, формировании доходов от его научно-инновационной деятельности, затраты первого этапа целесообразно рассматривать отдельно по видам научных исследований – затраты на фундаментальные научные исследования, затраты на прикладные научные исследования.

На этапе научных исследований формируются **затраты на научные исследования**, которые могут в себя включать затраты на фундаментальные научные исследования и (или) затраты на прикладные научные исследования в зависимости от потребности в проведении данных видов исследований.

**Затраты на фундаментальные научные исследования** объединяют в себе затраты, которые связаны с проведением теоретических и (или) экспериментальных исследований, направленных на получение новых знаний об основных закономерностях развития природы, человека, общества, искусственно созданных объектов [108].

Формирование **затрат на прикладные научные исследования** может быть обусловлено проведением научных мероприятий, направленных на применение результатов фундаментальных научных исследований для достижения конкретных практических целей.

Результат завершенных научных фундаментальных и (или) прикладных исследований представляет собой **научный продукт**, который является промежуточным в процессе формирования инновационного продукта. Соответственно, затраты на научные исследования определяют фактическую себестоимость научного продукта как объекта калькулирования.

**Затраты на разработки** представляют собой затраты, связанные с применением научных знаний в целях планирования или конструирования новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, способов или услуг до начала их коммерческого производства или применения. В соответствии с содержанием работ третьего этапа затраты на разработки включают затраты на проведение опытно-конструкторских (при создании изделий) и опытно-технологических (при создании материалов, веществ, технологий) работ, разработку технической документации, изготовление и испытание макетов, опытных образцов и опытных партий изделий [108]. Выполнение этапа разработок завершается получением промежуточного продукта, которым является *научно-технический продукт*.

В соответствии с разработанным механизмом создания инновационного продукта на стадии инновационных мероприятий осуществляется формирование **затрат на инновационные мероприятия**, которые объединяют в своем составе затраты на проведение мероприятий, направленных на достижение практического использования результатов научных исследований и разработок в целях повышения эффективности способов и средств осуществления конкретных процессов, освоения новой (усовершенствованной) товарной продукции, технологий, услуг, организационных решений. Важность и необходимость затрат на инновационные мероприятия в процессе создания инновационного продукта подтверждается тем, что именно за счет осуществления инновационных мероприятий организуется доведение созданных научных и научно-технических продуктов до заинтересованных лиц (заказчиков, конечных пользователей) и их последующее внедрение в практическую деятельность последних, что в конечном итоге обеспечивает превращение научных (научно-технических) продуктов в инновационные.

В соответствии с разработанным механизмом создания инновационного продукта на стадии инновационных мероприятий предполагается выполнение трех этапов: правовая охрана научных и научно-технических продуктов; трансфер технологий и внедрение, видится логичным выделение в составе затрат на инновационные мероприятия затрат на правовую охрану научных и научно-технических продуктов, затрат на трансфер технологий и затрат на внедрение.

**Затраты на правовую охрану научных и научно-технических продуктов** представляют собой затраты по обеспечению правовой охраны имущественных прав на результаты законченных научных исследований и разрабо-

ток в целях получения исключительного права на использование полученных результатов на территории Республики Беларусь и (или) за рубежом. В результате правовой охраны организация-правообладатель приобретает охраняемые документы в виде патентов и свидетельств [72, с. 61]. К данной группе затрат следует относить: расходы на оплату услуг патентного поверенного, специалиста в области патентования; оплату пошлин за подачу заявки, проведение экспертизы, получение охраняемых документов и поддержание их в силе. Правовая охрана научных и научно-технических продуктов в настоящее время необходима, что обосновывается целевой направленностью соответствующего этапа. Согласно научной позиции Ю.В. Нечепуренко, основная цель правовой защиты – «получение коммерческой выгоды от беспрепятственного выпуска запатентованного изделия и возможности монополизировать рынок, выгоды от продажи своей запатентованной идеи, а также от разрешения на использование патента по лицензионному договору или продажи патента (уступки в порядке добровольного коммерческого отчуждения)» [73, с. 58].

При получении правоохраняемых документов (патентов, свидетельств) в организации формируются так называемые «сопутствующие продукты», получаемые попутно с научными, научно-техническими, инновационными продуктами. Сопутствующие продукты представлены исключительными имущественными правами организации на научные (научно-технические) продукты, которые, будучи оформленными в установленном законодательством порядке, образуют нематериальные активы организации-правообладателя. В этой связи рекомендуем затраты данного этапа, понимаемые как затраты, связанные с приобретением исключительных имущественных прав на научный или научно-технический продукт, включать в фактическую себестоимость сопутствующего продукта.

Выполнение четвертого этапа «трансфер технологий» обуславливает формирование затрат, связанных с выполнением инновационных мероприятий, направленных на передачу научных и научно-технических продуктов из сферы их разработки в сферу практического применения, что и определяет содержание *затрат на трансфер технологий*. Соглашаясь с мнением Ю. Нечепуренко, подчеркнем, что трансфер технологий способствует продвижению и коммерциализации уже созданных научных и научно-технических продуктов, организует поиск заинтересованных лиц (заказчиков) для выполнения новых инновационных проектов [72, с. 61]. При осуществлении про-

цессов трансфера сама технология понимается как «совокупность систематизированных научных знаний, а также выработанных на этой основе технических, организационных и других решений, касающихся процесса производства, потребительских свойств продукции или предоставления услуг в разных сферах деятельности человека» [115, с. 28]. Затраты на трансфер технологий объединяют: затраты на выпуск специальной литературы и справочников; создание информационных массивов, компьютерных банков данных; проведение выставок, конференций, симпозиумов, семинаров и т.п.

В соответствии с установленным механизмом создания инновационного продукта за этапом трансфера технологий следует этап внедрения, выполнение которого в конечном итоге приводит к превращению научных и научно-технических продуктов в инновационные продукты. В этой связи возникают *затраты на внедрение*, обусловленные достижением практического использования научных и научно-технических продуктов в хозяйственной деятельности субъектов экономики. Затраты вуза на внедрение, как правило, связаны с оплатой труда (с учетом социальных отчислений и обязательных платежей от ФОТ), командировочных расходов научных сотрудников вуза, занятых научным обслуживанием (сопровождением) процесса внедрения данного продукта в хозяйственную деятельность заказчика (конечного пользователя). Именно на пятом этапе обеспечивается превращение научных (научно-технических) продуктов в инновационные продукты. По этой причине этап внедрения является заключительным этапом в процессе преобразования научных идей в инновационный продукт, что свидетельствует о завершении формирования затрат на создание инновационного продукта.

Определение порядка накопления затрат в соответствии с разработанным механизмом создания инновационного продукта позволяет нам выделить и предложить в качестве объектов учета затрат отдельные этапы формирования инновационного продукта, а в качестве объектов калькулирования – промежуточные и конечные продукты, получаемые в процессе выполнения инновационного проекта. Становится очевидным, что объекты учета затрат, обусловленных созданием инновационного продукта, не совпадают с объектами калькулирования, однако между ними существует тесная взаимосвязь (рисунок 1.1).



**Рисунок 1.1 – Отражение взаимосвязи между объектами учета затрат на создание инновационных продуктов и объектами калькулирования**

*Примечание* – Собственная разработка на основе данных приложения В.

Завершение каждого отдельного этапа определяет целесообразность выполнения последующего этапа, а значит потребность в осуществлении затрат на каждом последующем этапе. В этом заключается взаимосвязь и взаимообусловленность этапов формирования инновационного продукта, а следовательно и затрат на их выполнение.

Определение порядка формирования затрат на создание инновационного продукта во взаимосвязи с механизмом его получения позволило установить, что инновационный продукт как объект калькулирования образуется по завершении этапа внедрения. В процессе его создания формируется промежуточный продукт, а именно научный или научно-технический продукт. Промежуточные продукты предлагается считать отдельными объектами учета и калькулирования, поскольку на стадии внедрения научные и научно-технические продукты подлежат передаче от исполнителя заказчику, что должно найти соответствующее отражение в бухгалтерском учете обеих организаций.



В ходе выполнения инновационного проекта могут быть получены не только инновационные, но и сопутствующие продукты, которые наравне с инновационными могут участвовать в формировании доходов вуза от его внебюджетной научно-инновационной деятельности, в связи с чем возникла необходимость в распределении общей совокупности затрат, обусловленных выполнением инновационного проекта, между себестоимостью инновационного и сопутствующих продуктов. Это имеет практическое значение для установления взаимосвязи между финансовыми результатами и затратами вуза на создание продуктов, их обеспечивших, а значит объективной оценки экономической эффективности научно-инновационной деятельности учреждений высшей школы в инновационной экономике.

#### **1.4. Совершенствование классификации затрат на создание инновационных продуктов**

Специфика процесса получения инновационного продукта, проявляемая через механизм его формирования, должна быть в полной мере учтена в классификации затрат на создание инновационных продуктов, на основе применения которой проводится изучение и анализ состава себестоимости инновационных продуктов в целях контроля и управления ее величиной.

В экономической литературе под себестоимостью понимается «стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов и других затрат на ее производство и реализацию» [12, с. 398].

В настоящее время существуют два основных способа определения полной себестоимости активов, применяемых для исчисления фактической себестоимости инновационного продукта:

- формирование себестоимости актива по статьям калькуляции, для чего осуществляется распределение затрат по калькуляционным статьям;
- формирование себестоимости актива по экономическим элементам затрат [62].

Как результат, применение традиционных подходов к структуризации себестоимости инновационного продукта не позволяет определить достоверную долю участия каждой стадии, каждого этапа в отдельности в формировании фактической себестоимости данного продукта. Поэтому становится невозможным на основе данных бухгалтерского учета объективно оценить общий

уровень наукоемкости созданных инновационных продуктов, анализировать влияние изменения стоимости выполнения каждого из этапов на уровень наукоемкости продукта.

Исходя из вышеизложенного констатируем, что существующие подходы к классификации затрат на создание инновационных продуктов, используемые для целей контроля и управления себестоимостью данных продуктов, не в достаточной мере отвечают современным требованиям информационного обслуживания управления научно-инновационной деятельностью в условиях развития инновационной экономики.

В качестве ключевого направления совершенствования классификации затрат на создание инновационных продуктов считаем целесообразным ввести два новых критерия классификации затрат на создание инновационных продуктов – *стадии и этапы формирования инновационного продукта* и организовать группировку затрат по стадиям и этапам в соответствии с разработанным механизмом создания инновационного продукта.

Так, представляется целесообразным выделить следующие группы затрат в зависимости от *стадий формирования инновационного продукта*:

- 1) затраты на научные мероприятия;
- 2) затраты на инновационные мероприятия.

В зависимости от *этапов создания инновационного продукта* затраты предлагаем дифференцировать следующим образом:

- 1) затраты на научные исследования;
- 2) затраты на разработки;
- 3) затраты на правовую охрану научных и научно-технических продуктов;
- 4) затраты на трансфер технологий;
- 5) затраты на внедрение.

Для определения вклада фундаментальных и прикладных научных исследований, разработок вуза в создание стоимости инновационных продуктов и формирование доходов от его научно-инновационной деятельности затраты на научные исследования рекомендуем детализировать по видам научных исследований. Это позволит выявлять те виды научной и научно-технической деятельности, результаты которых потенциально способны повысить уровень коммерциализации результатов научных исследований, что является значимым фактором инновационного развития государства. На основе установленного механизма формирования инновационного продукта предлагаем усовершенствованную классификацию затрат на создание инновационных продуктов (рисунок 1.2).

Рекомендуемые классификационные признаки считаем целесообразным применять в сочетании с существующими критериями классификации, что в итоге позволит сформировать единую систему затрат на создание инновационных продуктов, отражающую взаимосвязь и взаимообусловленность групп затрат, выделенных по различным классификационным признакам. На этой основе становится возможным установление взаимосвязи и взаимозависимости между различными группами затрат, а также их составляющими, что отражено на рисунке 1.2. Как следствие, располагая информацией о порядке соподчинения между группами затрат, их составными элементами, можно правильно построить факторные модели для целей экономического анализа затрат, а значит иметь возможность сделать объективные выводы.

Усовершенствованная классификация затрат разработана с соблюдением современных положений МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», согласно которым «организация обязана представлять анализ расходов, используя классификацию, основанную *либо на характере расходов, либо на их назначении внутри организации, в зависимости от того, какое представление является надежным и дает более значимую информацию*» [59, с. 116]. Применение такой классификации позволяет рассматривать состав затрат не только в разрезе существующих экономических элементов и калькуляционных статей, но прежде всего в разрезе стадий и этапов формирования результата инновационной деятельности вуза. Этим обеспечивается возможность последующего распределения начисленных затрат между себестоимостью инновационного и сопутствующего продуктов. На основе информации об отношении затрат к конкретным стадиям, этапам создания результата инновационной деятельности вуза, видам научных исследований становится возможным выявлять достоверную 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.



Рисунок 1.2 – Усовершенствованная классификация затрат на создание инновационных продуктов

Примечание – Собственная разработка. Цветом выделены новые группы затрат.

Детализация затрат по стадиям и этапам формирования инновационного продукта позволяет охватить все процессы, задействованные в его создании, комплексно подойти к структуризации фактической себестоимости инновационного продукта. На основе информации о целевом назначении затрат, их отношении к конкретным стадиям и этапам создания инновационного продукта становится возможным выявлять достоверную долю участия каждой стадии, каждого этапа в формировании стоимости инновационного продукта.

Таким образом, усовершенствованная классификация затрат по стадиям и этапам формирования инновационного продукта формирует принципиально новый метод обработки и анализа информации о затратах на создание инновационного продукта, что особенно актуально для инновационной экономики. Преимущество и практическая ценность усовершенствованной классификации, на наш взгляд, заключается в том, что предложенный подход к изучению состава себестоимости инновационных продуктов составляет основу для решения следующих задач:

- выделение объектов учета затрат при создании инновационного продукта;
- определение объектов калькулирования себестоимости, обусловивших начисление затрат в процессе выполнения инновационного проекта;
- установление взаимосвязи между объектами учета затрат и объектами калькулирования себестоимости;
- разработка методики бухгалтерского учета затрат на создание новой учетной единицы – инновационного продукта;
- разработка методики исчисления фактической себестоимости новой калькуляционной единицы – инновационного продукта;
- выявление взаимосвязи и взаимозависимости отдельных групп затрат, выделенных по различным классификационным признакам, в рамках единой системы затрат на создание инновационных продуктов, что необходимо для построения моделей факторных систем в целях развития экономического анализа указанных затрат.

## ВЫВОДЫ

Исследование теории и практики бухгалтерского учета и анализа затрат на формирование результатов инновационной деятельности высших учебных заведений в Республике Беларусь, Российской Федерации, Украине позволило:

- обосновать необходимость признания результата инновационной деятельности вуза – инновационного продукта – новым для отечественной учетной практики объектом бухгалтерского учета и калькулирования. Его введение в современную учетную практику позволит впервые идентифицировать и оценить результат инновационной деятельности вуза, соизмерять финансовые результаты и затраты на его создание;

- разработать теоретическое обоснование экономического содержания инновационного продукта для формирования представлений о нем как новой учетной и калькуляционной единице;

- определить порядок накопления затрат на создание нового объекта бухгалтерского учета – инновационного продукта – по стадиям и этапам его формирования;

- усовершенствовать классификацию затрат на создание инновационных продуктов для обеспечения возможности исчислять стоимость выполнения каждой стадии, каждого этапа формирования результата инновационной деятельности вуза, выявить достоверную долю их участия в формировании стоимости инновационного продукта;

- обеспечить теоретическую основу для разработки методик бухгалтерского учета затрат и исчисления фактической себестоимости инновационного продукта как новой учетной и калькуляционной единицы, развития анализа затрат на его создание.

## **ГЛАВА 2.**

# **РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА СОЗДАНИЕ ИННОВАЦИОННЫХ ПРОДУКТОВ В ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЯХ**

### **2.1. Разработка методики бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов**

В целях решения второй методической проблемы, сформулированной в первой главе монографии, необходимо разработать такую методику бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов, которая позволит формировать на счетах бухгалтерского учета затраты на создание результата инновационной деятельности вуза – инновационного продукта, достоверно исчислять его фактическую себестоимость.

На решение методических проблем в сфере бухгалтерского учета затрат на создание результата инновационной деятельности были направлены усилия классиков бухгалтерского учета стран СНГ: Ф.Ф. Бутынца, В.Ф. Паляя, Я.В. Соколова, А.Д. Шеремета, А.М. Галагана, Ф.Б. Езерского; современников: В.Б. Ивашкевича, В.В. Ковалева, Н.П. Кондратьева, В.П. Суйц, А.Н. Щемелева, Д.В. Соколова, О.В. Кантаевой, В.А. Проскуриной, В.В. Юсовой, М.П. Апина, Л.Ф. Еськовой, Д.А. Панкова, В.И. Стражева, Е.А. Головковой, Л.П. Довгуненко, А.А. Чернюк и др.

Признавая важность проделанной работы как отечественными, так и зарубежными учеными, однако необходимо констатировать отсутствие комплексных исследований по разработке методических и практических аспектов бухгалтерского учета затрат на создание результата инновационной деятельности вуза, калькулирования его фактической себестоимости. В этой связи разработка методик бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости инновационного продукта представляются одними из наиболее современных и перспективных направлений развития бухгалтерского учета.

Высшие учебные заведения Республики Беларусь в подавляющем большинстве являются бюджетными организациями, поэтому разработку методики бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов считаем целесообразным провести применительно к организациям, финансируемым из бюджета. Следовательно, необходимо учесть особенности организации бухгалтерского учета в бюджетных организациях. Так, например, затраты, производимые на основе бюджетной сметы, сметы доходов и расходов внебюджетных

средств, подтвержденные первичными учетными документами, включая расходы по неоплаченным счетам кредиторов, обязательств перед бюджетом, начисленной заработной плате называются фактическими расходами бюджетной организации [32]. Это объясняет тот факт, что затраты на выполнение инновационных проектов, финансируемые в соответствии с бюджетной сметой, сметой доходов и расходов внебюджетных средств, в бюджетных организациях считаются расходами, а субсчета бухгалтерского учета, на которых они отражаются, соответственно содержат в своем наименовании слово «расходы» (200 «Расходы по бюджету», 202 «Расходы за счет других бюджетов», 211 «Расходы за счет внебюджетных источников»). Ресурсы, потребленные в процессе выполнения инновационных проектов, финансируемых за счет средств сторонних организаций по хозяйственным договорам, считаются затратами, что также отражается на наименовании соответствующих им субсчетов (082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам»).

В процессе разработки методики бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов нами приняты во внимание положения Инструкции № 75, которой рекомендуется отражать затраты, обусловленные созданием инновационного продукта, на следующих субсчетах в зависимости от источников финансирования затрат [39]:

- для затрат, финансируемых из государственного бюджета – субсчет 200 «Расходы по бюджету»;
- для затрат, финансируемых за счет средств бюджета соответствующего уровня, а также за счет средств других организаций по заключенным с ними договорам – субсчет 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам».

Кроме этого, учитываем правомерность отражения расходов на выполнение инновационного проекта на субсчете 202 «Расходы за счет других бюджетов» – по проектам, финансируемым за счет средств, полученных из других бюджетов и не предусмотренных сметой учреждения; на субсчете 211 «Расходы за счет внебюджетных источников» – по проектам, финансируемым за счет средств внебюджетных фондов государственных заказчиков [78].

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» дополнительный аналитический счет *200/x, 202/x, 211/x «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: отражение на данном субсчете затрат не только на научные, но и



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 открыть аналитические счета второго уровня: 082/11 «*Затраты на фундаментальные научные исследования*», 082/12 «*Затраты на прикладные научные исследования*», отражающие в учете затраты по видам научных исследований. Аналогично к вновь вводимым аналитическим счетам 200/х, 202/х, 211/х «*Расходы на научные и инновационные мероприятия*» предусмотреть перечисленные выше аналитические счета, применив в их наименованиях слово «расходы» вместо слова «затраты» в целях сохранения единства экономического содержания каждого субсчета и аналитических счетов к нему.

Так как затраты на создание инновационного продукта предложено накапливать на рекомендованных выше счетах, возникает необходимость отразить в учете и объект калькулирования – инновационный продукт. В действующем плане счетов бюджетной организации субсчета 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. К новому субсчету 032 предлагаем применить многоуровневую систему аналитических счетов, позволяющую:

- отражать и контролировать движение стоимости научного, научно-технического продуктов от момента их создания и до момента внедрения (превращения в инновационный продукт) дифференцированно по источникам финансирования, центрам ответственности, заключенным договорам;
- отражать и контролировать движение сопутствующих продуктов детализировано по способам их правовой охраны, источникам финансирования, центрам ответственности, заключенным договорам.

При разработке методики бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов нами была учтена существующая особенность отражения затрат в бюджетных организациях. Так, при выполнении инновационных проектов за счет средств государственного бюджета, инновационного фонда и других фондов, образуемых в соответствии с законодательством, стоимость израсходованных ресурсов списывается на субсчетах 200, 202, 211, 082 по цене их приобретения с учетом косвенных налогов, в частности налога на добавленную стоимость (далее – НДС).

На существующем субсчете 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам» стоимость ресурсов, израсходованных при выполнении инновационного проекта по хозяйственным договорам со сторонними организациями, принято отражать по цене их приобретения без учета налога на добавленную стоимость. Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам) отражается в бухгалтерском учете отдельно на одноименном субсчете 175 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)», что позволит принимать его сумму к вычету.

В целях сохранения единства и целостности экономического содержания субсчетов необходимо использовать понятие «расходы» при разработке наименований рекомендуемых аналитических счетов к субсчету 200 «Расходы по бюджету», 202 «Расходы за счет других бюджетов», 211 «Расходы за счет внебюджетных источников», учитывая на данных субсчетах и аналитических счетах стоимость израсходованных ресурсов по цене их приобретения с учетом НДС. Использовать понятие «затраты» при разработке наименования преобразованного субсчета и аналитических счетов в отношении действующего субсчета 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам» с отражением стоимости израсходованных ресурсов по цене их приобретения без учета НДС для инновационных продуктов, создаваемых по хозяйственным договорам, с учетом НДС – по инновационным продуктам, создаваемым за счет бюджетных средств.



Рисунок 2.1 – Предлагаемый вариант кода аналитического счета для учета затрат на создание инновационных продуктов на субсчетах 200 «Расходы по бюджету», 202 «Расходы за счет других бюджетов», 211 «Расходы за счет внебюджетных источников»

Примечание – Собственная разработка.

На рисунке 2.1 предлагается многоуровневая система аналитических счетов к субсчетам 200, 202, 211 и 082, использование которой необходимо в целях

детализации на счетах бухгалтерского учета информации о затратах по этапам формирования инновационного продукта, центрам ответственности, номерам договоров, калькуляционным статьям затрат, что отвечает современным требованиям информационного обеспечения управления научно-инновационной деятельностью организаций в инновационной экономике.

На рисунке 2.2 предложена рекомендуемая структура аналитических счетов для учета затрат на создание инновационных продуктов применительно к предложенному аналитическому счету «Расходы на научные и инновационные мероприятия» к субсчетам 200 «Расходы по бюджету», 202 «Расходы за счет других бюджетов», 211 «Расходы за счет внебюджетных источников».

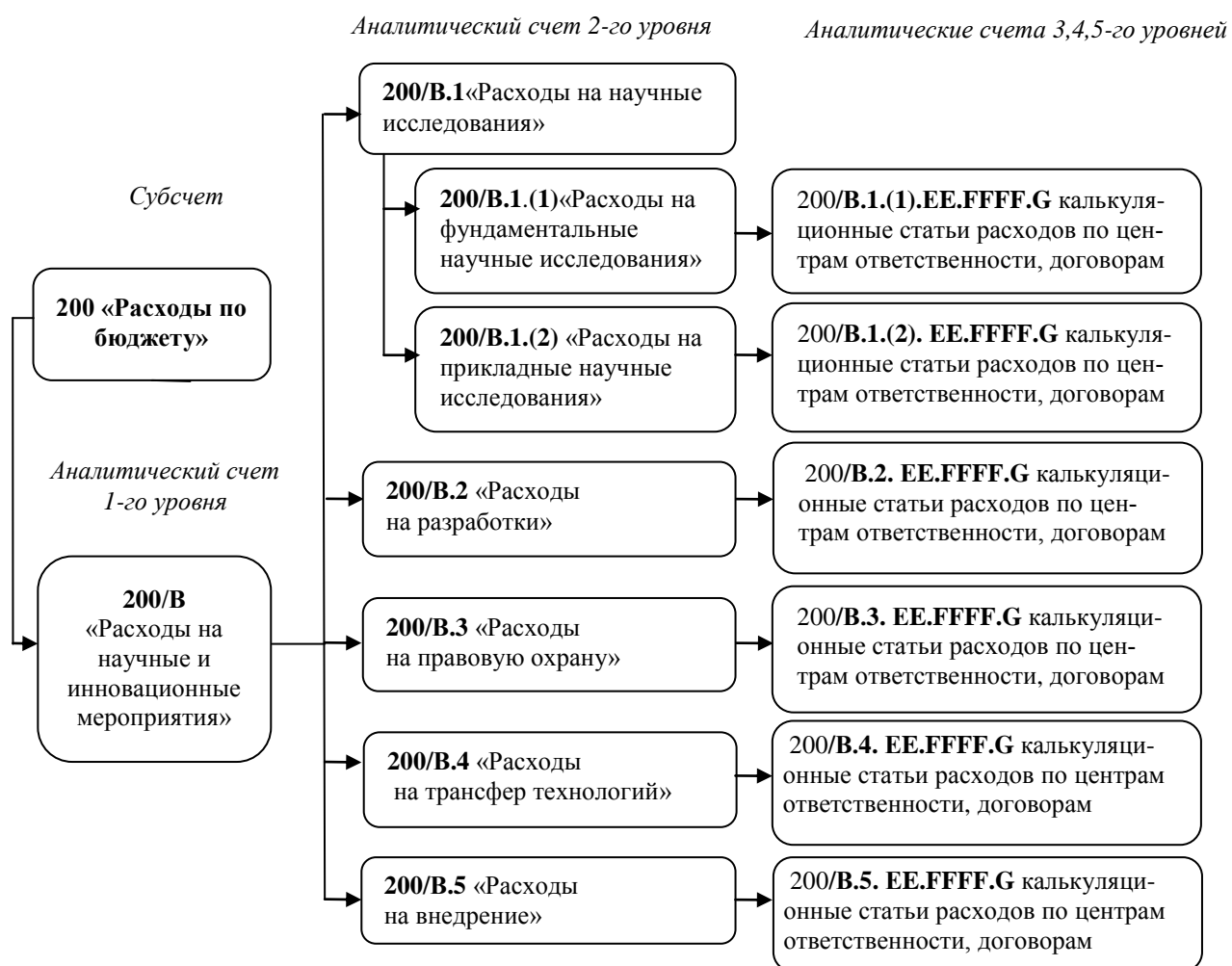


Рисунок 2.2 – Рекомендуемая структура многоуровневой системы аналитических счетов для учета затрат на создание инновационных продуктов на примере субсчета 200 «Расходы по бюджету»

Примечание – Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета затрат на создание инновационных продуктов в бюджетных организациях.

Введение пяти уровней аналитических счетов в рамках указанных субсчетов позволяет формировать себестоимость инновационных и сопутствующих

щих продуктов по этапам создания инновационного продукта в разрезе центров ответственности, заключенных договоров, калькуляционных статей расходов. В то же время учитываются и источники финансирования, поскольку последние определяются номером используемого субсчета. Рассмотрим более подробно назначение аналитических счетов первого уровня.

Аналитический счет 200/В «Расходы на научные и инновационные мероприятия» определяет принадлежность расходов к научно-инновационной деятельности вуза.

Аналитический счет 200/В.1 «Расходы на научные исследования» рекомендуем использовать для отражения расходов на проведение фундаментальных и прикладных научных исследований. К данному аналитическому счету предлагаем предусмотреть подуровень, позволяющий детализировать в учете затраты первого этапа создания инновационного продукта по видам научных исследований: 200/В.1(1) «Расходы на фундаментальные научные исследования», 200/В.1(2) «Расходы на прикладные научные исследования». Это необходимо для того, чтобы накапливать учетную информацию для аналитического исследования доли участия фундаментальной и прикладной науки в создании инновационных продуктов.

Аналитический счет 200/В.2 «Расходы на разработки» предназначен для учета фактических расходов на проектирование, конструирование, изготовление и испытание опытных образцов продукции, испытание новых (усовершенствованных) технологических процессов.

Аналитический счет 200/В.3 «Расходы на правовую охрану» предназначен для отражения расходов, связанных с оформлением и поддержанием в силе исключительных прав на созданные научные (научно-технические) продукты, а именно: расходы на оформление заявочных материалов на получение патента (свидетельства), на переписку по заявке; оплата государственных пошлин за подачу заявки, за проведение экспертизы, за получение патента (свидетельства), поддержание патента в силе. Выделение данного аналитического счета необходимо для обеспечения раздельного учета затрат, участвующих в формировании себестоимости сопутствующих продуктов.

Аналитический счет 200/В.4 «Расходы на трансфер технологий» предлагается для накопления расходов, связанных с изучением конъюнктуры рынка, выявлением возможностей реализации научно-технических продуктов высших учебных заведений; продвижением и сбытом научно-технических продуктов. Если научно-технические продукты создаются при наличии конкретного заказчика, расходы на трансфер технологий в отношении данных продуктов отсутствуют.

Аналитический счет 200/В.5 «Расходы на внедрение» необходим для отражения расходов, связанных с доведением научного (научно-технического)

продукта до готовности его практического использования. Фактические расходы данного этапа могут включать расходы на обслуживание научными сотрудниками вуза процесса внедрения научного (научно-технического) продукта в хозяйственную деятельность конкретного субъекта хозяйствования. У заказчика расходы по внедрению связаны с изготовлением образцов продукции установочной серии, на квалификационные испытания образцов установочной серии, испытание технологического процесса в условиях деятельности заказчика.

Разработанная многоуровневая система аналитических счетов, на наш взгляд, позволяет накапливать и обобщать информацию о расходах по каждому этапу формирования инновационного продукта, видам научных исследований в рамках этапа «научные исследования», анализировать динамику состава, структуры расходов, своевременно выявлять и обосновывать причины отклонения их плановых значений от фактических на каждом этапе. В целях дальнейшей детализации расходов в рамках каждого этапа формирования инновационного продукта следует их детализировать также по центрам ответственности, заключенным договорам, калькуляционным статьям расходов, для чего выделены аналитические счета третьего, четвертого и пятого уровня.

В высших учебных заведениях к центрам ответственности можно отнести инновационно-активные подразделения вуза, а также отдельные временные научные коллективы, непосредственно занятые выполнением инновационных проектов. Связь затрат с центрами ответственности позволяет «персонифицировать» не только затраты, но и достигнутые экономические результаты, тем самым выявлять наиболее активные в инновационном плане подразделения вуза и (или) научные коллективы, определять их долю участия в создании инновационных продуктов и измерять их реальный вклад в формирование доходов (финансовых результатов) вуза от его научно-инновационной деятельности. Детализация затрат по центрам ответственности будет способствовать реализации принципа научно-инновационной деятельности в системе образования, заключающегося в «поддержке ведущих ученых, научных коллективов, научных и научно-педагогических школ, способных обеспечить опережающий уровень образования и научных исследований, развитие научно-технического творчества молодежи» [50]. Установив соотношение доходных поступлений вуза от реализации инновационных, сопутствующих продуктов с расходами соответствующих центров ответственности на их получение, становится возможным определение вклада каждого центра ответственности в формировании прибыли вуза от научно-инновационной деятельности. На этой основе может быть обеспечено распределение части заработанной прибыли от научно-инновационной

деятельности между центрами ответственности пропорционально их реальному вкладу в ее формирование.

В случае необходимости в более глубокой детализации учетной информации по центрам ответственности к субсчетам могут быть предусмотрены дополнительные аналитические счета более высокого уровня. Так, например, если предусматривается закрепление расходов и доходов за факультетами, кафедрами, временными научными коллективами, то допускается расширение количества уровней аналитических счетов, применяемых для этих целей.

Видится целесообразным сохранить существующее закрепление затрат за конкретными договорами, на основании которых осуществляется выполнение инновационных проектов и, как результат, создание инновационных продуктов. Это позволит выявлять те направления научной и научно-технической деятельности вуза, затраты на выполнение которых потенциально обладают наиболее высокими показателями экономической эффективности, что в итоге позволит грамотно управлять результативностью предпринимательской внебюджетной научно-инновационной деятельности учреждений высшей школы. Кроме того, видится экономически целесообразным предусмотреть более подробную детализацию расходов внутри калькуляционных статей, что потребует открытия аналитических счетов шестого и более высокого уровня.

Рассмотрим порядок применения разработанной многоуровневой системы аналитических счетов на примере 2.1.

**Пример 2.1.** На этапе научных исследований расходы на оплату труда научно-производственного персонала научно-исследовательской лаборатории № 8 (далее – НИЛ № 8) УО «Университет», занятого созданием инновационного продукта «Ветро-электрогенератор» по договору № 17 за счет средств инновационного фонда областного исполнительного комитета, составили 9 500 000 рублей.

Данная хозяйственная операция будет отражена в бухгалтерском учете в развернутой форме следующей записью:

В дебет субсчета 200 «Расходы по бюджету» / «Расходы на научные и инновационные мероприятия» / «Расходы на научные исследования» / («Расходы на прикладные научные исследования») / «НИЛ № 8» / «договор № 17» / «Оплата труда научно-производственного персонала» с кредита субсчета 180 «Расчеты с персоналом» на сумму 9 500 000 руб.

В сокращенной форме, присвоив каждому аналитическому счету индивидуальный код, данная бухгалтерская запись получит следующий вид:

*Д-т 200 / 15.1.(2).08.0017.3 – К-т 180 9500000,*

где код 15 – код аналитического счета первого уровня «расходы на научные и инновационные мероприятия»;

код 1 – код аналитического счета второго уровня, соответствующий первому этапу «научные исследования» создания инновационного продукта;

код (2) – код аналитического счета подуровня «расходы на прикладные научные исследования» второго уровня «научные исследования»;

код 08 – код аналитического счета третьего уровня, присвоенный для научно-исследовательской лаборатории № 8;

код 0017 – код аналитического счета четвертого уровня, соответствующий номеру заключенного договора на создание инновационного продукта;

код 3 – код аналитического счета пятого уровня, соответствующий номеру калькуляционной статьи расходов.

Согласно разработанной методике отражения затрат на создание инновационных продуктов и применения рекомендуемой системы аналитических счетов в бюджетных организациях предлагаем формирование фактической себестоимости объектов калькулирования – инновационного и сопутствующего продуктов – на следующих аналитических счетах, как представлено на рисунке 2.3.

Разработанный порядок распределения расходов, обусловленных выполнением инновационного проекта, между объектами калькулирования позволяет разграничить общую совокупность затрат на выполнение инновационного проекта между конечными продуктами научно-инновационной деятельности, что позволяет определять их фактическую себестоимость и оприходовать на баланс как самостоятельные активы организации.

Применение разработанной многоуровневой системы аналитических счетов в рамках субсчета 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам» представляется возможным при условии преобразования экономического содержания указанного субсчета. Необходимость данного преобразования вызвано тем, что назначение существующего субсчета 082, как собственно и его название, ограничено сферой затрат на проведение научных мероприятий по хозяйственным договорам. Следовательно, в настоящее время субсчет 082 не предусмотрен для отражения затрат на инновационные мероприятия. В этой связи видится целесообразным расширить сферу применения данного субсчета путем его переименования в субсчет **082 «Затраты на научные и инновационные мероприятия по договорам»**, на котором будут отражаться затраты, связанные с осуществлением субъектом хозяйствования не только научных, но и инновационных мероприятий по заключенным договорам.

Для преобразованного субсчета 082 предлагаем новый вариант кода аналитического учета (рисунок 2.4). В целях идентификации источников финансирования затрат на создание инновационных продуктов рекомендуем следующую систему кодов аналитического учета второго уровня по источникам финансирования:

код 1 – финансирование за счет средств организаций;

код 2 – финансирование за счет средств инновационных фондов;

код 3 – финансирование за счет специальных фондов;

код 4 – финансирование за счет средств республиканского бюджета;  
код 5 – финансирование за счет средств других бюджетов.

Применим к преобразованному субсчету 082 разработанную систему аналитических счетов и представим её структуру на рисунке 2.5.

Рассмотрим порядок применения разработанной системы аналитических счетов к субсчету 082 «Затраты на научные и инновационные мероприятия по договорам» на примере 2.2.

**Пример 2.2.** На этапе разработок затраты на приобретение материалов, необходимых для создания опытной модели научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор» работниками научно-исследовательской лаборатории № 8 (далее – НИЛ № 8) в УО «Университет» за счет средств заказчика ООО «ТРАСТинвест» согласно заключенного хозяйственного договора № 17 составили 3 650 000 рублей.

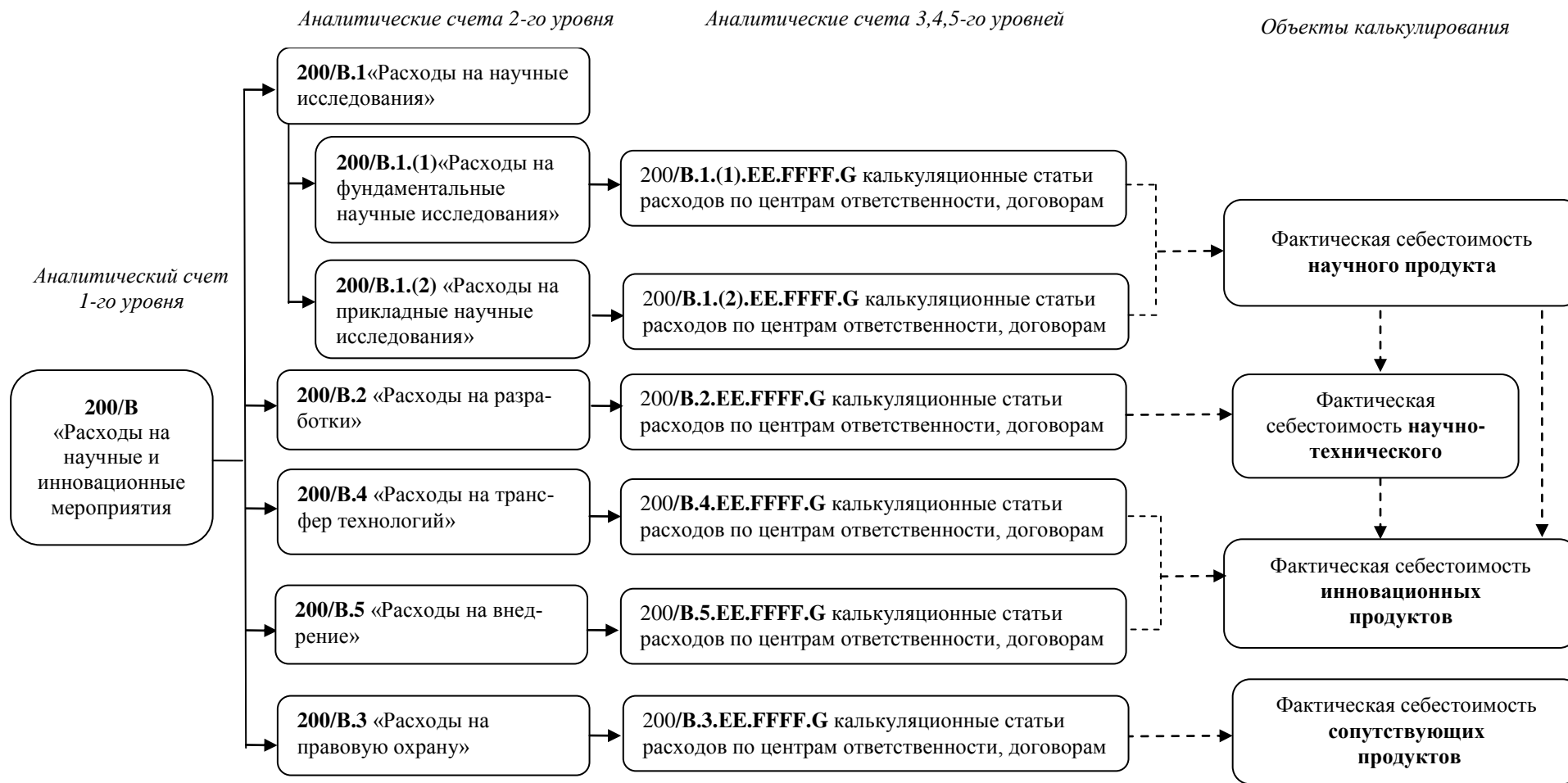
Данную хозяйственную операцию рекомендуем отразить в бухгалтерском учете в развернутой форме следующей записью:

В дебет субсчета 082 «Затраты на научные и инновационные мероприятия по договорам» / «Затраты на разработки» / «Финансирование за счет средств организаций» / «НИЛ № 8» / «Договор № 17» / «Материалы» с кредита субсчета 060 «Материалы для учебных, научных и других целей» на сумму 3 650 000 рублей.

В сокращенной форме, присвоив каждому аналитическому счету индивидуальный код, данная бухгалтерская запись получит следующий вид:

*Д-т 082/ 2.1.08.0017.1– К-т 060 3650000,*





**Рисунок 2.3 – Рекомендуемый порядок отнесения расходов, обусловленных выполнением инновационного проекта и отраженных на субсчете 200, на объекты калькулирования**

*Примечание* – Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета затрат на создание инновационных продуктов.

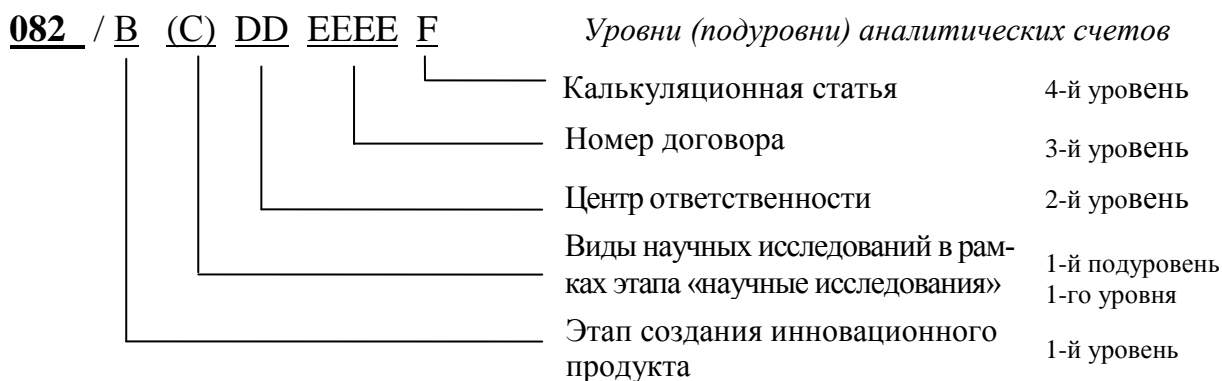


Рисунок 2.4 – Предлагаемый вариант кода аналитического счета для учета затрат на создание инновационных продуктов на преобразованном субсчете 082 «Затраты на научные и инновационные мероприятия по договорам»

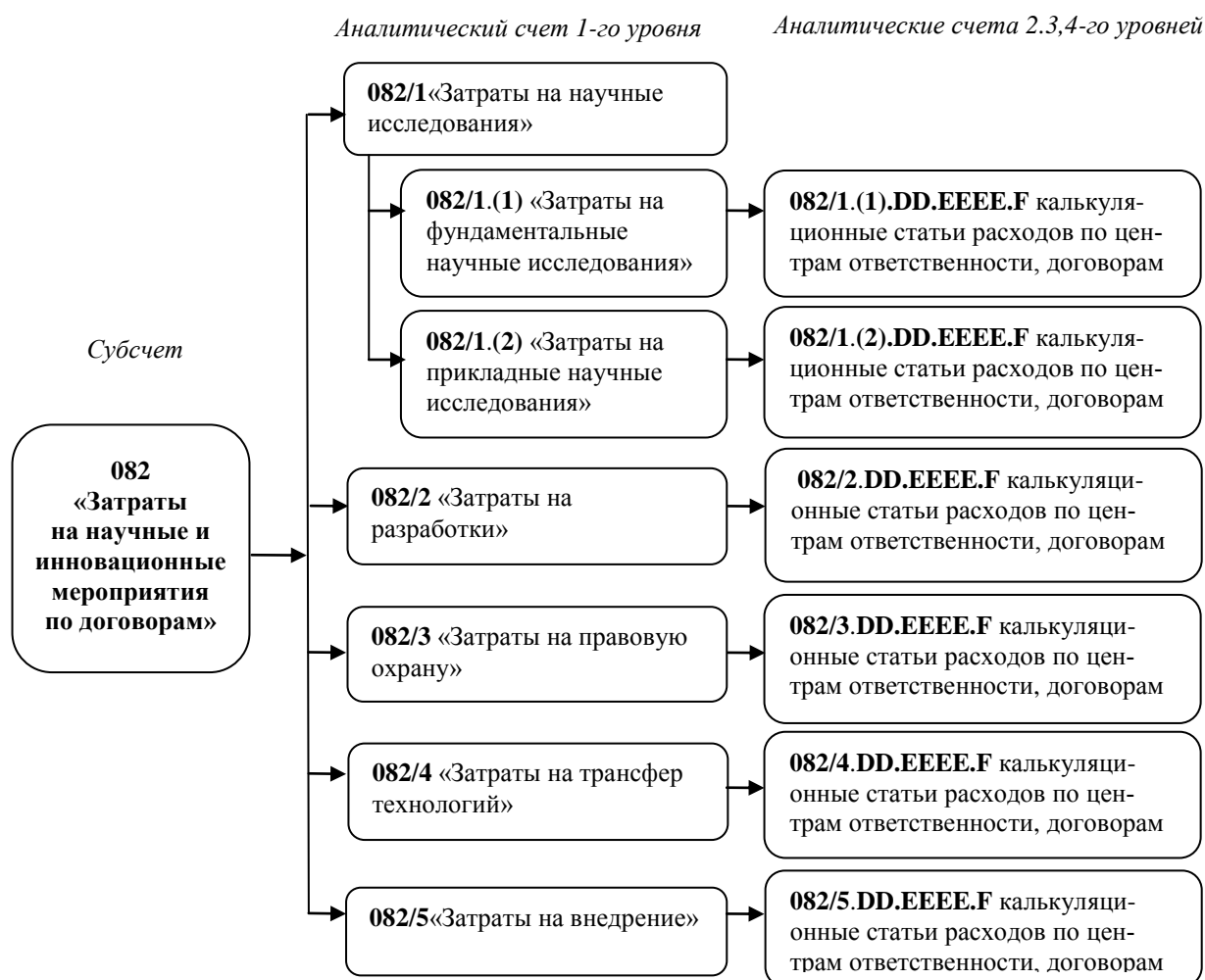


Рисунок 2.5 – Рекомендуемая система аналитических счетов для учета затрат на субсчете 082 «Затраты на научные и инновационные мероприятия по договорам»

Преимущество разработанной многоуровневой системы аналитических счетов для учета затрат на создание инновационных продуктов заключается в обеспечении возможности накапливать затраты на создание инновационного продукта на одном субсчете, определяемом в бюджетных организациях источником финансирования затрат, с их последующей детализацией по этапам формирования инновационного продукта, что не обеспечивается в условиях применения существующей методики учета. На рисунке 2.6 предложен порядок отнесения затрат, начисленных в процессе выполнения инновационного проекта, на объекты калькулирования.

Закрытие предложенных аналитических счетов учета затрат следует проводить путем переноса их сальдо на счета учета продуктов научно-инновационной деятельности. Основанием для закрытия таких аналитических счетов учета затрат, как 200/В.1 «Расходы на научные исследования», 200/В.2 «Расходы на разработки», рекомендуем считать получение научного (научно-технического) продукта, подлежащего внедрению, что требует исчисления его фактической себестоимости и ее отражения в бухгалтерском учете. Следовательно, относить затраты с указанных аналитических счетов следует на фактическую себестоимость научного (научно-технического) продукта.

Для закрытия таких аналитических счетов учета затрат, как 200/В.4 «Расходы на трансфер технологий» и 200/В.5 «Расходы на внедрение», требуется подтверждение факта внедрения научного (научно-технического) продукта. В качестве основания для подтверждения факта внедрения предлагается считать акт использования (внедрения) научного (научно-технического) продукта в практику, подписанный заказчиком. При получении такого акта предлагаем списывать в учете исполнителя расходы с указанных аналитических счетов на фактическую себестоимость инновационного продукта. Величина затрат на трансфер технологий, правовую охрану и внедрение научных (научно-технических продуктов) в настоящее время обезличена в составе общехозяйственных расходов вуза, что устраняется в случае применения рекомендуемой методики учета затрат на создание инновационных продуктов.

Для списания расходов с аналитического счета 200/В.3 «Расходы на правовую охрану» на такой объект калькулирования как сопутствующий продукт, необходимо получение документа (патента, свидетельства), подтверждающего правообладание исполнителя (заказчика) в отношении конкретного нематериального актива.

Аналогичный порядок закрытия аналитических счетов первого уровня на преобразованном субсчете 082 «Затраты на научные и инновационные мероприятия по договорам».



Рисунок 2.6 – Рекомендуемый порядок отнесения затрат, обусловленных выполнением инновационного проекта и отраженных на субсчете 082, на объекты калькулирования

Примечание – Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета затрат на создание инновационных продуктов.

Так как затраты на создание инновационного продукта предложено накапливать на рекомендованных выше счетах, возникает необходимость отразить в учете и объекты калькулирования – продукты научно-инновационной деятельности вуза, к число которых относится инновационный продукт.

В действующем плане счетов бюджетной организации субсчета для отражения его стоимости отсутствуют, поэтому рекомендуем ввести новый субсчет **032 «Продукты научно-инновационной деятельности»** для отражения в бухгалтерском учете вузов продуктов научно-инновационной деятельности по фактической себестоимости. Назначение данного субсчета видится в накоплении в бухгалтерском учете исполнителя информации о движении стоимости следующих продуктов научно-инновационной деятельности: научных и научно-технических продуктов с момента их разработки и до момента внедрения в практическую деятельность; сопутствующих продуктов в виде оформленных имущественных прав на созданные научные (научно-технические) продукты (рисунок 2.7).



Рисунок 2.7 – Предлагаемый вариант кода аналитического счета для учета наличия и движения продуктов научно-инновационной деятельности на субсчете 032 «Продукты научно-инновационной деятельности»

*Примечание* – Собственная разработка.

На основе использования разработанного варианта кода аналитического счета для учета продуктов научно-инновационной деятельности по их фактической себестоимости на субсчете 032 «Продукты научно-инновационной дея-

тельности» нами рекомендована система аналитических счетов к данному субсчету, структура которой приведена на рисунке 2.8.

Представим рекомендуемое экономическое содержание вновь вводимого субсчета 032 и аналитических счетов к нему.

Аналитический счет первого уровня 032/1 «Научные продукты» предназначен для отражения стоимости научных продуктов, полученных в результате проведения фундаментальных и (или) прикладных научных исследований. Оприходование научных продуктов на бухгалтерский баланс целесообразно осуществлять в том случае, если научный продукт далее подлежит передаче заказчику для целей апробации и не требуется проведение разработок.

Аналитический счет первого уровня 032/2 «Научно-технические продукты» предназначен для отражения стоимости научно-технических продуктов, полученных в результате проведения фундаментальных и (или) прикладных научных исследований, а также разработок.



Рисунок 2.8 – Рекомендуемая структура системы аналитических счетов для учета продуктов научно-инновационной деятельности применительно к новому субсчету 032 «Продукты научно-инновационной деятельности»

*Примечание* – Собственная разработка.

Если при создании инновационного продукта требуется проведение не только фундаментальных, прикладных исследований, формирующих стоимость научного продукта, но также и разработок, то оприходование на балансе научного продукта, а затем его вновь списание с баланса на производство научно-технического продукта считаем теоретически правильным, однако нецелесообразным, поскольку тем самым увеличивается трудоемкость ведения бухгалтер-

ского учета. Поэтому в целях экономии трудового времени работников бухгалтерских служб рекомендуется опускать стадию оприходования научного продукта при условии, если заведомо известно, что последует стадия разработок, обеспечивающая превращение научного продукта в научно-технический.

Научно-техническими продуктами, подлежащими отражению по фактической себестоимости на аналитическом счете 032/2 «Научно-технические продукты» могут быть изобретения, промышленные образцы, полезные модели, новые методы производства (передачи) услуг, селекционные достижения, топологии интегральной микросхемы, новые сорта растений, новые породы животных.

Аналитический счет 032/3 «Инновационные продукты» рекомендуем использовать для отражения в бухгалтерском учете фактической стоимости внедренных научных и научно-технических продуктов, которые после доведения их до готовности практического использования у заказчика считаются инновационными продуктами. В момент оплаты заказчиком за приобретенный инновационный продукт в бухгалтерском учете исполнителя следует по кредиту данного аналитического счета отразить фактическую себестоимость реализованного инновационного продукта. Основанием для совершения записей на счетах бухгалтерского учета у вуза-исполнителя является подписание заказчиком акта о практическом использовании (внедрении) научного (научно-технического) продукта. В этом случае аналитический счет 032/3 «Инновационные продукты» предлагаем использовать в корреспонденции со счетами учета реализации или бюджетного финансирования.

Аналитический счет первого уровня 032/4 «Имущественные права на научные и научно-технические продукты» предназначен для отражения стоимости возникших имущественных прав на запатентованные, защищенные свидетельствами научные, научно-технические продукты, подлежащих передаче заказчику. Введение данного аналитического счета целесообразно в том случае, если по условиям договора правообладателем является заказчик. Поэтому оприходовать возникшие имущественные права в качестве нематериальных активов в учете вуза-исполнителя неправомерно, поскольку в данном случае исполнитель не является правообладателем. Вместе с тем как одно из условий в заключаемом договоре может быть указано, что возникшие имущественные права на научные и научно-технические продукты подлежат передаче заказчику, следовательно, хозяйственная операция по передаче имущественных прав от исполнителя заказчику найдет соответствующее отражение в бухгалтерском учете на основе применения счета 032/4. К указанному аналитическому счету предусмотрим два аналитических счета более высокого уровня, на которых будут отражаться имущественные права отдельно по способам их правовой

охраны (032/41 «Имущественные права по патентам», 032/42 «Имущественные права по свидетельствам»).

Аналитический счет второго уровня 032/21 «Научно-технические продукты к внедрению» предназначен для накопления в бухгалтерском учете исполнителя информации о фактической себестоимости созданных научно-технических продуктов как результатов законченных научных исследований и разработок, подлежащих внедрению. По дебету данного аналитического счета предлагаем отражать фактическую себестоимость созданных научно-технических продуктов, а по кредиту – фактическую себестоимость научно-технических продуктов, переданных на внедрение заказчикам (конечным пользователям) для целей внедрения в их хозяйственную деятельность. Аналогично применение аналитического счета 032/11 «Научные продукты к внедрению».

На аналитическом счете 032/22 «Научно-технические продукты на внедрении» предлагается отражать фактическую себестоимость научно-технических продуктов, находящихся в процессе доведения до практического их использования (внедрения) в хозяйственную деятельность заказчиков (конечных пользователей). В бухгалтерском учете исполнителя по дебету данного аналитического счета рекомендуем отражать фактическую себестоимость научно-технических продуктов, переданных на внедрение заказчику, а по кредиту счета – фактическую себестоимость научно-технических продуктов, получивших внедрение в практическую деятельность, что подтверждается двусторонним подписанием приемо-сдаточного акта, или возвращенных исполнителю обратно для целей доработки. Аналогично применение аналитического счета 032/12 «Научные продукты на внедрении».

В целях идентификации источников финансирования затрат (расходов) на создание инновационных продуктов нами рекомендована система кодов аналитического учета третьего уровня по источникам финансирования:

код 1 – финансирование за счет средств организаций (затраты на создание инновационных продуктов отражаются на субсчете 082/1 «Затраты на научные и инновационные мероприятия по договорам со сторонними организациями»);

код 2 – финансирование за счет средств инновационных фондов (расходы на создание инновационных продуктов отражаются на субсчете 211 «Расходы за счет внебюджетных источников»);

код 3 – финансирование за счет специальных фондов (расходы на создание инновационных продуктов отражаются на субсчете 211 «Расходы за счет внебюджетных источников»);

код 4 – финансирование за счет средств республиканского бюджета (расходы на создание инновационных продуктов отражаются на субсчете 200 «Расходы по бюджету»);



код 5 - финансирование за счет средств других бюджетов (расходы на создание инновационных продуктов отражаются на субсчете 200 «Расходы по бюджету» или 202 «Расходы за счет других бюджетов»).

На основании вышеизложенного справедливо полагать, что с помощью нового субсчета 032 «Продукты научно-инновационной деятельности» и разработанной в целях его развития четырехуровневой системы аналитических счетов представляется удобным отражать на балансе исполнителя движение всех продуктов научно-инновационной деятельности, себестоимость которых до настоящего времени является обезличенной в составе общей совокупности затрат на выполнение инновационного проекта.

Аналитические счета второго уровня субсчета 032 участвуют в формировании учетной информации для следующих целей:

1. По научным, научно-техническим, инновационным продуктам – для отражения движения научных и научно-технических продуктов от момента их создания и до момента внедрения (превращения в инновационный продукт), что необходимо для информационного обслуживания анализа динамики структуры продуктов научно-инновационной деятельности. Становится возможным определить удельный вес подлежащих внедрению, находящихся на внедрении и внедренных научных, научно-технических продуктов, неоплаченных инновационных продуктов в общем объеме созданных продуктов научно-инновационной деятельности. Это представляет практическую ценность и значимость для оценки результативности взаимодействия научно-инновационной сферы вузов с практической деятельностью субъектов хозяйствования.

2. По сопутствующим продуктам – для отражения движения имущественных прав на созданные научные и научно-технические продукты, возникших в случае их правовой защиты, в разрезе способов правовой охраны.

Использование информации аналитических счетов второго уровня позволяет определять процентное содержание подлежащих внедрению, находящихся на внедрении и внедренных научных, научно-технических продуктов в общем объеме продуктов научно-инновационной деятельности вуза. На этом основании можно установить объемы внедренных собственных научных разработок в хозяйственную деятельность субъектов экономики, создаваемых за счет различных источников финансирования, а значит, долю участия вуза в инновационном развитии организаций и государства в целом.

Актуальность исследования объемов и структуры источников финансирования научных разработок в вузах состоит в том, что в действующей практике инновационные продукты, разрабатываемые за счет бюджетных источников (например, средств республиканского, местного бюджета, целевых бюджетных и внебюджетных инновационных фондов), финансируются государственным

заказчиком в части фактических расходов на их создание. Данный факт объясняет сравнительно низкий уровень прибыли вуза от его научно-инновационной деятельности, если в общем объеме заказов на выполнение инновационных проектов преобладают государственные заказы.

Экономическая эффективность затрат вузов на создание инновационных продуктов на современном этапе может обеспечиваться за счет выполнения заказов на создание инновационных продуктов по хозяйственным договорам для сторонних организаций, которые в свою очередь финансируют приобретение инновационных продуктов за счет собственных или заемных источников. Инновационные продукты, реализуемые в рамках внебюджетной предпринимательской научно-инновационной деятельности, как правило, обеспечивают вузам получение прибыли, которая составляет финансовую основу для расширенного воспроизводства научно-инновационной сферы. Применение аналитического счета третьего уровня, позволяющего детализировать инновационные продукты по источникам финансирования затрат на их создание, дает возможность определения удельного веса инновационных продуктов, созданных на предпринимательской и бюджетной основе. Следовательно, становится возможным определить активность развития внебюджетной научно-инновационной деятельности в условиях ограниченности бюджетных ассигнований на эти цели и долю участия вуза в реализации государственных республиканских и региональных программ по инновационному развитию страны в целом и ее административно-территориальных единиц.

Аналитический счет четвертого уровня предназначен для закрепления созданных инновационных продуктов за конкретными центрами ответственности вуза – инновационно-активными подразделениями вуза (факультетами, кафедрами, научно-исследовательскими лабораториями, временными научными коллективами и др.), занятыми созданием инновационных продуктов. Это позволит выявить степень участия каждого из подразделений в создании инновационных продуктов и их реальный вклад в обеспечение доходных поступлений и финансовых результатов вуза от осуществления научно-инновационной деятельности.

Аналитический счет пятого уровня, на наш взгляд, необходим для закрепления созданных инновационных продуктов за конкретными договорами, заключенными с заказчиками. Это позволяет контролировать объем незавершенных, завершенных в отчетном периоде инновационных проектов, что характеризует научно-инновационную активность тех или иных подразделений вуза.

Рассмотрим на примере 2.3 порядок применения рекомендованной системы аналитических счетов к субсчету 032 «Продукты научно-инновационной деятельности».

**Пример 2.3.** В результате проведения фундаментальных, прикладных научных исследований и разработок научно-исследовательской лабораторией № 8 в УО «Университет» разработан научно-технический продукт «Ветроэлектрогенератор», финансируемый за счет средств ООО «ТРАСТинвест» по договору № 17. Фактическая себестоимость созданного научно-технического продукта составила 17 607 000 руб.

Данную хозяйственную операцию предлагаем зафиксировать в развернутой форме в бухгалтерском учете записями следующего содержания:

1. Отражено списание затрат по *i*-й калькуляционной статье, обусловленных выполнением этапов фундаментальных научных исследований, в совокупном размере 4 153 000 руб. на фактическую себестоимость инновационного продукта.

В дебет субсчета 032 «Продукты научно-инновационной деятельности» / «Научно-технические продукты» / «Научно-технические продукты к внедрению» / «Финансирование за счет средств организаций» / «НИЛ № 8» / «договор № 17» с кредита субсчета 082 «Затраты на научные и инновационные мероприятия по договорам» / «Затраты на научные исследования» / («Затраты на фундаментальные научные исследования») / «НИЛ № 8» / «договор № 17» / *i*-я калькуляционная статья затрат на общую сумму 4 153 000 руб.

Сокращенная общая форма записи, содержащая субсчет и коды аналитических счетов разного уровня, примет следующий вид:

*Д-т 032/2.2.1.08.0017 – К-т 082 / 1.(1).08.0017.i,*

где код 2 – код аналитического счета первого уровня, соответствующий виду продукта научно-инновационной деятельности «научно-технический продукт»;

код 2 – код аналитического счета второго уровня, соответствующий состоянию научно-технического продукта «научно-технический продукт на внедрении»;

код 1 – код аналитического счета третьего уровня, соответствующий источнику финансирования затрат за счет средств организаций;

код 08 – код аналитического счета четвертого уровня, присвоенный для научно-исследовательской лаборатории № 8;

код 0017 – код аналитического счета пятого уровня, соответствующий номеру заключенного хозяйственного договора на создание инновационного продукта;

Предлагаемый состав учетных записей отражен в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Отражение в учете списания затрат, обусловленных выполнением фундаментальных научных исследований, на фактическую себестоимость научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор»

Д-т	Кт	Сумма, тыс. руб.	Содержание хозяйственной операции
032/2.1.08.0017	082/1.(1).08.0017.1	100	Отнесена стоимость израсходованных материалов на фактическую себестоимость научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор»
032/2.1.08.0017	082/1.(1).08.0017.3	2500	Отнесены затраты на оплату труда научно-производственного персонала на фактическую себестоимость научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор»
032/2.1.08.0017	082/1.(1).08.0017.4	865	Отнесены социальные отчисления и другие обязательные платежи от фонда оплаты труда научно-производственного персонала на фактическую себестоимость научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор»
032/2.1.08.0017	082/1.(1).08.0017.5	120	Отнесены затраты по научно-производственным командировкам на фактическую себестоимость научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор»
032/2.1.08.0017	082/1.(1).08.0017.7	190	Отнесены прочие прямые затраты на фактическую себестоимость научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор»
032/2.1.08.0017	082/1.(1).08.0017.8	378	Отнесены накладные расходы на фактическую себестоимость научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор»
<b>ИТОГО:</b>		<b>4153</b>	

*Примечание* – Собственная разработка на основе данных приложения У.

2. Отражено списание затрат по *i*-й калькуляционной статье, обусловленных выполнением этапов прикладных научных исследований, в общем размере 2 692 000 руб. на фактическую себестоимость инновационного продукта.

В дебет субсчета 032 «Продукты научно-инновационной деятельности» / «Научно-технические продукты» / «Научно-технические продукты к внедрению» / «Финансирование за счет средств организаций» / «НИЛ № 8» / «договор № 17» с кредита субсчета 082 «Затраты на научные и инновационные мероприятия по договорам» / «Затраты на научные исследования» / («Затраты на прикладные научные исследования») / «НИЛ № 8» / «договор № 17» / *i*-я калькуляционная статья затрат на общую сумму 20 306 000 руб.

Сокращенная форма записи примет следующий вид:

*Д-т* 032/2.2.4.08.0017 – *К-т* 082 /1.(2).08.0017.1,

Предлагаемый состав учетных записей отражен в таблице 2.2.

Таблица 2.2 – Отражение в бухгалтерском учете списания затрат, обусловленных выполнением этапа прикладных научных исследований, на фактическую себестоимость научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор»

Д-т	Кт	Сумма, тыс. руб.	Содержание хозяйственной операции
032/2.1.08.0017	082/1.(2).08.0017.1	250	Отнесена стоимость израсходованные материалы на фактическую себестоимость научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор»
032/2.1.08.0017	082/1.(2).08.0017.3	1500	Отнесены затраты на оплату труда научно-производственного персонала на фактическую себестоимость научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор»
032/2.1.08.0017	082/1.(2).08.0017.4	519	Отнесены социальные отчисления и другие обязательные платежи от фонда оплаты труда научно-производственного персонала на фактическую себестоимость научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор»
032/2.1.08.0017	082/1.(2).08.0017.5	100	Отнесены затраты по научно-производственным командировкам на фактическую себестоимость научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор»
032/2.1.08.0017	082/1.(2).08.0017.7	78	Отнесены прочие прямые затраты на фактическую себестоимость научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор»
032/2.1.08.0017	082/1.(2).08.0017.8	245	Отнесены накладные расходы на фактическую себестоимость научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор»
<b>ИТОГО:</b>		<b>2692</b>	

*Примечание* – Собственная разработка на основе данных приложения У.

3. Отражено списание затрат по *i*-й калькуляционной статье, обусловленных выполнением этапа разработок, на фактическую себестоимость инновационного продукта.

В дебет субсчета 032 «Продукты научно-инновационной деятельности» / «Научно-технические продукты» / «Научно-технические продукты к внедрению» / «Финансирование за счет средств организаций» / «НИЛ № 8» / «договор № 17» с кредита субсчета 082 «Затраты на научные и инновационные мероприятия по договорам» / «Затраты на разработки» / «НИЛ № 8» / «договор № 17» / *i*-я калькуляционная статья затрат на общую сумму 10 762 000 руб. Сокращенная форма записи примет вид:

*Д-т 032/2.2.1.08.0017 – К-т 082 /2.08.0017.i.*

Предлагаемый состав учетных записей отражен в таблице 2.3.

Таблица 2.3 – Отражение списания затрат, обусловленных выполнением этапа разработок, на фактическую себестоимость научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор»

Д-т	Кт	Сумма, тыс. руб.	Содержание хозяйственной операции
032/2.1.08.0017	082/2.08.0017.1	3000	Отнесена стоимость израсходованных материалов на фактическую себестоимость научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор»
032/2.1.08.0017	082/2.08.0017.2	870	Отнесена стоимость израсходованных топливно-энергетических ресурсов на фактическую себестоимость научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор»
032/2.1.08.0017	082/2.08.0017.3	4000	Отнесены затраты на оплату труда научно-производственного персонала на фактическую себестоимость «Ветроэлектрогенератора»
032/2.1.08.0017	082/2.08.0017.4	1384	Отнесены социальные отчисления и другие обязательные платежи от фонда оплаты труда научно-производственного персонала на фактическую себестоимость «Ветроэлектрогенератора»
032/2.1.08.0017	082/2.08.0017.5	200	Отнесены затраты по научно-производственным командировкам на фактическую себестоимость «Ветроэлектрогенератора»
032/2.1.08.0017	082/2.08.0017.6	230	Отнесены затраты на услуги сторонних организаций на фактическую себестоимость научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор»
032/2.1.08.0017	082/2.08.0017.7	100	Отнесены прочие прямые затраты на фактическую себестоимость «Ветроэлектрогенератора»
032/2.1.08.0017	082/2.08.0017.8	978	Отнесены накладные расходы на фактическую себестоимость научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор»
<b>ИТОГО:</b>		<b>10762</b>	

*Примечание* – Собственная разработка на основе данных приложения У.

Таким образом, согласно данным таблиц 2.1 – 2.3 в бухгалтерском учете вуза-исполнителя на субсчете 032/2.1.08.0017 будет сформирована фактическая себестоимость созданного научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор», равная 17 607 000 рублей (4153000 + 2692000 + 10762000).

В продолжение вышеприведенного примера рассмотрим пример 2.4.

**Пример 2.4.** Научно-технический продукт «Ветроэлектрогенератор», созданный в научно-исследовательской лаборатории № 8 УО «Университет» за счет средств заказчика ООО «ТРАСТИНВЕСТ» по договору № 0017, передан заказчику для целей апробации. Фактическая себестоимость переданного научно-технического продукта составила 1 7607 000 рублей.

Данная хозяйственная операция будет зафиксирована в бухгалтерском учете в развернутой форме записями следующего содержания:

1. Отражена передача научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор» заказчику по фактической себестоимости в размере 17 607 000 рублей для апробации.

В дебет субсчета 032 «Продукты научно-инновационной деятельности» / «Научно-технические продукты» / «Научно-технические продукты на внедрении» / «Финансирование за счет средств организаций» / «НИЛ № 8» / «договор № 17» с кредита субсчета 032 «Продукты научно-инновационной деятельности» / «Научно-технические продукты» / «Научно-технические продукты к внедрению» / «Финансирование за счет средств организаций» / «НИЛ № 8» / «договор № 17» на сумму 17 607 тыс. руб.

Сокращенная форма записи, содержащая субсчет и коды аналитических счетов разного уровня, примет следующий вид:

*Д-т 032/2.2.1.08.0017 – К-т 032/2.1.1.08.0017                    17607000.*

Как было отмечено выше, передачу научно-технического продукта вузом-исполнителем заказчику следует подтверждать двусторонним подписанием акта приема-передачи научного (научно-технического) продукта. Внедрение научного (научно-технического) в практическую деятельность заказчика предлагается подтверждать подписанием заказчиком акта об использовании (внедрении) в практику научного (научно-технического) продукта. Это является основанием считать научный (научно-технический) продукт внедренным, а, следовательно, инновационным. Применение предложенных рекомендаций впервые предоставит возможность вузам-исполнителям своевременно отражать в бухгалтерском учете уменьшение затрат по незавершенному производству.

Для отражения в бухгалтерском учете бюджетных организаций инновационных и сопутствующих продуктов, созданных **для собственного использования**, считаем целесообразным преобразовать экономическое содержание существующего счета 01 «Основные средства» в предлагаемый счет 01 «*Основные средства и нематериальные активы*» с открытием нового субсчета 014 «*Нематериальные активы*» для целей отдельного отражения на нем нематериальных активов организации, к которым могут быть отнесены инновационные и сопутствующие продукты, созданные и используемые вузом (рисунок 2.9).



Рисунок 2.9 – Предлагаемая структура субсчета 014 «Продукты научно-инновационной деятельности» к преобразованному счету 01 «Основные средства и нематериальные активы»

*Примечание* – Собственная разработка в рамках предлагаемой методики бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов.

Рассмотрим более подробно типовые корреспонденции счетов, которые могут быть составлены при использовании рекомендованной методики бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов, финансируемых из различных источников, в бюджетных организациях (приложение Ф). При разработке типовых учетных записей были использованы рекомендации, разработанные отечественным ученым-экономистом Л.Ф. Еськовой, для отражения ежемесячного начисления амортизации в отношении инновационных и сопутствующих продуктов в бухгалтерском учете бюджетных организаций [24, с. 73].

Разработанная методика бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов применима не только в бюджетных, но и вузах, осуществляющих деятельность на хозяйственном расчете. Практические рекомендации по применению разработанной методики бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов в хозрасчетных высших учебных заведениях изложены в приложении Х. Для таких вузов нами также разработаны типовые корреспонденции счетов, которые могут быть составлены при использовании разработанной методики (приложение Ц).



В развитие рекомендованной методики бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов считаем необходимым рассмотреть вопрос о способах финансирования затрат, обусловленных выполнением инновационного проекта. Следует обратить внимание на существующий календарный способ бюджетного финансирования затрат при выполнении инновационного проекта за счет бюджетных средств, что обусловлено спецификой бюджетной росписи государственных расходов и контролем за ее исполнением со стороны уполномоченных государственных органов [17, ст. 2]. Однако мы считаем существующую привязку периодичности бюджетного финансирования к равным временным интервалам (как правило, кварталам, годам) нерациональной. Это заставляет исполнителей планировать результаты научных и инновационных мероприятий по временным интервалам, что может идти в разрез с этапами создания инновационного продукта, выделяемыми по целевому назначению проводимых мероприятий и ожидаемым результатам их осуществления. Как следствие, это фактически обезличивает реально достигнутые результаты по завершении выполнения каждого этапа инновационного проекта, препятствует эффективному контролю за ходом его выполнения и своевременному принятию грамотных управленческих решений о целесообразности продолжения финансирования работ по конкретному проекту.

Для решения изложенной проблемы рекомендуем упразднить практику финансирования инновационных проектов по календарным этапам и предусмотреть финансирование *по этапам* создания инновационного продукта. Целесообразность данной рекомендации обосновывается тем, что предлагаемая связь периодичности авансового финансирования с этапами создания инновационного продукта позволит контролировать как исполнителю, так и заказчику эффективность использования полученных (выделенных) денежных средств на каждый этап, сопоставлять размер израсходованных средств с размером фактически достигнутых результатов, принимать взвешенные решения о целесообразности перехода к выполнению следующего этапа инновационного проекта. Такая организация бюджетного финансирования затрат по этапам создания результата инновационной деятельности – инновационного продукта – позволит своевременно выявлять причины возникновения экономии или недостаточности выделенных заказчиком денежных средств для финансирования завершения конкретных этапов, вырабатывать и согласовывать с заказчиком грамотные решения о потребности в выделении дополнительного финансирования, его сокращения или прекращения.

По мнению автора, практическая значимость предложенной методики бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях заключается в том, что ее применение позволяет:

- впервые организовать отдельный учет затрат, связанных с созданием нового объекта учета – результата инновационной деятельности вуза, который представлен инновационным продуктом;
- формировать на одном субсчете бухгалтерского учета бюджетных организаций информацию, необходимую для определения фактической себестоимости нового объекта калькулирования – инновационного продукта;
- отражать в бухгалтерском учете достоверную величину незавершенного производства по научно-инновационной деятельности;
- адекватно представлять информацию о составе имущества вуза в бухгалтерском учете и отчетности учреждений высшей школы.

## **2.2. Разработка методики исчисления фактической себестоимости инновационного продукта**

В отечественной практике бухгалтерского учета высших учебных заведений инновационный продукт до настоящего времени не рассматривается как самостоятельный объект учета и калькулирования, а значит, не проводится исчисление его фактической себестоимости, что обусловило существование **третьей методической проблемы бухгалтерского учета и анализа**.

Поскольку в первой главе монографии нами предложено признать инновационный продукт новым объектом бухгалтерского учета и калькулирования, возникает обоснованная потребность в его достоверной стоимостной оценке, что необходимо для формирования объективной информации в бухгалтерском учете и отчетности о составе имущества вуза, определения экономической эффективности его научно-инновационной деятельности.

Используя за основу определение себестоимости научно-технической продукции, приведенное в Методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции, можно сформулировать определение себестоимости инновационного продукта.

**Себестоимость инновационного продукта** представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе его создания природных ресурсов, сырья, материалов, комплектующих изделий и полуфабрикатов, топлива, энергии, основных фондов, нематериальных активов, трудовых ресурсов и других затрат.

При разработке методики исчисления фактической себестоимости инновационного продукта считаем необходимым обратить внимание на важное об-

стоятельство, обусловленное спецификой формирования результата инновационной деятельности вуза.

Получение инновационного продукта как такового возможно только после внедрения научного или научно-технического продукта в практическую деятельность заказчика (конечного пользователя). Внедрению предшествует процесс апробации научного (научно-технического) продукта в условиях заказчика (конечного пользователя), для чего требуется передача продукта исполнителем заказчику, сопровождаемая двусторонним подписанием акта о приеме-передаче научного (научно-технического) продукта. В действительности переданный продукт находится вне места расположения исполнителя, что в конечном итоге влечет изменение в составе его имущества. Однако в настоящее время до момента поступления оплаты от заказчика в бухгалтерском учете исполнителя числятся затраты на создание инновационного продукта в составе незавершенного производства. В действительности же передача исполнителем и получение заказчиком научного или научно-технического продукта для его внедрения влечет изменение в составе имущества обеих сторон. Отметим, что данный факт хозяйственной деятельности в условиях действующего законодательства не находит соответствующего отражения в бухгалтерском учете и отчетности как вузов-исполнителей, так и заказчиков. Это свидетельствует о нарушении следующих требований к ведению бухгалтерского учета, предусмотренных статьей 8 Закона 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*» [75, ст. 8].

В этой связи при разработке методики исчисления фактической себестоимости инновационного продукта и выделении объектов калькулирования считаем необходимость учесть специфику процесса получения инновационного продукта в целях устранения выявленного нарушения.

Для определения себестоимости инновационного продукта требуется, прежде всего, исчисление себестоимости промежуточных продуктов, а именно научных и научно-технических продуктов, получаемых в процессе создания инновационного продукта и подлежащих передаче заказчику для внедрения. По этой причине *объектами калькулирования себестоимости* предлагаем считать не только конечные продукты, к которым относятся инновационный и сопутствующий продукты, но и промежуточные – научные и научно-технические продукты.

Объектами учета затрат при создании инновационного продукта нами предлагается считать стадии и этапы его формирования, поэтому в целях оперативного контроля и управления себестоимостью инновационного продукта рекомендуем использовать *попередельный метод* ее исчисления. Необходимость применения попередельного метода калькулирования себестоимости обусловлено потребностью в исчислении фактической себестоимости промежуточных продуктов. Попередельный метод учета затрат актуален, поскольку конечный результат инновационной деятельности вуза – инновационный продукт – создается в ходе ряда последовательных прерывных переделов – стадий и этапов его формирования. В результате их выполнения образуются промежуточные продукты в виде научных или научно-технических продуктов, а также сопутствующие продукты.

Такие факты хозяйственной деятельности, как создание промежуточного продукта, его передача от исполнителя заказчику для целей апробации и последующего внедрения в практическую деятельность, обусловили потребность в их денежном измерении. Следовательно, практическую значимость представляет исчисление фактической себестоимости не только конечного, но и промежуточного продукта, который создается вузом-исполнителем и передается заказчику для апробации и внедрения.

Так, затраты этапа научных исследований формируют себестоимость научного продукта. Затраты на выполнение стадии научных мероприятий, включающие затраты этапов научных исследований и разработок, определяют себестоимость научно-технического продукта. В процессе выполнения инновационного проекта могут быть получены и сопутствующие продукты, фактическая стоимость которых обусловлена величиной затрат этапа правовой охраны научных и научно-технических продуктов. Этим обусловлена необходимость исчисления себестоимости продукта по отдельным переделам – стадиям, этапам, которые являются объектами учета затрат.

Затраты на создание результата инновационной деятельности вуза предлагаем учитывать по калькуляционным статьям в разрезе этапов его формирования. На основе механизма создания инновационного продукта возможно определить величину затрат на выполнение каждой стадии и каждого этапа. При этом прямые затраты следует учитывать по каждому этапу в отдельности, внутри этапов – по видам получаемых продуктов, а косвенные – в целом по центрам ответственности (инновационно-активным подразделениям, организации в целом) с последующим списанием их на затраты по этапам прямо или косвенно путем распределения между этапами согласно принятой базе распределения. В качестве базы распределения накладных расходов в бюджетной сфере могут выступать основная заработная плата научно-производственного

персонала или общая величина прямых затрат. При применении поперечно-го метода учета затрат и калькулирования себестоимости инновационного продукта все прямые и косвенные затраты отражаются в учете по переделам – стадиям и этапам в разрезе центров ответственности, источников финансирования и заключенных договоров.

На основе усовершенствованной классификации затрат разработана методика исчисления фактической себестоимости инновационного продукта, которая заключается в *суммировании затрат по следующим этапам его создания: «научные исследования», «разработки», «трансфер технологий», «внедрение», которые принимают непосредственное участие в создании инновационного продукта.*

Затраты на проведение научных исследований формируют фактическую себестоимость научного продукта. Затраты на проведение научных исследований и разработок формируют фактическую себестоимость научно-технического продукта. Затраты на трансфер технологий и внедрение обусловлены проведением инновационных мероприятий, которые связаны с достижением практического использования научных и научно-технических продуктов в деятельности субъектов хозяйствования, что является неотъемлемым условием выполнения каждого инновационного проекта. Эти затраты можно определить как затраты, необходимые для превращения научных (научно-технических) продуктов в инновационные. Так как получение инновационного продукта осуществляется только на последнем этапе, то исчисление его фактической себестоимости следует проводить после завершения этапа внедрения. В этой связи для исчисления фактической полной себестоимости инновационного продукта необходимо суммировать фактическую себестоимость научного (научно-технического) продукта с затратами на трансфер технологий и затратами на внедрение, как это представлено в таблице 2.4.

Для определения фактической себестоимости инновационного продукта требуется использование учетной информации, накапливаемой в бухгалтерском учете в соответствии с разработанной методикой бухгалтерского учета затрат на его создание. Порядок отражения формирования фактической себестоимости инновационного продукта на счетах бухгалтерского учета вузов представлено в таблице 2.5.

Таблица 2.4 – Рекомендуемая методика исчисления фактической себестоимости инновационного продукта

Наименование подразделения: <i>Научно-исследовательская лаборатория № 8</i>				Источник финансирования: <i>средства ООО «ТРАСТинвест»</i>			
Основание выполнения инновационного проекта: <i>договор № 17 от 04.01.2010 года</i>				Срок выполнения проекта: <i>04/01/2010 - 31/12/2010</i>			
Наименование калькуляционных статей затрат	В том числе по стадиям и этапам формирования инновационного продукта						
	Стадии	Научные мероприятия			Инновационные мероприятия		
	Этапы	Научные исследования		Разработки	Правовая охрана	Трансфер технологий	Внедрение
	Всего, тыс. руб.	Фундаментальные	Прикладные				
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия	3 300	300	500	2000	100	300	100
2. Топливо-энергетические ресурсы для научно-экспериментальных целей	700	0	0	700	0	0	0
3. Заработная плата научно-производственного персонала	10 000	4 000	2300	1800	0	0	2 000
4. Социальные отчисления и другие обязательные платежи от фонда оплаты труда научно-производственного персонала	3 460	1 384	761	623	–	–	692
5. Научно-производственные командировки	700	200	100	100	100	100	100
6. Работы и услуги сторонних организаций	200	0	0	200	0	0	0
7. Прочие прямые расходы	1 640	290	200	200	800	0	150
8. Накладные расходы	2 000	617	376	562	100	40	304
<b>ВСЕГО</b>	<b>22 000</b>	<b>6 791</b>	<b>4137</b>	<b>6185</b>	<b>1 100</b>	<b>440</b>	<b>3 346</b>

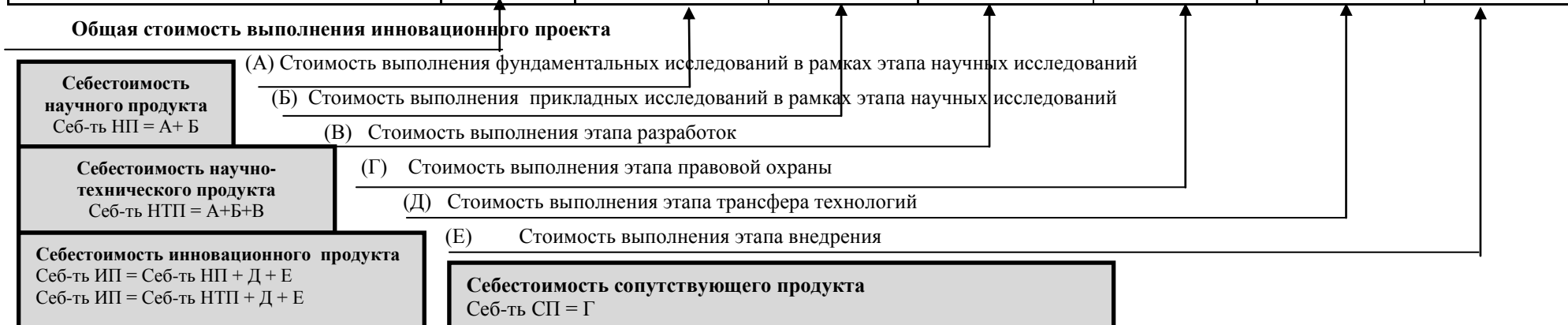
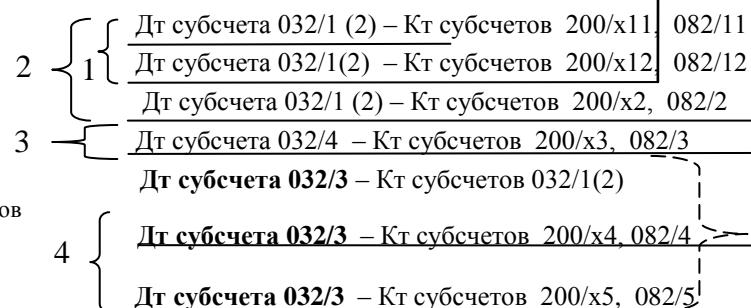


Таблица 2.5 – Формирование фактической себестоимости инновационного продукта на счетах бухгалтерского учета высших учебных заведений, финансируемых из бюджета

Наименование подразделения: <i>Научно-исследовательская лаборатория № 8</i>			Источник финансирования: <i>средства ООО «ТРАСТинвест»</i>					
Основание выполнения инновационного проекта: <i>договор № 17 от 04.01.2010</i>			Срок выполнения проекта: <i>04/01/2010 - 31/12/2010</i>					
Наименование калькуляционных статей затрат	С кредита субсчетов	В том числе по стадиям и этапам формирования инновационного продукта						
		Стадии	Научные мероприятия			Инновационные мероприятия		
		Этапы	Научные исследования		Разработки	Правовая охрана	Трансфер технологий	Внедрение
			Фундаментальные	Прикладные				
Всего, тыс. руб.	В дебет субсчетов 200/х11, 202/х11, 211/х11, 082/11	В дебет субсчетов 200/х12, 02/х12, 211/х12, 082/12	В дебет субсчетов 200/х2, 202/х2, 211/х2, 082/2	В дебет субсчетов 200/х3, 202/х3, 211/х3, 082/3	В дебет субсчетов 200/х4, 202/х4, 211/х4, 082/4	В дебет субсчетов 200/х5, 202/х5, 211/х5, 082/5		
1	2	3	4	6	7	8	9	10
1. Материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия	060-063, 065-069	<b>3 300</b>	300	500	2000	100	300	100
2. Топливо-энергетические ресурсы для научно-экспериментальных целей	064	<b>700</b>	0	0	700	0	0	0
3. Заработная плата научно-производственного персонала	180	<b>10 000</b>	4 000	2300	1800	0	0	2 000
4. Социальные отчисления и другие обязательные платежи от фонда оплаты труда научно-производственного персонала	171,178	<b>3 460</b>	1 384	761	623	-	-	692
5. Научно-производственные командировки	160	<b>700</b>	200	100	100	100	100	100
6. Работы и услуги сторонних организаций	178	<b>200</b>	0	0	200	0	0	0
7. Прочие прямые расходы	178	<b>1 640</b>	290	200	200	800	0	150
8. Накладные расходы	210	<b>2 000</b>	617	376	562	100	40	304
<b>ВСЕГО</b>		<b>22 000</b>	<b>6 791</b>	<b>4137</b>	<b>6185</b>	<b>1 100</b>	<b>440</b>	<b>3 346</b>

- 1 – затраты, участвующие в формировании себестоимости научных продуктов
- 2 – затраты, участвующие в формировании себестоимости научно-технических продуктов
- 3 – затраты, участвующие в формировании себестоимости сопутствующих продукту
- 4 – затраты, участвующие в превращении научных (научно-технических) продуктов в инновационные продукты



Фактическая себестоимость  
сопутствующего продукта

Фактическая себестоимость  
инновационного продукта

Таким образом, разработанная методика исчисления фактической себестоимости инновационного продукта позволяет дать объективную стоимостную оценку инновационных продуктов как новых объектов калькулирования, что необходимо для адекватного отражения в бухгалтерском учете и отчетности информации о составе имущества высших учебных заведений.

Как следствие, хозяйственные операции, связанные с созданием инновационных продуктов, их приобретением со стороны, передачей от исполнителя к заказчику, их возвратом обратно исполнителю в случае необходимости доработки, получают должное отражение в бухгалтерском учете вузов. В конечном итоге это позволит восстановить соблюдение принципа объективности ведения бухгалтерского учета. В свою очередь применение разработанной методики исчисления себестоимости инновационных продуктов дает возможность объективно оценить экономическую эффективность затрат на создание результата инновационной деятельности вуза на основе достоверной информации о фактической себестоимости инновационных, сопутствующих продуктов и величине финансовых результатов, ими обеспеченных.

### **2.3. Совершенствование документального отражения планирования, учета затрат и калькулирования себестоимости инновационных продуктов**

Для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, используются регистры бухгалтерского учета, что необходимо для отражения учетной информации на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности [95, с. 53]. В зависимости от содержания информации, отражаемой в них, регистры составляются синтетические и аналитические. Регистры синтетического учета применяются для ведения синтетических счетов, а регистры аналитического учета – для отражения в них данных аналитического счетов.

Основными источниками информации о затратах на создание инновационных продуктов в бухгалтерском учете высших учебных заведений являются нижеприведенные регистры синтетического и аналитического учета. Действующие регистры синтетического учета затрат на создание инновационные продукты представлены книгой «Журнал-Главная» и следующими журналами-ордерами [33]:

- мемориальный ордер 5 – свод расчетных ведомостей по заработной плате и стипендиям;



- мемориальный ордер 6 – накопительная ведомость по расчетам с прочими дебиторами и кредиторами;
- мемориальный ордер 8 – накопительная ведомость по расчетам с подотчетными лицами;
- мемориальный ордер 10 – накопительная ведомость по выбытию и перемещению отдельных предметов в составе оборотных средств;
- мемориальный ордер 13 – накопительная ведомость по расходу материалов;
- мемориальный ордер формы 274.

Регистрами аналитического учета затрат на создание инновационных продуктов являются карточки, открываемые на каждый договор, на основании которого выполняется инновационный проект. На основании данных регистров синтетического и аналитического учета заполняются формы бухгалтерской отчетности вузов, в том числе отчет об исполнении сметы доходов и расходов по внебюджетным средствам (форма № 4), отчет об исполнении сметы расходов организаций, финансируемых из бюджета (форма № 2) [34].

Анализ информационного наполнения существующих учетных регистров, применяемых для систематизации затрат по научно-инновационной деятельности, показал, что бухгалтерский учет в бюджетной сфере до настоящего времени имеет целью не раскрытие информации, необходимой для целей управления, а прежде всего обеспечение контроля и анализа использования средств бюджета и средств, полученных из внебюджетных источников. Как результат, недостаточность существующего информационного обеспечения анализа затрат на создание инновационных продуктов, что обусловило потребность в построении новых форм учетных регистров, позволяющих систематизировать и накапливать информацию в виде, удобном в применении для ее аналитической обработки, и объеме, достаточном для всестороннего аналитического исследования затрат и результатов от научно-инновационной деятельности вуза. Внедрение разработанной методики бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов требует соответствующего реформирования существующих регистров синтетического и аналитического учета.

Во-первых, введение таких новых критериев классификации, как стадии и этапы создания инновационного продукта и, как следствие, отражение в учете затрат по этапам формирования последнего, обусловили возникновение потребности в расширении состава учетной информации, отражаемой в регистрах аналитического учета. Представилось целесообразным систематизировать информацию о составе текущих затрат по выделенным стадиям и этапам, что позволит проводить аналитическую оценку наукоемкости инновационных продуктов за отчетный период.

Во-вторых, признание не только инновационного, но и научного, научно-технического продуктов объектами калькулирования потребовало обособленно-

го отражения в регистрах аналитического учета информации об объемах подлежащих внедрению, находящихся на внедрении, внедренных научных (научно-технических) продуктов. Это позволит анализировать динамику структуры продуктов научно-инновационной деятельности, контролировать и управлять объемами подлежащих внедрению, находящихся на внедрении и внедренных научных (научно-технических) продуктов, что позволит объективно оценить эффективность развития научно-инновационной деятельности в высшем учебном заведении. Следует также уделить внимание и объемам созданных сопутствующих продуктов, отличающихся способами их правовой охраны. Это позволит оценить активность и долю участия подразделений вуза в формировании его интеллектуальной собственности, выступающей значимым источником доходных поступлений вуза в инновационной экономике. Вышеперечисленные рекомендации имеют практическую значимость для повышения качества информационного обслуживания управления научно-инновационной деятельностью вузов.

Для совершенствования документального обеспечения бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов разработан регистр аналитического учета – ***Ведомость учета фактических расходов по научно-инновационной деятельности*** (приложение Е). В данной ведомости предусмотрено отражение всех фактических расходов, обусловленных созданием инновационных продуктов, в разрезе заключенных договоров. Предложенную ведомость, выступающую регистром аналитического учета, целесообразно открывать в отношении каждого аналитического счета учета затрат. Это позволит систематизировать и накапливать информацию о затратах по этапам создания инновационного продукта в рамках субсчета, выбранного в соответствии с источником финансирования затрат.

Для отражения распределения произведенных затрат по объектам калькулирования разработан регистр аналитического учета – ***Ведомость учета продуктов научно-инновационной деятельности*** (приложение Ж). Данная ведомость необходима для отражения формирования фактической себестоимости всех продуктов научно-инновационной деятельности, а именно научных, научно-технических, сопутствующих и инновационных продуктов.

Данные разработанных регистров аналитического учета находятся во взаимосвязи с данными регистров синтетического учета. Сводная информация, отраженная в ведомости учета фактических расходов по научно-инновационной деятельности и ведомости учета продуктов научно-инновационной деятельности, накапливается в соответствующих регистрах синтетического учета – мемориальных ордерах. На основании данных мемориальных ордеров заполняется книга «Журнал-Главная», в которой отражаются остатки на конец отчетного периода по всем синтетическим счетам бухгалтерского учета. В свою очередь данные об остатках по синтетическим счетам в книге «Журнал-Главная» ис-

пользуются для формирования показателей бухгалтерского баланса и других форм бухгалтерской отчетности вуза.

В существующем плане счетов и бухгалтерской отчетности бюджетных организаций отсутствуют субсчета и строки в балансе соответственно, которые было бы правомерным использовать для отражения инновационных продуктов по фактической себестоимости. Так как нами предложен новый субсчет 032 «Продукты научно-инновационной деятельности» для отражения всех продуктов научно-инновационной деятельности, в том числе инновационных продуктов, предлагаем предусмотреть новую строку 031 «Продукты научно-инновационной деятельности» в бухгалтерском балансе. Строка 031 «Продукты научно-инновационной деятельности» предназначена для отражения в учете вуза-исполнителя: 1) созданных, но не внедренных научных, научно-технических продуктов по их фактической себестоимости; 2) инновационных продуктов, неоплаченных заказчиком при методе признания выручки «по оплате»; 3) сопутствующих продуктов.

В связи с ранее предложенным преобразованием субсчета 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам» в субсчет 082 «Затраты на научные и инновационные мероприятия по договорам» существующую строку 100 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам» бухгалтерского баланса предлагаем привести в соответствие с экономическим содержанием взаимосвязанного с ней субсчета 082. Следовательно, строке 100 следует присвоить наименование «Затраты на научные и инновационные мероприятия по договорам» (приложение К). Переименование строки 100 позволяет распространить сферу ее применения на отражение затрат не только на научные исследования и разработки, но и на инновационные мероприятия. Разработка методик бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости инновационного продукта обусловили необходимость предложения соответствующих изменений в активе бухгалтерского баланса (приложение К).

В современных условиях подсистемой бухгалтерского учета является управленческий учет, целью которого является обеспечение управленческого аппарата организации информацией, необходимой для планирования, управления и контроля. Отличие управленческого учета от бухгалтерского состоит в том, что бухгалтерский учет ориентирован на внешнего пользователя (акционеры, кредиторы, инвесторы, государство), а управленческий – на внутреннего пользователя (администрация организации). Объем и содержание учетной информации, формируемой в вузах в соответствии с разработанной методикой учета затрат на создание инновационных продуктов, претерпели существенные изменения, что имеет целью повышение качества информационного обслуживания управления научно-инновационной деятельностью. Следовательно, ин-

формационное наполнение отчетной документации, создаваемой в рамках управленческого учета, также нуждается в реформировании.

Для целей экономического анализа затрат на создание инновационных продуктов нами предложены новые формы внутренней отчетной документации, в которых информация о затратах и результатах от научно-инновационной деятельности систематизирована в удобном виде и объеме, достаточном для проведения всестороннего аналитического исследования результативности этой деятельности. Внутренние отчетные документы, обобщающие информацию управленческого учета за отчетный период и используемые для проведения анализа затрат на создание инновационных продуктов в вузах, рекомендованы в следующем составе:

1) ***отчет о расходах по научно-инновационной деятельности, финансируемой за счет бюджетных средств***, отражающий данные о фактических расходах по научно-инновационной деятельности, осуществляемой на непредпринимательской основе, в разрезе источников бюджетного финансирования за отчетный период (приложение Л). Информация, содержащаяся в данном отчете, необходима для сопоставления фактических расходов по бюджетной научно-инновационной деятельности с плановыми в целях анализа динамики их состава и структуры. Увеличение расходов свидетельствует об активности участия вуза в реализации государственных программ по инновационному развитию государства, что может позволить оценить на макроуровне реальный вклад как вузовского сектора в целом, так и отдельных учреждений высшей школы в развитие инновационной экономики.

2) ***отчет о доходах, расходах и финансовых результатах от научно-инновационной деятельности, финансируемой за счет внебюджетных средств***, предназначенный для отражения фактических доходов и расходов по научно-инновационной деятельности за отчетный период, осуществляемой на предпринимательской основе, в разрезе источников внебюджетного финансирования. Это необходимо для сопоставления фактически достигнутых результатов от внебюджетной научно-инновационной деятельности с плановыми, что имеет практический интерес для анализа результативности функционирования научно-инновационной сферы вуза на коммерческих началах в инновационной экономике (приложение М);

3) ***сводный отчет о поступлениях, расходах и финансовых результатах от научно-инновационной деятельности***, предназначенный для отражения в интегрированном виде информации о фактических поступлениях, расходах, финансовых результатах от научно-инновационной деятельности, осуществляемой в вузе как за счет бюджетного финансирования, так и в рамках внебюджетной предпринимательской деятельности (приложение Н). Формиро-

вание данных сводного отчета осуществляется на основе данных отчета о расходах по научно-инновационной деятельности, финансируемой за счет бюджетных средств; отчета о доходах, расходах и финансовых результатах от научно-инновационной деятельности, финансируемой за счет внебюджетных средств.

Предлагаемый сводный отчет о поступлениях, расходах и финансовых результатах от научно-инновационной деятельности представляет практическую значимость, поскольку формирует необходимую информационную базу для всестороннего аналитического исследования затрат и результатов по научно-инновационной деятельности вуза. Его данные могут быть использованы для подстановки в формулы для расчета экономических показателей, применяемых в целях анализа затрат на создание инновационных продуктов.

Анализ информационного наполнения существующей формы статистической отчетности (1-наука) позволил заключить, что данные, отражаемые в ней в настоящее время, касаются только научной и научно-технической деятельности субъектов хозяйствования. В итоге инновационная деятельность учреждений высшей школы не попадает в сферу государственного наблюдения, контроля и управления, что недопустимо для государства, ориентированного на инновационный путь развития. Разработанная форма сводного отчета о поступлениях, расходах и финансовых результатах от научно-инновационной деятельности, на наш взгляд, представляет практическую ценность для совершенствования государственной статистической отчетности, поскольку может быть использована в качестве основы для построения новой формы статистической отчетности в целях наблюдения научно-инновационной деятельности вузов, которое обеспечивается в настоящее время только в отношении их научной и научно-технической деятельности.

Для анализа затрат на создание инновационных продуктов необходимо обеспечить сопоставимость фактических данных, отражаемых во внутренней отчетной документации с плановыми показателями. Это обусловило необходимость в таких формах документов по планированию затрат, которые будут сопоставимы с рекомендованными формами отчетной документации. Для этого автором разработаны следующие формы плановых документов:

**1) смета расходов по научно-инновационной деятельности, финансируемой за счет бюджетных средств**, позволяющая систематизировать информацию о плановых расходах по научно-инновационной деятельности, в результате которой ожидается создание инновационных и сопутствующих продуктов, в разрезе источников бюджетного финансирования (республиканский бюджет, другие бюджеты) (приложение П);

**2) смета доходов, расходов и финансовых результатов от научно-инновационной деятельности, финансируемой за счет внебюджетных средств**, обеспечивающая отражение плановых доходов, расходов и финансовых результатов от внебюджетной научно-инновационной деятельности, в результате

которой ожидается создание инновационных и сопутствующих продуктов на предпринимательской основе, в разрезе внебюджетных источников (средства заказчиков, собственные фонды научно-технического и социального развития) (приложение Р);

3) **сводная смета поступлений, расходов и финансовых результатов от научно-инновационной деятельности**, предназначенная для сводной информации о плановых поступлениях, расходах, финансовых результатах от научно-инновационной деятельности за планируемый период, осуществляемой как за счет бюджетного финансирования, так и внебюджетных источников (приложение С).

Принимая во внимание необходимость и важность обеспечения неразрывной взаимосвязи записей, отражаемых в плановой, учетной и отчетной документации, автором разработана схема документооборота по планированию, учету затрат и калькулированию себестоимости инновационных продуктов (рисунок 2.10).

Приведенная схема иллюстрирует взаимосвязь записей в документах, составляемых для различных целей. Расширение состава информации, отражаемой в плановых и отчетных, потребовало совершенствования существующей формы составления калькуляции плановой стоимости выполнения инновационного проекта путем детализации плановых затрат по стадиям и этапам создания инновационного продукта, определения плановой себестоимости инновационного и сопутствующего продуктов. Согласно ее усовершенствованной форме рекомендуем составлять калькуляцию фактической стоимости выполнения инновационного проекта (приложения Т, У).



Рисунок 2.10 – Рекомендуемая схема документооборота по планированию, учету затрат и калькулированию себестоимости инновационных продуктов

Примечание – Предлагаемые документы выделены жирной линией.

Источник: разработка автора.

Таким образом, обеспечение тесной взаимосвязи системы бухгалтерского учета и планирования в организации, усовершенствованное документальное обеспечение планирования, учета затрат и калькулирования себестоимости инновационных продуктов позволяет накапливать информацию в удобном для ее аналитической обработки виде и объеме, достаточном для проведения всестороннего анализа и оценки экономической эффективности затрат вузов на создание инновационных продуктов, что представляет практическую значимость для повышения качества информационного обслуживания управления научно-инновационной деятельностью в секторе высшего образования Республики Беларусь.

## ВЫВОДЫ

Изучение современного состояния бухгалтерского учета затрат на создание результата инновационной деятельности вузов – инновационного продукта – позволило:

- разработать методику бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях, позволяющую формировать на счетах бухгалтерского учета информацию, необходимую для исчисления фактической себестоимости результата инновационной деятельности вуза;
- рекомендовать новые формы аналитических регистров, позволяющие отражать и систематизировать в бухгалтерском учете информацию о затратах вуза на создание инновационных продуктов, калькулировать себестоимость продуктов его научно-инновационной деятельности;
- предложить новые и усовершенствовать существующие формы документов по планированию и управленческому учету затрат на создание инновационных продуктов, обеспечивающих накопление 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;
- разработать методику исчисления фактической себестоимости нового объекта калькулирования – инновационного продукта, позволяющую определить его фактическую себестоимость и формировать информацию для объективной оценки экономической эффективности затрат на создание инновационных продуктов на основе использования данных о фактической себестоимости инновационных продуктов и финансовых результатов, ими обеспеченных.



### **ГЛАВА 3. РАЗВИТИЕ АНАЛИЗА ЗАТРАТ НА СОЗДАНИЕ ИННОВАЦИОННЫХ ПРОДУКТОВ В ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЯХ**

#### **3.1. Совершенствование системы показателей для анализа затрат на создание инновационных продуктов**

В условиях формирования инновационной экономики актуальность развития как бухгалтерского учета, так и экономического анализа затрат на создание инновационных продуктов в организациях, в том числе в высших учебных заведениях, объективно повышается. Значимая роль анализа как средства управления научно-инновационной деятельностью в настоящее время обусловлена определенными обстоятельствами: необходимостью повышения эффективности функционирования научной (научно-технической) и инновационной деятельности в связи с ростом дефицита и стоимости сырья, повышением науки и капиталоемкости производства; формированием инновационной инфраструктуры; созданием новых форм хозяйствования. В данных условиях управленческие решения в научно-инновационной сфере учреждений высшей школы должны быть основаны на точных расчетах, глубоком и всестороннем аналитическом исследовании результативности научно-инновационной деятельности.

Анализ экономических явлений и процессов представляет собой научно обоснованный метод познания, предполагающий разложение объекта исследования на ряд составляющих для детального изучения их во всем имеющемся многообразии связей и зависимостей [6, с. 18]. Мы разделяем мнение Г.В. Савицкой, которая подчеркивает важную методологическую черту экономического анализа, заключающуюся в его способности не только устанавливать причинно-следственные связи, но и давать им количественную характеристику, т.е. обеспечить измерение факторов на результаты деятельности [111, с. 26].

Применив характерные особенности метода экономического анализа, сформулированные российским ученым-экономистом Б.И. Герасимовым [19, с. 19], к такому объекту исследования, как затраты на создание инновационных продуктов, можно обозначить следующие элементы метода экономического анализа затрат на создание инновационных продуктов:

- 1) исследование системы экономических показателей, на основе которых производится количественная оценка затрат на создание инновационных продуктов;
- 2) изучение системы показателей в их взаимосвязи, взаимозависимости, взаимообусловленности для определения соподчиненности показателей, выделения результативного показателя и факторов, на него влияющих;

3) количественное измерение влияния факторов на результативный показатель с использованием специальных способов и приемов в целях получения точных результатов экономического анализа, как следствие, обоснованных выводов.

В настоящий момент методика анализа затрат на создание инновационных продуктов, позволяющая системно и комплексно исследовать динамику состава, структуры и оценить экономическую эффективность затрат вузов на создание инновационных продуктов, обеспечивать качественное информационное обслуживание процесса принятия грамотных управленческих решений в научно-инновационной сфере, отсутствует. Это обусловило существование **четвертой методической проблемы** бухгалтерского учета и анализа затрат на создание инновационных продуктов, возникновение которой обусловлено вполне объективными причинами.

Во-первых, сегодня инновационный продукт не рассматривается как объект бухгалтерского учета и калькулирования. Следовательно, затраты на его создание в действующей учетной практике обособленно не отражаются, а фактическая себестоимость созданных инновационных продуктов не оценивается. Как следствие, затраты на создание инновационных продуктов при существующей организации бухгалтерского учета не могут выступать объектом экономического анализа, поскольку достоверная учетная информация, необходимая для их аналитического исследования, не формируется.

Во-вторых, действующим объектом бухгалтерского учета и калькулирования является инновационный проект, следовательно, в аналитической практике выработаны и широко используются различные методики анализа затрат на выполнение инновационных проектов. Применение таких методик для анализа затрат на создание инновационных продуктов видится нецелесообразным, подтверждением чему являются нижеприведенные обстоятельства.

Так, например, в результате обобщения отечественного, российского и украинского опыта аналитического исследования экономической эффективности затрат на выполнение инновационных проектов выделены две основные группы методических подходов к ее анализу.

Первая группа представлена методиками, позволяющими анализировать экономическую эффективность затрат с точки зрения эффективности инвестиций исполнителя в инновационные проекты (О.В. Кантаева, А.А. Беззлюк, Ю.И. Быцкевич и др.). Подчеркивая их практическую ценность и значимость для современной практики экономического анализа, однако, нами выявлены некоторые методические проблемы, не позволяющие при применении таких методик объективно оценить экономическую эффективность затрат, обусловленных процессом создания инновационных продуктов.

Так, действующие методики анализа затрат на выполнение инновационных проектов учитывают не все возможные доходные поступления, в действительности обеспеченные продуктами, созданными в результате выполнения ин-

новационного проекта. Речь идет о сопутствующих продуктах, которые могут быть получены попутно с инновационными в ходе осуществления проекта и способны также генерировать доходные поступления.

Прирост экономических выгод от владения и (или) использования оформленных патентами, свидетельствами имущественных прав, отражаемых в учете в качестве нематериальных активов, оказывает непосредственное влияние на величину финансового результата от внебюджетной научно-инновационной деятельности вуза (исполнителя проекта). Однако исследование действующей практики экономического анализа показало, что доходные поступления, обеспеченные сопутствующими продуктами, до сих пор не получили должного внимания и не учитываются при оценке экономической эффективности затрат, понесенных в процессе создания инновационных продуктов. В итоге это искажает действительное значение показателя эффективности таких затрат, что несомненно негативно сказывается на качестве принимаемых управленческих решений в научно-инновационной сфере вузов.

Вторая группа существующих методических подходов к анализу экономической эффективности затрат на выполнение инновационных проектов представлена методиками, обеспечивающими ее аналитическую оценку в зависимости от величины экономического эффекта, достигаемого в результате использования внедренных научных и (или) научно-технических продуктов в практической деятельности субъектов хозяйствования (П.Н. Завлин, А.В. Васильев, Э.И. Крылов, В.М. Власова, Э.И. Журавкова и др.). Данная группа методик позволяет оценить конкретный инновационный продукт с точки зрения эффективности и целесообразности его практического применения заказчиком, определить ожидаемый прирост экономических выгод от его использования в деятельности конечного пользователя. Следовательно, применение данного подхода возможно для заказчиков и конечных пользователей, однако не для исполнителей, которыми являются вузы.

В том случае если вуз создает инновационные продукты для собственного потребления, а значит выступает в лице исполнителя и заказчика одновременно, то объективная оценка экономической эффективности затрат на создание таких инновационных продуктов за отчетный период на основе методик, соответствующих второму подходу, затруднена. Это обусловлено объективными причинами.

Как обосновано во второй главе монографии, продукт отвечает критериям инновационности в течение трех лет, а значит обеспечивает дополнительные экономические выгоды его пользователю в течение указанного срока. Следовательно, можно оценить экономическую эффективность затрат на создание инновационного продукта только по истечении трех лет. По этой причине аналитическая оценка эффективности затрат на создание инновационного продукта

за квартал, полугодие, год на основе применения рассмотренного методического подхода не представляется возможной.

В связи с вышеизложенным отметим, что в современных условиях существует потребность в разработке такой методики анализа затрат на создание инновационных продуктов, которая позволит объективно оценить экономическую эффективность затрат на создание инновационного продукта во временном интервале, например, за отчетный период (квартал, полугодие, год). Это представляет практический интерес и значимость для проведения сравнительной оценки результативности научно-инновационной деятельности вуза за равные промежутки времени.

Отечественная практика экономического анализа предполагает изучение динамики состава и структуры затрат на создание результатов выполнения инновационного проекта, к которым относятся инновационные продукты, исключительно в разрезе экономических элементов и калькуляционных статей, что обусловлено составом и содержанием формируемой учетной информации. Так, существующая методика учета обеспечивает информацией о величине затрат по экономическим элементам и калькуляционным статьям, обусловленных выполнением инновационного проекта, однако не раскрывает информацию о целевом назначении затрат, их принадлежности к тому или иному этапу создания инновационного продукта. Как следствие, не представляется возможным проводить аналитическую оценку наукоемкости инновационных продуктов по видам научных исследований, выявлять вклад вузовской науки в создание инновационных продуктов, формирование доходов и прибыли вуза от осуществления им научно-инновационной деятельности.

Вышесказанное обусловило потребность в предложении такой методики анализа затрат на создание инновационных продуктов для высших учебных заведений, применение которой обеспечит формирование информационно-аналитической системы, отвечающей современным требованиям информационного обслуживания принятия грамотных управленческих решений на всех этапах разработки и реализации инновационных проектов – от их оценки, отбора, подготовки плановой калькуляции до внедрения научных и научно-технических продуктов в практическую деятельность заказчиков, конечных пользователей. Это явилось основанием для признания существования четвертой методической проблемы, стоящей перед современной системой бухгалтерского учета и экономического анализа затрат на создание инновационных продуктов.

Подчеркивая важность вклада научных работ отечественных и зарубежных ученых в развитие экономического анализа затрат, обусловленных созданием результата инновационной деятельности в вузах, следует обратить внимание на отсутствие комплексных научных разработок, посвященных развитию методики аналитического исследования затрат на создание инновационных

продуктов. Необходимо отметить весомый вклад в развитие методики анализа затрат на создание инновационных продуктов российских ученых: А.Д. Шерemet, Э.И. Крылов, В.М. Власова, И.В. Журавкова, М.П. Апин, П.Н. Завлин, С.Д. Ильенкова, А.К. Казанцева, А.П. Ковалев, Б.И. Майданчик, Н.Г. Гаджиев, Ю.А. Данилевский, В.Б. Ивашкевич, В.В. Ковалев, Э.И. Крылов и др.; а также отечественных ученых: Д.А. Панков, Е.А. Головкова, Л.Ф. Еськова, И.А. Позднякова, Л.Л. Ермолович, А.А. Бевзелюк, А.В. Дубель, Е.Н. Данилов, Ю.И. Быцкевич, И.В. Бабына и др.

Важнейшим элементом предлагаемой методики анализа затрат на создание инновационных продуктов является усовершенствованная система экономических показателей для анализа затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях (рисунок 3.1).

Новизна рекомендуемой системы показателей для анализа затрат на создание инновационных продуктов заключается во введении частных показателей наукоемкости инновационных продуктов; в совершенствовании существующих показателей, используемых для определения экономической эффективности затрат на создание инновационных продуктов и затратно-научно-инновационной деятельности.

Состав, назначение и алгоритм расчета показателей, формирующих рекомендуемую систему показателей для анализа затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях, представлены в приложении Ю.

Как следует из рисунка 3.1, автором впервые предложено анализировать затраты в разрезе стадий и этапов формирования результата инновационной деятельности вуза. Анализ состава и структуры затрат на создание инновационных продуктов, детализированных по стадиям и этапам, позволит определять влияние каждой стадии и каждого этапа в отдельности на формирование фактической себестоимости инновационного продукта, а значит на этой основе будет обеспечено необходимое информационное обеспечение для ее оптимизации.

Анализ доли участия затрат на создание инновационных продуктов, детализированных по этапам, в формировании результата инновационной деятельности на основе новых частных показателей наукоемкости инновационных продуктов (по фундаментальным, прикладным исследованиям, разработкам), позволит выявить реальный вклад указанных видов научных исследований, разработок в создание инновационных продуктов. Их применение дает возможность выявлять такие направления научной и научно-технической деятельности вузов, которые содействуют увеличению степени коммерциализации научных разработок, созданных в вузах, а значит, с одной стороны, обеспечивают рост доходов вуза от внебюджетной научно-инновационной деятельности, с другой стороны – доведение научных результатов до их практического использования в деятельности субъектов хозяйствования.

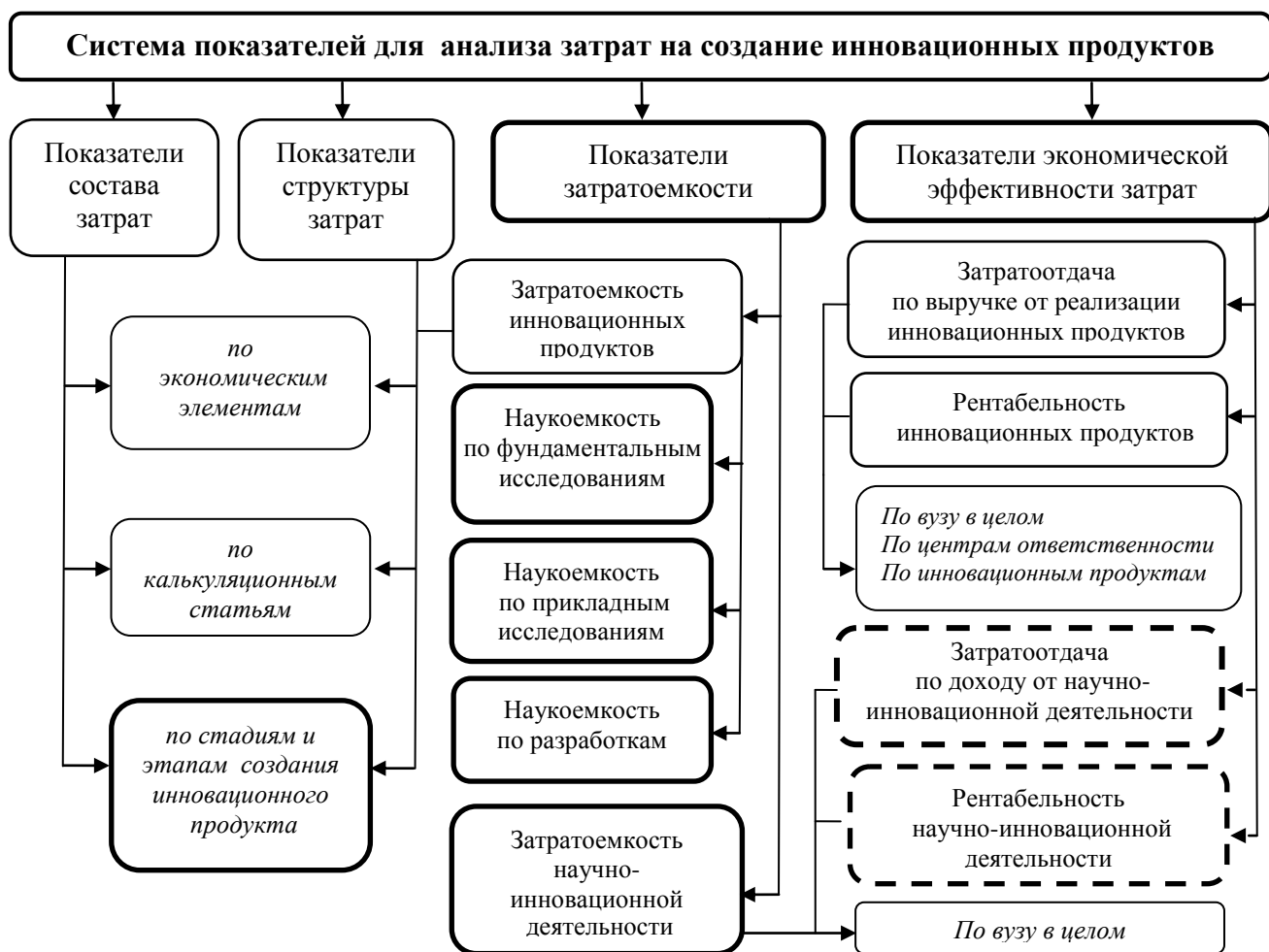


Рисунок 3.1 — Рекомендуемая система показателей для анализа затрат на создание инновационных продуктов

*Примечание* – Новые показатели выделены жирной сплошной линией, усовершенствованные – пунктирной. Собственная разработка.

Усовершенствованные показатели – затратно-экономичность по доходу от научно-инновационной деятельности, рентабельность научно-инновационной деятельности, ее затратно-экономичность – позволяют впервые анализировать влияние доходных поступлений (финансовых результатов), обеспеченных не только реализацией инновационных продуктов, но и реализацией и (или) предоставлением во временное пользование сопутствующих продуктов, на результативный показатель. Это дает возможность объективно оценить экономическую эффективность научно-инновационной деятельности вузов.

Использование всех вышеперечисленных рекомендаций позволит усовершенствовать существующий инструментальный аналитический анализ затрат на создание инновационных продуктов, как следствие, повысить каче-

ство информационного обслуживания управления научно-инновационной деятельностью в учреждениях высшей школы, что имеет высокую практическую значимость в инновационной экономике. Одним из важных достоинств усовершенствованной системы экономических показателей является ее тесная связь и согласованность с содержанием учетной информации, формируемой согласно разработанной во второй главе монографии методикой бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов. Это дает возможность использовать данные бухгалтерского учета, систематизированные в разработанных автором документах управленческого учета, для расчета приведенных выше экономических показателей.

Практическая значимость рекомендованной системы показателей для анализа затрат на создание инновационных продуктов обусловлена тем, что ее применение позволяет:

- во-первых, проводить аналитическую оценку уровня наукоемкости инновационных продуктов по видам научных исследований и разработкам; объективно оценивать экономическую эффективность научно-инновационной деятельности вуза в целом;
- во-вторых, достоверно определять участие инновационных и сопутствующих продуктов в отдельности в формировании доходов и прибыли вуза от осуществления внебюджетной научно-инновационной деятельности;
- в-третьих, выявлять степень участия каждого из инновационно-активных центров ответственности вуза в создании общего объема научных, научно-технических, инновационных продуктов и на этой основе достоверно определять реальный вклад подразделений в формирование финансовых результатов вуза от осуществления научно-инновационной деятельности;
- в-четвертых, формировать информационно-аналитическую систему, отвечающую современным требованиям повышения качества обслуживания процесса принятия грамотных управленческих решений в научно-инновационной сфере вузов Республики Беларусь.

### **3.2. Развитие методики анализа затрат на создание инновационных продуктов**

Предложение в предыдущем разделе усовершенствованной системы показателей для анализа затрат на создание инновационных продуктов обусловило необходимость формирования алгоритма проведения аналитических процедур. В этой

связи предлагаем проводить анализ затрат на создание инновационных продуктов по следующим трем направлениям (таблица 3.1):

- 1) анализ экономической эффективности затрат, участвующих в создании инновационных продуктов;
- 2) анализ экономической эффективности затрат, участвующих в создании продуктов научно-инновационной деятельности;
- 3) анализ затратноёмкости.

Системный комплексный подход к анализу затрат на создание инновационных продуктов в вузах подразумевает выявление и измерение разнонаправленного влияния на результативный показатель отдельных факторов, на основе чего формулируются обоснованные выводы и разрабатываются практические рекомендации.

Инновационный продукт в случае его создания на предпринимательской основе может обеспечить исполнителю получение прибыли. Так как прибыль, полученная от реализации инновационного продукта, является абсолютным показателем финансового результата, который трудно сравнивать с аналогичными показателями по другим реализованным инновационным продуктам, то наряду с показателями, характеризующими абсолютную величину финансового результата, необходимо использовать его относительные показатели, а именно показатели рентабельности. В связи с этим возникает практический интерес к определению влияния факторов на изменение результативного показателя – рентабельности инновационного продукта. Для этого предлагается использовать разработанную структурно-логическую модель факторной системы изменения рентабельности инновационного продукта (рисунок 3.2).

Анализ факторов изменения рентабельности инновационного продукта проведен на примере инновационного продукта «Ветроэлектрогенератор», разработанного в 2010 году в УО «Университет», представлен в таблице 3.3. Для расчета факторов были использованы данные приложений Т, У, сформированные из полученного массива учетной информации по анализируемому вузу. Необходимо отметить, что договорная стоимость выполнения инновационного проекта «Разработка ветроэлектрогенератора» была установлена в размере 30 000 тыс. белорусских рублей, в том числе НДС (20 %) 5 000 тыс. руб.



Таблица 3.1 – Методика анализа затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях

Показатель	Алгоритм расчета	Условные обозначения
1	2	3
<b>1. Анализ экономической эффективности затрат, участвующих в создании инновационных продуктов</b>		<i>B<sub>ип</sub></i> – выручка от реализации инновационных прдуктов (за вычетом косвенных налогов), руб.
1.1. Затратоотдача по выручке от реализации инновационных продуктов ( <i>ЗО<sub>в</sub></i> )	$ЗО_{в} = \frac{B_{ип}}{C_{ип}}$	<i>C<sub>ип</sub></i> – фактическая себестоимость реализованных инновационных продуктов, руб.
1.2. Рентабельность инновационных продуктов ( <i>P<sub>ип</sub></i> ), %	$P_{ип} = \frac{\Pi_{ип}}{C_{ип}} \cdot 100\%$	<i>Π<sub>ип</sub></i> – прибыль от реализации инновационных продуктов, руб.
<b>ё2. Анализ экономической эффективности затрат, участвующих в создании продуктов научно-инновационной деятельности</b>		<i>Π<sub>сп</sub></i> – прибыль от реализации сопутствующих продуктов, руб.
2.1. Рентабельность научно-инновационной деятельности ( <i>P<sub>нид</sub></i> ), %	$P_{нид} = \frac{\Pi_{ип} + \Pi_{сп} + \Phi P_{сп}}{C_{ип} + C_{сп} + АО_{сп}} \cdot 100\%$	<i>ΦP<sub>сп</sub></i> – разница между доходными поступлениями от передачи сопутствующих продуктов сторонним организациям во временное пользование по лицензионным соглашениям и начисленной амортизацией по переданным сопутствующим продуктам, руб.
2.2. Затратоотдача по доходу от научно-инновационной деятельности ( <i>ЗО<sub>нид</sub></i> )	$ЗО_{нид} = \frac{B_{ип} + B_{сп} + Д_{сп}}{C_{ип} + C_{сп} + АО_{сп}}$	<i>B<sub>сп</sub></i> – выручка от реализации сопутствующих продуктов (за вычетом косвенных налогов), руб.
<b>3. Анализ затратоемкости</b>		<i>АО<sub>сп</sub></i> – амортизационные отчисления, начисленные по сопутствующим продуктам, переданным сторонним организациям во временное пользование по лицензионным соглашениям, руб.
3.1. Затратоемкость инновационных продуктов ( <i>ЗЕ<sub>ип</sub></i> ), %, в том числе:	$ЗЕ_{ип} = \frac{З_{ипi}}{B_{ип}} \cdot 100\%$	<i>З<sub>ипi</sub></i> – затраты на выполнении <i>i</i> -го этапа, участвующего в формировании себестоимости инновационного продукта, руб.
3.1.1. Общая наукоемкость инновационных продуктов ( <i>ЗЕ<sub>он</sub></i> ), %	$ЗЕ_{он} = \frac{З_{нир}}{B_{ип}} \cdot 100\%$	<i>C<sub>сп</sub></i> – фактическая себестоимость реализованных сопутствующих продуктов, руб.
3.1.2. Наукоемкость инновационных продуктов по фундаментальным исследованиям ( <i>ЗЕ<sub>фн</sub></i> ), %	$ЗЕ_{фн} = \frac{З_{фи}}{B_{ип}} \cdot 100\%$	<i>C<sub>спн</sub></i> – фактическая себестоимость переданных государственному заказчику сопутствующих продуктов, руб.
3.1.3. Наукоемкость инновационных продуктов по прикладным исследованиям ( <i>ЗЕ<sub>пн</sub></i> ), %	$ЗЕ_{пн} = \frac{З_{пи}}{B_{ип}} \cdot 100\%$	<i>З<sub>фи</sub></i> – затраты на выполнение фундаментальных научных исследований в рамках этапа научных исследований, руб.
3.1.4. Наукоемкость инновационных продуктов по разработкам ( <i>ЗЕ<sub>р</sub></i> ), %	$ЗЕ_{р} = \frac{З_{р}}{B_{ип}} \cdot 100\%$	

1	2	3
3.2. Затратоемкость научно-инновационной деятельности ( $Z_{Eнид}$ ), %	$Z_{Eнид} = \frac{C_{un} + C_{ncn} + C_{pcn} + A_{Ocn}}{B_{un} + B_{cn} + B\Phi + D_{cn}} \cdot 100\%$	<p><math>Z_{нир}</math> – затраты на научные исследования и разработки, р.  <math>D_{cn}</math> – доходы (за вычетом косвенных налогов) от передачи сопутствующих продуктов во временное пользование по лицензионным соглашениям, руб.  <math>Z_{ни}</math> – затраты на выполнение прикладных научных исследований в рамках этапа научных исследований, руб.  <math>Z_{р}</math> – затраты на выполнение этапа разработок, руб.  <math>B\Phi</math> – объем бюджетного финансирования создания инновационных и сопутствующих продуктов, руб.</p>

Примечание – Собственная разработка.

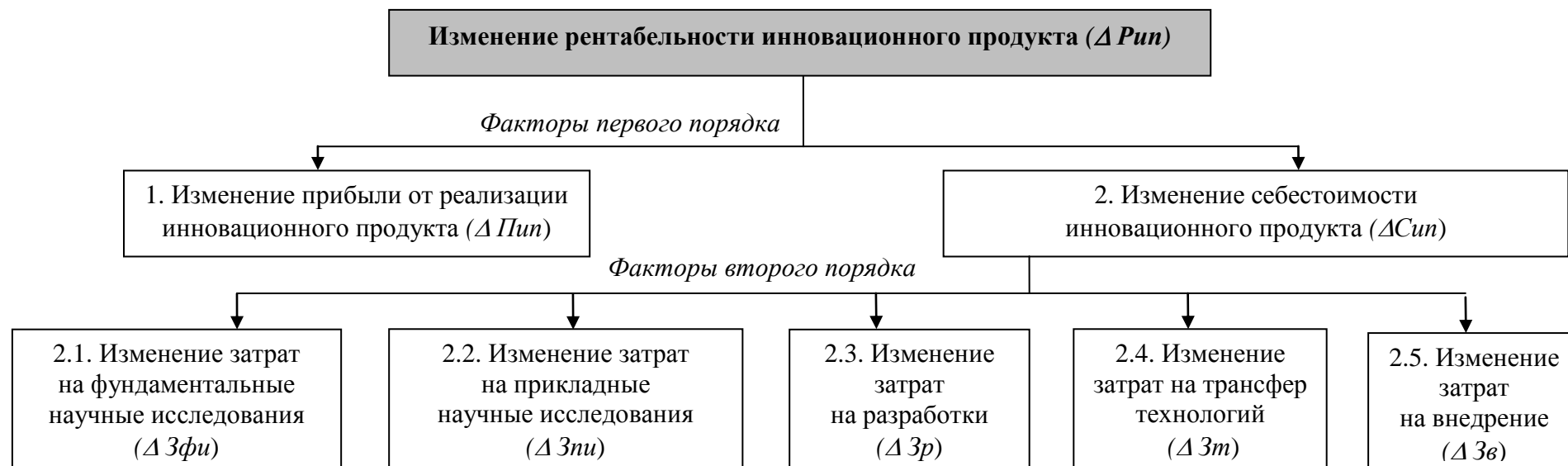


Рисунок 3.2 – Структурно-логическая модель факторной системы изменения рентабельности инновационного продукта

В целях анализа рентабельности инновационного продукта «Ветроэлектрогенератор» возникла необходимость в определении договорной стоимости инновационного продукта, которая в условиях действующего законодательства не формируется. Для этого договорная стоимость инновационного проекта была распределена между договорной стоимостью инновационного продукта и договорной стоимостью сопутствующего продукта пропорционально плановой себестоимости указанных продуктов научно-инновационной деятельности.

Так, договорная стоимость ветроэлектрогенератора составила 28 773 тыс. руб., в том числе НДС (20 %) 4 795 тыс. руб. Плановая величина прибыли от реализации инновационного продукта определена в размере 2 878 тыс. руб. Следовательно, плановая величина рентабельности ветроэлектрогенератора ( $P_{пл}$ ), рассчитанная по формуле (1.2) в таблице 3.2, составила 13,64 %. Отклонение фактической себестоимости инновационного продукта от плановой на 794 тыс. рублей при неизменной величине его договорной стоимости обусловило превышение фактической рентабельности ветроэлектрогенератора запланированного уровня. Фактическое значение показателя рентабельности ветроэлектрогенератора составило 18,08 %, что на 4,44 процентных пункта выше планового значения.

Согласно структурно-логической модели факторной системы изменения рентабельности инновационного продукта (рисунок 3.2) следует учитывать, что на изменение рентабельности инновационного продукта оказывают влияние факторы первого и второго порядка. Для установления влияния факторных показателей разных порядков на результативный показатель считаем необходимым провести процедуру экономического анализ в два этапа.

На первом этапе следует установить влияние факторов первого порядка  $P_{пл}$  и  $C_{пл}$  на результативный показатель  $P_{фак}$ . Поскольку исследуемая факторная система представлена формулой (1.2) в таблице 3.1, то ее можно рассматривать как кратную модель. Для анализа предлагаем использовать способ цепных подстановок, результаты применения которого представлены в таблице 3.2.

Таблица 3.2 – Расчет влияния факторов первого порядка на изменение рентабельности инновационного продукта «Ветроэлектрогенератор» способом цепных подстановок

Факторы первого порядка	Алгоритм расчета	Изменение, +/- п.п
1. Прибыль от реализации инновационного продукта	$\Delta P_{ин}^{Пун} = \left[ \frac{Пун_{\phi} - Пун_{нл}}{Сун_{нл}} \right] \cdot 100$	+3,76
2. Себестоимость инновационного продукта	$\Delta P_{ин}^{Зфи} = \left[ \frac{Пун_{\phi}}{Сун_{\phi}} - \frac{Пун_{\phi}}{Сун_{нл}} \right] \cdot 100$	+0,68
ИТОГО		+4,44

*Примечание* – Расчет проведен на основе данных приложений Т, У.

Результаты анализа влияния факторов первого порядка на изменение рентабельности ветроэлектрогенератора, приведенные в таблице 3.2, показали, что увеличение значения рентабельности инновационного продукта на 4,4 процентных пункта произошло вследствие взаимодействия различных факторов, среди которых наибольшее положительное влияние оказало увеличение прибыли от реализации инновационного продукта на 794 тыс. рублей (+3,76 п.п.). Снижение себестоимости на 794 тыс. рублей обусловило рост рентабельности на 0,68 п.п.

Особенный практический интерес представляет выявление влияния изменения факторов второго порядка на увеличение результативного показателя, в связи с чем на втором этапе анализа изменения рентабельности инновационного продукта целесообразно определить влияние факторов второго порядка на результативный показатель. Для этого в формуле (1.2) таблицы 3.1, представляющей собой исходную факторную систему, проведем удлинение знаменателя, применив способ формального разложения в соответствии со структурно-логической моделью факторной системы изменения рентабельности инновационного продукта, отраженной на рисунке 3.2.

В результате получим конечную модель факторной системы смешанного типа, выражаемую формулой (3.1):

$$P_{ин} = \frac{Пун}{З_{фи} + З_{ни} + З_{р} + З_{т} + З_{в}} \cdot 100\% . \quad (3.1)$$

*Примечание* – Расшифровка показателей формулы (3.1) приведена в таблице 3.1.

Для определения влияния факторов второго порядка ( $Z_{фи}$ ,  $Z_{ни}$ ,  $Z_{р}$ ,  $Z_{т}$ ,  $Z_{в}$ ) на изменение резуль­тативного показателя  $P_{ин}$  в случае факторной модели смешанного типа целесообразно использовать способ пропорционального деления. Способ пропорционального деления основан на пропорциональном распределении изменения резуль­тативного показателя  $P_{ин}$  за счет изменения фактора  $C_{ин}$  между факторами второго порядка ( $\Delta Z_{фи}$ ,  $\Delta Z_{ни}$ ,  $\Delta Z_{р}$ ,  $\Delta Z_{т}$ ,  $\Delta Z_{в}$ ).

Пропорциональность данного распределения достигается путем определения постоянного для всех фактора коэффициента, который показывает величину изменения резуль­тативного показателя – рентабельности инновационного продукта ( $\Delta P^c_{ин}$ ) за счет изменения фактора первого порядка – себестоимости инновационного продукта. Величину коэффициента ( $K$ ) определим согласно формуле (3.2).

$$K = \frac{\Delta P^c_{ин}}{\Delta C_{ин}} = \frac{\Delta P^c_{ин}}{\Delta Z_{фи} + \Delta Z_{ни} + \Delta Z_{р} + \Delta Z_{т} + \Delta Z_{в}}. \quad (3.2)$$

Умножив этот коэффициент ( $K$ ) на абсолютное отклонение себестоимости инновационного продукта ( $C_{ин}$ ), составившее 794 тыс. руб, за счет соответствующего фактора, можно рассчитать отклонения резуль­тативного показателя.

Так, согласно данным таблицы 3.2 рентабельность инновационного продукта ( $P_{ин}$ ) за счет снижения себестоимости инновационного продукта ( $\Delta C_{ин}$ ) на 794 тыс. рублей повысилась на 0,68 процентных пункта. Используя аналитический алгоритм, предложенный В.Г. Савицкой [111, с. 66], и данные приложений Т, У, получим, что себестоимость инновационного продукта снизилась из-за:

а) затрат на фундаментальные научные исследования ( $Z_{фи}$ )	+23 000 руб.
б) затрат на прикладные научные исследования ( $Z_{ни}$ )	+31 000 руб.
в) затрат на разработку ( $Z_{р}$ )	+440 000 руб.
г) затрат на внедрение ( $Z_{в}$ )	<u>-1288 000 руб.</u>
Всего:	<b>-794 000 руб.</b>

Приведенные результаты расчета отклонений фактических значений факторов второго порядка позволяют оценить участие каждого фактора в общем снижении себестоимости инновационного продукта. На основе полученных

данных определим изменение рентабельности инновационного продукта под влиянием факторов второго порядка (таблица 3.3).

Таблица 3.3 – Расчет влияния факторов второго порядка на изменение рентабельности инновационного продукта «Ветроэлектрогенератор» способом пропорционального деления

Факторы изменения второго порядка	Алгоритм расчета	Изменение, +/- п.п
1. Затраты на фундаментальные научные исследования	$\Delta P_{up}^{3\phi u} = \frac{\Delta P_{up}^c}{\Delta 3\phi u + \Delta 3nu + \Delta 3p + \Delta 3m + \Delta 3в} \cdot \Delta 3\phi u$	-0,02
2. Затраты на прикладные научные исследования	$\Delta P_{up}^{3nu} = \frac{\Delta P_{up}^c}{\Delta 3\phi u + \Delta 3nu + \Delta 3p + \Delta 3m + \Delta 3в} \cdot \Delta 3nu$	-0,03
3. Затраты на разработки	$\Delta P_{up}^{3p} = \frac{\Delta P_{up}^c}{\Delta 3\phi u + \Delta 3nu + \Delta 3p + \Delta 3m + \Delta 3в} \cdot \Delta 3p$	-0,37
4. Затраты на внедрение	$\Delta P_{up}^{3в} = \frac{\Delta P_{up}^c}{\Delta 3\phi u + \Delta 3nu + \Delta 3p + \Delta 3m + \Delta 3в} \cdot \Delta 3в$	+1,10
<b>ИТОГО</b>		<b>+0,68</b>

Примечание – Расчет проведен на основе использования данных приложений Т, У.

Анализ взаимосвязанного влияния факторов первого и второго порядка на изменение рентабельности ветроэлектрогенератора, приведенный в таблицах 3.2 – 3.3, показал, что увеличение значения рентабельности инновационного продукта на 4,4 процентных пункта произошло вследствие разнонаправленного взаимодействия различных факторов, среди которых наибольшее положительное влияние оказало увеличение прибыли от реализации инновационного продукта на 794 тыс. рублей (+3,76 п.п.).

Наименьшее положительное влияние на рост рентабельности инновационного продукта оказало снижение его себестоимости на 794 тыс. рублей (+0,68 п.п.), обусловленное разнонаправленным взаимодействием факторов второго порядка. Наибольшее положительное влияние на изменение результирующего показателя среди факторов второго порядка обусловлено экономией затрат на внедрение на 1288 тыс. руб. (+1,10 п.п.); наибольшее отрицательное – перерасход средств на проведение разработок на 440 тыс. руб. (-0,37 п.п.). Вместе с тем незначительное отрицательное влияние на изменение рентабельности ветроэлектрогенератора оказали перерасход средств на проведение 31 тыс. руб. (-0,03 п.п.), на проведение фундаментальных научных исследований на 23 тыс. руб. (-0,02 п.п.).

Наряду с инновационными продуктами в формировании финансового результата вуза от его внебюджетной научно-инновационной деятельности принимают участие и сопутствующие продукты, которые могут быть реализованными, переданными во временное пользование сторонним организациям по лицензионным соглашениям, что в настоящее время не учитывается в аналитической практике и приводит к искажению действительного значения экономической эффективности внебюджетной научно-инновационной деятельности вуза. Поэтому для достоверной аналитической оценки ее рентабельности рекомендуем учитывать также финансовый результат, обусловленный реализацией сопутствующих продуктов, передачей их во временное пользование другим организациям, как это отражено в формуле (2.1) таблицы 3.1.

Для определения влияния факторов на изменение урона рентабельности научно-инновационной деятельности вуза нами разработана структурно-логическая модель факторной системы изменения рентабельности научно-инновационной деятельности, представленная на рисунке 3.3. Ее использование позволяет учитывать все факторы, оказывающие влияние на формирование показателя рентабельности научно-инновационной деятельности, а значит достоверно выявлять степень влияния каждого фактора на результативный показатель.



Рисунок 3.3 – Структурно-логическая модель факторной системы изменения рентабельности научно-инновационной деятельности

*Примечание* – Собственная разработка в рамках предлагаемой методики анализа затрат на создание инновационных продуктов в вузах.

На основе применения разработанной структурно-логической модели факторной системы изменения рентабельности научно-инновационной деятельности проведен расчет влияния факторов на изменение рентабельности научно-инновационной деятельности УО «Университет» за 2009 год. Проведение анализа изменения рентабельности научно-инновационной деятельности возможно с помощью способа цепных подстановок [111, с. 60]. Выбор данного способа обосновывается тем, рассматриваемая модель факторной системы смешанного типа является достаточно сложной по своей структуре. Выделение в данной факторной системе более простых составляющих факторов в целях ее преобразования в аддитивную, мультипликативную, кратную модель или смешанную модель типов  $Y = A / \sum X_i$ ;  $Y = A \cdot (B - C)$  невозможно.

Анализ факторов изменения рентабельности научно-инновационной деятельности, приведенный в таблице 3.4, показал, что в целом запланированный показатель рентабельности научно-инновационной деятельности на 2009 год в УО «Университет», установленный в размере 26,02 %, перевыполнен на 1,66 п.п. Это подтверждает рост экономической эффективности научно-инновационной деятельности анализируемого вуза и свидетельствует о развитии внебюджетной предпринимательской деятельности в исследуемой сфере. Практический интерес для управления представляет изучение факторов, обусловивших превышение фактического значения показателя рентабельности планового. В таблице 3.4 рассчитано влияние факторов на отклонение фактического уровня рентабельности научно-инновационной деятельности от запланированного значения в УО «Университет» за 2009 год.

Анализ показал, что наибольшее влияние на перевыполнение плана по уровню рентабельности научно-инновационной деятельности оказало перевыполнение плана по прибыли от реализации инновационных продуктов на 23 000 тыс. рублей, что в результате обеспечило превышение планового показателя рентабельности на 1,44 п.п. На положительное отклонение фактического значения рентабельности научно-инновационной деятельности также оказало перевыполнение плана по прибыли от реализации сопутствующих продуктов на 1670 тыс. рублей (+0,10 п.п.), перевыполнение плана по финансовому результату от передачи сопутствующих продуктов во временное пользование на 2900 тыс. рублей (+0,18 п.п.). Незначительное, однако отрицательное влияние на величину показателя рентабельности научно-инновационной деятельности оказало увеличение фактической себестоимости реализованных инновационных продуктов на 3 000 тыс. рублей (-0,02 п.п.), увеличение величины годового износа по сопутствующим продуктам, пере-



данным во временное пользование по лицензионным соглашениям, на 900 тыс. рублей (-0,05 п.п.).

Результаты проведенного в таблице 3.4 анализа позволяют сделать вывод, что превышение фактического уровня рентабельности научно-инновационной деятельности запланированного на 1,66 процентных пунктов произошло вследствие разнонаправленного взаимодействия различных факторов, среди которых наибольшее положительное влияние оказали: увеличение прибыли от реализации инновационных и сопутствующих продуктов; наибольшее отрицательное – увеличение себестоимости реализованных инновационных продуктов.

В современных условиях высокий практический интерес представляет выявление реального вклада фундаментальных, прикладных научных исследований и разработок в создание инновационных продуктов. До настоящего времени существующая система учета не позволяла получить данные, необходимые для достоверного определения частных показателей наукоемкости (по видам научных исследований и разработкам) инновационных продуктов.

Применение формул (3.1.1) – (3.1.4), представленных в таблице 3.1, впервые позволяет достоверно определить реальный вклад фундаментальных научных исследований, прикладных научных исследований, разработок и науки в целом в формирование фактической себестоимости инновационного продукта.

Составление плановой калькуляции по каждому инновационному продукту позволяет задать плановый уровень частных показателей наукоемкости инновационного продукта, который в действительности может отличаться от фактического уровня. Изменение уровня наукоемкости является следствием взаимодействия различных факторов.

Так, применив формулу (3.1.1) таблицы 3.1, можно определить плановый показатель наукоемкости ветроэлектрогенератора в размере 81,10 % и фактический – в размере 86,71 %. Становится очевидным, что фактический показатель общей наукоемкости инновационного продукта превысил запланированный на 5,61 п.п. В этой связи возникает практический интерес определить состав факторов и их влияние на отклонение фактического уровня общей наукоемкости инновационного продукта от его планового значения.

На рисунке 3.4 предложена структурно-логическая модель факторной системы изменения общей наукоемкости инновационных продуктов, которая обеспечит основу для определения влияния факторов на изменение общей наукоемкости инновационного продукта.

Таблица 3.4 – Расчет влияния факторов на отклонение фактического уровня рентабельности научно-инновационной деятельности от планового значения в УО «Университет» за 2009 год

Факторы изменения	Алгоритм расчета	Изменение, +/- п.п.
1. Прибыль от реализации инновационных продуктов	$\Delta P_{ни}^{Пун} = \left[ \frac{Пун_{ф} + Псн_{нл} + ФРсн_{нл}}{Сун_{нл} + Срсн_{нл} + АОсн_{нл}} - \frac{Пун_{нл} + Псн_{нл} + ФРсн_{нл}}{Сун_{нл} + Срсн_{нл} + АОсн_{нл}} \right] \cdot 100$	+1,44
2. Прибыль от реализации сопутствующих продуктов	$\Delta P_{ни}^{Псн} = \left[ \frac{Пун_{ф} + Псн_{ф} + ФРсн_{нл}}{Сун_{нл} + Срсн_{нл} + АОсн_{нл}} - \frac{Пун_{ф} + Псн_{нл} + ФРсн_{нл}}{Сун_{нл} + Срсн_{нл} + АОсн_{нл}} \right] \cdot 100$	+0,10
3. Превышение доходов от передачи во временное владение сопутствующих продуктов (за вычетом налогов) над расходами по переданным сопутствующим продуктам	$\Delta P_{ни}^{ФРсн} = \left[ \frac{Пун_{ф} + Псн_{ф} + ФРсн_{ф}}{Сун_{нл} + Срсн_{нл} + АОсн_{нл}} - \frac{Пун_{ф} + Псн_{ф} + ФРсн_{нл}}{Сун_{нл} + Срсн_{нл} + АОсн_{нл}} \right] \cdot 100$	+0,18
4. Себестоимость реализованных инновационных продуктов	$\Delta P_{ни}^{Сун} = \left[ \frac{Пун_{ф} + Псн_{ф} + ФРсн_{ф}}{Сун_{ф} + Срсн_{нл} + АОсн_{нл}} - \frac{Пун_{ф} + Псн_{ф} + ФРсн_{ф}}{Сун_{нл} + Срсн_{нл} + АОсн_{нл}} \right] \cdot 100$	-0,05
5. Себестоимость реализованных сопутствующих продуктов	$\Delta P_{ни}^{Срсн} = \left[ \frac{Пун_{ф} + Псн_{ф} + ФРсн_{ф}}{Сун_{ф} + Срсн_{ф} + АОсн_{нл}} - \frac{Пун_{ф} + Псн_{ф} + ФРсн_{ф}}{Сун_{ф} + Срсн_{нл} + АОсн_{нл}} \right] \cdot 100$	+0,01
6. Амортизационные отчисления по переданным во временное пользование сопутствующим продуктам	$\Delta P_{ни}^{АОсн} = \left[ \frac{Пун_{ф} + Псн_{ф} + ФРсн_{ф}}{Сун_{ф} + Срсн_{ф} + АОсн_{ф}} - \frac{Пун_{ф} + Псн_{ф} + ФРсн_{ф}}{Сун_{ф} + Срсн_{ф} + АОсн_{нл}} \right] \cdot 100$	-0,02
<b>ИТОГО</b>		<b>+1,66</b>

*Примечание* – Собственная разработка. Расчет влияния факторов проведен на основе аналитических данных УО «Университет», систематизированных в приложении Н.

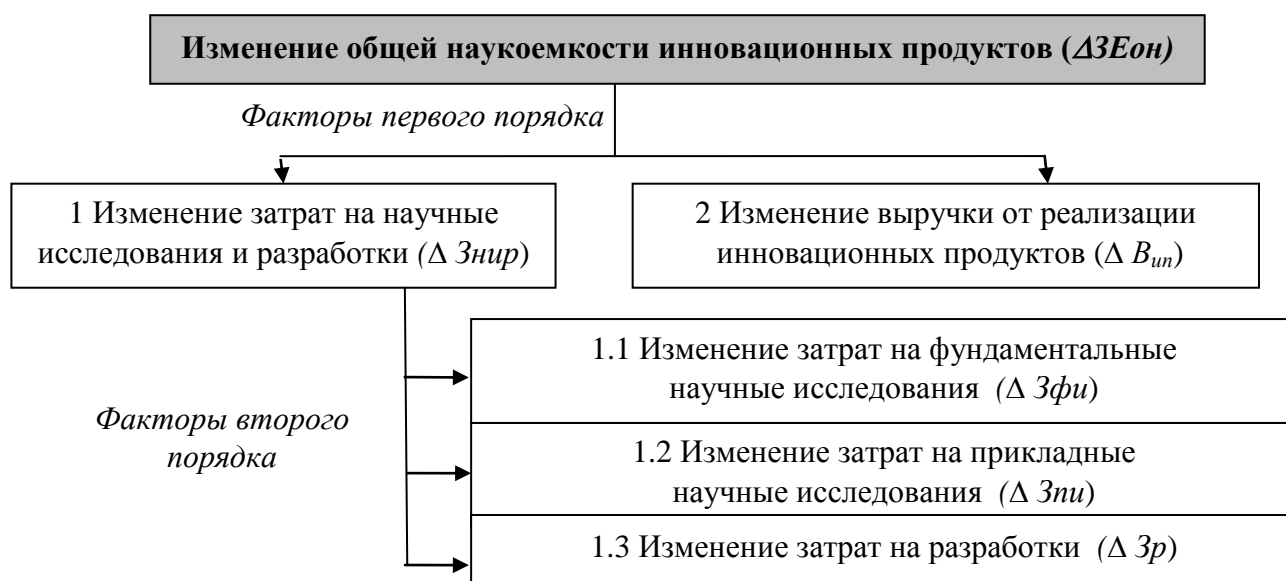


Рисунок 3.4 – Структурно-логическая модель факторной системы изменения общей наукоёмкости инновационных продуктов

*Примечание* – Собственная разработка в рамках предлагаемой методики анализа затрат на создание инновационных продуктов в вузах.

Анализ содержания структурно-логической модели факторной системы изменения рентабельности инновационного продукта, представленной на рисунке 3.4, позволил сделать вывод о том, что на изменение общей наукоёмкости инновационного продукта оказывают влияние факторы первого и второго порядка. В этой связи представляется важным установить влияние факторных показателей разных порядков на результативный показатель.

Используя формулу (3.1.1) таблицы 3.1 и данные приложений Т, У, получим, что плановое значение показателя общей наукоёмкости ветроэлектрогенератора составило 59,48 %, а фактически достигнутое – соответственно 61,19 %. Это свидетельствует об увеличении уровня общей наукоёмкости инновационного продукта на 1,71 процентный пункт вследствие влияния фактора первого порядка – затрат на научные исследования и разработки, отклонение которых от планового значения составило 494 тыс. рублей.

Обратим внимание на состав факторов второго порядка ( $Z_{фи}$ ,  $Z_{ни}$ ,  $Z_{р}$ ), в общей сумме формирующие затраты на научные исследования и разработки. Определим их участие в приросте результативного показателя  $ZE_{он}$ . Для этого в формуле (3.1.1) таблицы 3.1, представляющей собой исходную факторную систему, проведем удлинение числителя, применив способ формального разложения в соответствии со структурно-логической моделью факторной системы изменения наукоёмкости инновационного продукта, представленной на рисун-

ке 3.4. В результате получим конечную модель факторной системы смешанного типа, выражаемую формулой (3.3):

$$ZE_{он} = \frac{Z_{фи} + Z_{ни} + Z_p}{B_{ин}} \cdot 100\% . \quad (3.3)$$

Для определения влияния факторов второго порядка ( $Z_{фи}$ ,  $Z_{ни}$ ,  $Z_p$ ) на изменение резульативного показателя – общей накоемкости инновационного продукта ( $\Delta ZE_{он}$ ) – в случае факторной модели смешанного типа можно применить способ долевого участия. Так, общая наукоемкость инновационного продукта за счет роста затрат на научные исследования и разработки на 494 тыс. рублей повысилась на 1,71 п.п.

Применив алгоритм анализа, предложенный В.Г. Савицкой [111, с. 66] и количественные данные приложений Т, У получим, что общая сумма затрат на научные исследования и разработки увеличилась из-за:

а) затрат на фундаментальные научные исследования ( $Z_{фи}$ )	+23 000 руб.
б) затрат на прикладные научные исследования ( $Z_{ни}$ )	+31 000 руб.
в) затрат на разработку ( $Z_p$ )	<u>+440 000 руб.</u>
<b>Всего:</b>	<b>+494 000 руб.</b>

Следовательно, можно определить влияние факторов на отклонение резульативного показателя ( $\Delta ZE_{он}$ ) способом долевого участия, указав результаты анализа в таблице 3.5.

Таблица 3.5 – Расчет влияния факторов второго порядка на изменение наукоемкости инновационного продукта «Ветроэлектрогенератор» способом долевого участия

Факторы изменения второго порядка	Изменение затрат на научные исследования и разработки, руб.	Доля показателей в общем изменении затрат на научные исследования и разработки, %	Изменение, +/- п.п
1. Затраты на фундаментальные научные исследования	+23 000	4,66	+0,08
2. Затраты на прикладные научные исследования	+31 000	6,27	+0,10
3. Затраты на разработки	+440 000	89,07	+1,53
<b>ВСЕГО</b>	<b>+494 000</b>	<b>100,00</b>	<b>+1,71</b>

*Примечание* – Расчет проведен на основе использования данных приложений Т, У.

В таблице 3.5 приведены результаты вычисления доли каждого фактора в общей сумме их приростов, которая затем была умножена на общий прирост результативного показателя. Анализ факторов изменения общей наукоёмкости ветроэлектрогенератора показал, что превышение фактического значения показателя общей наукоёмкости ветроэлектрогенератора, запланированного на 1,71 п.п., явилось следствием взаимодействия различных факторов, среди которых наибольшее положительное влияние оказал рост затрат на разработки. Отклонение достигнутого значения показателя общей наукоёмкости от планового в наибольшей степени обусловлено ростом затрат на проведение разработок. Так, доля затрат на разработки в общем изменении затрат составила 89,07 %, что обусловило отклонение фактического уровня общей наукоёмкости от планового на 1,53 п.п. Незначительное положительное влияние на изменение уровня общей наукоёмкости инновационного продукта оказало увеличение затрат на фундаментальные научные исследования на 23 тыс. рублей (+0,08 п.п.), затрат на прикладные научные исследования – на 31 тыс. рублей (+0,10 п.п.).

Таким образом, совершенствование инструментов аналитического исследования затрат на создание инновационных продуктов, обусловившее развитие методики их анализа, предоставило возможность впервые объективно оценить результативность внебюджетной научно-инновационной деятельности вузов, поскольку рекомендовано анализировать влияние доходов (финансовых результатов), обеспеченных всеми конечными продуктами научно-инновационной деятельности, на результативный показатель. Кроме того, обеспечена возможность аналитической оценки уровня наукоёмкости инновационных продуктов по видам научных исследований, разработкам, что позволит выявлять реальный вклад фундаментальных, прикладных научных исследований и разработок в создание стоимости инновационных продуктов. На этом основании обусловлено повышение качества информационной основы, используемой для принятия обоснованных управленческих решений о развитии направлений научных исследований и разработок с учетом не только целей и задач, поставленных перед вузами в нормативных правовых актах и учредительных документах, но и с учетом наибольшей их отдачи для дальнейшего экономического развития внебюджетной научно-инновационной деятельности учреждений высшей школы. Это в свою очередь позволит повысить результативность функционирования вузовского сектора науки и, как следствие, наиболее эффективно реализовать его функцию в инновационном развитии государства.

## ВЫВОДЫ

Проведенное исследование действующего состояния экономического анализа затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях Республики Беларусь позволило:

- разработать новые частные показатели наукоемкости инновационных продуктов (по фундаментальным исследованиям, прикладным исследованиям, разработкам), которые позволяют анализировать долю участия указанных видов научных исследований и разработок в создании стоимости инновационных продуктов. Их применение предоставит возможность выявлять такие направления научной и научно-технической деятельности вузов, которые содействуют увеличению степени коммерциализации научных разработок, созданных в вузах, а значит, способствуют росту доходов от внебюджетной научно-инновационной деятельности вузов, доведению научных результатов до их практического использования субъектами хозяйствования;

- усовершенствовать существующие показатели экономической эффективности затрат на создание инновационных продуктов: затратоотдача по доходу от научно-инновационной деятельности, рентабельность научно-инновационной деятельности, ее затратноемкость, что позволит анализировать влияние доходных поступлений (финансовых результатов), обеспеченных не только реализацией инновационных продуктов, но и реализацией и (или) предоставлением во временное пользование сопутствующих продуктов, и, как следствие, объективно оценивать результативность научно-инновационной деятельности вузов;

- создать информационно-аналитическую систему, отвечающую современным требованиям повышения качества информационного обслуживания процесса принятия грамотных управленческих решений в научно-инновационной сфере учреждений высшей школы Республики Беларусь.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

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.

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 вышеперечисленные 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 регистров аналитического учета — ведомость учета фактических расходов по 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.

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 затрат на их создание, затратно-научно-инновационной деятельности. Разработанные частные 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 внебюджетных 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-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.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Анализ хозяйственной деятельности бюджетных организаций : учеб. пособие / Д.А. Панков [и др.] ; под общ. ред. Д.А. Панкова, Е.А. Головковой. – М. : Новое знание, 2002. – 409 с.
2. Анализ эффективности инвестиционной и инновационной деятельности предприятий : учеб. пособие / под ред. Э.И. Крылова, В.М. Власовой, И.В. Журавковой. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 608 с.
3. Анищик, В.М. Инновационная деятельность : учеб. пособие / В.М. Анищик, А.В. Русецкий, Н.К. Толочко ; под ред. Н.К. Толочко. – Минск : Изд. центр БГУ, 2006. – 183 с.
4. Антони, Н.Р. Основы бухгалтерского учета / Н.Р. Антони ; пер. с англ. Б. Херсонского, М. Шнейдерман ; под общ. ред. Т. Крыловой. – СПб. : Триада НТТ, 1992. – 319 с.
5. Бабук, И.М. Экономика предприятия : учеб. пособие для студ. техн. спец. учреждений, обеспечивающих получение высш. образования / И.М. Бабук. – Минск : ИВЦ Минфина, 2006. – 326 с.
6. Баканов, М.И. Теория экономического анализа : учебник / под ред. М.И. Баканова. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 536 с.
7. Бархатов, А.П. Международный учет : учеб. пособие / А.П. Бархатов. – М. : Маркетинг, 2001. – 288 с.
8. Бевзелюк, А.А. Методы оценки инвестиционных проектов / А.А. Бевзелюк // Банковский вестник. – 2008. – Июнь. – С. 12–18.
9. Блейк, Д. Европейский бухгалтерский учет : справочник / Д. Блейк, О. Амаг ; пер. с англ. – М. : Филинь, 1997. – 400 с.
10. Богдан, Н.И. Кадры науки в формировании Национальной инновационной системы Беларуси / Н.И. Богдан // Беларусский институт системного анализа и информационного обеспечения научно-технической сферы [Электронный ресурс]. – Минск, 2012. – Режим доступа : [http://belisa.org.by/ru/izd/other/Kadr2008/kadr08\\_5.html](http://belisa.org.by/ru/izd/other/Kadr2008/kadr08_5.html) – Дата доступа : 04.09.2012.
11. Инновации и подготовка научных кадров высшей квалификации в Республике Беларусь и за рубежом : материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 21 апр. 2008 г. / под ред. И.В. Войтова. – Минск : ГУ «БелИСА», 2008. – 316 с.
12. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. – М. : Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
13. Большой юридический словарь. – 3-е изд., доп. и перераб. / под ред. проф. А.Я. Сухарева. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 858 с.

14. Бухгалтерский учет / Н.И. Ладутько [и др.] ; под общ. ред. Н.И. Ладутько. – М. : ТК Велби : Проспект, 2004. – 768 с.
15. Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учеб. пособие / под ред. проф. Ф.Ф. Бутынца. – Житомир : ЖГТУ, 2007. – 480 с.
16. Быцкевич, Ю.И. Исследование эффективности организации и реализации инновационных проектов : метод. пособие. – Минск : БГУ, 2005. – 33 с.
17. Бюджетный кодекс Республики Беларусь, 16.07.2008, № 412-3 // Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012. – Режим доступа : <http://pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=hk0800412&p2={NRPA}>. – Дата доступа : 01.10.2012.
18. Волынкина, М.В. Правовая сущность термина «инновация» / М.В. Волынкина // Инновации. – 2006. – № 1. – С. 5–18.
19. Герасимов, Б.И. Экономический анализ : учеб. пособие : в 2 ч. / Б.И. Герасимов, Т.М. Коновалова, С.П. Спиридонов. – 2-е изд., стер. – Тамбов : Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2006. – Ч. 1. – 64 с.
20. Гильдингерш, М.Г. Инновационный менеджмент : учеб. пособие / М.Г. Гильдингерш, В.К. Потемкин, О.Г. Поскочина. – СПб. : Изд-во СПбГУЭФ, 2009. – 84 с.
21. Глоссарий по научно-технической, инновационной деятельности, разработке и постановке инновационной продукции на производство / Государственный комитет по науке и технологиям Республики Беларусь. – Минск, 2012. – 34 с.
22. Государственная программа инновационного развития Республики Беларусь на 2011–2015 годы : Утв. Постановлением Совета министров Рреспублики Беларусь от 26 мая 2011 г., № 669 // Официальный интернет-портал Президента Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Минск, 2012. – Режим доступа : <http://www.president.gov.by>. – Дата доступа : 01.09.2012.
1. Данилов, Е.Н. Анализ хозяйственной деятельности в бюджетных и научных учреждениях : учеб. пособие / Е.Н. Данилов, В.Е. Абарникова, Л.К. Шипиков. – Минск : Интерпрессервис ; Экоперспектива, 2003. – 336 с.
2. Еськова, Л.Ф. Развитие учета затрат и калькулирования себестоимости платных услуг в системе управления организациями здравоохранения: дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Л.Ф. Еськова. – Минск : БГЭУ, 2005. – 185 с.
3. Золотогоров, В.Г. Экономика : энцикл. словарь / В.Г. Золотогоров. – Минск : Интерпрессервис ; Книжный Дом, 2003. – 720 с.
4. Иванцов, П.И. Инновационная деятельность на предприятиях агропромышленного комплекса : теория, практика : учеб.-метод. пособие / П.И. Иванцов, М.Н. Антоненко. – Минск : Акад. упр. при Президенте Респ. Беларусь, 2004. – 175 с.

5. Инновации – фактор экономического роста / П.Г. Никитенко [и др.] ; под ред. П.Г. Никитенко. – Минск : НО ООО «БИП–С», 2003. – 85 с.
6. Инновации и инновационная деятельность. Термины и определения : ГОСТ СТБ 1061-97. – Введ. впервые 01.01.1998 // Официальный сайт Могилевского обл. исполнительного комитета [Электронный ресурс]. – Минск, 2012. – Режим доступа : <http://www.region.mogilev.by/ru/printable/node/4816>. – Дата доступа : 25.09.2010.
7. Инновационный менеджмент : учеб. для вузов / С.Д. Ильенкова [и др.] ; под ред. С.Д. Ильенковой. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 325 с.
8. Инновационный менеджмент : учеб. пособие / под ред. Г.Я. Гольдштейна. – Таганрог : Изд-во ТРТУ, 1998. – 132 с.
9. Инновационный менеджмент : учеб. пособие / под ред. П.Н. Завлина, А.К. Казанцева, Л.Э. Миндели. – СПб. : Наука, 2000. – 489 с.
10. Инструкция о порядке бухгалтерского учета расходов в бюджетных организациях : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 31.12.2009, № 157 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
11. Инструкция о порядке организации бухгалтерского учета организациями, финансируемыми из бюджета, и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 08.02.2005, № 15 : с изм. и доп. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
12. Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности по средствам бюджетов и средствам от приносящей доходы деятельности бюджетных организаций : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 10.03.2010, № 22 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
13. Инструкция об особенностях проведения инвентаризации, оценки и постановки на бухгалтерский учет объектов интеллектуальной собственности : утв. постановлением Гос. пат. комитета Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь, Комитета по авторским и смежным правам при М-ве юстиции Респ. Беларусь, Гос. налогового комитета Респ. Беларусь, 10.05.2001, № 22/51/21-0/64 : с изм. и доп. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
14. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министер-

ства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов : Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011, № 102// Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

15. Об утверждении инструкции о порядке отражения в бухгалтерском учете бюджетных организаций хозяйственных операций с объектами нематериальных активов и признании утратившим силу постановления министерства финансов республики беларусь от 20 декабря 2001 г. № 126 : Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17.06.2009, № 78 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

16. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 12.12.2001, № 118 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

17. Инструкция по бухгалтерскому учету результатов научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30.06.2006, № 75 : с изм. и доп. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

18. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организация» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 26.12.2003, № 182 : с изм. и доп. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

19. Йохна, М.А. Економіка і організація інноваційної діяльності : навчальний посібник / М.А. Йохна, В.В. Стадник. – Киев : Видавничий центр «Академія», 2005. – 400 с.

20. Кантаева, О.В. Направления развития методики бухгалтерского учета инновационной деятельности предприятия / О.В. Кантаева // Бухгалтерский учет и аудит. – 2008. – № 5. – С. 18–27.

21. Кантаева, О.В. Организационные формы функционирования учетно-аналитической информации об инновационной деятельности / О. В. Кантаева // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. – 2008. – № 2(44). – С. 61– 67.

22. Кантаева, О.В. Проблемные вопросы отражения расходов инновационной деятельности в бухгалтерском учете / О.В. Кантаева // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації : зб. наук. праць. – Вип. 1. – Киев : ДП «Інформційно-аналітичне агенство», 2008. – С. 57–59.

23. Кантаева, О.В. Социальные аспекты отражения инноваций в бухгалтерском учете. Бухгалтерский учет, контроль и анализ : социальные ориентиры / О.В. Кантаева // Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской научной бухгалтерской школы : раздел в моногр. ; под. общ. ред. Ф.Ф. Бутынца. – Житомир : ЖГТУ, 2008. – С. 251–278.
24. Кантаева, О.В. О необходимости и направлениях совершенствования методики анализа инновационной деятельности для принятия управленческих решений / О.В. Кантаева, Е.В. Глушко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2008. – № 7. – С. 21–31.
25. Колонтай, М.М. Инновационный менеджмент / М.М. Колонтай. – Минск : БГЭУ, 1997. – 191 с.
26. Концепция инновационной политики Российской Федерации на 1998–2000 годы : утв. постановлением Рос. Федерации, 24.07.1998, № 832 // Законодательство Российской Федерации [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа : <http://infopravo.by.ru/fed1998/ch04/akt17446.shtm>. – Дата доступа : 02.10.2010.
27. Концепция развития науки в Республике Беларусь на период до 2015 года / Межвузовский центр маркетинга научно-исследовательских разработок [Электронный ресурс]. – Минск, 2012. – Режим доступа : <http://www.icm.by>. – Дата доступа : 01.09.2010.
28. Концепция развития научно-инновационной деятельности в системе Министерства образования Республики Беларусь на 2007–2010 годы // Сайт М-ва образования Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. – Минск, 2012. – Режим доступа : <http://www.minedu.unibel.by>. – Дата доступа : 01.10.2010.
29. Основы маркетинга / Ф. Котлер [и др.] ; пер с англ. – 2-е европ. изд. – М. ; СПб. ; Киев : Издат. Дом «Вильямс», 2000. – 944 с.
30. Кудашов, В.И. Современные тенденции в обеспечении инновационного развития экономики / В.И. Кудашов, Ю.В. Нечепуренко // Инновационные образовательные технологии. – 2007. – № 4 (12). – С. 89–99.
31. Левинсон, А. Экономические проблемы управления научно-техническим прогрессом : Опыт системного анализа. – М. : Экономика, 1973. – 576 с.
32. Макконнелл, К.Р. Экономикс : Принципы, проблемы и политика : в 2 т. / К.Р. Макконнелл, С.Л. Брю ; пер. с 14-го англ. изд. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 972 с.
33. Марков, А.В. Государственная инновационная политика : теоретические основы и механизм реализации / А.В. Марков. – Минск : Право и экономика, 2005. – 370 с.

34. Медведева, Г.Б. Инновационные аспекты деятельности вуза / Г.Б. Медведева // Перспективы инновационного развития Республики Беларусь : материалы междунар. науч.-практ. конф., Брест, 23 окт. 2009 года. – С. 123–124.
35. Медынский, В.Г. Инновационный менеджмент : учебник / В.Г. Медынский. – М. : ИНФРА-М, 2010. – 295 с.
36. Инновационная деятельность. Термины и определения : Межгосударств. стандарт ГОСТ 31279-2004. – Введ. впервые 01.09.2009. Разработчик : БелГИСС, г. Минск // Гродненский центр науч.-техн. и деловой информ. [Электронный ресурс]. – Гродно, 2010. – Режим доступа : <http://www.infocenter.grodno.by>. – Дата доступа : 01.09.2010.
37. Международные стандарты финансовой отчетности 2006. – М. : Аскер-АССА, 2006. – 1060 с.
38. Методические рекомендации по мониторингу инновационной деятельности в Республике Татарстан, 2007 // Центр экономических и социальных исследований Респ. Татарстан при кабинете Министров Респ. Татарстан [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа : <http://cesi.tatar.ru/rus/info.php?id=101644>. – Дата доступа : 01.10.2010.
39. Методические рекомендации по оценке стоимости и учету объектов интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов и порядка экспертизы достоверности оценки стоимости объектов интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов : утв. приказом Гос. пат. комитета Респ. Беларусь, 17 апр. 1998 г., № 20., М-ва экономики Респ. Беларусь 18 мая 1998 г. № 41, М-ва финансов Респ. Беларусь 20 апр. 1998 г., № 109, Гос. комитета по науке и технологиям Респ. Беларусь, 22 апр. 1998 г., № 75 : с изм. и доп. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
40. Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции, утв. приказом Гос. комитета по науке и технологиям Респ. Беларусь 31 авг. 1998 г., № 156 : с изм. и доп. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
41. Методическое пособие по сбору и интерпретации информации об инновациях на основе «Oslo Manual–2005». – Минск : БелИСА, 2007. – 44 с.
42. Михеев, Е.Е. Менеджмент проектов / Е.Е. Михеев. – М. : ЭКСМО, 2007. – 480 с.
43. Морозов, Ю.П. Инновационный менеджмент : учеб. пособие для вузов / Ю.П. Морозов, А.И. Гаврилов, А.Г. Городнов. – 2-е изд. перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 471 с.

44. Мясникович, М.В. Инновационная деятельность в Республике Беларусь : теория и практика / М.В. Мясникович. – Минск : Аналит. центр НАН Беларуси, ИООО «Право и экономика», 2004. – 178 с.
45. Мясникович, М.В. Научные основы инновационной деятельности / М.В. Мясникович. – Минск : ИООО «Право и экономика», 2003. – 280 с.
46. Мясникович, М.В. Государственное регулирование инновационной деятельности : учеб. пособие / М.В. Мясникович, Н.Б. Антонова, Л.Н. Нехорошева. – Минск : Акад. упр. при Президенте Респ. Беларусь, 2005. – 235с.
47. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) // Главный бухгалтер. – 2010. – № 3. – С. 49–192.
48. Наука, инновации и технологии в Республике Беларусь 2005 : стат. сб. / подг. В.Н. Тамашевич [и др.]. – Минск : БелИСА, 2006. – 204 с.
49. Национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2020 г. / Нац. комиссия по устойчивому развитию Респ. Беларусь ; ред. кол. : Я.М. Александрович [и др.]. – Минск : Юнипак, 2004. – 200 с.
50. Нечепуренко, Ю.В. Интеллектуальная собственность и трансфер технологий / Ю.В. Нечепуренко // Наука и инновации. – 2008. – № 2(60). – С. 61–64.
51. Нечепуренко, Ю.В. Управление интеллектуальной собственностью в научно-инновационной сфере / Ю.В. Нечепуренко // Наука и инновации. – 2007. – № 7(53). – С. 57–61.
52. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсен, Д. Колдуэлл ; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., стереотип. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.
53. О бухгалтерском учете и отчетности : Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 1994 г., № 3321-ХІІ : с изм. и доп. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
54. О бухгалтерском учете : федер. Закон Рос. Федерации, 21.11.1996, № 129-ФЗ : с изм. и доп. // Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа : [http://www.consultant.ru/popular/buch/53\\_1.html](http://www.consultant.ru/popular/buch/53_1.html). – Дата доступа : 28.09.2010.
55. О концепции инновационной политики Республики Беларусь : Постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 31 июля 2003 г., № 1016 : с изм. и доп. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
56. О некоторых вопросах бухгалтерского учета : Постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 22.04.2010, № 50 // Консультант Плюс : Беларусь.



Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

57. О некоторых вопросах приобретения имущественных прав на результаты научно-технической деятельности и распоряжения этими правами : Указ Президента Респ. Беларусь от 31.08. 2009, № 432 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

58. О патентах на изобретения, полезные модели, промышленные образцы : Закон Респ. Беларусь, 16.12.2002, № 160-З : с изм. и доп. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

59. О приоритетных направлениях создания и развития новых и высоких технологий и критериях их оценки : утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь, 27 фев. 1997 г., № 139 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

60. Об инновационной деятельности : Закон Украины от 4 июля 2002 г., № 40-IV (с изм. и доп.) : Официальный сайт Респ. Крым [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа : [http://www.invest-crimea.gov.ua/content/file/Zakon\\_innov.rar](http://www.invest-crimea.gov.ua/content/file/Zakon_innov.rar). – Дата доступа : 02.10.2010.

61. Об инновационной политике на территории Воронежской области : Закон Воронеж. обл., 11.12.2003, № 68-ОЗ // Инновации Черноземного края [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа : <http://www.novation.vrn.ru/cat2008/9.htm>. – Дата доступа : 02.10.2010.

62. Об инновациях и инновационной деятельности в Мурманской области : Закон Мурманской обл., 31.05.2004, № 484-01-ЗМО // Мурманский центр науч.-техн. информ. [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа : <http://www.cnti.murmansk.ru/invest/zakon/zmo1-4.htm>. – Дата доступа : 02.10.2010.

63. Об инновациях и инновационной деятельности : Закон Тверской обл., 30.09.1999, № 76-ОЗ-2 // Официальный сайт Тверской обл. [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа : [http://tver.news-city.info/docs/sistemsg/dok\\_oereyo.htm](http://tver.news-city.info/docs/sistemsg/dok_oereyo.htm). – Дата доступа : 02.10.2010.

64. Об инновациях и инновационной деятельности : Закон Саратовской обл., 28.07.1997, № 50-ЗСО // Официальный сайт правительства Саратовской обл. [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа : <http://www.saratov.gov.ru/government/structure/minprom>. – Дата доступа : 07.10.2010.

65. Об инновациях: Модельный Закон, принят постановлением Межпарл. комитета Респ. Беларусь, Респ. Казахстан, Кыргызской Респ. и Рос. Федерации, 28.02.1998, № 5-8 // Законодательство Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. –

2010. – Режим доступа : <http://pravo2002.by.ru /intern/06/ /index.html>. – Дата доступа : 02.10.2010.

66. Об основах государственной научно-технической политики : Закон Респ. Беларусь от 19.01.1993, № 2105-ХІІ // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

67. Об основах инновационной политики в Санкт-Петербурге на 2008–2011 годы : Постановление Правительства Санкт-Петербурга, 20.07.2007, № 881 // Контрольно-счетная палата Санкт-Петербурга [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа : <http://www.ksp.assembly.spb.ru/printdoc?tid=&nd=8453800&prevDoc=8453800>. – Дата доступа : 01.10.2010.

68. Об оценке результатов научной деятельности : Постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 21.07.1997, № 914 : с изм. и доп. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

69. О программе развития научно-инновационной деятельности в Республике Беларусь : Постановление Кабинета министров Респ. Беларусь, 26.02.1996, № 143 : с изм. и доп. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

70. Орлов, А.И. Современные подходы к управлению инновациями и инвестициями / А.И. Орлов, Л.А. Орлова // «Экономика XXI века». – 2002. – № 4. – С. 12–13.

71. Основы инновационного менеджмента : теория и практика : учеб. пособие / П.Н. Завлин [и др.] ; под общ. ред. П.Н. Завлина. – М. : Экономика, 2000. – 288 с.

72. Основы политики Российской Федерации в области развития национальной инновационной системы на период до 2010 года и дальнейшую перспективу : утв. Президентом Рос. Федерации, 30.03.2002, № Пр-576 // Наука и инновации в регионах России [Электронный ресурс]. – 2010. – Режим доступа : <http://regions.extech.ru/acts>. – Дата доступа : 02.10.2010.

73. Палий, В.Ф. Современный бухгалтерский учет. – М. : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003. – 792 с.

74. Петрук, А.М. Теоретико-методологические основы развития бухгалтерского учета в трансформационной экономике / А.М. Петрук // Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля : материалы междунар. науч. конф., Брест, 10–11 сент. 2004 г. / Житомир. гос. технолог. ун-т ; ред. кол. : Ф.Ф. Бутынец [и др.]. – Брест, 2004. – С. 191–210.

75. Позднякова, И.А. Учет и анализ финансовых результатов в высших учебных заведениях. – Новополоцк, 2008. – 184 с.

76. Положение о порядке конкурсного отбора и реализации инновационных проектов, финансируемых из республиканского бюджета, научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ и работ по организации и освоению производства научно-технической продукции, финансируемых за счет средств инновационных фондов : утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь, 10.10.2006, № 1329 : с изм. и доп. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

77. Положение о порядке создания субъектов инновационной инфраструктуры : утв. Указом Президента Респ. Беларусь, 03.01.2007, № 1 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

78. Положение о порядке финансирования научной, научно-технической и инновационной деятельности за счет средств республиканского бюджета : утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь, 10.07.1998, № 1084 : с изм. и доп. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

79. Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 12.12.2001, № 118 : с изм. и доп. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

80. Пригожин, А.И. Нововведения : стимулы и препятствия (социальные проблемы инноватики) / А.И. Пригожин. – М. : Политиздат, 1989. – 346 с.

81. Программа социально-экономического развития Республики Беларусь на 2006–2010 гг. : утв. Указом Президента Респ. Беларусь, 12.06.2006, № 384 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

82. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 480 с.

83. Расходы организации : Инструкция по бухгалтерскому учету, утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 26 дек. 2003 года, № 182 (с изм. и доп.) // Сайт М-ва финансов Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. – Минск, 2009. – Режим доступа : <http://www.minfin.gov.by>. – Дата доступа : 01.10.2010.

84. Решение об объявлении 2010 года Годом науки и инноваций в Содружестве Независимых Государств // Сайт Содружества Независимых государств [Электронный ресурс]. – Минск, 2012. – Режим доступа : <http://www.cis.minsk.by>. – Дата доступа : 01.10.2010.
85. Руководство Фраскати. Стандарт отчетности по научным исследованиям и разработкам. – М. : ГУ «Центр исследований и статистики науки», 2002. – 150 с.
86. Научная и инновационная деятельность. Основные положения : Руководящий док. Респ. Беларусь. – Введ. впервые 01.03.1995 ; разработчик : БелГИСС, г. Минск // Гродненский центр науч.-техн. и деловой информ. [Электронный ресурс]. – Минск, 2012. – Режим доступа : <http://www.infocenter.grodno.by>. – Дата доступа : 01.10.2010.
87. Румянцева, Е.Е. Новая экономическая энциклопедия / Е.Е. Румянцева. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 724 с.
88. Рыбалкин, Д.В. Организационно-экономические основы инновационной деятельности в сфере вузовской науки : автореф. ... дис. канд. экон. наук : 08.00.05 / Д.В. Рыбалкин ; Моск. гос. ун-т им. М.В. Ломоносова. – М., 2007. – 26 с.
89. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учебник / Г.В. Савицкая. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 536 с.
90. Санто, Б. Инновация как средство экономического развития / Б. Санто. – М. : Наука, 1991. – 287 с.
91. Соколов, Д.В. Предпосылки анализа и формирования инновационной политики / Д.В. Соколов, А.Б. Титов, М.М. Шабанова. – СПб. : ГУЭФ, 1997. – 155 с.
92. Соловьев, В.П. Инновационная деятельность как системный процесс в конкурентной экономике (Синергетические эффекты инноваций) / В.П. Соловьев. – Киев : Феникс, 2006. – 560 с.
93. Статистика науки и инноваций : Краткий терминологический словарь / под ред. Л.М. Гохберга. – М. : ЦИСН, 2004. – 367 с.
94. Степаненко, Д.М. Классификация инноваций и ее стандартизация / Д.М. Степаненко // Инновации. – 2004. – № 7. – С. 77–79.
95. Суша, Г.З. Экономика предприятия : учеб. пособие / Г. З. Суша. – М. : Новое знание, 2003. – 383 с.
96. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г. № 89 : с изм. и доп. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

97. Указания по заполнению формы государственной статистической отчетности № 2-МП инновация «Отчет о технологических инновациях субъекта малого предпринимательства» : утв. постановлением М-ва статистики и анализа Респ. Беларусь 26.03.2004, № 27 : с изм. и доп. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

98. Указания по заполнению формы государственной статистической отчетности 1-нт (инновация) «Отчет об инновационной деятельности организации» : утв. постановлением Нац. статистического комитета Респ. Беларусь от 04.11.2009, № 276 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

99. Управление интеллектуальной собственностью : учеб. пособие для студентов учреждений, обеспечив. получение высшего образования / под ред. В.И. Кудашова. – Минск : ИВЦ Минфина, 2007. – 360 с.

100. Уткин, Э.А. Инновационный менеджмент / Э.А. Уткин, Н.И. Морозова, Г.И. Морозова. – М. : АКАЛИС, 1996. – 208 с.

101. Фатхутдинов, Р.А. Инновационный менеджмент : учебник для вузов / Р.А. Фатхутдинов. – 6-е изд. – СПб. : Питер, 2008. – 448 с.

102. Феденя, А.К. Организация производства и управления предприятием / А.К. Феденя. – Минск : ТетраСистемс, 2004. – 192 с.

103. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / колл. авт. под ред. А.Г. Грязновой. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 1168 с.

104. Хучек, М. Инновации на предприятиях и внедрение / М. Хучек. – М. : Луч, 1992. – 148 с.

105. Человеческий потенциал Республики Беларусь / С. Ю. Солодовников [и др.] ; науч. ред. П.Г. Никитенко ; Ин-т экономики НАН Беларуси. – Минск : Беларус. навука, 2009. – 716 с.

106. Чернюк, А.А. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях : учебник / А.А. Чернюк. – Минск : Выш. шк., 2008. – 496 с.

107. Чернюк, А.А. Бухгалтерский учет результатов НИОКР в бюджетных организациях / А.А. Чернюк [Электронный ресурс]. – Минск, 2012. – Режим доступа : <http://www.gb.by/13307.html>. – Дата доступа : 01.10.2010.

108. Шеремет, А.Д. Аудит : учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – 5-е изд., перераб. и доп., – М. : ИНФРА-М, 2005. – 488 с.

109. Шумпетер, Й.А. Теория экономического развития / Й.А. Шумпетер. – М. : Прогресс, 1982. – 454 с.

110. Яковец, Ю.В. Ускорение научно-технического прогресса : теория и экономический механизм / Ю.В. Яковец. – М. : Экономика, 1988. – 335 с.
111. Chalmers, M. The Oxford Business French Dictionary / M. Chalmers, M. Pierquin ; Ed. Oxford University Press, 2002. – 480 p.
112. John Hashimzade, Black. A Dictionary of Economics (Oxford Paperback Reference) / Oxford University Press for British Academy, 2009. – 512 p.
113. System of National Accounts 2008 – 2008 SNA // United Nations Statistics Division [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа : <http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/sna2008.asp>. – Дата доступа : 20.01.2011.

Таблица А.1 – Подходы к определению понятия «инновации» в законодательстве различных стран

Нормативный документ	Определение	Подходы к пониманию инноваций		Предполагаемые критерии инновационности			
		инновация как процесс	инновация как результат	новизна	внедрение	эффективность	использование научных результатов
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>Международное законодательство</b>							
Руководство Осло. Рекомендации по сбору и анализу данных по инновациям	«Инновация есть введение в употребление какого-либо нового или значительно улучшенного продукта (товара или услуги) или процесса, нового метода маркетинга или нового организационного метода в деловой практике, организации рабочих мест или внешних связях» [63].	+		+	+		
Руководство Фраскати. Стандарт отчетности по научным исследованиям и разработкам	«Инновация – конечный результат инновационной деятельности, получивший воплощение в виде нового или усовершенствованного продукта, внедряемого на рынке, нового или усовершенствованного технологического процесса, используемого в практической деятельности, либо в новом подходе к социальным услугам» [107, с. 20].		+	+	+		
Организация экономического сотрудничества и развития	«Инновация – сложная и диверсифицированная деятельность со многими взаимодействующими компонентами» [63, с. 7].	+					
<b>Законодательство стран СНГ</b>							
Об инновационной деятельности: Закон Украины от 04.07.2002, № 40-IV	«Инновации – вновь созданные (примененные) и (или) усовершенствованные конкурентоспособные технологии, продукция или услуги, а также организационно-технические решения производственного; административного, коммерческого или иного характера, существенно улучшающие структуру и качество производства и (или) социальной сферы» [81]		+	+		+	

Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4	5	6	7	8
<i>Концепция инновационной политики Российской Федерации на 1998 – 2000 годы: утв. постановлением Рос. Федерации от 24.06.1998, № 832</i>	«Инновация (нововведение) – конечный результат инновационной деятельности, получивший воплощение в виде нового или усовершенствованного продукта, внедренного на рынке, нового или усовершенствованного технологического процесса, используемого в практической деятельности либо в новом подходе к социальным услугам» [48].		+	+	+		
<i>Основы политики Российской Федерации в области развития национальной инновационной системы на период до 2010 года и дальнейшую перспективу: утв. Президентом Рос. Федерации 30.03.2002, № Пр-576</i>	«Инновация (нововведение, инновационный продукт) – результат инновационной деятельности, получивший воплощение в виде нового продукта, услуги и технологии и/или новой организационно-экономической формы, обладающий явными качественными преимуществами при использовании в проектировании, производстве, сбыте, потреблении и утилизации продуктов, обеспечивающий дополнительную по сравнению с предшествующим продуктом или организационно-экономической формой экономическую и/или общественную выгоду» [94].		+	+		+	
<i>Об основах инновационной политики в Санкт-Петербурге на 2008 – 2011 годы: Постановление Правительства Санкт-Петербурга от 20.07.2007, № 881</i>	«Инновация – конечный результат инновационной деятельности, получивший реализацию в виде нового или усовершенствованного продукта (услуги), реализуемого на рынке, нового или усовершенствованного технологического процесса, используемого в практической деятельности» [89].		+	+	+		
<i>Об инновациях и инновационной деятельности: Закон Саратовской обл. от 28.07.1997, № 50-ЗСО</i>	«Инновация (нововведение) – результат научной (научно-исследовательской) и научно-технической деятельности, признанный в соответствии с действующим законодательством объектом интеллектуальной собственности» [86].		+	+			+
<i>Об инновациях и инновационной деятельности в Мурманской области: 3-н Мурманской обл. от 31.05.2004, № 484-01-ЗМО</i>	«Инновация – конечный продукт (результат) творческого труда, получивший реализацию в виде новой или усовершенствованной продукции либо нового или усовершенствованного технологического или иного процесса, используемого в экономическом обороте» [84].		+	+	+		



Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4	5	6	7	8
<i>Об инновациях и инновационной деятельности: Закон Тверской обл. от 30.09.1999, № 76-ОЗ-2</i>	«Инновации – новая наукоемкая продукция, товар (услуга), востребованные рынком и, как правило, защищенные как интеллектуальная собственность» [85].		+	+			+
<i>Об инновационной политике на территории Воронежской области: Закон Воронеж. обл. от 11.12.2003, № 68-ОЗ</i>	«Инновации – нововведения в области техники, технологии, организации труда и управления, основанные на использовании достижений науки и передового опыта, направленные на совершенствование процесса деятельности или его результатов» [83].		+	+			+
<b>Законодательство Республики Беларусь</b>							
<i>Об основах государственной научно-технической политики: Закон Респ. Беларусь от 19.01.1993, № 2105-XII</i>	«Инновация – создаваемые (осваиваемые) новые или усовершенствованные технологии, виды продукции или услуг, а также организационно-технические решения производственного, административного, коммерческого или иного характера, способствующие продвижению технологий, продукции и услуг на рынок» [88].		+	+			
<i>Инновационная деятельность. Термины и определения: Межгосударственный стандарт ГОСТ 31279-2004</i>	«Инновация – конечный результат деятельности по реализации нового или усовершенствования реализуемого на рынке продукта, технологического процесса и организационно-технических мероприятий, используемых в практической деятельности» [58].		+	+	+		
<i>Об инновациях: Модельный Закон, принят Постановлением Межпарламентского комитета Респ. Беларусь, Респ. Казахстан, Кыргызской Респ. и Рос. Федерации от 28.02.1998, № 5-8.</i>	«Инновация – конечный результат инновационной деятельности в виде нового или недостающего на рынке товара (услуги) или товара с улучшенными характеристиками» [87].		+	+			
<i>Государственный стандарт Республики Беларусь, СТБ 1061-97 «Инновации и инновационная деятельность. Термины и определения»</i>	«Инновация; нововведение: создаваемые, осваиваемые новые или усовершенствованные технологии, виды продукции или услуги, а также организационно-технические решения производственного, административного, коммерческого или иного характера» [28].		+	+			

Таблица В.1 – Механизм создания результата инновационной деятельности вуза – инновационного продукта

Стадии	Этапы	Краткое содержание мероприятий	Результаты выполнения этапов	Продукты научно-инновационной деятельности
1	2	3	4	5
Научные мероприятия	1 Научные исследования	<p>Фундаментальные научные исследования</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Поиск и отбор научных идей с учетом требований заказчиков (при наличии заказчика);</li> <li>• составление аналитического обзора существующих потребностей (при отсутствии заказчика);</li> <li>• анализ существующих результатов фундаментальных исследований, изучение патентной документации;</li> <li>• поиск и отбор научных идей;</li> <li>• формирование возможных направлений научного исследования;</li> <li>• выбор и обоснование принятого направления научного исследования;</li> <li>• разработка программы и плана научных исследований;</li> <li>• теоретические и экспериментальные исследования;</li> <li>• обобщение результатов фундаментальных научных исследований и их отражение в научном отчете.</li> </ul>	<p>Новые научные знания:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• об основных закономерностях развития природы, человека, общества и искусственно созданных объектов;</li> <li>• о законах, объектах, явлениях (процессах) и свойствах природы, общества, мышления и техники.</li> </ul>	<p><b>Научный продукт</b> – продукт научной деятельности, выступающий результатом законченных научных исследований, получивший воплощение в виде качественно новой научной информации, систематизирующей известные либо отражающей новые объективные знания об объектах природы, общества, техники, или способы их применения, зафиксированной на любом информационном носителе.</p>

1	2	3	4	5
<p>Научные мероприятия</p>	<p>1 Научные исследования</p>	<p>Прикладные научные исследования</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Определение направлений повышения эффективности конкретного объекта или процесса в какой-либо области практической деятельности, в том числе на подготовку обоснованных данных для разработки новой продукции и технологий;</li> <li>• разработка способов применения результатов фундаментальных научных исследований для решения практических задач;</li> <li>• разработка рекомендаций, методик, расчетно-технических материалов.</li> </ul>	<p>Новые способы применение новых научных знаний для достижения практических целей и решения конкретных задач.</p>	
	<p>2 Разработки</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Составление, обоснование, согласование, утверждение технического задания с заказчиком (при его наличии);</li> <li>• эскизное, техническое проектирование;</li> <li>• бизнес-планирование;</li> <li>• разработка рабочей (конструкторской, технологической, программной и др.) документации;</li> <li>• изготовление и испытание опытного образца, опытной партии новой продукции; испытание созданного программного продукта, технологии, метода производства (передачи) услуг;</li> <li>• доработка и уточнение рабочей документации.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Техническое решение, являющееся новым, имеющим изобретательский уровень и промышленно применимым;</li> <li>• конструктивное выполнение средств производства и предметов потребления, являющееся новым и промышленно применимым, а также их составных частей;</li> <li>• художественное или художественно-конструкторское решение изделия, определяющее его внешний вид и являющееся новым, оригинальным и промышленно применимым;</li> <li>• новый сорт растений, порода животных;</li> <li>• новое пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной схемы и связей между ними.</li> </ul>	<p><b>Научно-технический продукт</b> – продукт научной и научно-технической деятельности, выступающий результатом завершённых научных исследований и разработок, получивший воплощение в виде изобретения, полезной модели, промышленного образца, селекционного достижения, топологии интегральной микросхемы, зафиксированный на любом информационном носителе.</p>

1	2	3	4	5
Инновационные мероприятия	3 Правовая охрана	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Оформление заявочных материалов на получение патента, переписка по заявке, оплата пошлин за подачу заявки, за проведение экспертизы, за получение патента и поддержание его в силе;</li> <li>• оформление исключительных прав на научно-техническую продукцию.</li> </ul>	Документальное оформление имущественных прав на научно-технические продукты (получение патентов, свидетельств).	<b>Сопутствующие продукты:</b> Имущественные права на научные и научно-технические продукты.
	4 Трансфер технологий	Проведение исследований конъюнктуры рынка по выявлению возможностей реализации научно-технической продукции высших учебных заведений, научных и иных организаций.	Привлечение заказчиков (конечных пользователей).	–
	5 Внедрение	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Изготовление и квалификационные испытания образцов продукции установочной серии;</li> <li>• апробация новых (усовершенствованных) технологических процессов, способов выполнения чего-либо методов производства (передачи) услуг.</li> </ul>	Внедрение научных и научно-технических продуктов в практическую деятельность субъектов хозяйствования.	<b>Инновационные продукты</b> (внедренные научные и научно-технические продукты).

*Примечание* – Собственная разработка на основе изучения специальной литературы [20, 29, 56, 79, 97, 108, 123, 124, 131].

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Таблица Г.1 – Рекомендуемый состав разделов I «Основные средства и нематериальные активы», II «Материальные запасы», IV «Затраты на производство» плана счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций

Наименование счета	Номер счета	Наименование субсчета	Номер субсчета
1	2	3	4
<b>Раздел I Основные средства и нематериальные активы</b>			
Основные средства и нематериальные активы	01	Здания	010
		Сооружения	011
		Передаточные устройства	012
		Машины и оборудование	013
		Нематериальные активы	014
		Транспортные средства	015
		Инструменты, производственный и хозяйственный инвентарь	016
		Рабочий и продуктивный скот	017
		Библиотечный фонд	018
		Прочие основные средства	019
Амортизация основных средств и нематериальных активов	02	Амортизация основных средств и нематериальных активов	020
<b>Раздел II Материальные запасы</b>			
Продукция на складе, отгруженная	03	Продукция на складе	030
		Продукция (работы, услуги) отгруженная	031
		Продукты научно-инновационной деятельности	032
Оборудование, строительные материалы для капитального строительства и материалы для научных исследований	04	Оборудование к установке	040
		Строительные материалы для капитального строительства	041
		Материалы длительного пользования для научных исследований и на лабораторном испытании	043
		Спецоборудование для договорных научно-исследовательских работ	044
Животные на выращивании и откорме	05	Животные на выращивании и откорме	050
Материалы и продукты питания	06	Материалы для учебных, научных и других целей	060
		Продукты питания	061
		Медикаменты и перевязочные средства	062
		Хозяйственные материалы и канцелярские принадлежности	063
		Топливо, горючее и смазочные материалы	064
		Корма и фураж	065
		Тара	066
		Прочие материалы	067
		Материалы в пути	068
Запасные части	069		
...			
<b>Раздел IV Затраты на производство</b>			
Затраты на производство	08	Затраты на производство	080
		Затраты на научные и инновационные мероприятия по договорам	082
		Затраты по заготовке и переработке материалов	084

*Примечание* – Собственная разработка на основе использования действующего плана счетов бюджетных организаций [78]. Темным тоном выделены предлагаемые счета (субсчета) бухгалтерского учета.

Таблица Д. 1 – Рекомендуемый состав разделов III «Затраты на производство», IV «Готовая продукция и товары» типового плана счетов бухгалтерского учета организаций, находящихся на хозяйственном расчете

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
<b>Раздел III ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО</b>		
Основное производство	20	1. Промышленное производство 2. Сельскохозяйственное производство 3. Эксплуатация транспорта и средств связи 4. Производство строительных и монтажных работ 5. Производство проектных и изыскательских работ 6. Производство геологоразведочных работ 7. Научные и инновационные мероприятия 8. Содержание и ремонт автомобильных дорог 9. Общественное питание
Полуфабрикаты собственного производства	21	
Страховые выплаты	22	1. Страховые выплаты по прямому страхованию 2. Страховые выплаты по досрочно прекращенным договорам прямого страхования 3. Возмещение доли убытков, уплаченных по рискам, принятым в перестрахование 4. Полученные возмещения доли убытков по рискам, переданным в перестрахование
Вспомогательные производства	23	1. Обслуживание различными видами энергии 2. Внутривзаводское транспортное обслуживание 3. Ремонт основных средств 4. Изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей и конструкций 5. Эксплуатация мелких транспортных хозяйств 6. Возведение временных (нетитульных) сооружений 7. Добыча нерудных материалов 8. Лесозаготовки и лесопиление 9. Переработка сельскохозяйственной продукции
	24	
Общепроизводственные расходы	25	1. Содержание и эксплуатация оборудования 2. Общецеховые расходы
Общехозяйственные расходы	26	1. Общезаводские расходы 2. Накладные расходы
	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	1. Жилищно-коммунальные хозяйства 2. Подсобные сельские хозяйства 3. Бытовое обслуживание 4. Содержание детских дошкольных учреждений 5. Содержание домов отдыха, санаториев и других учреждений оздоровительного назначения 6. Содержание учреждений культуры 7. Содержание подразделений общественного питания
	30	
	31	

1	2	3
<b>Раздел IV ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ</b>		
Выпуск продукции, работ, услуг	40	
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия 5. Продукция подсобного сельского хозяйства
Торговая наценка	42	1. Торговая наценка 2. Скидка поставщиков 3. Налог на добавленную стоимость в цене товаров 4. Налог с продаж
Готовая продукция	43	
Расходы на реализацию	44	1. Коммерческие расходы 2. Издержки обращения
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
Продукты научно-инновационной деятельности	47	1. Научные продукты 2. Научно-технические продукты 3. Инновационные продукты 4. Имущественные права на научные и научно-технические продукты
	48	
	49	

*Примечание* – Собственная разработка на основе использования действующего типового плана счетов коммерческих организаций [118]. Темным тоном выделены предлагаемые счета и субсчета бухгалтерского учета хозрасчетных организаций.

**ВЕДОМОСТЬ**  
учета фактических расходов по научно-инновационной деятельности  
за март 2009 г.

Форма \_\_\_\_\_

Организация Учреждение образования «Университет»  
Единица измерения, руб.

Коды
по ОКУД
по ОКЮЛП
по ОКЕИ

№ субсчета 082 Код аналитического счета 3

№ дог-вора	М/о <sup>1</sup>		Наименование хозяйственной операции	Дебет субсчета в кредит субсчетов							Итого	Код расходов <sup>2</sup>	
	№	дата		<u>060</u>	<u>064</u>	<u>171</u>	<u>180</u>	<u>210</u>	—	—			—
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
0017	13	3.03	Списана бумага офисная	100000								100000	1 10 03 01
0017	13	31.03	Списано топливо для научно-экспериментальных целей		5400							5400	1 10 03 05
0017	5	31.03	Начислена почасовая заработная плата				400000					400000	1 10 01 01
0017	5	31.03	Произведены отчисления от фонда оплаты труда в ФСЗН, в БРУСП «Белгосстрах»			13600						13600	1 10 02 01
						800						800	1 10 02 04
0017	16	31.03	Отнесены накладные расходы в части услуг связи					30000				30000	1 10 06 00
<b>Всего</b>				<b>100000</b>	<b>5400</b>	<b>14400</b>	<b>400000</b>	<b>30000</b>				<b>549800</b>	

<sup>1</sup> – Мемориальный ордер.

<sup>2</sup> – Указывается категория, предметная статья, подстатья, элемент расходов в соответствии с экономической (предметной) классификацией расходов бюджетов Республики Беларусь.

Исполнитель \_\_\_\_\_ Н.А. Мохова  
(должность, подпись) (И.О. Фамилия)

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_ А.Р. Соколова  
(подпись) (И.О. Фамилия)

*Примечание* – Собственная разработка. Ведомость разработана на основе изучения специальной литературы [33] и составлена по данным аналитического учета УО «Университет».



**ВЕДОМОСТЬ**  
учета продуктов научно-инновационной деятельности  
за март 2009 г.

Форма \_\_\_\_\_

Организация Учреждение образования «Университет»

Коды

по ОКУД
по ОКЮЛП
по ОКЕИ

Единица измерения, тыс. руб.

№ до- гово- ра	М/о <sup>1</sup>		Наименование хозяйственной операции	Дебет субсчета 032/11 в кредит субсчетов				Дебет субсчета 032/21 в кредит субсчетов				Дебет субсчетов		Дебет субсчета 032/3 в кредит субсчетов					
	№	дата		082	200	202	211	082	200	202	211	032/12	032/22	032/12	032/22	082	200	202	211
												в кредит субсчета	в кредит субсчета						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
0017	16	02.03	<i>Оприходован научно-технический продукт «Ветроэлектрогенератор» по фактической себестоимости</i>					17607											
0017	16	03.03	<i>Передан научно-технический продукт «Ветроэлектрогенератор» по фактической себестоимости заказчику на апробацию</i>										17607						
0017	16	25.03	<i>Внедрен научно-технический продукт «Ветроэлектрогенератор» (получен инновационный продукт «Ветроэлектрогенератор»)</i>												17607				
0017	16	25.03	<i>Списаны расходы по внедрению научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор»</i>													2699			
<b>Всего</b>								<b>17607</b>					<b>17607</b>		<b>17607</b>	<b>2699</b>			

ПРИЛОЖЕНИЕ Ж

№ до- говора	М/о <sup>1</sup>		Наименование хозяйственной операции	Дебет субсчета 032/41 в кредит субсчетов				Дебет субсчета 032/42 в кредит субсчетов			
	№	дата		<u>082</u>	<u>200</u>	<u>202</u>	<u>211</u>	<u>082</u>	<u>200</u>	<u>202</u>	<u>211</u>
1	2	3	4	21	22	23	24	25	26	27	28
0017	16	31.03	Оприходованы оформленные патентом имущественные права на научно-технический продукт «Ветроэлектрогенератор», подлежащие передаче правообладателю (правообладатель-заказчик)	880							
<b>Всего</b>				880							

<sup>1</sup> – Мемориальный ордер.

Исполнитель \_\_\_\_\_  
(должность, подпись)

Н.А. Мохова  
(И.О. Фамилия)

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_  
(подпись)

А.Р. Соколова  
(И.О. Фамилия)

*Примечание* – Собственная разработка. Ведомость разработана на основе изучения специальной литературы [33] и составлена по данным аналитического учета УО «Университет».

Таблица К.1 – Рекомендуемая структура актива бухгалтерского баланса бюджетных организаций

Актив	Код строки	На начало года	На конец года
1	2	3	4
<b>1. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА И НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Основные средства и нематериальные активы (010–019)	010		
<b>2. МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЗАПАСЫ</b>			
Продукция на складе (030)	020		
Продукция (работы, услуги) отгруженная (031)	030		
Продукты научно-инновационной деятельности (032)	031		
Материалы длительного пользования для научных исследований и на лабораторном испытании (043)	040		
Спецоборудование для договорных научно-исследовательских работ (044)	050		
Животные на выращивании и откорме (050)	060		
Материалы и продукты питания (060–069)	070		
<b>3. ОТДЕЛЬНЫЕ ПРЕДМЕТЫ В СОСТАВЕ ОБОРОТНЫХ СРЕДСТВ</b>			
Отдельные предметы в составе оборотных средств (070–073)	080		
<b>4. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО</b>			
Затраты на производство (080)	090		
Затраты на научные и инновационные мероприятия по договорам (082)	100		
Затраты по заготовке и переработке материалов (084)	110		
<b>5. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА</b>			
Текущий счет по бюджету (100)	120		
Текущий валютный счет по бюджету (101)	130		
Текущий счет по капитальным вложениям за счет средств бюджета (102)	140		
Текущие счета по взысканным платежам в бюджет (103, 104)	150		
Текущий счет на выплату пенсий и пособий за счет Фонда социальной защиты (105)	160		
Текущий счет по внебюджетным средствам (111)	170		
Текущий счет по депозитам (112)	180		
Текущий счет по внебюджетным фондам (114)	190		
Текущий валютный счет по внебюджетным средствам (118)	200		
Касса (120)	210		
Валютные средства в кассе (121)	220		
Прочие денежные средства (130–132,134)	230		
<b>6. РАСЧЕТЫ</b>			
Внутриведомственные расчеты (144)	240		
Расчеты по перечислению заемных средств (145)	250		
Расчеты по взаимным платежам (151)	260		
Расчеты с покупателями и заказчиками (154)	270		
Расчеты с заказчиками по авансам (155)	280		
Расчеты с подотчетными лицами (160)	290		
Расчеты по недостачам (170)	300		

Продолжение таблицы К.1

1	2	3	4
Расчеты по социальному страхованию (171)	310		
Расчеты по специальным видам платежей (172)	320		
Расчеты с бюджетом (173)	330		
Расчеты по депозитным суммам (174)	340		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам) (175)	350		
Расчеты по целевым суммам на выполнение поручений (176)	360		
Расчеты с депонентами (177)	370		
Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами (178)	380		
Расчеты в порядке плановых платежей (179)	390		
Расчеты с персоналом по оплате труда и стипендиатами (180–188)	400		
Расчеты по выплате пенсий и пособий (191, 192, 194)	410		
Расчеты по перечислению заемных средств (145)	250		
<b>7. РАСХОДЫ</b>			
Расходы по бюджету (200)	420		
Расходы за счет других бюджетов (202)	430		
Расходы на выплату пенсий и пособий (206)	450		
Расходы к распределению (210)	460		
Расходы по внебюджетным средствам (211)	470		
Расходы за счет внебюджетных фондов (215)	480		
<b>8. УБЫТКИ</b>			
Прибыли и убытки (410)	490		
<b>9. ЗАТРАТЫ НА КАПИТАЛЬНОЕ СТРОИТЕЛЬСТВО</b>			
Оборудование к установке (040)	500		
Строительные материалы для капитального строительства (041)	510		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками (150)	520		
Расходы за счет других бюджетов (202)	530		
Расходы по бюджету на капитальные вложения (203)	540		
Расходы по внебюджетным средствам на капитальные вложения (212)	550		
<b>БАЛАНС</b>	<b>560</b>		

*Примечание* – Собственная разработка на основе использования действующей бухгалтерской отчетности бюджетных организаций [34]. Темным цветом выделены предлагаемые счета (субсчета) бухгалтерского учета и соответствующие им строки в бухгалтерском балансе.

ОТЧЕТ  
о расходах по научно-инновационной деятельности,  
финансируемой за счет бюджетных средств  
за 2009 год

Организация: УО «Университет»

Единица измерения, тыс. руб.

Наименование показателя	Код строки	Общая сумма	В том числе по источникам финансирования	
			За счет средств республиканского бюджета	За счет средств других бюджетов
1	2	3	4	5
<b>1. Бюджетное финансирование</b>	<b>010</b>	<b>303 000</b>	227 250	75 750
<b>2. Незавершенное производство по научно-инновационной деятельности на начало года</b>	<b>020</b>	<b>115 500</b>	86 625	28 875
<b>3. Текущие расходы по научно-инновационной деятельности всего, в том числе:</b>	<b>030</b>	<b>430 000</b>	322 500	107 500
3.1. Расходы на научные исследования, в том числе:	031	190 000	142 500	47 500
3.1.1. Расходы на фундаментальные научные исследования	032	90 000	62 500	27 500
3.1.2. Расходы на прикладные научные исследования	033	100 000	80 000	20 000
3.2. Расходы на разработки	034	150 000	112 500	37 500
3.3. Расходы на правовую охрану	035	15 000	11 250	3 750
3.4. Расходы на трансфер технологий	036	30 000	22 500	7 500
3.5. Расходы на внедрение	037	45 000	33 750	11 250
<b>4. Незавершенное производство по научно-инновационной деятельности на конец года</b>	<b>040</b>	<b>98 500</b>	73 875	24 625
<b>5. Фактическая себестоимость продуктов научно-инновационной деятельности всего, в том числе:</b>	<b>050</b>	<b>447 000</b>	335 250	111 750
5.1. Фактическая себестоимость научных и научно-технических продуктов, в том числе :	051	440 000	330 000	110 000
5.1.1. Научных и научно-технических продуктов к внедрению	052	55 000	41 250	13 750
5.1.2. Научных и научно-технических продуктов на внедрении	053	90 000	67 500	22 500
5.1.3. Научных и научно-технических продуктов внедренных (инновационных продуктов)	054	295 000	221 250	73 750
5.2. Фактическая себестоимость имущественных прав на научные и научно-технические продукты, из них:	055	7 000	5 250	1 750
5.2.1. Переданных имущественных прав на научные и научно-технические продукты государственному заказчику	056	7 000	5 250	1 750

Главный бухгалтер

\_\_\_\_\_

И.М. Петрова

(ФИО)

Лицо, ответственное

за составление отчета бухгалтер  
(должность)

\_\_\_\_\_

А.Р. Соколова

(ФИО)

« \_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_ г.

*Примечание* – Собственная разработка на основе данных аналитического учета УО «Университет».

## ПРИЛОЖЕНИЕ М

Отчет  
о доходах, расходах и финансовых результатов от научно-инновационной деятельности,  
финансируемой за счет внебюджетных средств  
за 2009 год

Организация: УО «Университет»

Единица измерения, тыс. руб.

Наименование показателя	Код строки	Общая сумма	В том числе по источникам финансирования	
			За счет средств фондов научно-технического и социального развития	За счет средств заказчиков
1	2	3	4	5
<b>1. Доходы от научно-инновационной деятельности всего, в том числе:</b>	<b>01</b>	<b>2 335 100</b>	<b>244 100</b>	<b>2 091 000</b>
1.1. Выручка от реализации инновационных продуктов за вычетом косвенных налогов	011	1 900 000	200 000	1 700 000
1.2. Выручка от реализации имущественных прав на научные и научно-технические продукты	012	79 100	8 100	71 000
1.3. Доходы от передачи во временное пользование имущественных прав на научные и научно-технические продукты за вычетом косвенных налогов	013	70 000	7 000	63 000
<b>2. Незавершенное производство по научно-инновационной деятельности на начало года</b>	<b>020</b>	<b>2 101 000</b>	<b>231 000</b>	<b>1 870 000</b>
<b>3. Текущие затраты по научно-инновационной деятельности за отчетный период всего, в том числе:</b>	<b>030</b>	<b>2 121 900</b>	<b>219 900</b>	<b>1 902 000</b>
3.1. Затраты на научные исследования, в том числе:	031	1016 000	106 000	910 000
3.1.1. Затраты на фундаментальные научные исследования	032	504 000	54 000	450 000
3.1.2. Затраты на прикладные научные исследования	033	512 000	52 000	460 000
3.2. Затраты на разработки	034	759 000	79 000	680 000
3.3. Затраты на правовую охрану	035	105 000	10 000	95 000
3.4. Затраты на трансфер технологий	036	21 400	2 400	19 000
3.5. Затраты на внедрение	037	220 500	22 500	198 000
3.6. Годовой начисленный износ по имущественным правам на научно-технические продукты	038	34 400	3 600	30 800
<b>4. Незавершенное производство по научно-инновационной деятельности на конец года</b>	<b>040</b>	<b>323 900</b>	<b>13 900</b>	<b>310 000</b>
<b>5. Фактическая себестоимость продуктов научно-инновационной деятельности всего, в том числе:</b>	<b>050</b>	<b>3 899 000</b>	<b>437 000</b>	<b>3 462 000</b>
5.1. Фактическая себестоимость научных и научно-технических продуктов, в том числе:	051	2 337 000	275 000	2 062 000
5.1.1. Научных и научно-технических продуктов к внедрению	052	675 000	65 000	610 000
5.1.2. Научных и научно-технических продуктов на внедрении	053	89 000	47 000	42 000
5.1.3. Научных и научно-технических продуктов внедренных (инновационных продуктов), из них:	054	1 573 000	163 000	1 410 000
5.1.3.1. Реализованных инновационных продуктов	055	1 562 000	162 000	1 400 000
5.2. Фактическая себестоимость имущественных прав на научные и научно-технические продукты, из них:	056	8 430	1 000	7 430
5.2.1. Реализованных имущественных прав на научные и научно-технические продукты	057	8 430	1 000	7 430
<b>6. Финансовый результат от научно-инновационной деятельности, в том числе:</b>	<b>060</b>	<b>444 270</b>	<b>48 500</b>	<b>395 770</b>
6.1. От реализации инновационных продуктов	061	338 000	38 000	300 000
6.2. От реализации имущественных прав на научные и научно-технические продукты	062	70 670	7 100	63 570
6.3. От передачи во временное пользование имущественных прав на научные и научно-технические продукты	063	35 600	3 400	32 200
<b>7. Прибыль, остающаяся в распоряжении организации</b>	<b>070</b>	<b>337 645</b>	<b>36 860</b>	<b>300 785</b>

Главный бухгалтер

\_\_\_\_\_

И.М. Петрова

(подпись)  
(ФИО)

Лицо, ответственное

за составление отчета бухгалтер

(должность)

\_\_\_\_\_

А.Р. Соколова

(подпись)  
(ФИО)

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Примечание – Собственная разработка на основе данных аналитического учета УО «Университет».

СВОДНЫЙ ОТЧЕТ  
о поступлениях, расходах и финансовых результатах  
от научно-инновационной деятельности  
за 2009 год

Организация: УО «Университет»

Единица измерения, тыс. руб.

Наименование показателя	Код строки	Общая сумма		Бюджетная деятельность по источникам финансирования				Предпринимательская внебюджетная деятельность по источникам финансирования			
				За счет средств республиканского бюджета		За счет средств других бюджетов		За счет средств фондов научно-технического и социального развития		За счет средств заказчиков	
		Утверждено по смете на отчетный период	Фактически выполнено за отчетный период	Утверждено по смете на отчетный период	Фактически выполнено за отчетный период	Утверждено по смете на отчетный период	Фактически выполнено за отчетный период	Утверждено по смете на отчетный период	Фактически выполнено за отчетный период	Утверждено по смете на отчетный период	Фактически выполнено за отчетный период
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
<b>1. Поступления от научно-инновационной деятельности всего, в том числе:</b>	<b>010</b>	<b>2 310 000</b>	<b>2 335 100</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>240 000</b>	<b>244 100</b>	<b>2 070 000</b>	<b>2 091 000</b>
1.1. Выручка от реализации инновационных продуктов за вычетом косвенных налогов	011	1 874 000	1 900 000	0	0	0	0	194 000	200 000	1 680 000	1 700 000
1.2. Выручка от реализации имущественных прав на научные и научно-технические продукты за вычетом косвенных налогов	012	78 000	79 100	0	0	0	0	8 000	8 100	70 000	71 000
1.3. Доходы от передачи во временное пользование имущественных прав на научные и научно-технические продукты за вычетом косвенных налогов	013	66 200	70 000	0	0	0	0	7 200	7 000	59 000	63 000
1.4. Бюджетное финансирование	014	288 000	303 000	200 000	227 250	88 000	75 750	0	0	0	0
<b>2. Незавершенное производство по научно-инновационной деятельности на начало года</b>	<b>020</b>	<b>2 245 500</b>	<b>2 216 500</b>	<b>86 625</b>	<b>86 625</b>	<b>28 875</b>	<b>28 875</b>	<b>230 000</b>	<b>231 000</b>	<b>1 900 000</b>	<b>1 870 000</b>
<b>3. Текущие затраты по научно-инновационной деятельности за отчетный период всего, в том числе:</b>	<b>030</b>	<b>2 535 000</b>	<b>2 551 900</b>	<b>311 000</b>	<b>322 500</b>	<b>100 000</b>	<b>107 500</b>	<b>204 000</b>	<b>219 900</b>	<b>1 920 000</b>	<b>1 902 000</b>
3.1. Затраты на научные исследования, в том числе:	031	1 192 000	1 206 000	143 000	142 500	45 000	47 500	104 000	106 000	900 000	910 000
3.1.1. Затраты на фундаментальные научные исследования	032	592 000	594 000	68 000	62 500	20 000	27 500	54 000	54 000	450 000	450 000
3.1.2. Затраты на прикладные научные исследования	033	600 000	612 000	75 000	80 000	25 000	20 000	50 000	52 000	450 000	460 000
3.2. Затраты на разработки	034	924 000	909 000	108 000	112 500	35 000	37 500	81 000	79 000	700 000	680 000
3.3. Затраты на правовую охрану	035	128 000	120 000	12 000	11 250	4 000	3 750	12 000	10 000	100 000	95 000
3.4. Затраты на трансфер технологий	036	46 000	51 400	18 000	22 500	6 000	7 500	2 000	2 400	20 000	19 000
3.5. Затраты на внедрение	037	245 000	265 500	30 000	33 750	10 000	11 250	5 000	22 500	200 000	198 000
3.6. Годовой начисленный износ по переданным во временное пользование имущественным правам на научные и научно-технические продукты	038	33 500	34 400	0	0	0	0	3 500	3 600	30 000	30 800
<b>4. Незавершенное производство по научно-инновационной деятельности на конец года</b>	<b>040</b>	<b>460 500</b>	<b>422 400</b>	<b>89 225</b>	<b>73 875</b>	<b>6 275</b>	<b>24 625</b>	<b>3 000</b>	<b>13 900</b>	<b>362 000</b>	<b>310 000</b>

Н в инжоглобл П Продложение приложен



Наименование показателя	Код строки	Общая сумма, тыс. руб.		Бюджетная деятельность по источникам финансирования				Предпринимательская внебюджетная деятельность по источникам финансирования			
				За счет средств республиканского бюджета		За счет средств других бюджетов		За счет средств фондов научно-технического и социально развития		За счет средств заказчиков	
		Утверждено по смете на отчетный период	Фактически выполнено за отчетный период	Утверждено по смете на отчетный период	Утверждено по смете на отчетный период	Фактически выполнено за отчетный период	Утверждено по смете на отчетный период	Утверждено по смете на отчетный период	Утверждено по смете на отчет- ный период	Фактически вы- полнено за от- четный период	Утверждено по смете на отчетный период
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
<b>5. Фактическая себестоимость продуктов научно-инновационной деятельности, в том числе:</b>	<b>050</b>	<b>4 320 000</b>	<b>4 346 000</b>	308 400	335 250	122 600	111 750	431 000	437 000	3 458 000	3 462 000
5.1. Фактическая себестоимость научно-технических продуктов, в том числе:	051	2 753 000	2 777 000	303 000	330 000	120 000	110 000	272 000	275 000	2 058 000	2 062 000
5.1.1. Научных и научно-технических продуктов к внедрению	052	736 000	730 000	40 000	41 250	10 000	13 750	66 000	65 000	620 000	610 000
5.1.2. Научных и научно-технических продуктов на внедрении	053	177 000	179 000	68 000	67 500	25 000	22 500	46 000	47 000	38 000	42 000
5.1.3. Научных и научно-технических продуктов внедренных (инновационных продуктов), из них:	054	1 840 000	1 868 000	195 000	221 250	85 000	73 750	160 000	163 000	1 400 000	1 410 000
5.1.3.1. Реализованных инновационных продуктов	055	1 559 000	1 562 000	0	0	0	0	159 000	162 000	1 400 000	1 400 000
5.2. Фактическая себестоимость имущественных прав на научные и научно-технические продукты, из них:	056	17 000	15 430	5 400	5 250	2 600	1 750	1 000	1 000	8 000	7 430
5.2.1. Реализованных имущественных прав на научные и научно-технические продукты	057	9 000	8 430	0	0	0	0	1 000	1 000	8 000	7 430
5.2.2. Переданных имущественных прав на научные и научно-технические продукты государственному заказчику	058	8 000	7 000	5 400	5 250	2 600	1 750	0	0	0	0
<b>6. Финансовый результат от научно-инновационной деятельности, в том числе:</b>	<b>060</b>	<b>416 700</b>	<b>444 270</b>	0	0	0	0	45 700	48 500	371 000	395 770
6.1. От реализации инновационных продуктов	061	315 000	338 000	0	0	0	0	35 000	38 000	280 000	300 000
6.2. От реализации имущественных прав на научные и научно-технические продукты	062	69 000	70 670	0	0	0	0	7 000	7 100	62 000	63 570
6.3. От передачи во временное пользование имущественных прав на научные и научно-технические продукты	063	32 700	35 600	0	0	0	0	3 700	3 400	29 000	32 200
<b>7. Прибыль, остающаяся в распоряжении организации</b>	<b>070</b>	<b>316 692</b>	<b>337 645</b>	0	0	0	0	34 732	36 860	281 960	300 785

Главный бухгалтер

\_\_\_\_\_  
(подпись) И.М. Петрова  
(ФИО)

Лицо, ответственное

за составление отчета бухгалтер  
(должность)

\_\_\_\_\_  
(подпись) А.Р. Соколова  
(ФИО)

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

*Примечание* – Собственная разработка на основе данных приложений Л, М, П, Р.

ПРИЛОЖЕНИЕ П

СМЕТА  
расходов по научно-инновационной деятельности,  
финансируемой за счет бюджетных средств  
на 2009 год

Организация: УО «Университет»

Единица измерения, тыс. руб.

Наименование показателя	Код строки	Общая сумма, тыс. руб.	В том числе по источникам финансирования	
			За счет средств республиканского бюджета	За счет средств других бюджетов
1	2	3	4	5
<b>1. Бюджетное финансирование</b>	<b>010</b>	<b>288 000</b>	<b>200 000</b>	<b>88 000</b>
<b>2. Незавершенное производство по научно-инновационной деятельности на начало года</b>	<b>020</b>	<b>115 500</b>	<b>86 625</b>	<b>28 875</b>
<b>3. Текущие расходы по научно-инновационной деятельности всего, в том числе:</b>	<b>030</b>	<b>411 000</b>	<b>311 000</b>	<b>100 000</b>
3.1. Расходы на научные исследования, в том числе:	031	188 000	140 000	45 000
3.1.1. Расходы на фундаментальные научные исследования	032	88 000	68 000	20 000
3.1.2. Расходы на прикладные научные исследования	033	100 000	75 000	25 000
3.2. Расходы на разработки	034	143 000	108 000	35 000
3.3. Расходы на правовую охрану	035	16 000	12 000	4 000
3.4. Расходы на трансфер технологий	036	24 000	18 000	6 000
3.5. Расходы на внедрение	037	40 000	30 000	10 000
<b>4. Незавершенное производство по научно-инновационной деятельности на конец года</b>	<b>040</b>	<b>95 500</b>	<b>89 225</b>	<b>6 275</b>
<b>5. Фактическая себестоимость продуктов научно-инновационной деятельности всего, в том числе:</b>	<b>050</b>	<b>431 000</b>	<b>308 400</b>	<b>122 600</b>
5.1. Фактическая себестоимость научных и научно-технических продуктов, в том числе :	051	423 000	303 000	120 000
5.1.1. Научно-технических продуктов к внедрению	052	50 000	40 000	10 000
5.1.2. Научно-технических продуктов на внедрении	053	93 000	68 000	25 000
5.1.3. Научно-технических продуктов внедренных (инновационных продуктов)	054	280 000	195 000	85 000
5.2. Фактическая себестоимость имущественных прав на научные и научно-технические продукты, из них:	055	8 000	5 400	2 600
5.2.1. Переданных имущественных прав на научные и научно-технические продукты государственному заказчику	056	8 000	5 400	2 600

Главный бухгалтер

\_\_\_\_\_ (подпись)

И.М. Петрова  
(ФИО)

Лицо, ответственное  
за составление сметы \_\_\_\_\_

(должность)

\_\_\_\_\_ (подпись)

А.Р. Соколова  
(ФИО)

« \_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Примечание – Собственная разработка на основе данных аналитического учета УО Университет».

ПРИЛОЖЕНИЕ Р

СМЕТА  
доходов, расходов и финансовых результатов от научно-инновационной деятельности,  
финансируемой за счет внебюджетных средств  
на 2009 год

Организация: УО «Университет»

Единица измерения, тыс. руб.

Наименование показателя	Код строки	Общая сумма	В том числе по источникам финансирования	
			За счет средств фондов научно-технического и социального развития	За счет средств заказчиков
1	2	3	4	5
<b>1. Доходы от научно-инновационной деятельности всего, в том числе:</b>	<b>010</b>	<b>2 310 000</b>	<b>240 000</b>	<b>2 070 000</b>
1.1. Выручка от реализации инновационных продуктов за вычетом косвенных налогов	011	1 874 000	194 000	1 680 000
1.2. Выручка от реализации имущественных прав на научные и научно-технические продукты за вычетом косвенных налогов	012	78 000	8 000	70 000
1.3. Доходы от передачи во временное пользование имущественных прав на научные и научно-технические продукты за вычетом косвенных налогов	013	66 200	7 200	59 000
<b>2. Незавершенное производство по научно-инновационной деятельности на начало года</b>	<b>020</b>	<b>2 130 000</b>	<b>230 000</b>	<b>1 900 000</b>
<b>3. Текущие затраты по научно-инновационной деятельности за отчетный период всего, в том числе:</b>	<b>030</b>	<b>2 124 000</b>	<b>204 000</b>	<b>1 920 000</b>
3.1. Затраты на научные исследования, в том числе:	031	1 004 000	104 000	900 000
3.1.1. Затраты на фундаментальные научные исследования	032	504 000	54 000	450 000
3.1.2. Затраты на прикладные научные исследования	033	500 000	50 000	450 000
3.2. Затраты на разработки	034	781 000	81 000	700 000
3.3. Затраты на правовую охрану	035	112 000	12 000	100 000
3.4. Затраты на трансфер технологий	036	22 000	2 000	20 000
3.5. Затраты на внедрение	037	205 000	5 000	200 000
3.6. Годовой начисленный износ по переданным во временное пользование имущественным правам на научные и научно-технические продукты	038	33 500	3 500	30 000
<b>4. Незавершенное производство по научно-инновационной деятельности на конец года</b>	<b>040</b>	<b>365 000</b>	<b>3 000</b>	<b>362 000</b>
<b>5. Фактическая себестоимость продуктов научно-инновационной деятельности всего, в том числе:</b>	<b>050</b>	<b>3 889 000</b>	<b>431 000</b>	<b>3 458 000</b>
5.1. Фактическая себестоимость научных и научно-технических продуктов, в том числе:	051	2 330 000	272 000	2 058 000
5.1.1. Научных и научно-технических продуктов к внедрению	052	686 000	66 000	620 000
5.1.2. Научных и научно-технических продуктов на внедрении	053	84 000	46 000	38 000
5.1.3. Научных и научно-технических продуктов внедренных (инновационных продуктов), из них:	054	1 560 000	160 000	1 400 000
5.1.3.1. Реализованных инновационных продуктов	055	1 559 000	159 000	1 400 000
5.2. Фактическая себестоимость имущественных прав на научные и научно-технические продукты, из них:	056	9 000	1 000	8 000
5.2.1. Реализованных имущественных прав на научные и научно-технические продукты	057	9 000	1 000	8 000
<b>6. Финансовый результат от научно-инновационной деятельности, в том числе:</b>	<b>060</b>	<b>416 700</b>	<b>45 700</b>	<b>371 000</b>
6.1. От реализации инновационных продуктов	061	315 000	35 000	280 000
6.2. От реализации имущественных прав на научные и научно-технические продукты	062	69 000	7 000	62 000
6.3. От передачи во временное пользование имущественных прав на научные и научно-технические продукты	063	32 700	3 700	29 000
<b>7. Прибыль, остающаяся в распоряжении организации, по научно-инновационной деятельности</b>	<b>070</b>	<b>316 692</b>	<b>34 732</b>	<b>281 960</b>

Главный бухгалтер

\_\_\_\_\_

И.М. Петрова  
(ФИО)

Лицо, ответственное

за составление сметы бухгалтер

(должность)

\_\_\_\_\_

А.Р. Соколова  
(ФИО)

« \_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Примечание – Собственная разработка на основе аналитических данных УО «Университет».

СВОДНАЯ СМЕТА  
поступлений, расходов и финансовых результатов  
от научно-инновационной деятельности  
на 2009 год

Организация: УО «Университет»

Единица измерения, тыс. руб.

Наименование показателя	Код строки	Общая сумма	Бюджетная деятельность по источникам финансирования		Предпринимательская внебюджетная деятельность по источникам финансирования	
			За счет средств республиканского бюджета	За счет средств других бюджетов	За счет средств фондов научно- технического и социального развития	За счет средств заказчиков
1	2	3	4	5	6	7
<b>1. Поступления от научно-инновационной деятельности всего, в том числе:</b>	<b>010</b>	<b>2 310 000</b>	0	0	240 000	2 070 000
1.1. Выручка от реализации инновационных продуктов за вычетом косвенных налогов	011	1 874 000	0	0	194 000	1 680 000
1.2. Выручка от реализации имущественных прав на научные и научно-технические продукты за вычетом косвенных налогов	012	78 000	0	0	8 000	70 000
1.3. Доходы от передачи во временное пользование имущественных прав на научные и научно-технические продукты за вычетом косвенных налогов	013	66 200	0	0	7 200	59 000
1.4. Бюджетное финансирование	014	288 000	200 000	88 000	0	0
<b>2. Незавершенное производство по научно-инновационной деятельности на начало года</b>	<b>020</b>	<b>2 245 500</b>	86 625	28 875	230 000	1 900 000
<b>3. Текущие затраты по научно-инновационной деятельности за отчетный период всего, в том числе:</b>	<b>030</b>	<b>2 535 000</b>	311 000	100 000	204 000	1 920 000
3.1. Затраты на научные исследования, в том числе:	031	1 192 000	143 000	45 000	104 000	900 000
3.1.1. Затраты на фундаментальные научные исследования	032	592 000	68 000	20 000	54 000	450 000
3.1.2. Затраты на прикладные научные исследования	033	600 000	75 000	25 000	50 000	450 000
3.2. Затраты на разработки	034	924 000	108 000	35 000	81 000	700 000
3.3. Затраты на правовую охрану	035	128 000	12 000	4 000	12 000	100 000
3.4. Затраты на трансфер технологий	036	46 000	18 000	6 000	2 000	20 000
3.5. Затраты на внедрение	037	245 000	30 000	10 000	5 000	200 000
3.6. Годовой начисленный износ по переданным во временное пользование имущественным правам на научные и научно-технические продукты	038	33 500	0	0	3 500	30 000

1	2	3	4	5	6	7
<b>4. Незавершенное производство по научно-инновационной деятельности на конец года</b>	<b>040</b>	<b>460 500</b>	89 225	6 275	3 000	362 000
<b>5. Фактическая себестоимость продуктов научно-инновационной деятельности, в том числе:</b>	<b>050</b>	<b>4 320 000</b>	308 400	0	431 000	3 458 000
5.1. Фактическая себестоимость научно-технических продуктов, в том числе:	051	<b>2 753 000</b>	303 000	0	272 000	2 058 000
5.1.1. Научных и научно-технических продуктов к внедрению	052	<b>736 000</b>	40 000	0	66 000	620 000
5.1.2. Научных и научно-технических продуктов на внедрении	053	<b>177 000</b>	68 000	0	46 000	38 000
5.1.3. Научных и научно-технических продуктов внедренных (инновационных продуктов), из них:	054	<b>1 840 000</b>	195 000	0	160 000	1 400 000
5.1.3.1. Реализованных инновационных продуктов	055	<b>1 559 000</b>	0	0	159 000	1 400 000
5.2. Фактическая себестоимость имущественных прав на научные и научно-технические продукты, из них:	056	<b>17 000</b>	5 400	0	1 000	8 000
5.2.1. Реализованных имущественных прав на научные и научно-технические продукты	057	<b>9 000</b>	0	0	1 000	8 000
5.2.2. Переданных имущественных прав на научные и научно-технические продукты государственному заказчику	058	<b>8 000</b>	5 400	0	0	0
<b>6. Финансовый результат от научно-инновационной деятельности, в том числе:</b>	<b>060</b>	<b>416 700</b>	0	0	45 700	371 000
6.1. От реализации инновационных продуктов	061	<b>315 000</b>	0	0	35 000	280 000
6.2. От реализации имущественных прав на научные и научно-технические продукты	062	<b>69 000</b>	0	0	7 000	62 000
6.3. От передачи во временное пользование имущественных прав на научные и научно-технические продукты	063	<b>32 700</b>	0	0	3 700	29 000
<b>7. Прибыль, остающаяся в распоряжении организации</b>	<b>070</b>	<b>316 692</b>	0	0	34 732	281 960

Главный бухгалтер

\_\_\_\_\_ И.М. Петрова  
(подпись) (ФИО)

Лицо, ответственное

за составление сметы бухгалтер \_\_\_\_\_ А.Р. Соколова  
(должность) (подпись) (ФИО)

« \_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

*Примечание* – Собственная разработка на основе данных приложений П, Р.

**КАЛЬКУЛЯЦИЯ**  
 плановой стоимости выполнения инновационного проекта  
«Разработка ветроэлектрогенератора»  
 (наименование инновационного проекта)

Основание выполнения инновационного проекта: договор № 17 от 04.01.2010

Источник финансирования: средства ООО «ТРАСТинвест»

Наименование центра ответственности: Научно-исследовательская лаборатория № 8

Срок выполнения проекта: 04.01.2010 – 31.05.2010

тыс. руб. в ценах по состоянию на «01» января 2010 г.

Наименование калькуляционных статей затрат	Всего	В том числе по стадиям и этапам					
		Научные мероприятия			Инновационные мероприятия		
		Научные исследования		Разработки	Правовая охрана	Трансфер технологий	Внедрение
		Фундаментальные	Прикладные				
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия	3 300	100	200	2 500	100	0	400
2. Топливо-энергетические ресурсы для научно-экспериментальных целей	700	0	0	700	0	0	0
3. Зарботная плата научно-производственного персонала	10 000	2500	1500	4 000	0	0	2 000
4. Социальные отчисления и другие обязательные платежи в соответствии с действующим законодательством	3 460	865	519	1 384	0	0	692
5. Научно-производственные командировки	700	100	100	200	100	0	200
6. Работы и услуги сторонних организаций	200	0	0	200	0	0	0
7. Прочие прямые расходы	1 640	190	100	400	600	0	350
8. Накладные расходы	2 000	375	242	938	100	0	345
<b>Итого полная себестоимость</b>	<b>22 000</b>	<b>4 130</b>	<b>2 661</b>	<b>10 322</b>	<b>900</b>	<b>0</b>	<b>3 987</b>

Итого плановая полная себестоимость выполнения инновационного проекта составляет 22 000 тыс. белорусских рублей, в том числе:

- плановая себестоимость инновационного продукта «Ветроэнергогенератор» составляет 21 100 тыс. белорусских рублей;

- плановая себестоимость имущественных прав на инновационный продукт, возникающих из патента, составляет 900 тыс. белорусских рублей.

Руководитель организации-заказчика,  
 \_\_\_\_\_ /С.О. Петров/  
 М.П. \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.  
 Руководитель планово-экономического  
 отдела заказчика  
 \_\_\_\_\_ /С.Л. Иванова/  
 \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Руководитель организации-исполнителя,  
 \_\_\_\_\_ /С.О. Левков/  
 М.П. \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.  
 Руководитель планово-экономического отдела  
 организации-исполнителя  
 \_\_\_\_\_ /Н.А. Волкова/  
 «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

**РАСЧЁТ РАСХОДОВ**  
по статье «Материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»  
на выполнение инновационного проекта «Разработка ветроэлектрогенератора»

Основание выполнения инновационного проекта: договор № 17 от 04.01.2010

Источник финансирования: средства ООО «ТРАСТинвест»

Наименование центра ответственности: Научно-исследовательская лаборатория № 8

Срок выполнения проекта: 04.01.2010 – 31.05.2010

тыс. руб. в ценах по состоянию на «01» января 2009 г.

№ п/п	Наименование	Единица измерения	Количество по этапам						Цена за единицу, тыс. руб.	Стоимость, тыс. руб.						
			Фундаментальные научные исследования	Прикладные научные исследования	Разработки	Правовая охрана	Трансфер технологий	Внедрение		Всего	в том числе по этапам					
											Фундаментальные научные исследования	Прикладные научные исследования	Разработки	Правовая охрана	Трансфер технологий	Внедрение
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15		
1	Бумага офисная	пач.	1	-	1	1	-	-	20	60	20	-	20	20	-	-
2	Специальная литература по патентованию	шт.	-	-	-	1	-	-	80	80	-	-	-	80	-	-
3	Картридж для принтера	шт.	1	-	-	-	-	-	230	230	230	-	-	-	-	-
4	Флеш-карта	шт.	-	1	-	-	-	-	50	50	-	50	-	-	-	-
5	Электрогенератор типа Г-221	шт.	-	-	1	-	-	-	960	960	-	-	960	-	-	-
6	Цепная передача мультипликатора	шт.	-	-	1	-	-	-	140	140	-	-	140	-	-	-
7	Ступица ветроколеса	шт.	-	-	1	-	-	-	60	60	-	-	60	-	-	-
8	Лопатки аэродинамического тормозного устройства	шт.	-	-	4	-	-	-	55	220	-	-	220	-	-	-
9	Ось вращения роторного ветроколеса	шт.	-	-	1	-	-	-	200	200	-	-	200	-	-	-
10	Опора	шт.	-	-	1	-	-	-	110	110	-	-	110	-	-	-
11	Ушки крепления растяжек	шт.	-	-	3	-	-	-	30	90	-	-	90	-	-	-
12	Кронштейн крепления электрогенератора	шт.	-	-	1	-	-	-	90	90	-	-	90	-	-	-
13	Деревянный брусок 40×40 мм	шт.	-	-	4	-	-	-	10	40	-	-	40	-	-	-
14	Уголок 2×30 ×30 мм, дюралюминий	шт.	-	-	4	-	-	-	25	100	-	-	100	-	-	-
15	Фанерные диски диаметром 1000 мм и толщиной 10 мм	шт.	-	-	3	-	-	-	10	30	-	-	30	-	-	-
16	Стальные пластины размером 500×1050 мм толщиной 4 мм	шт.	-	-	7	-	-	-	40	280	-	-	280	-	-	-
17	Винты М5	пач.	-	-	1	-	-	-	60	60	-	-	60	-	-	-
18	Алкидная эмаль	кг	-	-	10	-	-	-	10	100	-	-	100	-	-	-
19	Электромонтажные изделия	компл.	-	-	-	-	-	1	400	400	-	-	-	-	-	400
	<b>ВСЕГО</b>		x	x	x	x	x	x	x	<b>3 300</b>	<b>250</b>	<b>50</b>	<b>2500</b>	<b>100</b>	<b>0</b>	<b>400</b>

Руководитель организации-заказчика,  
\_\_\_\_\_/С.О. Петров/  
М.П. \_\_\_\_ 20\_\_ г.  
Руководитель планово-экономического  
отдела заказчика  
\_\_\_\_\_/С.Л. Иванова/  
\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Руководитель организации-исполнителя,  
\_\_\_\_\_/С.О. Левков/  
М.П. \_\_\_\_ 20\_\_ г.  
Руководитель планово-экономического  
отдела исполнителя  
\_\_\_\_\_/Н.А. Волкова/  
\_\_\_\_ 20\_\_ г.

*Примечание* – Собственная разработка на основе данных плановой калькуляции стоимости работ по созданию ветроэлектрогенератора в УО «Университет».

Продолжение приложения Т



## РАСЧЁТ РАСХОДОВ

по статье «Топливо-энергетические ресурсы для научно-экспериментальных целей»  
на выполнение инновационного проекта «Разработка ветроэлектрогенератора»

Основание выполнения инновационного проекта: договор № 17 от 04.01.2010

Источник финансирования: средства ООО «ТРАСТинвест»

Наименование центра ответственности: Научно-исследовательская лаборатория № 8

Срок выполнения проекта: 04.01.2010 – 31.05.2010

тыс. руб. в ценах по состоянию на «01» января 2010 г.

Наименование статей расходов	Всего	в том числе по этапам					
		Научные исследования		Разработки	Правовая охрана	Трансфер технологий	Внедрение
		Фундаментальные	Прикладные				
<i>Электроэнергия</i>	<i>700</i>	–	–	<i>700</i>	–	–	–
<b>ВСЕГО</b>	<b>700</b>	–	–	<b>700</b>	–	–	–

Руководитель организации-заказчика,  
\_\_\_\_\_/С.О. Петров/  
М.П. \_\_\_\_ 20\_\_ г.

Руководитель планово-экономического  
отдела заказчика  
\_\_\_\_\_/С.Л. Иванова/  
\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Руководитель организации-исполнителя,  
\_\_\_\_\_/С.О. Левков/  
М.П. \_\_\_\_ 20\_\_ г.

Руководитель планово-экономического отдела  
организации-исполнителя  
\_\_\_\_\_/Н.А. Волкова/  
« \_\_\_\_ » \_\_\_\_ 20\_\_ г.

*Примечание* – Собственная разработка на основе данных плановой калькуляции стоимости работ по созданию ветроэлектрогенератора в «УО «Университет».

РАСЧЁТ РАСХОДОВ

по статье «Основная заработная плата научно-производственного персонала»  
на выполнение инновационного проекта «Разработка ветроэлектрогенератора»

Основание выполнения инновационного проекта: договор № 17 от 04.01.2010

Источник финансирования: средства ООО «ТРАСТинвест»

Наименование центра ответственности: Научно-исследовательская лаборатория № 8

Срок выполнения проекта: 04.01.2010 – 31.05.2010

в ценах по состоянию на «01» января 2010 г.

Наименование категорий и должностей работников, занятых в выполнении инновационного проекта	Численность исполнителей	Количество чел./мес. работы, всего	Тарифная ставка, тыс. руб. в мес.	Надбавка за стаж тыс. руб. в мес.	Сумма, тыс. руб.										
					Всего гр. 3 × × (гр. 4 + + гр. 5)	в том числе по этапам					Разработки	Правовая охрана	Трансфер технологий	Внедрение	
						Научные исследования		Прикладные	Фундаментальные	7					8
						9	10								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12				
Ведущий научный сотрудник 0,25 ст.	1	10	313 000	62 600	3 756 000	751 200	751 200	1 502 400	0	0	751 200				
Научный сотрудник 0,25 ст.	1	10	281 000	56 200	3 369 000	673 800	673 800	1 347 600	0	0	673 800				
Младший научный сотрудник 0,25 ст.	1	10	250 000	37 500	2 875 000	575 000	575 000	1 150 000	0	0	575 000				
<b>ВСЕГО расходов</b>					<b>10 000 000</b>	<b>2 000 000</b>	<b>2 000 000</b>	<b>4 000 000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>2 000 000</b>				

Руководитель организации-заказчика,  
\_\_\_\_\_/С.О. Петров/  
М.П. \_\_\_\_ 20\_\_ г.

Руководитель организации-исполнителя,  
\_\_\_\_\_/С.О. Левков/  
М.П. \_\_\_\_ 20\_\_ г.

Руководитель планово-экономического  
отдела заказчика  
\_\_\_\_\_/С.Л. Иванова/  
\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Руководитель планово-экономического отдела  
организации-исполнителя  
\_\_\_\_\_/Н.А. Волкова/  
« \_\_\_\_ » \_\_\_\_ 20\_\_ г.

Примечание – Собственная разработка на основе данных плановой калькуляции стоимости работ по созданию ветроэлектрогенератора в «УО «Университет».

**РАСЧЁТ РАСХОДОВ**  
по статье «Научно-производственные командировки»  
на выполнение инновационного проекта «Разработка ветроэлектрогенератора»

Основание выполнения инновационного проекта: договор № 17 от 04.01.2010

Источник финансирования: средства ООО «ТРАСТинвест»

Наименование центра ответственности: Научно-исследовательская лаборатория № 8

Срок выполнения проекта: 04.01.2010 – 31.05.2010

тыс. руб. в ценах по состоянию на «01» января 2010 г.

Этап выполнения инновационного проекта, цель командирования	Пункт командировки	Количество командированных	Продолжительность командировки	Расходы по командировкам, тыс. руб.				
				суточные	наем жилья	проезд в оба конца	другие расходы	Итого расходов
1	2	3	4	5	6	7	8	9
<b>1. Всего по этапу «Научные исследования», в т.ч.:</b>		<b>2</b>		<b>60</b>	<b>60</b>	<b>80</b>	<b>0</b>	<b>200</b>
<b>1.1 «Фундаментальные научные исследования», в т.ч.:</b>				30	30	40	0	100
1.1.1 <i>Посещение Национальной библиотеки для сбора аналитических данных по предмету исследования</i>	Минск	1	2	30	30	40	0	100
<b>1.2 «Прикладные научные исследования», в т.ч.:</b>				30	30	40	0	100
1.2.1 <i>Представление и обсуждение результатов научного исследования с заказчиком ООО «ТРАСТинвест»</i>	Минск	1	2	30	30	40	0	100
<b>2. Всего по этапу «Разработки», в т.ч.:</b>				<b>60</b>	<b>60</b>	<b>80</b>	<b>0</b>	<b>200</b>
3.1 <i>Сбор технико-экономической информации на предприятии ООО «ТРАСТинвест»</i>	Минск	1	2	30	30	40	0	100
3.2 <i>Представление и испытание результатов разработок на предприятии ООО «ТРАСТинвест»</i>	Минск	1	2	30	30	40	0	100
<b>4. Всего по этапу «Правовая охрана», в т.ч.:</b>				<b>30</b>	<b>30</b>	<b>40</b>	<b>0</b>	<b>100</b>
4.1 <i>Подача заявки на получение патента на научно-технический продукт «Ветроэлектрогенератор» в Патентное ведомство</i>	Минск	1	2	30	30	40	0	100
<b>5. Всего по этапу «Трансфер технологий»</b>				–	–	–	–	–
<b>6. Всего по этапу «Внедрение», в т.ч.:</b>				<b>60</b>	<b>60</b>	<b>80</b>	<b>0</b>	<b>200</b>
6.1 <i>Проведение внедренческих мероприятий, связанных с установкой «Ветроэлектрогенератора» на предприятии ОАО «ТРАСТинвест»</i>	Минск	2	2	60	60	80	0	200
<b>ИТОГО расходов:</b>				<b>210</b>	<b>210</b>	<b>280</b>	<b>0</b>	<b>700</b>

Руководитель организации-заказчика,  
\_\_\_\_\_/С.О. Петров/  
М.П. \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.  
Руководитель планово-экономического  
отдела заказчика  
\_\_\_\_\_/С.Л. Иванова/  
\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Руководитель организации-заказчика,  
\_\_\_\_\_/С.О. Петров/  
М.П. \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.  
Руководитель планово-экономического  
отдела заказчика  
\_\_\_\_\_/С.Л. Иванова/  
\_\_\_\_ 20\_\_ г.

*Примечание* – Собственная разработка на основе данных плановой калькуляции стоимости работ по созданию ветроэлектрогенератора в «УО «Университет».

РАСЧЁТ РАСХОДОВ

по статье «Прочие прямые расходы»  
на выполнение инновационного проекта «Разработка ветроэлектрогенератора»

Основание выполнения инновационного проекта: договор № 17 от 04.01.2010

Источник финансирования: средства ООО «ТРАСТинвест»

Наименование центра ответственности: Научно-исследовательская лаборатория № 8

Срок выполнения проекта: 04.01.2010 – 31.05.2010

тыс. руб. в ценах по состоянию на «01» января 2010 г.

Наименование статей расходов	Всего	в том числе по этапам					
		Научные мероприятия		Разработки	Правовая охрана	Трансфер технологий	Внедрение
		Фундаментальные	Прикладные				
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Междугородние переговоры	500	150	50	100	100	0	100
2. Размножение материалов	220	70	20	30	50	0	50
3. Приобретение и подготовка материалов, специальной научно-технической и патентной информации	120	0	0	0	120	0	0
4. Патентование изобретения	330	0	0	0	330	0	0
5. Амортизационные отчисления на полное восстановление основных производственных фондов	220	0	0	220	0	0	0
6. Износ инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования и других средств труда, не относимых к основным фондам	250	0	0	50	0	0	200
<b>ВСЕГО</b>	<b>1640</b>	<b>220</b>	<b>700</b>	<b>400</b>	<b>600</b>	<b>0</b>	<b>350</b>

Руководитель организации-заказчика,  
\_\_\_\_\_/С.О. Петров/  
М.П. \_\_\_\_ 20\_\_ г.

Руководитель организации-исполнителя,  
\_\_\_\_\_/С.О. Левков/  
М.П. \_\_\_\_ 20\_\_ г.

Руководитель планово-экономического  
отдела заказчика  
\_\_\_\_\_/С.Л. Иванова/  
\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Руководитель планово-экономического отдела  
организации-исполнителя  
\_\_\_\_\_/Н.А. Волкова/  
« \_\_\_\_ » \_\_\_\_ 20\_\_ г.

*Примечание* – Собственная разработка на основе данных плановой калькуляции стоимости работ по созданию ветроэлектрогенератора в « УО «Университет».

## РАСЧЁТ РАСХОДОВ

по статье «Работы и услуги сторонних организаций»  
на выполнение инновационного проекта «Разработка ветроэлектрогенератора»

Основание выполнения инновационного проекта: договор № 17 от 04.01.2010

Источник финансирования: средства ООО «ТРАСТИнвест»

Наименование центра ответственности: Научно-исследовательская лаборатория № 8

Срок выполнения проекта: 04.01.2010 – 31.05.2010

тыс. руб. в ценах по состоянию на «01» января 2010 г.

Наименование работ и услуг, выполняемых сторонними организациями	Наименование организаций (предприятий), выполняющих работы и услуги	Всего стоимость услуг	в том числе по этапам					
			Научные исследования		Разработки	Правовая охрана	Трансфер технологий	Внедрение
			Фундаментальные	Прикладные				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Цинкование стальных пластин	ОАО «Завод «Измеритель»	200	–	–	200	–	–	–
<b>ВСЕГО расходов</b>		<b>200</b>	–	–	<b>200</b>	–	–	–

Руководитель организации-заказчика,  
\_\_\_\_\_/С.О. Петров/  
М.П. \_\_\_\_ 20\_\_ г.

Руководитель организации-исполнителя,  
\_\_\_\_\_/С.О. Левков/  
М.П. \_\_\_\_ 20\_\_ г.

Руководитель планово-экономического  
отдела заказчика  
\_\_\_\_\_/С.Л. Иванова/  
\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Руководитель планово-экономического отдела  
организации-исполнителя  
\_\_\_\_\_/Н.А. Волкова/  
«\_\_» \_\_\_\_ 20\_\_ г.

*Примечание* – Собственная разработка на основе данных плановой калькуляции стоимости работ по созданию ветроэлектрогенераторов «УО «Университет».

КАЛЬКУЛЯЦИЯ  
фактической стоимости выполнения инновационного проекта  
«Разработка ветроэлектрогенератора»  
(наименование инновационного проекта)

Основание выполнения инновационного проекта: договор № 17 от 04.01.2010  
Наименование центра ответственности: Научно-исследовательская лаборатория № 8

Источник финансирования: средства ООО «ТРАСТинвест»  
Срок выполнения проекта: 04.01.2010 – 31.05.2010

тыс. руб.

Наименование калькуляционных статей затрат	Всего	В том числе по этапам					
		Научные мероприятия		Разработки	Правовая охрана	Трансфер технологий	Внедрение
		Фундаментальные	Прикладные				
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия	<b>3 650</b>	100	250	3 000	100	–	200
2. Топливо-энергетические ресурсы для научно-экспериментальных целей	<b>870</b>	–	–	870	–	–	–
3. Заработная плата научно-производственного персонала	<b>9 500</b>	2 500	1 500	4 000	–	–	1 500
4. Социальные отчисления и другие обязательные платежи в соответствии с действующим законодательством	<b>3 287</b>	865	519	1 384	–	–	519
5. Научно-производственные командировки	<b>640</b>	120	100	200	100	–	120
6. Работы и услуги сторонних организаций	<b>230</b>	–	–	230	–	–	–
7. Прочие прямые расходы	<b>1 083</b>	190	78	100	600	–	115
8. Накладные расходы	<b>1 926</b>	378	245	978	80	–	245
<b>Итого полная себестоимость</b>	<b>21 186</b>	<b>4 153</b>	<b>2 692</b>	<b>10 762</b>	<b>880</b>	–	<b>2 699</b>

- Итого фактическая полная себестоимость выполнения инновационного проекта составляет 21 186 тыс. белорусских рублей, в том числе:
- фактическая себестоимость инновационного продукта «Ветроэлектрогенератор» составляет 20 306 тыс. белорусских рублей;
  - фактическая себестоимость имущественных прав на инновационный продукт, возникающих из патента, составляет 880 тыс. белорусских рублей.

Руководитель организации-заказчика,  
\_\_\_\_\_/С.О. Петров/  
М.П. \_\_\_\_ 20\_\_ г.

Руководитель планово-экономического  
отдела заказчика  
\_\_\_\_\_/С.Л. Иванова/  
\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Руководитель организации-исполнителя,  
\_\_\_\_\_/С.О. Левков/  
М.П. \_\_\_\_ 20\_\_ г.

Руководитель планово-экономического отдела  
организации-исполнителя  
\_\_\_\_\_/Н.А. Волкова/  
« \_\_\_\_ » \_\_\_\_ 20\_\_ г.

*Примечание* – Собственная разработка на основе данных отчета об использовании средств при создании ветроэлектрогенератора в «УО «Университет».

Таблица Ф.1 – Рекомендуемые корреспонденции счетов для отражения затрат на создание инновационных продуктов, финансируемых из различных источников, в бухгалтерском учете вузов, финансируемых из бюджета

По источникам финансирования затрат				С кредита субсчетов	Сумма, тыс. руб.	Содержание хозяйственной операции
За счет Средств организаций	За счет средств республиканского бюджета	За счет средств других бюджетов	За счет внебюджетных средств государственного заказчика			
В дебет субсчетов						
1	2	3	4	5	6	7
082/1.(1)	200/х.1.(1)	202/х.1(1)	211/х.1.(1)	060, 063, 064, 069, 071, 160, 171, 173, 178, 180, 210	4153	Отражены затраты на проведение фундаментальных научных исследований.
082/1.(2)	200/х.1.(2)	202/х.1(2)	211/х.1.(2)		2692	Отражены затраты на проведение прикладных научных исследований.
082/2	200/х.2	202/х.2	211/х.2		10762	Отражены затраты на проведение разработок
082/3	200/х.3	202/х.3	211/х.3		880	Отражены затраты, связанные с правовой охраной научно-технического продукта.
032/21	032/21	032/21	032/21	082/1,2,3	17607	Оприходован созданный научно-технический продукт «Ветроэлектрогенератор» по фактической себестоимости.
032/22	032/22	032/22	032/22	032/21	17607	Передан заказчику на апробацию научно-технический продукт «Ветроэлектрогенератор» по фактической себестоимости.
082/5	200/х.5	202/х.5	211/х.5	060, 063, 064, 069, 071, 160, 171, 173, 178, 180, 210	2699	Отражены затраты на внедрение научно-технического продукта в хозяйственную деятельность заказчика.
032/3	032/3	032/3	032/3	032/22	17607	Отражено внедрение переданного научно-технического продукта и его превращение в инновационный продукт
032/3	032/3	032/3	032/3	082/6	2699	Списаны расходы по внедрению научно-технического продукта на фактическую себестоимость инновационного продукта.

Окончание таблицы Ф.1

1	2	3	4	5	6	7
280	280	280	280	032/3	20306	Отражено списание инновационного продукта по фактической себестоимости на реализацию. <i>Основание – подписание заказчиком акта об использовании (внедрении) в практику научно-технического продукта «Ветроэлектрогенератор».</i>
178	178	178	178	111	880	Произведена оплата расходов на правовую охрану научно-технического продукта: оплата услуг патентного поверенного, специалиста в области патентования, оплата пошлин за подачу заявки, за проведение экспертизы, за получение охранных документов и поддержание их в силе.
032/41	032/41	032/41	032/41	082/41	880	Оприходованы по фактической себестоимости оформленные патентом имущественные права на научно-технический продукт «Ветроэлектрогенератор», подлежащие передаче правообладателю ( <b>правообладателем является заказчик</b> ).
014/х.2	014/х.2	014/х.2	014/х.2	032/41	880	Оприходованы сопутствующие продукты в качестве нематериальных активов после государственной регистрации имущественных прав на научно-технические продукты, <b>правообладателем которых является исполнитель</b> ( <i>Основание – получение патента, подтверждающих права правообладателя</i> ).

*Примечание* – Собственная разработка на основе аналитических данных приложения Ф в рамках предлагаемой методики бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов в вузах, финансируемых из бюджета.



**ПРАКТИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ  
по применению разработанной методики бухгалтерского учета затрат  
на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях,  
находящихся на хозяйственном расчете**

Основные рекомендации:

1) преобразовать экономическое содержание субсчета 20/7 «Производство научно-исследовательских и конструкторских работ» счета 20 «Основное производство» в субсчет 20/7 «Научные и инновационные мероприятия» для целей расширения сферы его применения и обеспечения возможности его использования для отражения затрат не только на научные, но и инновационные мероприятия;

2) предусмотреть к преобразованному субсчету 20/7 «Научные и инновационные мероприятия» бухгалтерского учета хозрасчетных организаций аналитические счета: «Научные исследования», «Разработки», «Правовая охрана», «Трансфер технологий», «Внедрение», позволяющие отражать затраты по этапам создания инновационного продукта. К аналитическому счету 082/1 необходимо открыть аналитические счета второго уровня (20/7.1 «Затраты на фундаментальные научные исследования», 20/7.2 «Затраты на прикладные научные исследования») для детализации в учете затраты по видам научных исследований.

3) ввести новый синтетический счет 47 «Продукты научно-инновационной деятельности», предназначенный для отражения движения новых объектов калькулирования - научных, научно-технических и сопутствующих продуктов по их фактической себестоимости, и применить к нему многоуровневую систему аналитических счетов.

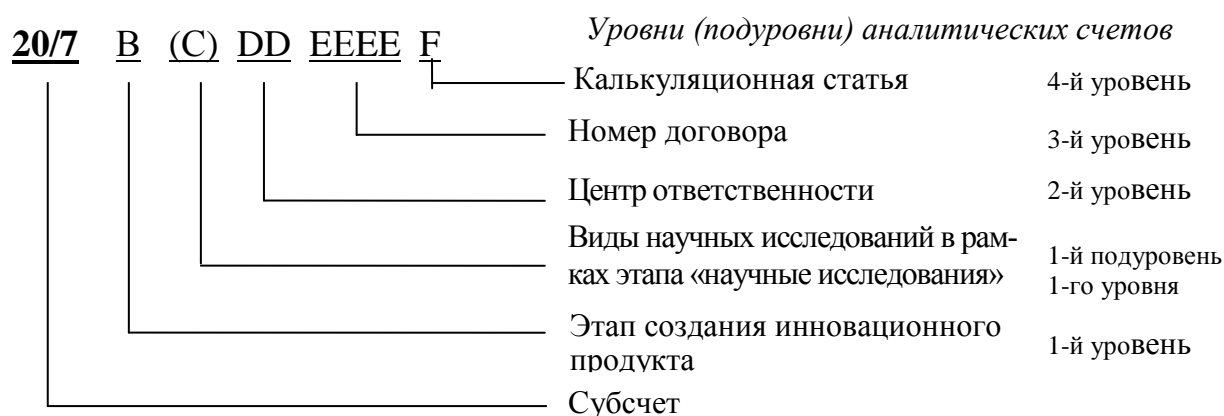


Рисунок X.1 – Предлагаемый вариант кода аналитического счета для учета затрат на создание инновационных продуктов на преобразованном субсчете 20/7 «Научные и инновационные мероприятия»



Рисунок X.2 – Рекомендуемый порядок отнесения затрат, обусловленных выполнением инновационного проекта и отраженных на преобразованном субсчете 20/7, на объекты калькулирования

Примечание – Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета затрат на создание инновационных продуктов.



Рисунок X.3 – Предлагаемый вариант кода аналитического счета для учета наличия и движения продуктов научно-инновационной деятельности на счете 47 «Продукты научно-инновационной деятельности» бухгалтерского учета коммерческих организаций

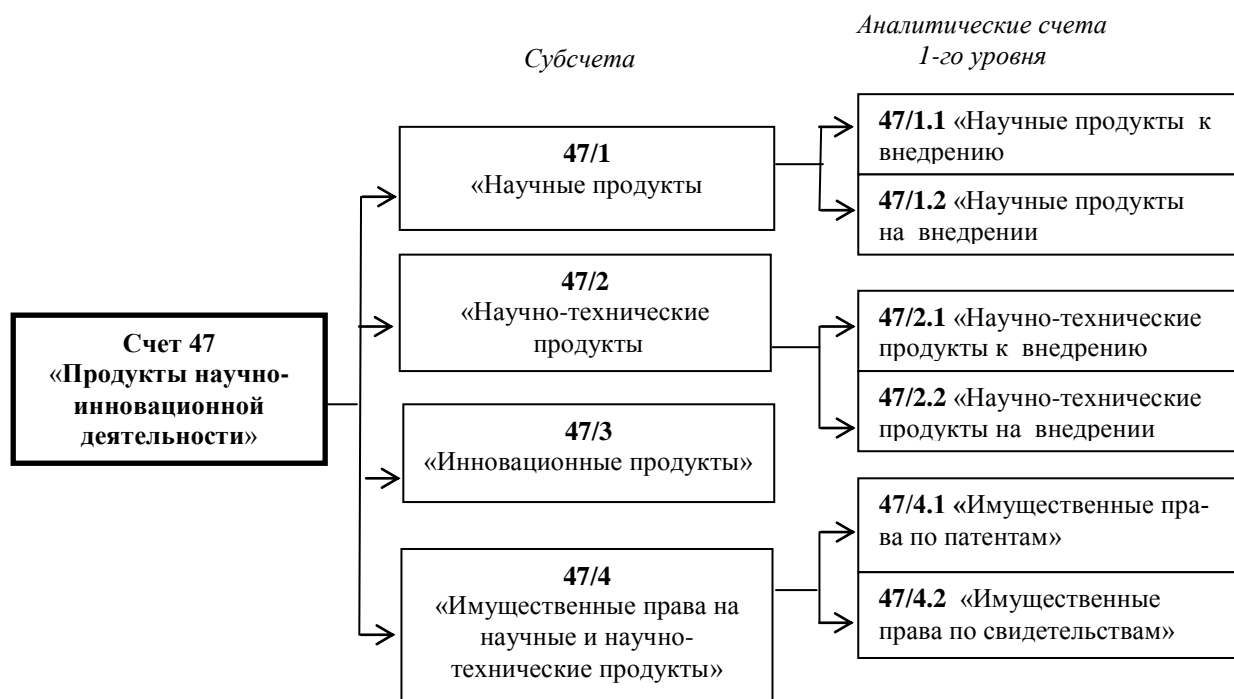


Рисунок X.4 – Рекомендуемая структура системы аналитических счетов для учета продуктов научно-инновационной деятельности применительно к новому счету 47 «Продукты научно-инновационной деятельности»

Примечание – Собственная разработка.

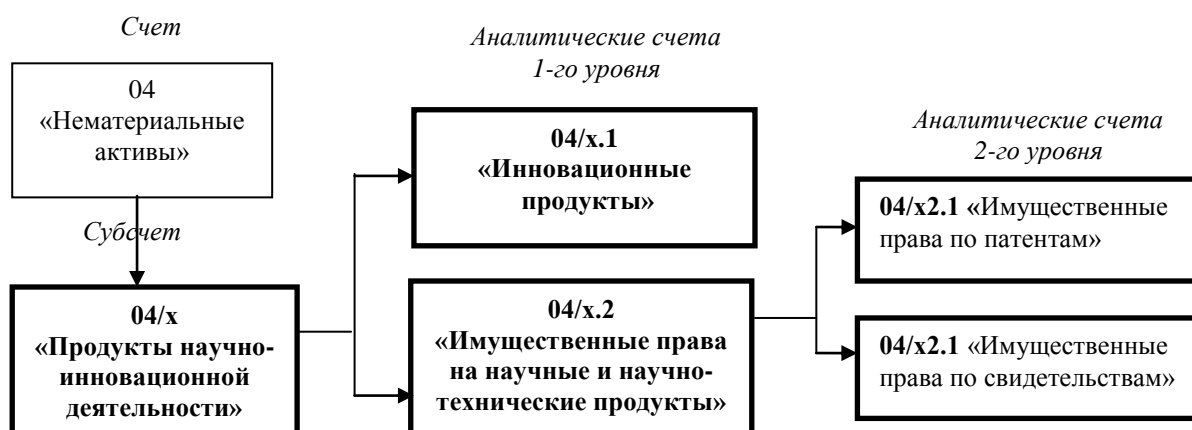


Рисунок X.5 – Предлагаемая структура рекомендуемого аналитического счета 04/х «Продукты научно-инновационной деятельности» в рамках счета 04 «Нематериальные активы»

*Примечание* – Собственная разработка.

В бухгалтерский баланс хозрасчетных организаций рекомендуется введение новой строки 219 «Продукты научно-инновационной деятельности».

Таблица Ц. 1 – Рекомендуемые корреспонденции счетов для отражения затрат на создание инновационных продуктов, финансируемых из различных источников, в бухгалтерском учете вузов, находящихся на хозяйственном расчете

В дебет счетов 1	С кредита субсчетов 2	Сумма, тыс.руб. 3	Содержание хозяйственной операции 4
20/7.1(1)		4153	Отражены затраты на проведение фундаментальных научных исследований.
20/7.1(2)	02, 05, 10, 25, 26,70, 68,69, 76	2692	Отражены затраты на проведение прикладных научных исследований.
20/7.2		10762	Отражены затраты на проведение разработок.
20/7.3		880	Отражены затраты, связанные с правовой охраной научно-технического продукта.
47/2.1	20/7.1(1), 20/7.1(2), 20/7.2	17607	Оприходован созданный научно-технический продукт «Ветроэлектрогенератор» по фактической себестоимости.
47/2.2	47/2.1	17607	Передан заказчику на апробацию научно-технический продукт «Ветроэлектрогенератор» по фактической себестоимости.
20/7.5	02, 05, 10, 25, 26,70, 68,69, 76	2699	Отражены затраты на внедрение научно-технического продукта в хозяйственную деятельность заказчика.
47/3	47/22	17607	Отражено внедрение переданного научно-технического продукта и его превращение в инновационный продукт.
47/3	20/7.5	2699	Списаны расходы по внедрению научно-технического продукта на фактическую себестоимость инновационного продукта «Ветроэлектрогенератор».
280	47/3	20306	Отражено списание инновационного продукта по фактической себестоимости на реализацию.
04/х.2	08/6	880	Оприходованы сопутствующие продукты в качестве нематериальных активов после государственной регистрации имущественных прав на научно-технические продукты, <b>правообладателем которых является исполнитель.</b>
47/4.1	20/7.3	880	Оприходованы подлежащие передаче правообладателю сопутствующие продукты в виде имущественных прав на НП (НТП), <b>правообладателем которых является заказчик.</b>

*Примечание* – Собственная разработка на основе аналитических данных приложения У в рамках предлагаемой методики бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов в коммерческих вузах.

Таблица Ш.1 – Методика исчисления фактической себестоимости инновационного продукта во взаимосвязи со счетами бухгалтерского учета вузов, использующих Типовой план счетов хозрасчетных организаций

Наименование подразделения: <i>Научно-исследовательская лаборатория № 8</i>			Источник финансирования: <i>средства ООО «ТРАСТИвест»</i>					
Основание выполнения инновационного проекта: <i>договор № 17 от 04.01.2010 года</i>			Срок выполнения проекта: <i>04/01/2010 - 31/12/2010</i>					
Наименование калькуляционных статей затрат	С кредита субсчетов	В том числе по стадиям и этапам формирования инновационного продукта						
		Стадии	Научные мероприятия			Инновационные мероприятия		
		Этапы	Научные исследования		Разработки	Правовая охрана	Трансфер технологий	Внедрение
			Фундаментальные	Прикладные				
Всего, тыс. руб.	В дебет субсчета 20/7.1(1)	В дебет субсчета 20/7.1(2)	В дебет субсчета 20/7.2	В дебет субсчета 20/7.3	В дебет субсчета 20/7.4	В дебет субсчета 20/7.5		
1	2	3	4	6	7	8	9	10
1. Материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия	10	<b>3 650</b>	<i>100</i>	<i>250</i>	<i>3 000</i>	<i>100</i>	-	<i>200</i>
2. Топливо-энергетические ресурсы для научно-экспериментальных целей	10	<b>870</b>	-	-	<i>870</i>	-	-	-
3. Зарплата научного-производственного персонала	70	<b>9 500</b>	<i>2 500</i>	<i>1 500</i>	<i>4 000</i>	-	-	<i>1 500</i>
4. Социальные отчисления и другие обязательные платежи в соответствии с действующим законодательством	69	<b>3 287</b>	<i>865</i>	<i>519</i>	<i>1 384</i>	-	-	<i>519</i>
5. Научно-производственные командировки	71	<b>640</b>	<i>120</i>	<i>100</i>	<i>200</i>	<i>100</i>	-	<i>120</i>
6. Работы и услуги сторонних организаций	76	<b>230</b>	-	-	<i>230</i>	-	-	-
7. Прочие прямые расходы	76	<b>1 083</b>	<i>190</i>	<i>78</i>	<i>100</i>	<i>600</i>	-	<i>115</i>
8. Накладные расходы	26	<b>1 926</b>	<i>378</i>	<i>245</i>	<i>978</i>	<i>80</i>	-	<i>245</i>
<b>ВСЕГО</b>		<b>21 186</b>	<b>4 153</b>	<b>2 692</b>	<b>10 762</b>	<b>880</b>	-	<b>2 699</b>

Примечание:

1- затраты, участвующие в формировании себестоимости научных продуктов;  
 2- затраты, участвующие в формировании себестоимости научно-технических продуктов  
 3- затраты, участвующие в формировании себестоимости сопутствующих продуктов  
 4 - затраты, участвующие в превращении научных (научно-технических) продуктов в инновационные продукты.

2	1	<u>Дт счета 47/2 – Кт счетов 20/7.1(1)</u>	4 153 000
		<u>Дт счета 47/2 – Кт счетов 20/7.1(2)</u>	2 692 000
3		<u>Дт счета 47/2 – Кт счетов 20/7.2</u>	10 762 000
		<u>Дт счета 47/4 – Кт счетов 20/7.3</u>	880 000
4		<u>Дт счета 47/3 – Кт счетов 47/2</u>	17 607 000
		<u>Дт счета 47/3 – Кт счетов 20/7.4</u>	0
		<u>Дт счета 47/3 – Кт счетов 20/7.5</u>	2 699 000

<b>Фактическая себестоимость сопутствующего продукта 880 000 руб.</b>
<b>Фактическая себестоимость инновационного продукта 20 306 000 руб.</b>

Примечание – Собственная разработка на основе данных УО «Университет»

Таблица Ц.1 – Рекомендуемая структура актива бухгалтерского баланса коммерческих организаций

Актив	Код строки	На начало года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Основные средства:			
первоначальная стоимость	101		
амортизация	102		
остаточная стоимость	110		
Нематериальные активы:			
первоначальная стоимость	111		
амортизация	112		
остаточная стоимость	120		
Доходные вложения в материальные ценности:			
первоначальная стоимость	121		
амортизация	122		
остаточная стоимость	130		
Вложения во внеоборотные активы	140		
В том числе:			
незавершенное строительство	141		
Прочие внеоборотные активы	150		
<b>ИТОГО по разделу I</b>	<b>190</b>		
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Запасы и затраты	210		
В том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные активы	211		
животные на выращивании и откорме	212		
затраты в незавершенном производстве и полуфабрикаты	213		
расходы на реализацию	214		
готовая продукция и товары для реализации	215		
товары отгруженные	216		
выполненные этапы по незавершенным работам	217		
расходы будущих периодов	218		
продукты научно-инновационной деятельности	219		
прочие запасы и затраты	220		
Налоги по приобретенным товарам, работам, услугам	221		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		
В том числе:			
покупателей и заказчиков	231		
прочая дебиторская задолженность	232		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240		

## Окончание таблицы Щ.1

В том числе:			
покупателей и заказчиков	241		
поставщиков и подрядчиков	242		
по налогам и сборам	243		
по расчетам с персоналом	244		
разных дебиторов	245		
прочая дебиторская задолженность	249		
Расчеты с учредителями	250		
В том числе:			
по вкладам в уставный фонд	251		
прочие	252		
Денежные средства	260		
В том числе:			
денежные средства на депозитных счетах	261		
Финансовые вложения	270		
Прочие оборотные активы	280		
<b>ИТОГО по разделу II</b>	290		
<b>БАЛАНС (190 + 290)</b>	300		

*Примечание* – Собственная разработка на основе использования действующего бухгалтерского баланса хозрасчетных организаций. Темным тоном выделены предлагаемые счета и субсчета бухгалтерского учета.



Таблица Э.1 – Предлагаемый состав и назначение показателей, используемых для анализа затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях

Показатель		Наименование показателя	Алгоритм расчета	Назначение показателя
1	2	3	4	5
1. Абсолютные показатели	1.1. Показатели состава затрат	<b>Абсолютная величина затрат на создание инновационных продуктов</b> - по стадиям и этапам формирования инновационного продукта; - по экономическим элементам затрат; - по калькуляционным статьям затрат.	Сумма всех затрат, обусловленных созданием инновационных продуктов и дифференцированных на группы по различным классификационным признакам (стадиям, этапам формирования инновационного продукта; экономическим элементам; калькуляционным статьям затрат).	Показатель позволяет определить величину текущих затрат вуза на создание инновационных продуктов за отчетный период, формировать данные для расчета различных относительных показателей для анализа структуры, экономической эффективности затрат на создание инновационных продуктов в разрезе различных признаков.
		<b>Удельный вес затрат в фактической себестоимости инновационных продуктов</b> - по стадиям и этапам создания инновационного продукта; - по экономическим элементам затрат; - по калькуляционным статьям затрат	Отношение затрат, сгруппированных по различным классификационным признакам, к общей величине затрат на создание инновационных продуктов.	Показатель позволяет установить процентное содержание экономических элементов, калькуляционных статей затрат, стоимости выполнения этапов создания инновационного продукта в фактической себестоимости инновационного продукта.
2. Относительные показатели	2.2 Показатели экономич. эффективности затрат	<b>Затратоотдача по выручке от реализации инновационных продуктов</b> - в целом по вузу; - по центрам ответственности; - по инновационным продуктам.	Отношение выручки от реализации инновационных продуктов (за вычетом косвенных налогов) к сумме затрат, обусловленных созданием инновационных продуктов.	Показатель позволяет определить, сколько рублей выручки от реализации инновационных продуктов (за вычетом косвенных налогов) приносит каждый рубль затрат на осуществление научных и инновационных мероприятий.
		<b>Рентабельность инновационных продуктов</b> - в целом по вузу	Отношение прибыли от реализации инновационных продуктов к их фактической себестоимости.	Показатель отражает результативность затрат, обусловленных созданием инновационного продукта.

Продолжение таблицы Э.1

1	2	3	4	5
<b>2. Относительные показатели</b>	2.2 Показатели экономической эффективности затрат	<b>Затратоотдача по доходу от научно-инновационной деятельности</b> - в целом по вузу	Отношение доходов (за вычетом косвенных налогов), обеспеченных инновационными и сопутствующими продуктами, к затратам на создание продуктов, их обусловивших.	Показатель позволяет определить, сколько рублей доходов, обеспеченных инновационными и сопутствующими продуктами, приходится на один рубль затрат, обусловленных созданием данных продуктов.
		<b>Рентабельность научно-инновационной деятельности</b> - в целом по вузу	Отношение прибыли, обеспеченных инновационными и сопутствующими продуктами, к затратам на создание продуктов, их обусловивших.	Показатель отражает результативность затрат, обусловленных созданием инновационного продукта.
	2.3. Показатели затратоемкости	<b>Затратоемкость инновационных продуктов</b> - по стадиям и этапам формирования инновационного продукта; - по экономическим элементам затрат; - по калькуляционным статьям затрат	Отношение затрат, участвующих в формировании себестоимости реализованных инновационных продуктов и сгруппированных по различным классификационным признакам, к выручке от реализации инновационных продуктов (за вычетом косвенных налогов).	Показатель устанавливает долю затрат, выделенных по различным классификационным признакам, в выручке от реализации инновационных продуктов
		<b>Затратоемкость научно-инновационной деятельности</b> - по стадиям и этапам формирования инновационного продукта; - по экономическим элементам затрат; - по калькуляционным статьям затрат	Отношение затрат, участвующих в формировании себестоимости реализованных инновационных, сопутствующих продуктов и сгруппированных по различным признакам к доходам от научно-инновационной деятельности (за вычетом косвенных налогов).	Показатель позволяет определить, сколько необходимо единиц затрат для получения единицы экономического результата в виде доходов, обеспеченных инновационными и сопутствующими продуктами

Примечание – Собственная разработка в рамках предлагаемой методики анализа затрат на создание инновационных продуктов.

Таблица Ю.1 – Расчет показателей экономической эффективности затрат на создание инновационных продуктов в УО «Университет» за 2009 год

Наименование показателя	Алгоритм расчета показателей на основе данных строк сводного отчета о поступлениях, расходах и финансовых результатах от научно-инновационной деятельности	Среднее значение показателей по научно-инновационной деятельности в целом по вузу			В том числе по предпринимательской внебюджетной деятельности в разрезе источников финансирования					
					За счет средств фондов научно-технического и социально развития			За счет средств заказчиков		
		По плану на отчетный период	Фактически выполнено за отчетный период	Выполнение показателя +/-	По плану на отчетный период	Фактически выполнено за отчетный период	Выполнение показателя +/-	По плану на отчетный период	Фактически выполнено за отчетный период	Выполнение показателя +/-
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1 Затратоотдача по выручке от реализации инновационных продуктов	$\frac{Cmp(011)}{Cmp(055)}$	1,20	1,22	+0,02	1,22	1,23	+0,01	1,20	1,21	+0,01
3 Рентабельность инновационных продуктов, %	$\frac{Cmp(061)}{Cmp(055)} \cdot 100\%$	20,21	21,64	+1,43	22,01	23,46	+1,45	20,00	21,43	+1,43
4 Затратоотдача по доходу от научно-инновационной деятельности	$\frac{Cmp(011) + Cmp(012) + Cmp(013)}{Cmp(038) + Cmp(055) + Cmp(057)}$	1,25	1,27	+0,02	1,28	1,29	+0,01	1,26	1,28	+0,02
6 Рентабельность научно-инновационной деятельности, %	$\frac{Cmp(060)}{Cmp(038) + Cmp(055) + Cmp(057)} \cdot 100\%$	26,02	27,68	+1,66	27,95	29,11	+1,16	25,80	27,52	+1,72

Примечание. – Собственная разработка на основе данных аналитического учета УО «Университет», систематизированных в приложении Н.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	3
ГЛАВА 1. МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА ЗАТРАТ НА СОЗДАНИЕ ИННОВАЦИОННЫХ ПРОДУКТОВ В ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЯХ.....	6
1.1. Методические проблемы бухгалтерского учета и анализа затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях .....	6
1.2. Теоретическое обоснование экономической сущности инновационного продукта как нового объекта бухгалтерского учета и калькулирования .....	16
1.3. Формирование затрат по стадиям и этапам создания инновационного продукта .....	31
1.4. Совершенствование классификации затрат на создание инновационных продуктов .....	37
Выводы.....	41
ГЛАВА 2. РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА СОЗДАНИЕ ИННОВАЦИОННЫХ ПРОДУКТОВ В ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЯХ .....	43
2.1. Разработка методики бухгалтерского учета затрат на создание инновационных продуктов .....	43
2.2. Разработка методики исчисления фактической себестоимости инновационного продукта .....	69
2.3. Совершенствование документального отражения планирования, учета затрат и калькулирования себестоимости инновационных продуктов .....	75
Выводы.....	82
ГЛАВА 3. РАЗВИТИЕ АНАЛИЗА ЗАТРАТ НА СОЗДАНИЕ ИННОВАЦИОННЫХ ПРОДУКТОВ В ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЯХ .....	83
3.1. Совершенствование системы показателей для анализа затрат на создание инновационных продуктов .....	83
3.2. Развитие методики анализа затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях .....	89
Выводы.....	103

Заключение .....	104
Список использованных источников .....	107
Приложение А .....	119
Приложение Б .....	123
Приложение В .....	128
Приложение Г .....	131
Приложение Д .....	132
Приложение Е .....	134
Приложение Ж .....	135
Приложение К .....	137
Приложение Л .....	139
Приложение М .....	140
Приложение Н .....	141
Приложение П .....	144
Приложение Р .....	145
Приложение С .....	146
Приложение Т .....	149
Приложение У .....	156
Приложение Ф .....	157
Приложение Х .....	159
Приложение Ц .....	163
Приложение Ш .....	164
Приложение Щ .....	165
Приложение Э .....	167
Приложение Ю .....	169