

УДК 630*673:001.895

РАЗВИТИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ИННОВАЦИОННЫЕ МЕРОПРИЯТИЯ

М.А. АВИЛКИНА

(Полоцкий государственный университет)

Рассматривается учет затрат на инновационные мероприятия. Уточнено экономическое содержание «инновации». Определены виды инновационных расходов и состав затрат, относимых к каждому этапу формирования инновации. Предложена новая методика отражения затрат на инновационные мероприятия в бухгалтерском учете. Рассмотрена взаимосвязь порядка учета затрат на создание инновационного продукта с этапами становления инновации. Представлен новый порядок формирования фактической стоимости инновационного продукта, распределения прямых и косвенных инновационных расходов. Обозначены способы списания затрат на инновационные мероприятия, рекомендуемые для применения в учете как организации-разработчика, так и заказчика-разработчика, их финансовое обеспечение. Определены направления и принципы развития системы бухгалтерского учета затрат на инновационные мероприятия. Предложенная методика отражения в бухгалтерском учете затрат на инновационные мероприятия способствует достоверной оценке фактической стоимости инновационного продукта и обеспечивает формирование информации, необходимой для анализа эффективности инновационных мероприятий на каждом этапе становления инновации.

Введение. Современные тенденции развития национальной экономики предполагают необходимость формирования экономики нового типа – инновационной экономики, основанной на знаниях. Возрастающая роль инноваций обусловлена, во-первых, природой рыночных отношений, во-вторых, необходимостью глубоких качественных преобразований в белорусской экономике с целью выхода на траекторию устойчивого роста [1]. Одним из приоритетных направлений в решении данной задачи является активизация инновационных процессов в стране, поиск и реализация эффективных инноваций, чему сегодня уделяется пристальное внимание не только в Республике Беларусь, но и за рубежом.

В нашей стране формирование и развитие инновационной деятельности представляется как молодое направление в развитии национальной экономики. Это предопределяет актуальность проблемы отражения в бухгалтерском учете затрат на инновационные мероприятия, участвующих в формировании фактической стоимости инновации. Поскольку сегодня отсутствует четкое представление об инновационном продукте как о специфическом объекте учета, не определена его учетная характеристика, то нерациональный учет затрат на инновационные мероприятия влечет за собой недостоверную оценку эффективности инноваций.

Основная часть. Многие экономисты делали попытку выяснить экономическое содержание инновации как объекта правового регулирования и учета, но до сих пор подобные исследования не получили достаточно комплексного характера. В итоге это послужило препятствием на пути формирования единого, непротиворечивого представления об инновации как объекте бухгалтерского учета, не внесло ясность в порядок бухгалтерского учета затрат на инновационные мероприятия, формирования фактической стоимости инновационного продукта.

На основе вышеизложенного представилось актуальным разработать и предложить новую методику отражения затрат по инновационной деятельности в бухгалтерском учете. Необходимо отметить, что инновационная деятельность имеет собственную специфику, которую необходимо учитывать при формировании нового направления в бухгалтерском учете инновационной деятельности.

По нашему мнению, развитие системы бухгалтерского учета затрат на инновационные мероприятия представляется необходимым обеспечить на основе выполнения следующих принципов:

- рассмотрение инновационного продукта как объекта бухгалтерского учета с учетом свойств его измеримости и обособленности;
- отражение инноваций на счетах бухгалтерского учета как количественно определенных и обособленных объектов;
- накопление на счетах бухгалтерского учета «инновационных» затрат по этапам их формирования;
- применение нормативного метода учета затрат и использование учета изменений норм затрат, установленных в инновационном проекте, для оценки эффективности осуществления инновационных мероприятий;
- отражение в системе результатных бухгалтерских счетов снижения (повышения) фактической себестоимости инновационного продукта по сравнению с плановой (проектной) на основе балансового метода контроля движения затрат и разложения итога затрат по группам затрат для выявления и анализа факторов, вызвавших отклонение фактической стоимости инновации от плановой;
- расширение содержания и перечня объектов «инновационного» учета путем расширения понимания инвестиций как вложений не только в основной капитал, но и в нематериальные активы, в научные исследования и разработки, в человеческий капитал.

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

Так как инновации могут охватывать все стороны финансово-хозяйственной деятельности организации и выделить учет инновационной деятельности в отдельную подсистему возможно только вместе с организационным выделением инновационных подразделений. Однако в случае с научно-исследовательскими организациями этого не требуется, так как такие организации по своей сути являются инновационными и их системный бухгалтерский учет должен быть ориентирован именно на отражение создания и использования инноваций. Поэтому подразумевается, что инновационную деятельность и инновации в зависимости от их назначения можно рассматривать в двух аспектах:

1. Инновационные проекты капитального характера. Данные проекты направлены на создание субъектами хозяйствования инновационных продуктов, предназначенных для собственного потребления (использования) и позволяющих улучшить качество функционирования, повысить конкурентоспособность организации. Подобная деятельность рассматривается в составе неосновной деятельности и осуществляется специализированными подразделениями организаций (например, научно-исследовательскими отделами). Финансирование инновационного процесса, как правило, осуществляется за счет собственных средств субъекта хозяйствования.

2. Инновационные проекты, связанные с текущей деятельностью. Такие проекты направлены на создание инновационных продуктов специализированными субъектами хозяйствования с целью последующей их реализации на сторону и получения прибыли. Подобная деятельность рассматривается в составе основной деятельности и осуществляется непосредственно организацией. Возможно осуществление финансирования инновационного процесса как за счет собственных средств субъекта хозяйствования, так и за счет средств заказчика.

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

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

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

Так как счет 27 «Инновационные расходы» рассматривается как активный, то накопление затрат в учете следует отражать по дебету счета. Списание затрат с данного счета предполагается отражать по кредиту счета 27 в корреспонденции счетов 08, 10, 43 и др. Списание затрат со счета 27 следует производить при получении конечного продукта инновационной деятельности. Причем списание затрат с данного счета и определение фактической стоимости полученного продукта не означает, что данный продукт является инновационным.

Рассмотрим предлагаемый порядок отражения затрат на инновационные мероприятия в учете организации, основной деятельностью которой является создание инноваций для последующей продажи с целью извлечения прибыли (далее – разработчик), и организации, разрабатывающей инновации для собственного потребления и выступающей заказчиком и разработчиком в одном лице (далее – заказчик-разработчик).

Учет инноваций капитального характера (в случае заказчик-разработчик) целесообразно осуществлять на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», а после ввода в действие созданные инновационные объекты учитывать по дебету счетов 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 04 «Нематериальные активы» с последующим начислением износа (накоплением амортизации) в течение срока полезного использования (нормативного срока службы) [2].

Инновационные проекты капитального характера могут быть связаны не только с созданием и вводом в действие новой техники, оборудования, использованием интеллектуальных активов, но и с их модернизацией, модификацией и др. На сумму затрат, связанных с улучшением основных средств, нематериальных активов, необходимо увеличивать первоначальную стоимость соответствующих внеоборотных активов. Затраты, которые осуществляются для поддержания объекта в рабочем состоянии и не определяют увеличения экономических выгод от его использования, считаются текущими затратами хозяйственной деятельности и не относятся к инновационным расходам.

Возможны два способа списания капитальных затрат на улучшение основных средств, прочих активов. Так, понесенные затраты, собранные на счете 27 «Инновационные расходы», включают стоимость вложений во внеоборотные активы, и на их сумму увеличивается первоначальная стоимость основных средств на основании следующих записей: Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы» – Кт 27 «Инновационные расходы». После завершения улучшений и повторного ввода объектов в действие в учете необходима запись: Дт 01, 04 – Кт 08. Данный вариант целесообразно применять в случае такого инновационного направления, как улучшение материально-технической базы предприятия и увеличение выгод в будущем путем увеличения производственной мощности, повышение производительности оборудования, улучшение качества продукции и т.д. Второй вариант может быть применим в отношении затрат, связанных с продлением срока полезного использования или восстановлением утраченных свойств объектов. Поэтому на сумму таких улучшений целесообразно уменьшать накопленный в предшествующих периодах износ объектов: Дт счетов 02, 05 – Кт 27.

Отражение затрат на инновационные мероприятия в учете предприятия, создающие инновационные продукты для собственного потребления (использования), рассмотрено в таблице 1.

Таблица 1

Типовые корреспонденции счетов у организации «заказчик-разработчик»

Дт	Кт	Содержание хозяйственной операции
27	02, 05	Начислена амортизация по основным средствам и нематериальным активам, эксплуатируемым в целях инновационной деятельности
27	10	Израсходованы материалы, инвентарь и хозяйственные принадлежности для нужд инновационной деятельности
27	18	Списаны суммы НДС, предъявленные поставщиком и оплаченные покупателем при приобретении материалов, использованных в инновационном процессе, обороты по реализации которых освобождены от НДС
27	25, 26	Распределены общепроизводственные и общехозяйственные расходы
27	28	Списаны окончательные потери от брака
27	70, 68, 69, 76	Начислена заработная плата с отчислениями работникам, непосредственно участвующим в инновационном процессе
27	76	Отражены расходы по привлечению услуг специалистов, консультантов, экспертов, сторонних организаций для создания инновационного продукта
10	27	Оприходованы возвратные отходы по ценам возможного использования
08	27	Списаны инновационные расходы, связанные созданием нового и/или усовершенствованием существующего объекта основных средств, нематериальных активов
01, 04	08	Увеличена первоначальная стоимость объекта основных средств, нематериальных активов на сумму инновационных расходов после повторного введения в эксплуатацию (с учетом усовершенствования)
10	27	Списаны инновационные расходы на стоимость материалов, полученных в результате инновационной деятельности

С учетом периода погашения инновационных затрат возможны несколько вариантов включения их в текущие затраты деятельности: списание на текущие затраты в полной сумме по мере возникновения инновационных затрат на счет 27 «Инновационные расходы», предварительное резервирование денежных средств путем создания соответствующего обеспечения для дальнейшего финансирования инновационных программ (96 «Резерв предстоящих платежей»); отнесение инновационных затрат к расходам будущих периодов (97 «Расходы будущих периодов»).

Далее рассмотрим предлагаемый порядок учета затрат на инновационные мероприятия для организаций, основной деятельностью которых является создание инноваций на коммерческой основе.

Так как инновационные проекты, связанные с текущей деятельностью, предполагают разработку новых видов, а также усовершенствование действующих образцов продукции, работ, услуг, внедрения энерго- и ресурсосберегающих технологий, экологических мероприятий, усовершенствования рыночной инфраструктуры, то затраты на их осуществление считаются текущими и относятся к хозяйственной деятельности. При наличии заказчика и разработчика в лице различных организаций, если продукт успешно проходит этап принятия результата проекта, подтверждает свою практическую эффективность и полностью принимается заказчиком, то тогда этап принятия результата проекта завершается реализацией созданного продукта на стороне, что означает превращение результата инновационной деятельности (нововведения) в инновацию.

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

Сегодня интеллектуальную собственность организации можно рассматривать с одной стороны как предмет купли-продажи (проектная документация, технологии, разработки, выражающие новшество), а с другой – как источник будущего дохода (в случае материализации новшества). Следовательно, в учете и отчетности научно-исследовательских организаций должен появиться обособленный объект – запатентованное право на новшество как интеллектуальную собственность, имеющую стоимостную оценку и учитываемую в составе нематериальных активов. Так как интеллектуальная собственность признается нематериальным активом только после государственной регистрации, выдачи патента, свидетельства, то это дает нам право определить именно запатентованное право на интеллектуальную собственность в качестве объекта нематериальных активов. При этом в качестве стартовой цены на активном рынке можно признать стоимость патента, свидетельства на изобретение.

На основе вышеизложенного стоит подчеркнуть целесообразность выделения в бухгалтерском учете затрат, формирующих фактическую стоимость интеллектуальной собственности. Для этого затраты на инновационные мероприятия рекомендуется распределить на следующие группы затрат:

- 1) затраты, формирующие стоимость объекта интеллектуальной собственности, отражаемых в составе объектов нематериальных активов по фактической стоимости;
- 2) затраты, связанные непосредственно с производством инновации;
- 3) затраты по коммерциализации.

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

Так, если инновационный продукт предполагает быть нематериальным (например, новая технология, проектная и конструкторская документация, программное обеспечение), то его фактическая стоимость будет формироваться на субсчетах 27/1 «Маркетинговые исследования», 27/2 «Научные исследования и разработки», 27/3 «Инновационное проектирование» и при необходимости 27/5 «Коммерциализация». Если инновационный продукт предполагает быть материальным (например, новое оборудование), то его фактическая стоимость будет последовательно формироваться на субсчетах 27/1 «Маркетинговые исследования», 27/2 «Научные исследования и разработки», 27/3 «Инновационное проектирование» 27/4 «Инновационное производство» и при необходимости 27/5 «Коммерциализация». Затраты на генерацию идей, поисковые научные исследования и разработки предлагается списывать с дебета счета 27 «Инновационные расходы» в кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» только в том случае, если инновационные мероприятия на этапе инновационного проектирования завершаются получением патента, свидетельства или лицензии на приобретение. В остальных случаях данные расходы целесообразно признавать как расходы на момент их осуществления.

Рассмотрим предлагаемый порядок отражения затрат на инновационные мероприятия в учете предприятия, основным видом деятельности которого выступает инновационная деятельность (табл. 2).

Таблица 2

Типовые корреспонденции счетов у организации-разработчика

Дт	Кт	Содержание хозяйственной операции
27	02,05	Начислена амортизация по основным средствам и нематериальным активам, эксплуатируемым в целях инновационной деятельности
27	10	Израсходованы материалы, инвентарь и хозяйственные принадлежности для нужд инновационной деятельности
27	18	Списаны суммы НДС, предъявленных поставщиком и оплаченных покупателем при приобретении материалов, использованных в инновационном процессе, обороты по реализации которых освобождены от НДС
27	25, 26	Распределены общепроизводственные и общехозяйственные расходы
27	28	Списаны окончательные потери от брака
27	70, 68, 69, 76	Начислена заработная плата с отчислениями работникам, непосредственно участвующим в инновационном процессе
10	27	Оприходованы возвратные отходы по ценам возможного использования
40	27	Списаны плановые затраты на создание инновационного продукта
43	27	Оприходован продукт инновационной деятельности
90/2	40, 43	Списана фактическая (плановая) стоимость инновационного продукта в реализацию в случае принятия его заказчиком
90/2	40	Списано отклонение фактической стоимости от плановой в реализацию
21	40, 43	Отражена стоимость продукта инновационной деятельности как полуфабриката собственного производства, подлежащего доработке (в случае неприятия результата заказчиком)
21	27	Списаны расходы по доработке, усовершенствованию продукта инновационной деятельности
43	21	Оприходован по фактической стоимости продукт инновационной деятельности после повторного прохождения этапов становления инноваций

На основе обобщения вышесказанной информации приведем информацию о порядке отражения затрат на инновационные мероприятия, рекомендуемые для применения в учете как организации-разработчика, так и заказчика-разработчика (табл. 3).

Таблица 3

Отражение прямых и косвенных инновационных расходов

Признак материальности инновации	Последовательность накопления затрат по этапам становления инновации	Порядок распределения прямых затрат по счетам	Порядок распределения косвенных затрат по счетам
	Дт	Кт	Кт
Материальный объект	27/1 «Маркетинговые исследования»	10, 70, 68, 69, 76	25, 26, 02 Пропорционально базе распределения – заработная плата «работников-инноваторов», т.е. работников, непосредственно участвующие в создании инновации
	27/2 «Научные исследования и разработки»	10, 70, 68, 69, 76	
	27/3 «Инновационное проектирование»	10, 70, 68, 69, 76	
	27/4 «Инновационное производство»	10, 18, 28, 70, 68, 69, 76	
	27/5 «Коммерциализация»	44	
Нематериальный объект	27/1 «Маркетинговые исследования»	10, 70, 68, 69, 76	25, 26, 02 Пропорционально базе распределения – заработная плата «работников-инноваторов», т.е. работников, непосредственно участвующие в создании инновации
	27/2 «Научные исследования и разработки»	10, 70, 68, 69, 76	
	27/3 «Инновационное проектирование»	10, 70, 68, 69, 76	
	27/5 «Коммерциализация»	44	

Момент превращения продукта инновационной деятельности в инновацию наступает тогда, когда заказчик подтверждает документально принятие результата выполнения инновационного проекта, что, как правило, происходит после практической апробации продукта и подтверждения целесообразности внедрения нововведения в хозяйственную деятельность. Продукт инновационной деятельности до момента передачи заказчику на апробацию находится на балансе организации-разработчика (по дебету счета 43), после передачи на апробацию – фактически находится у заказчика, однако на балансе числится у организации-разработчика.

В целях учета движения продуктов инновационной деятельности от разработчика к заказчику и в случае необходимости проведения апробации продукта вне организации-разработчика целесообразно предусмотреть к счету 43 «Готовая продукция» следующие субсчета:

43/1 – Готовая продукция на складе

43/2 – Готовая продукция на апробации

Следовательно, передача продукта инновационной деятельности на апробацию на этапе принятия результата выполнения проекта будет отражено записью в учете Дт 43/2 – Кт 43/1. В случае положительных результатов апробации и принятия заказчиком продукта запись в учете будет следующей: Дт 90/2 – Кт 43/2. В обратном случае продукт возвращается разработчику. В учете предлагаем запись: Дт 43/1 – Дт 43/2.

Нововведения, не принятые заказчиком, либо не пользующиеся спросом на рынке инноваций (далее – нереализованные нововведения), рекомендуем учитывать организациями-разработчиками на счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства».

Нововведения, принимаемые заказчиком после доработки, также могут учитываться на счете 21 до тех пор, пока характеристики и свойства продукта не будут приведены в требуемое состояние, качество. Вместе с тем расходы на доработку будут отражаться по дебету счета 27, что в дальнейшем увеличит фактическую стоимость усовершенствованного нововведения. После завершения процесса улучшения ранее полученного продукта затраты, учтенные по дебету счета 27 «Инновационные расходы», предлагается списывать в дебет счета 43 с помощи записи Дт 43 – Кт 21. В данном случае на счете 43 «Готовая продукция» будет отражена фактическая стоимость продукта инновационной деятельности, подлежащего апробации (реализации), в том числе после повторного прохождения этапов становления инновации.

Представим в таблице 4 порядок списания затрат по инновационным мероприятиям, рекомендуемый для применения в учете как организации-разработчика, так и заказчика-разработчика.

Таблица 4

Списание затрат по инновационным мероприятиям

Признак материальности инновации	Учет движения стоимости продукта инновационной деятельности (для организации-разработчика)			Учет движения стоимости продукта инновационной деятельности (для заказчика-разработчика)		
	Дт	Кт	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Содержание хозяйственной операции
Материальный объект	43/1	27	Оприходование продукта инновационной деятельности по фактической стоимости	08	27	Оприходование продукта инновационной деятельности по фактической стоимости
	43/2	43/1	Продукт отправлен на апробацию	01	08	Введение в эксплуатацию инновационного продукта как основного средства
	90/2	43/2	Списан продукт в реализацию (в случае принятия результата) - превращение продукта в инновацию	10	27	Оприходование продукта инновационной деятельности по фактической стоимости в качестве материалов
	43/1	43/2	Возврат продукта, не прошедшего апробацию	08	27	Увеличена стоимость продукта на величину затрат по доработке, усовершенствованию продукта
	21	43/1	Оприходован продукт инновационной деятельности как полуфабрикат собственного производства (не принятый заказчиком или не пользующийся спросом на рынке)			
	43/1	27	Увеличена стоимость продукта на величину затрат по его доработке, усовершенствованию			
Нематериальный объект	08	27	Оприходование продукта инновационной деятельности по фактической стоимости	08	27	Оприходование продукта инновационной деятельности по фактической стоимости
	90/2	08	Списан продукт в реализацию (в случае принятия результата) - превращение продукта в инновацию	04	08	Введение в эксплуатацию инновационного продукта как нематериального актива
	08	27	Увеличена стоимость продукта на величину затрат по доработке, усовершенствованию продукта	08	27	Увеличена стоимость продукта на величину затрат по доработке, усовершенствованию продукта

Заключение. Бухгалтерский учет затрат на инновационные мероприятия представляется как многогранный участок учетной работы, что проявляется в существовании многих вариантов оценки и учета инновационных процессов, каждый из которых имеет особую сферу применения, способы раскрытия информации. Предложенная методика отражения в бухгалтерском учете затрат на инновационные мероприятия позволит решить проблему понимания инновации как специфического объекта бухгалтерского учета, определить его учетную характеристику, способствовать достоверной оценке фактической стоимости инновационного продукта и обеспечивать формирование информации, необходимой для анализа эффективности инновационных мероприятий на каждом этапе становления инновации.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об утверждении Основных направлений социально-экономического развития Республики Беларусь на 2006 – 2015 годы: утв. Постановлением Совета Министров Респ. Беларусь от 4 ноября 2006 г., № 1475.
2. Об утверждении типового плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета: Постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 мая 2003, № 89 (с изм. и доп.)

Поступила 02.09.2008