

Роль учета в вовлечении государственных средств в НИОКР

Л.А. Чайковская,

Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова,
Москва, Россия

<http://orcid.org/0000-0002-1292-402X>

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены формы реализации научной деятельности при выполнении работ по государственному заказу, раскрыты ключевые принципы, на основании которых должны осуществляться выявление, идентификация и оценка результатов научно-технической деятельности, полученных по государственным заказам, а также охарактеризованы принципы ведения бухгалтерского учета бюджетными и автономными учреждениями. В статье отражены основные причины незначительного объема интеллектуальной собственности, принадлежащей Российской Федерации. Кроме того, представлена обобщенная модель управления жизненным циклом результатов интеллектуальной деятельности в авиационной отрасли, рассмотрены этапы перехода к инновационной экономике. Делается вывод о том, что инновационное развитие отечественных предприятий невозможно без эффективного использования интеллектуальной собственности, а интенсивно вовлекать государственные средства в оборонные научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы во многом позволяет грамотно и правильно организованный учет. **Ключевые слова:** интеллектуальная собственность; инновации; результаты интеллектуальной деятельности; нематериальные активы; результаты научно-технической деятельности.

Для цитирования: Чайковская Л.А. Роль учета в вовлечении государственных средств в НИОКР // Учет. Анализ. Аудит. 2017. № 5. С. 40–47. УДК 657
JEL O31

Role of Accounting in Raising Public Funds for Research and Development

L.A. Chaikovskaya,

Plekhanov Russian University of Economics,
Moscow, Russia

<http://orcid.org/0000-0002-1292-402X>

ABSTRACT

The article considers the forms of Research and Development activity when executing government orders and contracts; describes the key principles making the basis for detection, identification and assessment of R&D results obtained when executing government contracts and examines the principles of accounting in budgetary and autonomous institutions. It also explains the main reasons for little amount of intellectual property belonging to the Russian Federation. The author presents a generalized model of management of IP results life cycle in aviation and considers the stages of transition to innovative economy. The conclusion is drawn that innovative development of national enterprises is impossible without effective use of intellectual property and that R&D in defense intensively funded by State will allow to do proper and comprehensive accounting.

Keywords: intellectual property; innovations; intellectual property results; intangible assets; R&D results.

For citation: Chaikovskaya L.A. Role of Accounting in Raising Public Funds for Research and Development. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2017, no. 5, pp. 40–47. (In Russ.).
UDC 657
JEL O31

За последние полвека мировой истории в области интеллектуальной собственности сложились определенные закономерности ее развития, которые нельзя игнорировать и важно учитывать при определении политики, правил и процедур государственного регулирования [1].

Одной из форм реализации научной деятельности при выполнении работ по государственному заказу является выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР), по итогам которых должен появляться тот или иной научно-технический результат — «продукт научной и (или) научно-технической деятельности, содержащий новые знания или решения и зафиксированный на любом информационном носителе»¹.

Конечный результат может принять различную форму, но принципиальное значение имеют два типа результатов научно-технической деятельности (РНТД): материальные и нематериальные объекты. Их правильное разграничение и идентификация имеют ключевое значение, поскольку в значительной мере именно они определяют полноту и достоверность оценки реально полученного эффекта от реализации НИОКР. Кроме того, от них во многом зависит и действенность последующего управления РНТД.

Проведенный анализ и обобщение опыта ведения НИОКР, содержащегося в различных источниках, в том числе размещенных в открытом доступе в сети Интернет, позволили сформулировать ряд ключевых принципов, на основании которых должны осуществляться выявление, идентификация и оценка РНТД, полученных по государственным заказам. Указанные принципы могут быть поделены на две принципиально отличные группы:

- *общие принципы*, которые в свою очередь могут быть поделены на две подгруппы, определяющие порядок приемки РНТД и устанавливающие общие требования к характеристикам выявленных РНТД;

- *принципы принятия к учету РНТД* также следует представить в виде двух групп: общие

¹ О науке и государственной научно-технической политике: Федеральный закон от 23.08.1996 № 127-ФЗ (в ред. от 23.05.2016).

принципы ведения бюджетного учета и специальные принципы, определяющие особенности постановки на учет материальных и нематериальных объектов.

Совокупность всех указанных принципов может быть наглядно представлена в виде *таблицы*.

Принципы ведения бухгалтерского учета бюджетными и автономными учреждениями, финансовыми органами и органами, осуществляющими кассовое обслуживание, определены Инструкцией по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета². Очень коротко они могут быть охарактеризованы следующими положениями:

- бухгалтерский учет ведется методом двойной записи;
- счета учета должны быть включены в рабочий план счетов, который разрабатывается и утверждается на основании соответствующего Плана счетов и Инструкции по его применению. Используемые счета взаимосвязаны;
- любая операция по постановке на учет РНТД отражается на счетах учета строго на основании первичных учетных документов;
- бюджетный учет ведется по методу начисления, т.е. результаты операций признаются по факту их совершения.

Информация, подготавливаемая в системе бухгалтерского учета, становится востребована все большим количеством пользователей. При ее формировании в большей мере принимается во внимание международно признанная практика учета и отчетности, поскольку в центре внимания постоянно находится качество отчетности. Предприятия оборонного комплекса формируют консолидированную отчетность и немаловажно, что постоянно делаются попытки сблизить консолидированную отчетность с отчетностью юридических лиц. Происходят постоянные изменения в учете,

² Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н (в ред. от 16.11.2016).

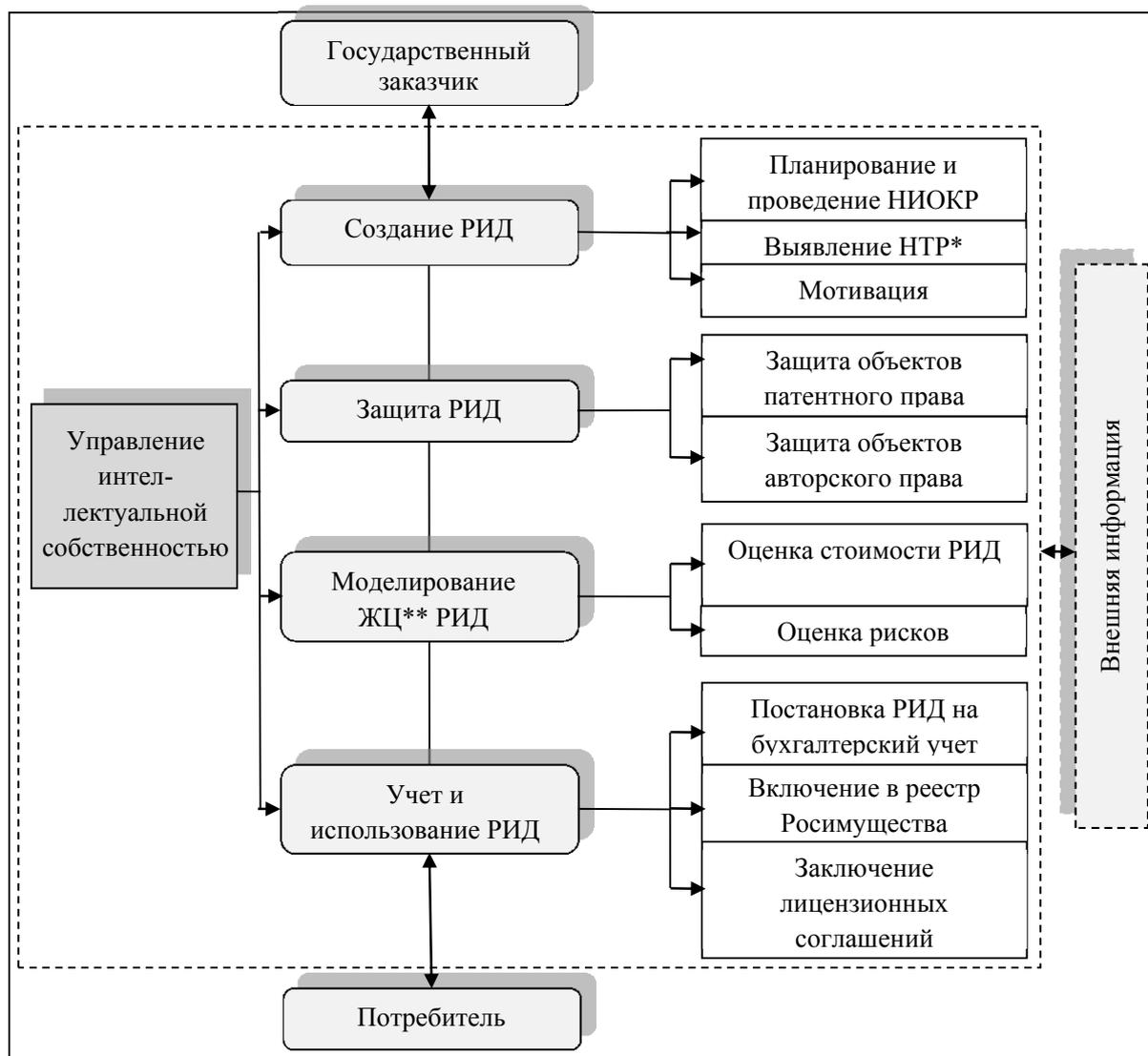
Принципы, на основании которых должны осуществляться выявление, идентификация и оценка РНТД, полученных по государственным заказам / The basic principles for detection, identification and assessment of results of R&D under government contracts

Группа принципов / A set of principles	Раскрытие принципа / Disclosure of information about the principle
Порядок приемки РНТД	<p>Полнота и точность исполнения государственного контракта и выявления РНТД, полученных в ходе выполнения НИОКР. Соблюдение сроков сдачи-приемки РНТД. Соответствие выполненным в ходе реализации НИОКР работ требованиям технического задания по составу, количеству РНТД. Соблюдение установленного регламента сдачи-приемки и правильность документооборота. Обязательность инвентаризации РНТД перед началом постановки их на учет</p>
Общие требования к внутренним характеристикам выявленных РНТД	<p>Объективность представления результатов. Полнота представления результатов. Понятность и правильность представления результатов</p>
Общие требования бухгалтерского и бюджетного учета	<p>Двойная запись. Своевременная регистрация на счетах учета. Обязательность документального подтверждения. Ведение учета по методу начисления</p>
Особенности постановки на учет материальных и нематериальных объектов	<p>Соблюдение критериев признания и оценки для материальных объектов. Соблюдение критериев признания и оценки для нематериальных объектов</p>

и часто в полной мере не получается определить содержание и наполнение той или иной статьи формируемой отчетности. Федеральные стандарты, предусмотренные Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 18.07.2017), составляются на основе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и приводятся в соответствие с ними.

Основными причинами незначительного объема интеллектуальной собственности, принадлежащей Российской Федерации, являются недостатки и проблемы, связанные с отсутствием в Российской Федерации необходимой регламентации порядка оборота и охраны

интеллектуальной собственности, созданной за счет средств федерального бюджета, влекущие за собой неэффективное расходование указанных средств и создающие бесконтрольные (теневые) не активизированные инновационные ресурсы. За последние годы в Российской Федерации созданы правовые основы учета и контроля научных и научно-технических результатов, полученных за счет бюджетных средств. Регулирование порядка учета, оценки, инвентаризации и амортизации объектов интеллектуальной собственности отнесено к мерам государственного стимулирования научной и научно-технической деятельности [2].



*НТР – научно-технический результат.

**ЖЦ – жизненный цикл.

Обобщенная модель управления жизненным циклом РИД в авиационной отрасли / A generalized model of management of IP results life cycle in aviation

В современных условиях функционирования инновационной экономики с целью повышения конкурентоспособности предприятий все большую актуальность приобретает вовлечение в хозяйственный оборот результатов интеллектуальной деятельности (РИД).

Реализация функций управления РИД предполагает привязку к жизненному циклу объектов интеллектуальной собственности. Обобщенная модель управления жизненным циклом РИД, например в авиационной отрасли, представлена на *рисунке*.

Как видно из *рисунка*, жизненный цикл РИД предусматривает наличие подсистем создания, защиты, моделирования, учета и использования РИД.

Этап создания РИД включает проведение НИОКР, в ходе которых возникает РИД, и последующее проведение патентных исследований, позволяющих выявить охраняемые и охраноспособные РИД.

Главная проблема отечественных правообладателей – отсутствие или недостатки надлежаще оформленных документов, под-

тверждающих создание, признание, наличие, приобретение, использование интеллектуальной собственности без нарушения интеллектуальных прав [3, с. 43].

Далее следуют работы по защите полученных результатов соответствующими правоохранительными документами. На этапе моделирования жизненного цикла РИД осуществляется оценка его стоимости, определяются меры по минимизации рисков реализации РИД, проводятся маркетинговые исследования. На этапе коммерциализации РИД выполняются мероприятия по постановке полученных РИД на бухгалтерский учет в качестве нематериальных активов, осуществляются продвижение РИД на рынок и подготовка лицензионных соглашений с покупателями продукции.

Система управления жизненным циклом, ориентированная на стратегию лицензирования, определяет ее функциональную структуру, в частности структуру блока коммерциализации. Все элементы жизненного цикла включены в единое информационное пространство. Это своего рода база данных, в которой накапливается и систематизируется информация обо всех выполняемых работах, а также внешняя информация. Анализ информации позволяет вырабатывать регулирующие воздействия и корректировать стратегию управления жизненным циклом.

Необходимыми инструментами управления здесь являются различные методы маркетинговых исследований, патентные технологии, применяющиеся для создания специализированных патентов, методы оценки стоимости и рисков нововведения, методы математического и имитационного моделирования и прогнозирования. Цель управления жизненным циклом РИД — максимизация денежного потока предприятия на всем горизонте финансово-хозяйственной деятельности, что позволяет в масштабе предприятия обеспечивать финансовую устойчивость в долгосрочной перспективе за счет формирования оптимального портфеля инновационных проектов, включающего как краткосрочные (2–3 года), так и долгосрочные (более 5 лет) проекты. В случае создания инновационной продукции срок жизни и окупаемости проекта зависит от ста-

дии жизненного цикла, на которой находится технология.

Для оценки перспективности полученных в ходе осуществления НИОКР результатов необходимо проведение следующих работ:

- предварительные патентные исследования;
- маркетинговый анализ размера отрасли, уровня конкуренции в ней, темпов роста, скорости технологических изменений и темпов разработки инновационных продуктов;
- анализ текущего состояния технологической платформы в отрасли и перспектив ее дальнейшего развития.

Перечисленные комплексы работ можно отнести к стратегическому аспекту управления РИД. Их осуществление необходимо на этапе планирования НИОКР, поскольку они позволяют выявить наиболее перспективные направления разработок и тем самым значительно повысить конкурентоспособность предприятия. После выявления РИД и подтверждения его охраноспособности соответствующими патентными исследованиями становится возможным построение модели жизненного цикла РИД, которая позволит оценить его рыночный потенциал.

Для моделирования жизненного цикла необходимо изучить конкурентную ситуацию на рынке, в частности учесть сложность проникновения на рынок и конкурентное давление со стороны продуктов-заменителей, оценить стоимость РИД и риски его реализации. Построенная с учетом всех этих факторов модель даст возможность прогнозировать длительность жизненного цикла и его экономическую эффективность.

Регулировать параметры жизненного цикла позволяют различные рычаги управления. В первую очередь это применение специализированных видов патентования, позволяющих защищать технические решения от копирования и решать различные тактические задачи. Важно изучить передовой зарубежный опыт и характеристики национальных моделей бизнеса в странах с инновационной экономикой. Такой подход позволяет систематизировать существующие инструменты управления и оценить возможности их адаптации на отечественных наукоемких предприятиях.

В России процесс осмысления и определения условий перехода к инновационной экономике уже прошел несколько этапов: увеличение бюджетного финансирования НИОКР, организация учета РИД и РНТД, создание инновационной инфраструктуры. Из полученного опыта важно извлечь уроки [4, с. 3–20].

Серьезным упущением в нормативно-правовой базе, регулирующей вопросы учета нематериальных активов в бюджетных учреждениях, является пробел в учете НИОКР. Среди основных направлений инновационного развития, требующих законодательного урегулирования, специалисты выделяют формирование благоприятных условий правового режима производства новых знаний как результат НИОКР. Результаты выполненных НИОКР также являются объектами нематериальных активов при условии соблюдения требований гражданского законодательства по документальному оформлению и регистрации данных результатов. Общие законодательные нормы, регулирующие порядок выполнения НИОКР, установлены гл. 38 Гражданского кодекса Российской Федерации [5].

В силу отсутствия стимулов к инновационной деятельности промышленный сектор зачастую не заинтересован в участии в реализации стратегических направлений исследований и разработок. В свою очередь, на фоне слабой инновационной активности бизнеса наука вынуждена ориентироваться на государственный заказ [6].

Информационная база управления РИД строится на основе различного рода информации правового, экономического и бухгалтерского характера, а сам процесс управления предполагает свершение двух видов действий: административно-технических (не имеющих явных правовых последствий) и юридически значимых действий (имеющих определенные правовые последствия).

Для государственных бюджетных учреждений расходы на НИОКР рассматриваются как затраты на создание новой или усовершенствование производимой продукции (работ, услуг), а также применяемых технологий, методов организации производства и управления. При этом государственные бюджетные учреждения

могут выступать как их заказчиками, так и исполнителями.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02 применяется организациями, которые «выполняют научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы собственными силами или (и) являются по договору заказчиком указанных работ»³. Согласно его положениям «расходы на НИОКР представляют собой понесенные организацией документально подтвержденные затраты при выполнении работ, результатом которых является возможность их использования для производственных или управленческих нужд, что приведет к получению будущих экономических выгод» [7]. При этом использование результатов НИОКР непосредственно в деятельности самой организации не требуется, а также отсутствует запрет продавать такие результаты другим организациям. Те объекты интеллектуальной собственности, которые не соответствуют критериям признания нематериальных активов, целесообразно отражать в составе расходов на НИОКР как внеоборотные активы в том случае, когда такие объекты являются дорогостоящими, уникальными и могут быть не реализованы в течение короткого периода.

Однако Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)⁴ не определяет момента начала признания затрат, формирующих стоимость нематериальных активов. Поэтому здесь следует опираться на положения п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)⁵ и в какой-то степени МСФО (IAS) 38

³ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02: приказ Минфина России от 19.11.2002 № 115н (в ред. от 16.05.2016).

⁴ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007): приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н (в ред. от 16.05.2016).

⁵ Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) // приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (в ред. от 28.04.2017).

«Нематериальные активы»⁶. Для определения момента начала включения затрат в стоимость актива следует руководствоваться следующими признаками, свидетельствующими о вероятности получения экономической выгоды от результатов научно-исследовательской работы:

- техническая осуществимость и намерение завершения создания актива;
- возможность использовать результаты работ для производственных или управленческих нужд организации или продажи актива;
- возможность продемонстрировать наличие рынка для продукции, создаваемой с помощью результатов исследований и разработок и нематериального актива, либо полезность этих активов для внутренних целей;
- наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения разработки и использования актива;
- возможность надежно измерить затраты, относящиеся к активу в процессе его разработки⁷.

При приемке на учет РИД непосредственно в бюджетном учреждении после подписания акта приемки-передачи РНТД по государственному контракту следует принимать во внимание соответствующие положения Единого плана счетов бухгалтерского учета⁸.

Подходы к учету результатов научной и научно-технической деятельности разнообразны

⁶ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» // приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации» (в ред. от 11.07.2016).

⁷ О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства: информация Минфина России № ПЗ-8/2011.

⁸ Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н (в ред. от 16.11.2016).

и строятся с учетом отраслевой специфики государственного заказчика. Однако успех достигается там, где учет опирается на известные приемы и методы и вместе с тем отражает исключительные свойства и характеристики объектов нематериальных активов.

Создание действенного механизма развития Единой государственной информационной системы учета научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ гражданского назначения⁹ необходимо с целью координации работ, выполняемых в рамках государственного задания, государственного заказа или грантов государственных фондов поддержки науки. Поскольку при заключении государственных контрактов на выполнение НИОКР за счет средств федерального бюджета отсутствуют гарантии соблюдения экономических интересов Российской Федерации, необходимо более четко регламентировать процедуры создания, внедрения и использования объектов интеллектуальной собственности, охватывающих деятельность всех распорядителей бюджетных средств и бюджетополучателей.

Работы по учету, охране и оценке РНТД пока проводятся не на должном уровне, а согласно данным Роспатента далеко не по всем выполненным государственным контрактам получены результаты, которые обеспечены правовой охраной.

Таким образом, на сегодняшний день, инновационное развитие отечественных предприятий невозможно без эффективного использования интеллектуальной собственности, а интенсивно вовлекать государственные средства в оборонные НИОКР во многом позволяет грамотно и правильно организованный учет результатов, что позволит во многом сократить разрыв между формируемыми реестрами РИД, информацией о РИД и ее документальным оформлением.

Со временем база данных должна быть расширена за счет включения результатов НИОКР, выполненных с использованием других источ-

⁹ О единой государственной информационной системе учета научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ гражданского назначения: постановление Правительства Российской Федерации от 12.04.2013 № 327 (в ред. от 30.04.2016).

ников финансирования. Исполнители таких НИОКР будут предоставлять все необходимые сведения в единую информационную систему на добровольной основе.

ЛИТЕРАТУРА

1. Лопатин В. Н. Управление рисками интеллектуальной собственности в авиастроении // Конструкторское бюро. 2015. № 10. С. 48–57.
2. Учет научных и научно-технических результатов, полученных за счет бюджетных средств. URL: <http://www.gosfinansy.ru/practice/2339/19791/> (дата обращения: 22.08.2017).
3. Фокин Г. В. Менеджмент без премудростей // Вопросы инновационной экономики. 2011. № 7. С. 42–52.
4. Лопатин В. Н. Проблемы и перспективы формирования рынка интеллектуальной собственности в России // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2008. № 8. С. 3–20.
5. Саталкина Н. И. и др. Коммерциализация результатов интеллектуальной деятельности научных и образовательных учреждений: состояние и перспективы развития: монография / Н. И. Саталкина, С. И. Дворецкий, М. Н. Краснянский, В. Е. Галыгин, В. П. Таров, Т. В. Пасько, Г. И. Терехова. Тамбов: Изд-во ФГБОУ ВПО «ТГТУ», 2012. 168 с.
6. Лопатин В. Н. Проблемы правового регулирования интеллектуальной собственности в информационном обществе // Право и кибербезопасность. 2013. № 2. С. 44–50.
7. Приображенская В. В. Методология признания нематериальных активов в бухгалтерском учете // БУХ.1С. 2015. № 11. С. 31.

REFERENCES

1. Lopatin V. N. Intellectual property risk management in aircraft industry. *Konstruktorskoe byuro = Design Office*, 2015, no. 2, pp. 48–57. (In Russ.).
2. Accounting of budgetary-funded R&D results. URL: <http://www.gosfinansy.ru/practice/2339/19791/> (accessed: 22.08.2017). (In Russ.).
3. Fokin G. V. Easy Management. Intellectual property. *Voprosy innovatsionnoi ekonomiki = Issues of Innovative Economy*, 2011, no. 7, pp. 42–52. (In Russ.).
4. Lopatin V. N. Problems and prospects of formation of intellectual property market in Russia. *Imushchestvennye otnosheniya v Rossiiskoi Federatsii = Property Relations in the Russian Federation*, 2008, no. 8, pp. 3–20. (In Russ.).
5. Satalkina N. I. et al. Commercialization of results of intellectual activity of academic institutions: current state and prospects of development: monograph. Tambov: FGBOU VPO «TGTU» Publ., 2012. 168 p. (In Russ.).
6. Lopatin V. N. Problems of legal regulation of intellectual property in information society. *Pravo i kiberbezopasnost = Law and Cyber Security*, 2013, no. 2, pp. 44–20. (In Russ.).
7. Priobrazhenskaya V. V. Methodology for intangible assets recognition in accounting. *BUKh.1S = Accounting 1C*, 2015, no. 11, p. 31. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Любовь Александровна Чайковская — доктор экономических наук, профессор, Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова, Москва, Россия
chaik4@yandex.ru

ABOUT THE AUTHOR

Lyubov' Aleksandrovna Chaikovskaya — Doctor of Economics, Professor, Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia
chaik4@yandex.ru