

На правах рукописи

Рубцова Евгения Михайловна

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ПРОЦЕССА КОММЕРЦИАЛИЗАЦИИ
РЕЗУЛЬТАТОВ НАУЧНО-ТЕХНИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Специальность 08.00.12 Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Нижний Новгород – 2015

Работа выполнена в Федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Мизиковский Игорь Ефимович

Официальные оппоненты: **Карпова Татьяна Петровна**
доктор экономических наук, профессор
Смоленский филиал ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве РФ»,
заведующая кафедрой «Экономика и финансы»

Соколов Андрей Юрьевич
доктор экономических наук, доцент
ФГАОУ ВПО «Казанский (Приволжский) федеральный университет», профессор кафедры
«Финансового учета»

Ведущая организация: **Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Южно-Уральский государственный университет» (национальный исследовательский университет)**

Защита состоится 23 декабря 2015 г. в 12-00 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.166.19 при Федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского» по адресу: 603000, г. Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 120.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского», а также диссертация, автореферат и другие материалы размещены и на сайте <https://diss.unn.ru/534>

Автореферат разослан «__» ноября 2015 г.

Ученый секретарь диссертационного совета,
к.э.н., доцент _____

Т.С. Маслова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Современный курс на модернизацию экономики России предполагает развитие инновационных отраслей экономики, вследствие чего сфера осуществления научно-технической деятельности претерпевает существенную перестройку. Значительно увеличиваются объемы финансирования научных исследований и разработок, внедряется система государственной поддержки инновационных предприятий, и, как следствие, принципиально изменяется подход к финансированию научно-технической деятельности.

Научные исследования и разработки обычно финансировались бюджетными средствами, и их результаты составляли государственную собственность. В настоящее время хозяйствующие субъекты формируют источники финансирования самостоятельно и принимают на себя риски коммерческой целесообразности и экономической эффективности результатов научно-технической деятельности. Такой порядок вещей существенно влияет на отношение к результатам научно-технической деятельности предприятий. Для получения дополнительных конкурентных преимуществ коммерческие предприятия вправе организовать деятельность, направленную на получение научно-технических результатов, хозяйственным или подрядным способом.

Практика показала, однако, что ни помощь государства в поддержании и развитии научно-технической деятельности, ни улучшенные условия функционирования предприятий-разработчиков не приводят к существенному росту объемов производства и реализации высокотехнологичной продукции. Поэтому основное внимание уделяется тем научно-техническим результатам, которые смогут принести прогнозируемые экономические выгоды, т.е. осуществить процесс коммерциализации.

Коммерциализации результатов научно-технической деятельности сопутствует потребление разнообразных хозяйственных средств. Она предполагает осуществление различных по своему экономическому содержанию и целевому назначению затрат, удельный вес которых в стоимости инновационного проекта, как правило, велик. Технико-экономическая обоснованность упомянутых вложений подразумевает сравнительную оценку стоимости хозяйственных средств, израсходованных в процессе коммерциализации, и средств, поступивших в результате ее реализации.

Для формирования и обобщения системной и достоверной информации о реализации процесса коммерциализации необходимо обеспечить обособленный раздел бухгалтерского учета, соответствующий управленческим нуждам инновационной деятельности. Такой раздел в современной российской учетной практике отсутствует.

Наши исследования показали, что система управления экономикой отечественных предприятий не располагает системной учетной информацией об использовании средств, вкладываемых в процесс коммерциализации результатов научно-технической деятельности. Как нам представляется, такое положение является следствием «обезлички» упомянутых выше затрат в составе комплексных статей затрат на обычную деятельность предприятия.

Одни предприятия учитывают рассматриваемые затраты в составе общепроизводственных, общехозяйственных затрат, расходов на продажу, другие – в затратах на капитальные вложения, третьи включают их непосредственно в финансовые результаты в составе прочих расходов.

На нормативно-правовом уровне отсутствует методология формирования и определения сумм доходов, полученных в результате процесса коммерциализации. Крайне скудным является объем статистической информации об этой сфере деятельности.

Помимо сказанного, действующий пакет отечественной бухгалтерской отчетности, не содержит необходимой информации о деятельности хозяйствующего субъекта в области коммерциализации, что лишает ее какой-либо информационной ценности для заинтересованных пользователей. На практике такое положение дел приводит к необоснованным экономическим решениям руководства хозяйствующих субъектов, осуществляющих инновационную деятельность, а также к потере потенциальных инвесторов, не желающих рисковать собственными средствами, вложенными в организации, не способные предоставить достоверные отчетные данные. Публикации отечественных авторов, касающиеся бухгалтерского учета процесса коммерциализации результатов научно-технической деятельности, освещают лишь некоторые частные вопросы и не позволяют сформировать целостного представления о предмете исследования. Все это определяет актуальность темы исследования и ее практическую значимость.

Степень разработанности темы исследования. В разработку теории и практики бухгалтерского учета затрат на обычную деятельность предприятий и экономического анализа себестоимости продукции внесли значительный вклад российские ученые: Бакаев А.С., Басманов И.А., Безруков П.С., Белобородова В.А., Богатая И.Н., Вахрушина М.А., Врублевский В.Д., Гетьман В.Г., Ивашкевич В.Б., Карпова Т.П., Керимов В.Э., Кондраков Н.П., Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е., Палий В.Ф., Петрова В.И., Соколов Я.В., Ткач В.И., Чумаченко Н.Г., и др., а также зарубежные ученые: Аткинсон Э.А., Леонтьев В., Мюллер Г., Хорнгерн Ч.Т., Фостер Дж., Шмален Г. и др.

Однако в трудах названных специалистов методологии бухгалтерского учета и анализа процесса коммерциализации результатов научно-технической деятельности уделяется незаслуженно мало внимания. Поэтому многие вопросы бухгалтерского учета затрат на коммерциализацию результатов научно-технической деятельности в настоящее время остаются неизученными. Как нам представляется, необходимо определить критерии отнесения затрат на коммерциализацию результатов научно-технической деятельности, для чего в первую очередь необходимо сформировать их официальный перечень (номенклатуру). Мы также считаем необходимым разработку принципиальной типовой схемы корреспонденции бухгалтерских счетов и конкретизацию процедуры определения доходов как результата инноваций. Отсутствие или незаконченность методики бухгалтерского учета научно-технической деятельности обусловили выбор темы диссертационного исследования, его цель, задачи и основные направления.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования состоит в разработке рекомендаций, касающихся постановки бухгалтерского учета процесса коммерциализации результатов научно-технической деятельности на отечественных предприятиях.

Для достижения поставленной цели определены следующие задачи:

- конкретизировать учетно-экономическое содержание категории «результат научно-технической деятельности», исследовать и обобщить экономическую природу процесса коммерциализации результатов научно-технической деятельности российских хозяйствующих субъектов, ее взаимосвязь и отличия от инновационной и профильной деятельности предприятия;
- определить критерии принадлежности затрат процессу коммерциализации результатов научно-технической деятельности, сформировать их состав;
- разработать классификацию затрат, отвечающую потребностям участников процесса коммерциализации результатов научно-технической деятельности, и обосновать выбор объектов учета затрат и калькулирования себестоимости инновационной продукции;
- конкретизировать и обособить процедуры бухгалтерского финансового учета указанных затрат на коммерциализацию результатов научно-технической деятельности на счетах бухгалтерского учета;
- рекомендовать портфель первичной и сводной документации для учета процесса коммерциализации результатов научно-технической деятельности;
- предложить специализированную методику определения результативности инновационных проектов, предусмотрев при этом ее взаимосвязь с процедурами бухгалтерского учета процесса коммерциализации результатов научно-технической деятельности, и рекомендовать типовую универсальную для всех видов затрат и результатов коммерциализации научно-технической деятельности схему корреспонденции бухгалтерских счетов.

Область исследований. Исследование проведено в рамках специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика», область исследования: 1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», 1.11. «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции», 2.8. «Экономический анализ и оценка эффективности предпринимательской деятельности», 1.5. «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных».

Предметом исследования являются теория и практика современного отечественного бухгалтерского учета процесса коммерциализации результатов научно-технической деятельности.

Объектом исследования выступает состояние и перспективы бухгалтерского учета процесса коммерциализации результатов научно-технической деятельности на российских предприятиях.

Научная новизна заключается в обосновании и разработке практических рекомендаций в области отечественного бухгалтерского учета процесса

коммерциализации результатов научно-технической деятельности. В результате исследования получены следующие элементы научной новизны:

- конкретизировано учетно-экономическое содержание термина «результат научно-технической деятельности»; на основании выполненного соискателем сравнительного анализа научно-технической и инновационной видов деятельности, определены и сгруппированы отраслевые особенности процесса коммерциализации результатов научно-технической деятельности, оказывающие влияние на формирование соответствующей бухгалтерской информации; доказана правомерность отнесения научно-технической деятельности к самостоятельному объекту бухгалтерского учета. Все это объективно необходимо для выработки обоснованных процедур бухгалтерского учета процесса коммерциализации результатов научно-технической деятельности;

- определены основные критерии состава затрат на коммерциализацию результатов научно-технической деятельности, сформирована специализированная номенклатура затрат на коммерциализацию результатов научно-технической деятельности по стадиям процесса коммерциализации, что обеспечивает качество бухгалтерского учета затрат и финансовых результатов научно-технической деятельности;

- выбрана и адаптирована применительно к потребностям участников процесса коммерциализации результатов научно-технической деятельности классификация и учетная оценка затрат; обоснованы перечни объектов учета затрат и калькулирования себестоимости инновационной продукции, а также условия их применения;

- разработана специализированная типовая схема корреспонденции счетов бухгалтерского учета, позволяющая систематизировать учетную информацию о затратах инновационного проекта, учетной стоимости отдельных активов, специально приобретенных и созданных для осуществления процесса коммерциализации, а также определить полную себестоимость выпускаемой продукции с обособлением в ней инновационной и текущей составляющих;

- сформирован специализированный портфель первичной бухгалтерской документации коммерциализации результатов научно-технической деятельности; рекомендованы регистры бухгалтерского учета по объектам учета затрат, конечным инновационным продуктам, результатам реализации инновационных проектов, полностью ориентированные на особенности научно-технической деятельности; разработана методика составления внешнего финансового отчета об инновационной деятельности предприятия в составе годовой бухгалтерской отчетности;

- предложена методика расчета результативности инновационных проектов, а также порядок обеспечения обособленного учета результатов инновационной деятельности, применимая для экономического анализа доходов от инновационной деятельности.

Теоретическая и практическая значимость результатов исследования.

Теоретическая значимость диссертационного исследования состоит в

разработке методологии системного бухгалтерского учета, предназначенной исключительно для создания полезной и достоверной информации обо всех аспектах процесса коммерциализации результатов научно-технической деятельности. Теоретически значимо определение критериев затрат на коммерциализацию результатов научно-технической деятельности, что позволяет выделить их из общей массы затрат на обычную деятельность хозяйствующего субъекта.

Практическая значимость состоит в том, что основные положения и результаты диссертационной работы могут быть использованы хозяйствующими субъектами, осуществляющими инновационную деятельность независимо от особенностей функционирования организации и специфики инновационного проекта.

Выводы и предложения соискателя могут быть использованы для совершенствования отечественного производственного учета, бюджетирования и экономического анализа процесса коммерциализации результатов научно-технической деятельности.

Теоретическая и методологическая база исследования. Теоретическую основу диссертационного исследования составили научные труды отечественных, зарубежных ученых и специалистов в области бухгалтерского учета, отчетности, экономического анализа, законодательные и нормативные акты, международные и национальные стандарты финансовой отчетности, инструктивные и методические материалы, единая система конструкторской и технологической документации, материалы периодических изданий. К исследованию привлечена необходимая статистическая и общеэкономическая информация Федеральной службы государственной статистики РФ.

Методика исследования базируется на диалектическом методе познания, способствующем углубленному изучению особенностей бухгалтерского учета процесса коммерциализации результатов научно-технической деятельности. Для раскрытия темы диссертационной работы применены различные методы научного познания, в частности: наблюдение, сопоставление, группировка, обобщение, элементы метода бухгалтерского учета, системный и комплексный подходы, а также способы экономического анализа.

Апробация результатов исследования. Обоснованные в диссертационном исследовании выводы и предложения могут использоваться в учебном процессе высших учебных заведений по дисциплинам «Бухгалтерский учет и анализ», «Бухгалтерский управленческий учет», «Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности», а также для повышения квалификации профессиональных бухгалтеров, осуществляющих практическую деятельность в сфере коммерциализации результатов научно-технической деятельности.

Основные положения диссертации обсуждены и получили апробирование в тезисах, статьях и выступлениях на международных, региональных и внутривузовских научно-практических конференциях: в Нижегородском государственном университете им. Н.И. Лобачевского (2003, 2006, 2011, 2014 гг.), в Нижегородском государственном инженерно-экономическом

институте (2014 г.), в Международном центре инновационных исследований «Омега сайнс» (2014 г.).

Содержащиеся в диссертационном исследовании отдельные практические рекомендации приняты к внедрению следующими предприятиями: ООО «МелСиТек», ООО «Радио Лаб НН» и ООО «РЕХЭЯ».

Публикации. По результатам проведенного исследования опубликовано 11 печатных работ общим объемом 6 п.л., в том числе в ведущих рецензируемых изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве образования и науки Российской Федерации – 5 статей объемом 4,5 п.л.

Структура и объем работы. Диссертация состоит из трех глав, заключения, списка литературы, включающего 114 наименований. Работа изложена на 182 стр. основного текста, содержит 18 таблиц, 14 рисунков и 11 приложений.

Во **введении** обоснована актуальность выбранной темы исследования, представлены его цель, задачи, объект и предмет, определены элементы научной новизны и практическая значимость диссертации.

В **первой главе** диссертации «Основные предпосылки бухгалтерского учета затрат на коммерциализацию научно-технических результатов» изложены результаты проведенного исследования терминологического аппарата, применяемого в области научно-технической деятельности и его применимости в бухгалтерском учете. Определяются отраслевые особенности, присущие процессу коммерциализации результатов научно-технической деятельности, оказывающие влияние на формирование бухгалтерской информации. Выделяются стадии коммерциализации, позволяющие наиболее полно сформировать состав затрат, определить сроки и порядок их отнесения на себестоимость инновационной продукции.

Во **второй главе** «Организация бухгалтерского учета затрат на коммерциализацию научно-технических результатов» изложены результаты проведенного исследования затрат на инновационную деятельность и их классификация. Определены объекты учета затрат и калькулирования себестоимости инновационной продукции. Результаты исследования дали возможность определить взаимосвязь объектов калькулирования с задачами инновационных проектов, а также рекомендовать концептуальные особенности бухгалтерского учета затрат на коммерциализацию результатов научно-технической деятельности.

В **третьей главе** «Учет и оценка экономических выгод, получаемых от коммерциализации научно-технических результатов» произведено уточнение термина «экономический эффект» применительно к теме диссертационного исследования, предложена методика его расчета. Сформулированы рекомендации по внедрению методики расчета экономического эффекта инновационных проектов, обособленным по учетным данным процесса коммерциализации результатов научно-технической деятельности.

В **заключение** диссертационной работы сформулированы выводы и обобщены научно-практические результаты исследования.

ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Конкретизировано учетно-экономическое содержание термина «результат научно-технической деятельности», проведен сравнительный анализ научно-технической и инновационной видов деятельности, определены и сгруппированы отраслевые особенности процесса коммерциализации результатов научно-технической деятельности, оказывающие влияние на формирование соответствующей бухгалтерской информации, доказана правомерность отнесения научно-технической деятельности к самостоятельному объекту бухгалтерского учета.

Проведенное нами исследование современного состояния научно-технической деятельности позволило сделать вывод о неразрывной взаимосвязи науки, техники и производства, где в рамках производственной деятельности выявляются проблемы, требующие научно-технического решения, и на их основе формулируются конкретные задачи. Решение этих задач предполагает проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, под которым понимают комплекс работ, нацеленный на открытие и применение новых знаний для разработки новых продуктов, услуг, процессов, методик или осуществление значительного улучшения существующего продукта или процесса.

В качестве результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, могут выступать экспериментальные и опытные образцы изделий и материалов, макеты, модели, лабораторные стенды, конструкторская и технологическая документация, методы и технологии получения изделий или материалов, алгоритмы компьютерного моделирования и т.п. Все вышеперечисленные объекты, создаются для того чтобы в результате их использования в производственной, управленческой или другой хозяйственной деятельности организации, в будущем получить дополнительные экономические выгоды. Как объекты бухгалтерского учета, результаты научно-технической деятельности являются вложениями во внеоборотные активы организации и учитываются в составе нематериальных активов или расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы в зависимости от наличия или отсутствия на них необходимых охраноспособных документов.

Мы считаем, что коммерциализация представляет собой хозяйственную деятельность по вовлечению в экономический оборот научных или научно-технических результатов, или, другими словами, деятельность, направленную на возврат приращенных средств, вложенных в получение научно-технических результатов, которые, сами по себе, не являются продуктом или услугой, привлекательным для конечного потребителя. Следовательно, коммерциализация предполагает выполнение таких организационных, производственных, финансовых и коммерческих процедур, как подготовка к началу производства, непосредственно производство, распределение

продукции, всевозможные разработки с меньшей степенью новизны, предпродажная подготовка и др.

На основе проведенных нами сравнений научно-технической, инновационной, текущей видов деятельности выделены следующие особенности, присущие как инновационной деятельности, так и процессу коммерциализации результатов научно-технической деятельности: высокая рискованность, стремительное возрастание стоимости осуществления коммерциализации по мере приближения к завершению и длительный срок реализации проектов. Упомянутые выше особенности по отдельности и в совокупности предъявляют следующие требования к информационному обеспечению процесса коммерциализации: оперативность получения достоверной информации о стоимости проекта в целом, а также о его составляющих; необходимость профессионального бухгалтерского контроля расходования хозяйственных средств; обособленное отражение в бухгалтерском учете данных о текущей и инновационной деятельности предприятия.

2. Определены основные критерии затрат на коммерциализацию результатов научно-технической деятельности, сформирован состав затрат на коммерциализацию результатов научно-технической деятельности с их подразделением по стадиям процесса коммерциализации.

В диссертации обоснована градация процесса коммерциализации результатов научно-технической деятельности по стадиям применительно к степени готовности продукта, которая позволяет уверенно определить работы, актуальные на данном этапе; обосновать перечень контролируемых показателей, номенклатуру затрат, осуществляемых в данный определенный отчетный период времени, и их назначением с позиции достижения целей инновационного проекта. В соответствии с этим нами предлагаются три стадии коммерциализации: «исследования и разработки», «внедрение» и «серийное производство».

Стадия «Исследования и разработки» начинается с возникновения идеи продукта, процесса производства, продажи, доставки или их существенного усовершенствования, которая посредством проведения научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ овеществляется в виде опытного образца, опытно-промышленного образца оборудования, опытной партии материала или продукта, не способных к продаже. Следовательно, все затраты, возникающие на этой стадии не имеют отношения к производству продукции и должны учитываться обособленно от текущих затрат предприятия.

На стадии «Внедрение» осуществляется переход от опытного образца к пробной партии, целью изготовления которой является отлаживание механизма производства и продажи продукции в заданных объемах. До начала

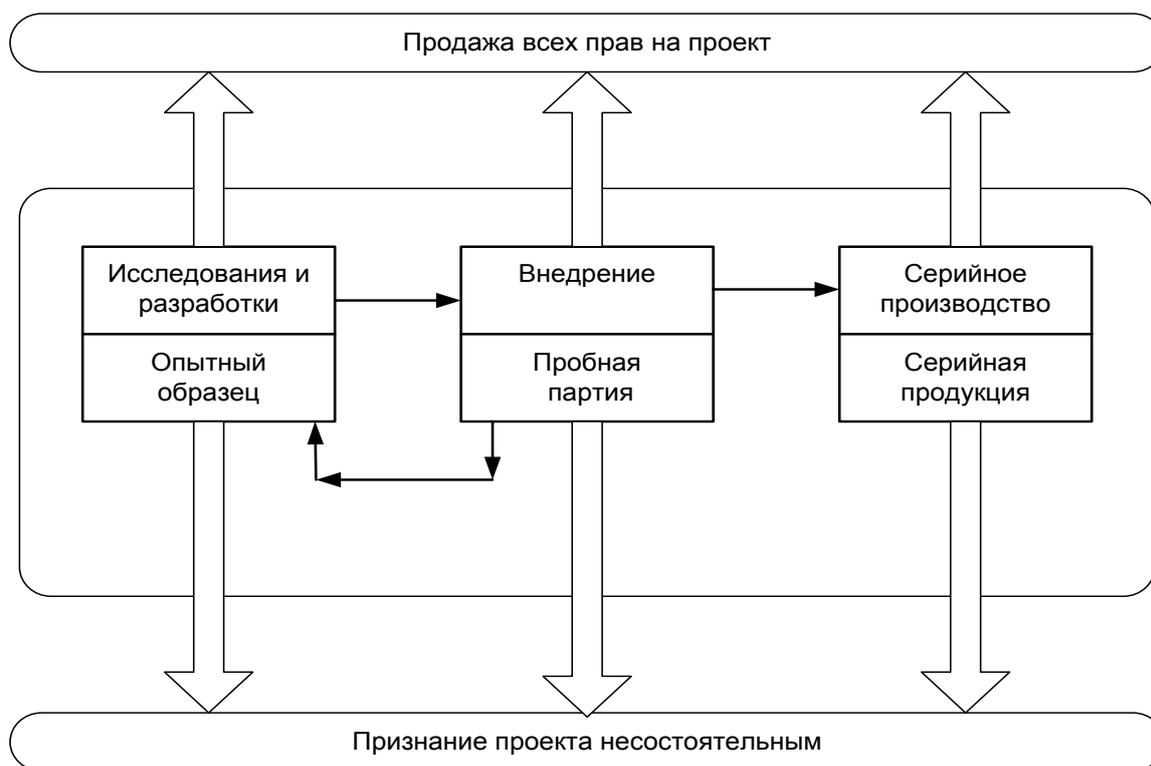


Рис. 1. Стадии коммерциализации результатов научно-технической деятельности

производства пробной партии отсутствует возможность с требуемой точностью определить состав затрат по коммерциализации с отнесением их на себестоимость инновационной продукции. В связи с этим мы предлагаем на начальном цикле производства пробной партии относить на себестоимость инновационной продукции все затраты полностью. Вместе с тем целесообразно начать постепенное списание сумм ранее накопленных затрат на коммерциализацию, а также части стоимости результатов научно-технической деятельности – на себестоимость инновационной продукции.

На стадии «Серийное производство» по одной и той же технической документации изготавливается серийная продукция, предназначенная для обычных покупателей. Отличительной особенностью стадии «Серийное производство» является то, что осуществляемая деятельность, основанная на новых знаниях, полученных на стадии «Исследования и разработки», по существу является не инновационной, а обычной, текущей деятельностью. Основная часть доходов, полученных в результате осуществления процесса коммерциализации, поступает в доход предприятия в этот период и должна, так же, как и затраты учитываться обособленно от текущих доходов организации.

Процесс коммерциализации, как известно, предполагает проведение большого количества разнообразных работ и мероприятий. Нередко отождествление с конкретным инновационным проектом представляет значительные сложности, т.к. используются одинаковые единицы оборудования, труд одних и тех же работников, т.е. затраты формируются в одном потоке с обычной деятельностью предприятия. Однако выделение этих

работ, а вместе с ними и обособление затрат на их осуществление является объективной необходимостью, поскольку стоимость таких затрат будет ошибочно приниматься в расчет при выработке управленческих решений относительно реализации инновационного проекта и укрепления экономики предприятия в целом. В связи с этим целесообразно выделить критерии отнесения затрат к затратам на коммерциализацию.

В качестве таких критериев мы предлагаем принять инновационный характер планируемых результатов работ и критерий отсутствия заметного элемента новизны в проводимых работах. Инновационный характер планируемых результатов работ предполагает осуществление деятельности, направленной на создание нового процесса или продукта с новыми свойствами. Отсутствие элемента новизны в проводимых работах предполагает, что сама деятельность по коммерциализации не несет в себе новых знаний и не нуждается в их получении, однако способствует включению в экономический оборот предприятия результатов научно-технической деятельности. Выделение этих критериев позволило нам сформировать состав затрат на коммерциализацию результатов научно-технической деятельности, представленный в таблице 1.

При отражении в бухгалтерском учете всех указанных затрат на коммерциализацию результатов научно-технической деятельности следует учитывать, что порядок отнесения их на счета бухгалтерского учета будет определяться не только конкретным видом затрат, но и временем их возникновения.

3. Выбрана и адаптирована применительно к потребностям участников процесса коммерциализации результатов научно-технической деятельности классификация, обоснованы оптимальные объекты учета затрат и калькулирования себестоимости инновационной продукции, а также условия их применения.

Коммерциализация результатов научно-технической деятельности предполагает потребление разнообразных ресурсов, размер которых относительно стоимости самих научно-технических результатов, как правило, велик, а общепризнанная классификация затрат на коммерциализацию результатов научно-технической деятельности к настоящему моменту пока также не сложилась.

Коммерциализация результатов научно-технической деятельности предполагает преумножение средств, вложенных в получение научно-технического результата посредством выведения на рынок нового или значительно улучшенного продукта, способа производства или доставки. Это означает, что в любой момент времени, в том числе на дату признания затрат в бухгалтерском учете, должна быть определена взаимосвязь доходов от коммерциализации результатов научно-технической деятельности и затрат, связанных с их получением.

Таблица 1

Затраты на коммерциализацию научно-технических результатов

Виды затрат	Стадии коммерциализации		
	Исследования и разработки	Внедрение	Серийное производство
Оплата труда и отчисления на социальные нужды работников, непосредственно занятых коммерциализацией	√	√	√
Стоимость материалов, непосредственно израсходованных в процессе коммерциализации	√	√	√
Амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, непосредственно используемых в процессе коммерциализации		√	√
Содержание и эксплуатация оборудования, установок и других объектов основных средств, используемых в процессе коммерциализации		√	√
Поддержание патентов		√	√
Получение и поддержание лицензий и т.п. разрешений на осуществление деятельности		√	√
Подготовка производственных площадей (например, расходы на аренду и текущий ремонт производственных помещений и др.)		√	√
Продвижение продукта (реклама, адресная работа с потребителями и покупателями)		√	√
Организация и поддержание каналов сбыта		√	√
Создание и продвижение брендов, товарных марок и т.п.		√	√
Стоимость спецоборудования и специальной оснастки, непосредственно использующихся в процессе коммерциализации		√	√
Пробный выпуск продукции, проведение квалификационных испытаний		√	
Корректировка продукта, технологического процесса		√	
Затраты на обслуживание и управление производством		√	√
Проведение рыночных исследований	√	√	√
Найм и обучение персонала	√	√	√
Участие в семинарах, выставках, конференциях	√	√	√
Разработка, приобретение или корректировка программного обеспечения	√	√	√
Оплата услуг сторонних организаций и лиц (юристов, оценщиков, информационных агентств и т.д.), непосредственно занятых в процессе коммерциализации	√	√	√
Разработка чертежей, планов, инструкций	√	√	√
Начисление налогов и сборов, включаемых в затраты на коммерциализацию	√	√	√

В связи с этим мы рекомендуем подразделять затраты на коммерциализацию на капитальные, текущие и будущие затраты отчетных периодов. Такой вариант классификации оптимален также и потому, что в

составе затрат на коммерциализацию, в первую очередь – на начальных этапах, велика доля затрат, не признаваемых капитализируемыми согласно принятой методологии учета. В тоже время упомянутая классификация не имеет отношения к продукции, изготовленной в отчетном периоде, следовательно, данные затраты будут неправомерно относить к текущим затратам. Действующая практика «обезлички» затрат научно-технической деятельности и их результатов в комплексных статьях общехозяйственных, общепроизводственных и других косвенных затрат является основной причиной существенного искажения данных бухгалтерской отчетности.

Под инновационными затратами будущих отчетных периодов мы рекомендуем понимать затраты на осуществление процесса коммерциализации результатов научно-технической деятельности, которые связаны с получением экономических выгод в будущем, но не могут быть отнесены на увеличение стоимости внеоборотных активов. К таким затратам можно отнести, например, затраты на подготовку производственных площадей, выпуск пробной партии продукции, первичную корректировку производственного процесса, создание каналов сбыта.

Текущие затраты на коммерциализацию результатов научно-технической деятельности относятся на себестоимость инновационной продукции непосредственно при их возникновении. В число таких затрат входят все инновационные затраты, осуществляемые после начала выпуска новой продукции, которые по каким-либо причинам не могут быть отнесены к другим группам. Например, затраты на заработную плату и иные аналогичные выплаты работникам, занятым коммерциализацией, производством или продажей новой продукции, на материалы, воду, газ, электроэнергию, содержание и эксплуатацию оборудования, установок и других объектов основных средств, используемых в процессе коммерциализации, затраты на связь, телекоммуникации, страхование, охрану.

В качестве объекта учета затрат на коммерциализацию, по нашему мнению, целесообразно принять инновационный проект. Тогда все затраты, будь то текущие, капитальные или будущих отчетных периодов, а также затраты на производство инновационной продукции и доходы, получаемые от ее продажи, будут аккумулированы по конкретному инновационному проекту и идентифицированы с ним, т.е. имеют общую учетную принадлежность, что позволит исключить смешивание затрат при наличии двух и более инновационных проектов.

Обоснованный выбор объекта калькулирования инновационных продуктов позволит сформировать массив информационных данных, необходимых для оценки успешности коммерциализации. Поэтому мы считаем, что выбор объекта калькулирования инновационных затрат имеет самое прямое отношение к процессу коммерциализации результатов научно-технической деятельности.

Учитывая особенности технологии процесса коммерциализации, мы считаем рациональным обособление следующих возможных вариантов объектов калькулирования: при создании нового продукта – конкретное

наименование такого актива; в остальных случаях объектами калькулирования должны стать обособленные инновационная и текущая составляющие применяющихся на предприятии объектов калькулирования. Поэтому мы считаем, что выбор объекта калькулирования инновационных затрат неразрывно связан с конкретными направлениями коммерциализации результатов научно-технической деятельности. В таблице 2 показывается взаимосвязь задач инновационного проекта, объектов калькулирования и области решаемых задач.

Таблица 2

**Взаимосвязь задач инновационного проекта
и объектов калькулирования затрат**

Задача проекта	Объекты калькулирования затрат	Область решаемых задач
Создание принципиально нового продукта	Выделяется новый объект калькулирования в качестве которого выступает новый продукт	Информация о новом объекте калькулирования служит для оценки процесса коммерциализации
Внесение существенных улучшений в уже выпускающийся продукт	Происходит разбиение объекта калькулирования на составные части (инновационную и текущую), которые в процессе оценки результативности деятельности используются как в совокупности, так и обособленно	Инновационная составляющая объекта калькулирования, используются для оценки результативности процесса коммерциализации, а текущая - для оценки различных составляющих текущей деятельности предприятия.
Минимизация затрат на производство, доставку, продажу, постпродажное обслуживание и т.п.	Сохраняются прежние объекты калькулирования сокращенной себестоимости продукции. Одновременно с ними осуществляется калькуляция себестоимости того процесса, который подвергается инновации с подразделением на текущую и инновационную составляющие.	Все прямые затраты, а вместе с ними и сокращенная себестоимость инновационной продукции, относятся к текущей деятельности предприятия. Инновационная составляющая косвенных затрат, на осуществление инновационных процессов, характеризует процесс коммерциализации, текущая – их текущую часть.
Создание нового способа продажи или доставки уже выпускающегося продукта		

4. Разработана специализированная типовая схема корреспонденции бухгалтерских счетов для учета затрат на коммерциализацию результатов научно-технической деятельности.

В диссертационном исследовании для учета затрат на коммерциализацию результатов научно-технической деятельности нами обоснована необходимость применения бухгалтерского счета 22 «Затраты на инновационную деятельность». На этом счете мы предлагаем учитывать затраты на процесс коммерциализации результатов научно-технической деятельности с

обособлением в аналитическом учете затрат на текущие, капитальные и затраты будущих отчетных периодов. Это позволит своевременно получать информацию о затратах инновационного проекта, стоимости отдельных внеоборотных активов, специально приобретенных или созданных хозяйственным способом и предназначенных для реализации процесса коммерциализации.

Укрупненная схема учета затрат на коммерциализацию результатов научно-технической деятельности на счетах бухгалтерского учета представлена на рисунке 2.



Рис. 2. Предлагаемая укрупненная схема учета затрат на коммерциализацию результатов научно-технической деятельности

Для детализации калькулирования себестоимости инновационной продукции нами предлагается учитывать затраты будущих отчетных периодов, относящиеся к коммерциализации отдельно от затрат на обычные виды деятельности. Мы считаем также необходимым отдельный учет прямых и косвенных затрат будущих отчетных периодов на дату их осуществления. Рекомендуемый нами порядок списания затрат будущих отчетных периодов представлен на рисунке 3.

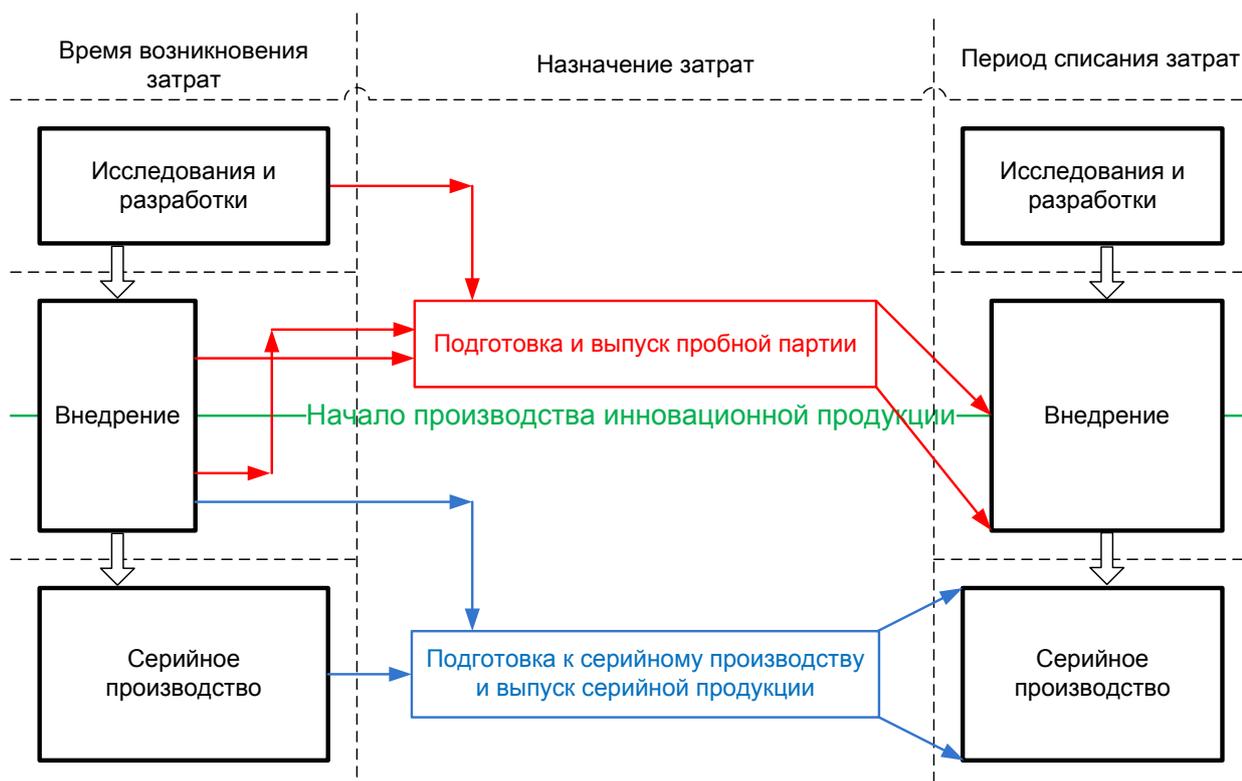


Рис. 3. Предлагаемый типовой порядок списания затрат будущих отчетных периодов.

5. Сформирован портфель первичной бухгалтерской документации в области коммерциализации результатов научно-технической деятельности; рекомендованы специализированные регистры бухгалтерского учета по объектам учета затрат, конечным инновационным продуктам, результатам реализации инновационных проектов, predetermined спецификой деятельности; разработана форма внешнего финансового отчета об инновационной деятельности предприятия.

Одной из основных норм Федерального закона «О бухгалтерском учете», как известно, является сплошное и непрерывное ведение бухгалтерского учета посредством документирования всех фактов хозяйственной деятельности. Мы считаем, что состав и форма документации predetermined особенностями функционирования предприятия и его обычной системы документооборота. Не нарушая стандартный портфель документации, установленный учетной политикой, его необходимо дополнить специализированной документацией полностью ориентированной на процессы коммерциализации результатов научно-технической деятельности. Например, во все виды документов внести такие постоянные реквизиты, как название, шифр (код) инновационного проекта, цель и период (стадия) осуществления проекта. Наличие этих реквизитов позволит идентифицировать хозяйственные факты с конкретным проектом, обосновать отнесение затрат на себестоимость инновационной продукции и определить экономические показатели результативности исполнения инновационного проекта.

Для удобства подготовки управленческих решений в деятельности по коммерциализации научно-технических результатов нами разработаны формы регистров бухгалтерского учета и отчетности, позволяющие оценить экономический эффект от инновационного проекта за весь срок осуществления и текущий период; рассчитать долю капитализированных и текущих инновационных затрат; определить инновационную и текущую составляющие инновационной продукции; определить инновационную и текущую составляющие доходов, получаемых от продажи инновационной продукции и другие необходимые данные. В состав бухгалтерской отчетности целесообразно ввести предложенный нами вариант «Отчета об инновационной деятельности», предназначенный, в основном, для внешних пользователей.

6. Предложена методика расчета результативности инновационных проектов, а также порядок обеспечения обособленного учета результатов инновационной деятельности.

В Федеральном законе "О науке и государственной научно-технической политике" инновационный проект определяется как «комплекс направленных на достижение экономического эффекта мероприятий по осуществлению инноваций, в том числе по коммерциализации научных и (или) научно-технических результатов». Однако конкретизации, составляющих, а тем более описания порядка расчета экономического эффекта инновационного проекта не содержится ни в этом, ни в каких-либо других нормативных документах. Поэтому, мы считаем необходимым, уточнить термин «экономический эффект инновационного проекта», как приращение финансового результата организации, полученное в результате реализации инновации.

На рисунке 4 представлен предлагаемый нами алгоритм расчета экономического эффекта от коммерциализации результатов научно-технической деятельности, отражающий взаимосвязь задач инновационного проекта, специфики формирования затрат и достигнутого результата.

При расчете экономического эффекта инновационного проекта необходимо учитывать характер формирования затрат в части наличия взаимосвязи с затратами на производство аналогичной не инновационной продукции. Речь идет о затратах, которые условно можно назвать «замещаемыми». Под «замещаемыми» затратами необходимо понимать затраты на потребление хозяйственных средств, заменяющих ранее используемые, например, затраты на осуществление новых технологических операций, которые являются заменой ранее выполняемых; начисление амортизационных отчислений по объектам производственного оборудования, используемого взамен применявшегося ранее.

В бухгалтерском учете «замещаемые» затраты необходимо включать в состав инновационных, поскольку они непосредственно связаны с процессом коммерциализации. При этом необходимо иметь в виду, что «замещаемые» затраты, учтенные в составе инновационных, вытесняют аналогичные ранее осуществлявшиеся затраты, тем самым искусственно завышая привлекательность текущей деятельности и снижая привлекательность

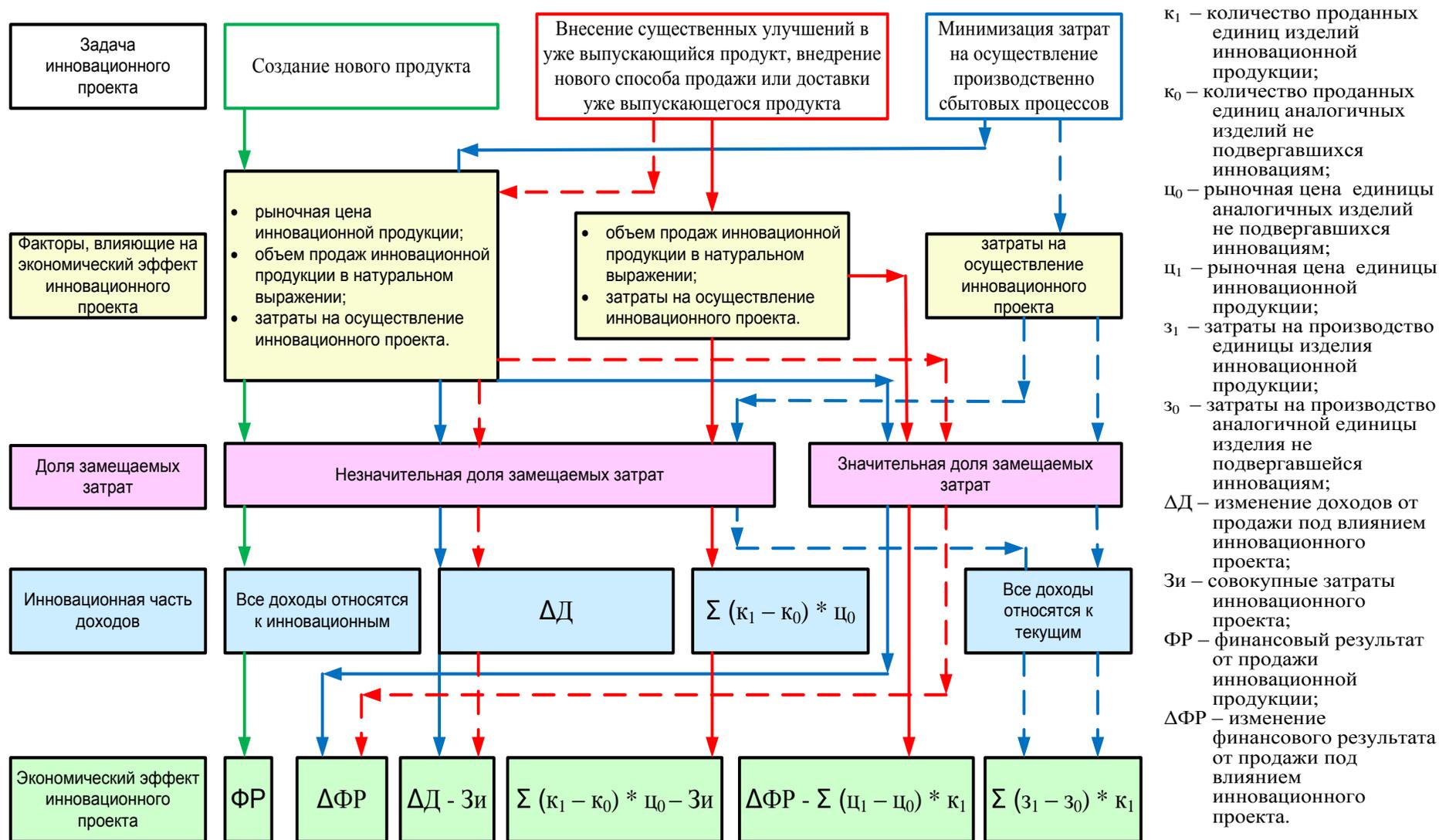
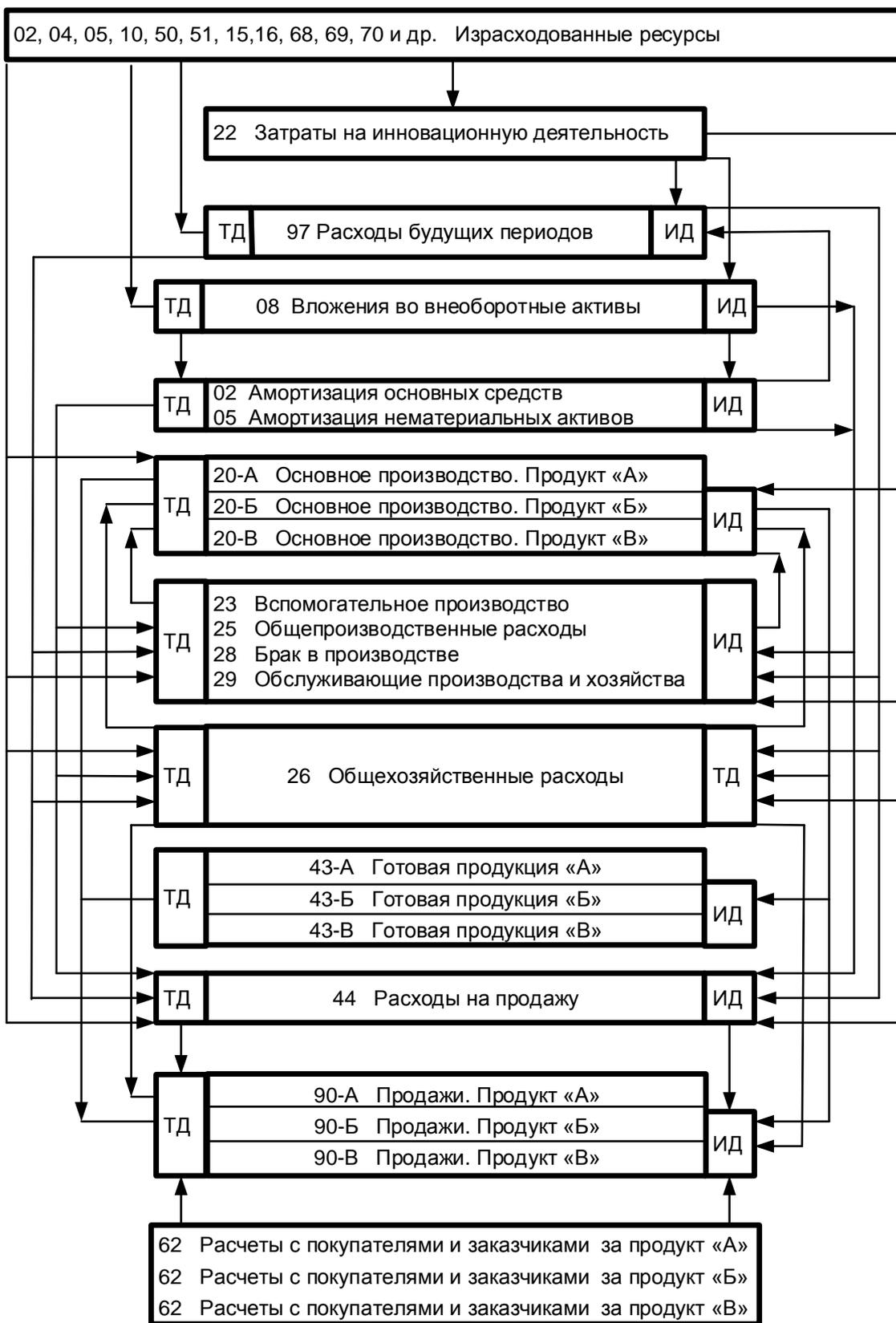


Рис. 4. Предлагаемый алгоритм определения экономического эффекта инновационного проекта в зависимости от поставленных задач



ТД – текущая деятельность
ИД – инновационная деятельность

Рис. 5 Предлагаемая концептуальная схема бухгалтерского учета затрат на работы по существенным улучшениям изготавливаемой продукции

процесса коммерциализации. Поэтому для того, чтобы реально оценивать экономические выгоды, получаемые от инновационных проектов с высокой долей «замещаемых» затрат, необходимо оценивать совокупное изменение финансового результата, а не производить сравнение инновационных доходов и затрат.

Взаимосвязь предлагаемого алгоритма определения экономического эффекта с методологией бухгалтерского учета осуществляется посредством введения специализированных аналитических счетов. Вариант схемы аналитических счетов для учета инновационных затрат и доходов представлен на рисунке 5.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в изданиях, рекомендованных ВАК

1. Рубцова Е.М. Состав затрат на коммерциализацию научно-технических результатов [Электронный ресурс] / Е.М. Рубцова // Современные проблемы науки и образования. – 2014 – №4 / Режим доступа: // <http://www.science-education.ru/118-14013> – 0,6 п.л.

2. Рубцова Е.М. ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»: границы применения [Текст] / Е.М. Рубцова // Экономика и предпринимательство. – 2015. – №1(54) – С. 500 – 508 – 1 п.л.

3. Рубцова Е.М. Результат научно-технической деятельности как объект бухгалтерского учета [Текст] / Е.М. Рубцова // Экономика и предпринимательство. – 2015 – №1(54) – С. 519 – 527. – 0,9 п.л.

4. Рубцова Е.М. Отражение затрат на инновационную деятельность на счетах бухгалтерского учета [Текст] / Е.М. Рубцова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – №19 (361) – С.2 – 13. – 0,9 п.л.

5. Рубцова Е.М. О некоторых особенностях определения экономического эффекта инновационных проектов [Текст] / Е.М. Рубцова // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Серия: Социальные науки. – 2015. – № 3 – С. 59 – 69 – 1,1 п.л.

Основные наиболее значимые статьи и тезисы докладов в других изданиях

6. Рубцова Е.М. Учет расходов на НИОКР в соответствии с ПБУ 17/02 [Текст] / Е.М. Рубцова // Проблемы развития финансово-экономических отношений на современном этапе: Сборник материалов международной научной конференции 25-26 марта 2003г. – Н. Новгород: ННГУ им. Н.И. Лобачевского, финансовый факультет, Финансовая академия «Элита», 2003г. – С. 303-305. – 0,2 п.л.

7. Рубцова Е.М. Сравнительный анализ расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы в соответствии с FASB №2 и ПБУ 17/02 [Текст] / Е.М. Рубцова // Проблемы и пути развития современных экономических систем: Сборник материалов международной научной конференции 24-25 марта 2005г. – Н. Новгород: ННГУ им. Н.И. Лобачевского, финансовый факультет. – 2006г. – С. 297-299. – 0,2 п.л.

8. Рубцова Е.М. Особенности учета и анализа расходов на НИОКР [Текст] / Е.М. Рубцова // Финансово-экономические проблемы процессов глобализации: Сборник материалов международной научной конференции, 18-19 мая 2010г. – Н. Новгород: ННГУ им. Н.И. Лобачевского, финансовый факультет. – 2011г. – С. 256-258. – 0,2 п.л.

9. Рубцова Е.М. Объект учета затрат на коммерциализацию научно-технических результатов и калькулирование себестоимости инновационной продукции [Электронный ресурс] / Е.М. Рубцова // Учетно-аналитические инструменты развития инновационной экономики: материалы VI Международной научно-практической конференции. Том 1. – Княгинино: НГИЭИ, 2015. – С. 80-85. / Режим доступа: // <http://ngiei.mcdir.ru/> – 0,3 п.л.

10. Рубцова Е.М. Актуальные проблемы расходов на НИОКР и их влияние на инновационное развитие Нижегородской области [Электронный ресурс] / Е.М. Рубцова // Материалы II научно-практической конференции с международным участием (Бор, 23 апреля 2014 г): изд-во ННГУ, 2014. – С. 82-87. / Режим доступа: // http://www.unn.ru/e-library/publisher_db.html?Vnum=69 – 0,2 п.л.

11. Рубцова Е.М. Текущие и капитальные затраты на коммерциализацию научно-технических результатов [Текст] / Е.М. Рубцова // Перспективы развития современной науки: сборник статей Международной научно-практической конференции (27-28 июня 2014 г, г. Уфа). – Уфа: РИО ОМЕГА САЙНС, 2014. – С.77-79. – 0,4 п.л.

Подписано в печать Формат 60x84 1/16.

Бумага офсетная. Печать офсетная.

Усл. печ. л. 1,2.

Тираж 100 экз. Заказ №.

Типография Нижегородского госуниверситета
им. Н. И. Лобачевского
603600, г. Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, 37.