

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ «РОССИЙСКИЙ
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ – МСХА
ИМЕНИ К.А. ТИМИРЯЗЕВА»

На правах рукописи

Махмудов Абуязид Русланович

РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ИНВЕСТИЦИЙ НА СОЗДАНИЕ
ИННОВАЦИОННЫХ ПРОДУКТОВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ
ОРГАНИЗАЦИЯХ

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:

доктор экономических наук, профессор

Керимов Вагиф Эльдар оглы

Москва – 2019

Оглавление

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1 Теоретические основы управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях	10
1.1 Экономическая сущность, классификация и виды инвестиций как объекта управленческого учета в сельскохозяйственных организациях	10
1.2 Производство инновационных продуктов и его особенности, влияющие на организацию управленческого учета в сельскохозяйственных организациях	26
1.3 Основные принципы и задачи управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях	40
2 Современное состояние управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях	54
2.1 Анализ динамики и тенденций развития инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях	54
2.2 Мониторинг действующей системы управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях	60
2.3 Диагностика действующих форм управленческих отчетов по инвестициям на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях	76
3 Совершенствование управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях	85
3.1 Управленческий аспект учетно-информационного обеспечения реализации стратегических инвестиционно-инновационных целей в сельскохозяйственных организациях.....	85
3.2 Разработка методики управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях	108
3.3 Совершенствование анализа и оценки экономической эффективности инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях.....	121
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	139
Список литературы	150
Приложение А	179
Приложение Б	181
Приложение В.....	182
Приложение Г	183
Приложение Е	185
Приложение Ж.....	186
Приложение И	187
Приложение К.....	188
Приложение Л.....	189
Приложение М.....	190
Приложение Н	191

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Современный аграрный сектор экономики, в том числе его ключевая производящая отрасль – сельское хозяйство, характеризуется переходом от воспроизводственного типа развития к инновационному, ориентированному на импортозамещение и рост экспорта.

Эффективное развитие сельского хозяйства, решение задач роста объемов производства отечественной сельскохозяйственной продукции, в том числе за счет создания новых биологических активов, невозможны без инновационного развития сельского хозяйства. Это в свою очередь требует поиска источников инвестиций, повышения инновационной активности сельскохозяйственных организаций.

В соответствии с этим, важное значение имеет рассмотрение инвестиций и инноваций в качестве единой системы, от успешного развития и функционирования которой зависит уровень развития сельского хозяйства.

В свою очередь организация научных исследований в этом направлении требует четкого понимания сущности и значения инноваций и инновационных продуктов, и в особенности – осуществления инвестиций в их создание. Поэтому в диссертационном исследовании основное внимание уделено инвестициям на создание инновационных продуктов через призму их информационного обеспечения в рамках управленческого учета в сельском хозяйстве, на уровне крупных и средних организаций.

В настоящее время системное исследование инвестиционно-инновационных процессов в сельскохозяйственных организациях, учитывающее смену экономической парадигмы в России на основе научно-технического прогресса и становления общества знаний, обуславливает поиск новых подходов к формированию и использованию различных показателей инвестиционно-инновационной деятельности. Это означает начало нового, эволюционного этапа

развития управленческого учета в сельском хозяйстве в доминанте стратегической направленности, обусловленной инвестиционно-инновационной концепцией.

В этой связи тема исследования, посвященная развитию управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов, имеет особую актуальность и значимость для сельскохозяйственных организаций.

Степень разработанности темы исследования. Существенное влияние на формирование научной позиции автора оказали труды таких ученых, как С.И. Абрамов, М.П. Апин, В.М. Баутин, Н.И. Белоусов, Н.Г. Волков, В.Ф. Воронин, С.Ю. Глазьев, А.В. Голубев, Ю.С. Голиков, Ю.А. Данилов, А.Д. Духаев, З.Х. Дударов, Е.А. Исаев, А.А. Исраилов, Н.Д. Кондратьев, В.В. Комаров, И.В. Колчина, А.И. Кривцов, В.И. Маевский, Е.С. Оглобин, И.С. Санду, И.В. Сергеев, А.В. Ситнин, И.Т. Трубилин, И.Г. Ушачев, Г.Р. Файзрахманова, Е.А. Федоров, А.Г. Фесенко, А.Н. Шабалин, Й. Шумпетер, В.Н. Ясенов и другие, посвященные теоретическим аспектам инвестиций и инноваций. В работах данных авторов инвестиции и инновации рассмотрены системно с точки зрения теоретических положений, но не в связи с формированием и развитием управленческого учета.

Учетно-аналитическое обеспечение управления инвестициями и инновациями раскрывается в трудах следующих авторов: В.И. Бариленко, Н.Г. Белов, А.Н. Бобрышев, Е.И. Бородина, А.Н. Быстрова, М.А. Вахрушина, Е.Ю. Воронова, В.Г. Гетьман, С.Н. Гришкина, В.Н. Жукова, И.Н. Забродин, В.Р. Захарьин, Л.В. Зубарева, Ю.М. Калашникова, Н.А. Казакова, Н.Н. Карзаева, В.Э. Керимов, В.В. Ковалев, А.В. Коровин, И.А. Кузьмина, А.А. Куликов, М.Л. Пятов, С.А. Рассказова-Николаева, Н.Г. Сапожникова, Ю.И. Сигидов, В.П. Суйц, Я.В. Соколов, А.Н. Хорин, А.Д. Шерemet, В.Г. Широбоков и др.

Отдавая должное значимости их исследований для развития теории управленческого учета, следует отметить, что вышеназванными авторами вопросы формирования управленческого учета инвестиций на создание

инновационных продуктов не рассматривались, особенно в сельскохозяйственных организациях. На их деятельность влияет множество факторов, среди которых особо выделяются земельные, природно-биологические факторы, сезонность и длительный характер производства.

Цель и задачи диссертационного исследования. Цель диссертационного исследования состоит в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по развитию управленческого учета инвестиций, связанных с созданием инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях.

В соответствии с поставленной целью решались следующие основные задачи:

- предложить авторскую трактовку понятий инвестиций и инноваций в сельском хозяйстве как объектов управленческого учета;
- дополнить объекты классификации инвестиций инновационной направленностью для целей управленческого учета;
- разработать структурно-логическую модель управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях;
- на основе разработанной структурно-логической модели предложить методику управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях;
- разработать методику оценки эффективности инвестиций на создание инновационных продуктов, адаптированную к деятельности сельскохозяйственных организаций.

Объектом исследования являются инвестиции, связанные с разработкой и созданием инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях (крупных и средних).

Предмет исследования. Предметом исследования является совокупность теоретических, методических и практических аспектов управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов.

1.1. Область исследования соответствует требованиям паспорта специальностей ВАК 08.00.12 «Бухгалтерский учет и статистика», пунктов: п. 1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей»; п. 1.11 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции»; п. 2.7. «Инвестиционный анализ и оценка эффективности инвестиций».

Теоретической и методологической основой исследований послужили труды отечественных и зарубежных ученых по проблемам инвестиционной и инновационной деятельности, законодательные и иные правовые акты по регулированию инвестиций и их учета, а также монографические материалы, публикации периодических изданий, посвященные проблемным вопросам бухгалтерского и управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов, интеллектуальных активов. Изучение источников научных трудов позволило определить собственные взгляды на ряд вопросов в рамках исследуемой темы, а также выработать рекомендации по совершенствованию.

Информационно-эмпирической базой исследования послужили официальные данные сайта Министерства финансов Российской Федерации, Министерства сельского хозяйства Российской Федерации, статистические данные сайта Федеральной налоговой службы России, а также методические и информационно-аналитические материалы ряда периодических изданий по вопросам бухгалтерского и управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов (в том числе размещенные в сети Интернет).

Методология и методы исследования. В процессе исследования использовались следующие методы научного познания: системный и комплексный подходы к исследованию, логический, сравнительный и контекстный анализ, синтез, методы обобщения и конкретизации, методы индукции и дедукции, аналогии и формализации, классификации, систематизации, табличные и схематичные методы интерпретации данных. Названные методы позволили определить закономерности и противоречия, а

также проблемные области исследуемой темы, обобщить результаты исследования и провести практическую апробацию результатов работы.

Научную новизну исследования составляют теоретическое обоснование и разработка методических рекомендаций и практических указаний по осуществлению управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях.

В диссертации сформулированы и обоснованы следующие **основные положения**, обладающие элементами научной новизны:

- на основе обобщения основных теоретических концепций уточнено содержание экономических категорий «инвестиции» и «инновации» в сельском хозяйстве, что позволяет определить необходимые условия и направления развития системы управленческого учета инвестиционно-инновационной деятельности в сельскохозяйственных организациях;

- дополнены объекты классификации инвестиций в части выделения дополнительного объекта «инновационные инвестиции», что позволяет учитывать и отражать особенности инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях;

- построена структурно-логическая модель организации управленческого учета инвестиций, связанных с созданием инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях, элементами которой являются объекты управленческого учета, процессы управления, внутренние и внешние факторы, характеризующие инвестиционную среду, инструменты управленческого учета, что позволит проводить мониторинг состояния, развития и результативности инвестиционно-инновационной деятельности в сельскохозяйственных организациях;

- предложена методика управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях, в которой определен порядок формирования информации об инвестициях на каждой стадии и этапе создания инновационного продукта;

- разработана методика расчета эффективности инвестиций на создание инновационных продуктов с использованием системы ключевых показателей деятельности и форм управленческих отчетов, адаптированных к деятельности сельскохозяйственных организаций, которая позволяет получать информацию об эффективности вложений на все этапах инновационного проекта, а также координировать принимаемые управленческие решения.

Теоретическая значимость результатов исследования заключается в уточнении, а также разработке новых теоретических и методических аспектов учетного и аналитического обеспечения инвестиционных проектов в рамках инновационной направленности. Полученные научные выводы, выработанные методические подходы и рекомендации могут послужить базой для дальнейших теоретических и практических разработок с целью развития этой научной области и практической деятельности, найти применение в процессе обучения студентов и магистрантов экономического профиля при формировании учебно-методических материалов, чтении лекций по дисциплинам «Управленческий учет и отчетность», «Анализ хозяйственной деятельности», другим экономическим дисциплинам, связанным с инвестициями, инновациями и их управлением, а также с учебно-методическими центрами при формировании программ подготовки и переподготовки профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Практическая значимость результатов исследования определена возможностью применения его результатов сельскохозяйственными организациями, занимающимися созданием инновационных продуктов и их продвижением в своей деятельности. Использование предлагаемых положений, описанных в диссертации, позволит внедрить в сельскохозяйственной организации управленческий учет инвестиций на создание инновационных продуктов, определять затраты на каждом этапе НИОКР, будет способствовать повышению качества выполняемых работ и регистрации их результатов.

Основные выводы, рекомендации и предложения, сформулированные в диссертации, позволяют:

- значительно улучшить систему учета инвестиций в создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях;
- повысить информационное обеспечение инновационных проектов в сельскохозяйственных организациях;
- изыскать возможности разработки и применения альтернативных методик учетно-информационного обеспечения управления инвестиционными и инновационными проектами в сельскохозяйственных организациях.

Апробация результатов исследования. Обоснованность и достоверность, а также практическая значимость полученных выводов и результатов подтверждаются справками о внедрении. Результаты исследования используются в учетно-аналитической деятельности ЗАО «Озерский Молочный комбинат», селекционно-опытных станций ФГБОУ ВО РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, агрофирмы ОАО «Московское» по племенной работе», ООО «Агропромышленная корпорация АСТ Компани М».

Отдельные теоретические положения, выводы и практические рекомендации диссертационного исследования докладывались автором на научно-практических конференциях, проводимых в ФГБОУ ВО РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, ФГБОУ ВО «Грозненский нефтяной технический институт имени И.Д. Миллионщикова» (2006-2019 гг.)

Публикации. По результатам проведенного исследования опубликовано 19 подготовленных автором работ объемом 9,12 п.л., среди них – 6 статей в изданиях из Перечня рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертации на соискание ученой степени кандидата наук, общим объемом 2,59 п.л., 2 раздела в двух коллективных монографиях, общим объемом 4,19 п.л. (вклад автора – 1,65 п. л.).

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав (девять параграфов), заключения, библиографического списка и приложений. Содержание диссертации изложено на 149 страницах машинописного текста, содержит 25 рисунков, 17 таблиц.

1 Теоретические основы управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях

1.1 Экономическая сущность, классификация и виды инвестиций как объекта управленческого учета в сельскохозяйственных организациях

Динамическое развитие национальной экономики России невозможно без активизации инвестиционной деятельности.

В современной научно-практической литературе понятие инвестиции трактуется по-разному (Приложение А).

При рассмотрении инвестиций, большинство авторов, приводят их в аналогии с термином «капитальные вложения», который использовался в советский период. Если не акцентировать внимание на рыночное понимание вложений, то в этом термине можно увидеть, что основной упор сделан на расширение производительных сил (физического капитала) в виде основных средств путем создания, реконструкции, модернизации и т.д. Поэтому многие исследователи рассматривают «капитальные вложения» и «реальные инвестиции» как идентичные понятия. С этой позицией можно согласиться, только отчасти, так как, если речь идет о реальных активах и вложениях в них, то сюда можно отнести и лизинговое имущество, которое в бухгалтерском понимании, не является основным средством, а именуется как доходные вложения в материальные ценности. Другие авторы рассматривают в составе реальных активов и нематериальные активы [201, 11, 207] и др. Такой подход воспроизводит определение реальных инвестиций в традиционном понимании. В частности В.С. Бард отмечает «...к реальному капиталу (богатству) относятся не только материально-вещественные, но и невещественные ценности, в том числе

результаты НИОКР, разнообразная информация, образование работников и др. ...» [11, с. 26]. В таком случае, если абстрагироваться от материально-вещественного содержания, то под данное определение попадают и финансовые вложения, вложения в человеческий и интеллектуальный капитал. В свою очередь, понятие «капитал» более емкое, и оно шире, чем понятие «актив». Капитал может быть представлен различными видами активов (финансовых, нематериальных, реальных, информационных, интеллектуальных и др.).

Аналогичный подход у Савина В.Ю., который в своей работе, выделяет два вида реальных инвестиций (в материальной и интеллектуальной форме). К инвестициям интеллектуального характера он относит вложения, связанные с получением высшего образования, обучения на курсах специализированных, приобретения или совместное создание объектов интеллектуальной собственности [207]. В этом определении смешиваются в составе одного и того же актива, относимого к интеллектуальному, нематериальные, которые представляют собой определенные права, и инновационные активы, являющиеся по сути продуктом интеллектуального труда.

Примеров именно такого, традиционного подхода к пониманию инвестиций, через призму заложенного значения в капитальные вложения в советский период, в современной экономической литературе довольно много.

Капитальные вложения в период административного управления, как мы отмечали выше, носили плановый, интегральный и безвозмездный характер, с учетом государственных интересов, то есть основной акцент делался на макроэкономические показатели и их сбалансированности. Выделение средств, как правило, носило безвозмездный характер, а инвестиции, как известно, требуют возвратности и отдачи. Инвесторов интересует степень выгодности вложений, потенциальный риск их потерь. То есть приращение капитала должно быть компенсирующим для отказа инвестора от использования собственных средств на иные цели (текущие затраты), и оправдать риск и возместить потери, связанные с инфляцией в будущем [62, с. 8]. Поэтому рассматривать капитальные

вложения того периода и инвестиции в условиях либерально-экономических преобразований, сопряженные с переходом на инновационный путь развития, даже в ключе реального характера, как абсолютно идентичные, на наш взгляд не совсем целесообразно.

В свою очередь, в настоящее время сформировалась целая система категорий, заключающихся в характеристике явлений и процессов, имеющих место в инвестиционной сфере.

Мы согласны с В.С. Бард [11], термин «инвестиции» демонстрирует свое преимущество по отношению к термину «капитальные вложения», причем в лингвистическом, филологическом смысле слова, являясь более емким и в то же время более кратким и конкретным.

Основным недостатком приводимых разными авторами определений в области инвестиций и инноваций является их общеэкономический характер, то есть, не отражают специфику инвестиционной и инновационной деятельности конкретной отрасли. Данное обстоятельство обуславливает необходимость привязки совокупного понятийного аппарата инвестиций и инноваций к особенностям развития отечественного сельского хозяйства, что позволит определить присущие данной отрасли инвестиционные и инновационные приоритеты. Это важно также с точки зрения формирования системного управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов непосредственно для сельскохозяйственных организаций, основополагающие принципы которых могут быть использованы и в других отраслях и секторах экономики.

Из приведенных различными авторами определений вытекает, что инвестиции делятся на финансовые и реальные. В этой связи заслуживает внимания высказывание Ахмадова М.-Э.И. о финансовых инвестициях: «если речь идет о ценных бумагах, которые выпускаются с целью создания и увеличения уставного капитала, и прибыль, получаемая в форме дивидендов, имеет место, то каждый, кто вложил средства в эти ценные бумаги, является

инвестором. Такие средства являются инвестициями, и получаемый доход является инвестиционным. Но, рассматривая вложения в ценные бумаги, целью которых является получение спекулятивного дохода, возникающего в результате перепродажи, в результате повышения или понижения курсов ценных бумаг (они обычно носят краткосрочный характер), можно сказать, что они не носят воспроизводственного характера и не должны называться инвестициями» [7, с. 18].

Далее Ахмадов М.-Э.И. полагает, что «трудно провести чуткую грань между инвестиционным и спекулятивными операциями, однако отличия есть, и достаточно ясные: так, операции с ценными бумагами в банковской сфере определенно классифицируются на инвестиционные и торговые (спекулятивные). И хотя спекулятивные, или другими словами операции, проводимые на фондовых рынках, имеют некоторые положительные стороны (повышения благосостояние инвесторов в связи ростом цен на акции, что в свою очередь стимулирует их увеличивать своих инвестиции, то есть происходит частичный возврат в реальный сектор денежных ресурсов); однако существуют и негативные моменты: вследствие быстрого оборота денег и получения высоких прибылей за короткий срок в период экономических кризисов большая часть денежных ресурсов перекачивается из реального сектора в финансовый и не всегда возвращается обратно; кроме того, возникают различного рода финансовые пирамиды, крах которых, как и крах любого фондового рынка, ведет к тяжелым последствиям во всей экономической системе...» [7, с. 19].

Такой подход имеет право на существование при условии дополнения, что нельзя при рассмотрении инвестиций, например, в сельском хозяйстве, пренебрегать производственной сферой, делая акцент только на спекулятивные операции.

Особого внимания в определениях даваемых инвестициям, заслуживает позиция Барда В.С., который отмечает: «Инвестиции – это долгосрочные вложения реальных и финансовых ресурсов в проекты, осуществление которых

приводит к приросту реального богатства в материально-вещественной форме, сопровождаемому приростом денежного (финансового) богатства, или только к приросту последнего (за счет перераспределения денежных средств в обществе, когда одни обогащаются на потерях других)» [11, с. 29].

Мы разделяем такую трактовку, однако считаем, что целесообразно внести некоторые уточнения в нее.

В настоящее время эффективность деятельность организаций во многом зависит от интеллектуальных сотрудников.

Мы согласны с В.И. Масловым в том, что «...сегодня необходимо-новому ранжировать приоритеты: персонал, продукция и прибыль...» [135, с. 83].

Следовательно, знания (интеллектуальный капитал) в современной информационной экономике, как отмечают многие авторы в своих работах, становятся решающим экономическим ресурсом в развитии производительных сил в научно-техническую эпоху. Любым установкам на инновации предшествует генерирование интеллектуального капитала, которое в свою очередь, опосредовано определенными вложениями.

Таким образом, обобщая выше сказанное можно дать следующее авторское определение инвестициям в сельском хозяйстве.

Инвестиции в сельском хозяйстве – это совокупность долгосрочных вложенных инвестиционных ресурсов, приведшие к генерированию стоимости долгосрочного основного капитала в материально-вещественной, финансовой, информационной и интеллектуальной форме, в том числе долгосрочных биологических активов.

Такая трактовка значительно расширяет парадигму инвестиций, и в отличие от традиционного подхода к пониманию инвестиций, позволяет уделить внимание инвестициям на создание инновационных продуктов (инновационные инвестиции)

Как правильно отмечает Лупкина Е.В., «...огромное влияние на развитие учета оказала промышленная революция. С появлением фабрик, железных дорог,

с концентрацией рабочей силы и средств производства с новыми концепциями производства, собственности, капитала и управления, износа и амортизации происходило и совершенствование системы регистрации фактов оценки объектов и раскрытия информации в отчетности» [125, с. 48], что предопределило новые задачи бухгалтерского учета. В этот период и зарождается учет капитальных вложений.

Считается, что первым внимание основным средствам уделил Л.В. де Казо. Как известно, он для учета основных средств, предложил в системе счетов счета для учета основных средств: «Поле» «Стадо», «Постройки и инвентарь». На счете «Стадо» учитывались затраты по содержанию основного стада (фураж и др.) и калькулировалась себестоимость готовой сельскохозяйственной продукции (мясо, шкуры, копыта, молоко), счет «Постройки и инвентарь» – отражал затраты по строительству объектов основных средств.

Как видим, первые два счета были приемлемы больше для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Немного позже, в 1832 г., последовало предложение Ч. Бэббиджа. Оно заключалось в том, чтобы применять «Коммерческую арифметику» в отношении основных средств. Иными словами, были введены принципы амортизации основных средств и учета затрат на их ремонт.

Что касается нашей страны, на основе изучения научных трудов, можно выделить этапы развития учетной мысли и науки в сфере капитальных вложений под влиянием эволюции экономической ситуации. В частности, в своей книге С. Н. Бердышев в своих трудах выделяет три фазы формирования и развития учета капитальных вложений в нашей стране в СССР и в постсоветский период:

- 1) учет капитальных вложений в СССР довоенный период;
- 2) учет капвложений в СССР в послевоенный период;
- 3) развитие капитального строительства в постсоветский период [21] .

Основной акцент в его работе делается на капитальное строительство, что характерно данному периоду. Данные этапы, с учетом авторских дополнений отражены на рисунке 1.

Так, теоретическое осмысление учета капитальных вложений в нашей стране и проблем, связанных с ним, началось в 1930-х гг. Так, в период с 1935 по 1965 гг. заложены теоретические основы бухгалтерского учета капитальных вложений. В этот период активно формировались базовые концепции и принципы учета основных средств и вложений в них.

В развитие учета капитальных вложений в нашей стране огромный вклад внесли А.П. Рудановский (1863-1934 гг.) и А.М. Галаган (1879-1938 гг.).

В этот период были выпущены работы ведущих ученых такие как: «Вопросы учета основных фондов» 1939 г., автор И.А. Кошкина; «Бухгалтерский учет в промышленности» 1940 г., и учебно-методическое пособие «Курс бухгалтерского учета капитального строительства» 1948 г., автор М.Х. Жебрак; «Годовой отчет промышленного предприятия, включая отчет о капитальных вложениях» 1940 г., автор А.А. Афанасьев и др. [21].

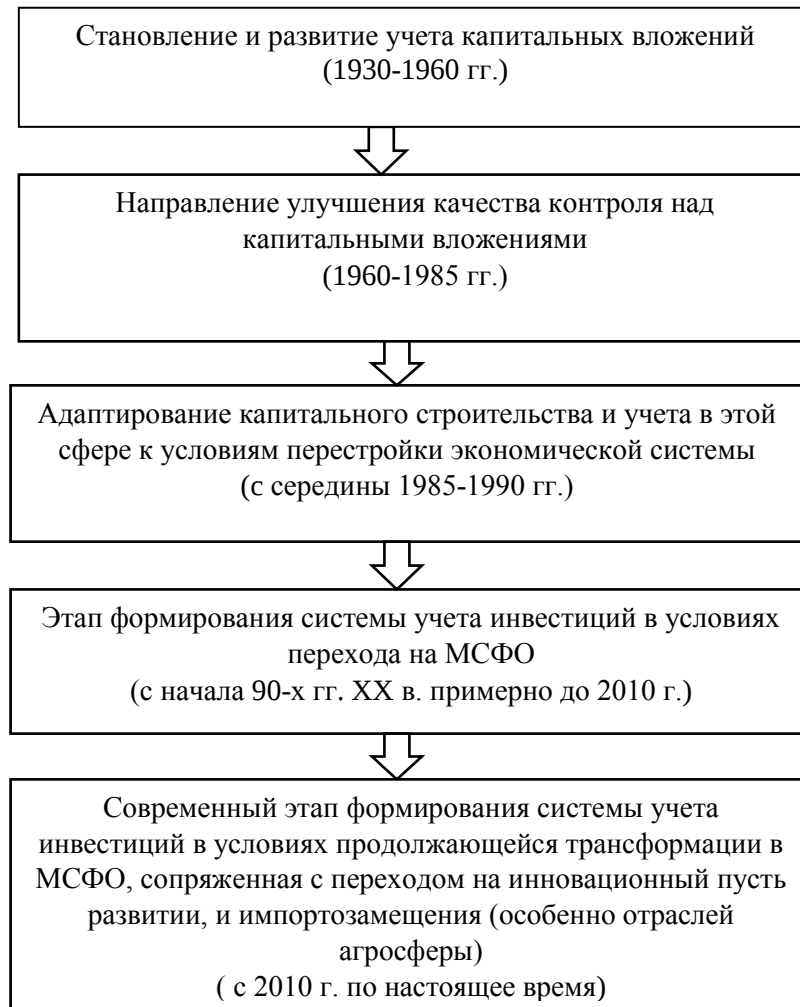


Рисунок 1 – Этапы зарождения и развития теоретических и практических аспектов бухгалтерского учета капитальных вложений в России

Данные работы, как отмечает автор, предопределили дальнейшее развитие учетной мысли в сфере капитальных вложений. Как видим, в основном они связаны с капитальным строительством. Это характерно послевоенному периоду, когда вводились в эксплуатацию все новые и новые индустриальные предприятия [21]. Ученые и практики того времени занимались формированием соответствующей концепции бухгалтерского учета основных средств и вложений в них, главной задачей которой была – контроль за капитальными вложениями, правильное и точное калькулирование себестоимости вводимых в эксплуатацию

новых объектов [21]. С финансированием в тот период проблем не было, в том смысле, что средства выделялись в рамках государственного планирования конкретных инвестиционных проектов, причем пассивно следовали за выделением на инвестирование реальных материальных ресурсов.

До середины 1980-х гг., власти все еще предпринимают попытки решить проблему отсутствия контроля над капитальными вложениями. На этот период приходятся работы, посвященные переосмыслению учета затрат, калькулирования себестоимости строительных работ с элементами планирования и бюджетирования.

В период радикальных реформ, в 1986 г., одним из первых законодательных актов является Постановление ЦК КПСС и Совета Министров СССР «О мерах по совершенствованию хозяйственного механизма в строительстве» от 14.08.1986 г. Далее оно дополняется, и вносятся некоторые исправления Постановлением Совета Министров СССР «О некоторых мерах по улучшению положения дел в капитальном строительстве» от 30.09.1990 г. [21].

В 1993 г. «утверждается Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (утв. Минфином РФ 30.12.1993 № 160. В данном положении, тоже, основной акцент делается на учет строительных работ». Необходимо отметить, что с момента вступления в силу, данное положение никаких изменений не потерпел.

На первом этапе капитального строительства в России (с 1992 по 1998 гг.) формируется нормативная база регулирования капитальных вложений, создаются довольно благоприятные условия в инвестиционной среде. Следующий этап (1998-1999 гг.) сопровождается экономическим кризисом, и главной задачей в этот период стало сохранение национального производства наследия экономики и вложений советского периода [21]. Кроме того, начиная с 1991 г. по настоящее время бухгалтерский учет реформируется в соответствии с МСФО.

Проводя различия бухгалтерского учета в период административной системы и в рыночных условиях ведения экономики, необходимо отметить различия между формами собственности.

Как известно, система бухгалтерского учета в СССР полностью соответствовала господствовавшей тогда модели функционирования экономики, основанной на централизованном планировании и управлении, когда преобладала государственная собственность. Главной задачей этой системы было обеспечение надлежащего контроля за выполнением государственных планов и, соответственно, сохранностью собственности государства.

В рыночной модели экономики положение предприятий коренным образом изменилось. Субъекты обрели экономическую самостоятельность и полностью стали отвечать за свою деятельность и ее результаты. В таких условиях предприятия все чаще прибегали к методам стратегического планирования, учитывая непредвиденные изменения во внешней среде, в том числе и инвестиционной, которые требуют совершенно новых методов и приемов управления. Соответственно и роль бухгалтерского учета повышалась, заключаясь в предоставлении достоверной информации для текущего и перспективного анализа и контроля.

В настоящее время реформирование бухгалтерского учета сопряжено с переходом на инновационную экономику, ориентированную на импортозамещение, в первую очередь отраслей АПК, что усиливает роль учетно-аналитической системы. На важность роли бухгалтерского учета и его адаптации к условиям инновационных преобразований, с учетом ухудшающих внешнеэкономических связей и необходимости ускорения импортозамещения, особенно в аграрном секторе экономики, указывают в своих работах и ведущие ученые В.М. Баутин, Л.И. Хоружий, Н.Н. Карзаева, А.С. Хусаинова и др. [13, 14, 15, 254, 253].

В свою очередь это означает зарождения нового этапа развития учета инвестиций, к которому будут предъявлены соответствующие требования.

Стоит отметить, что в контексте бухгалтерского учета термин «инвестиции» до сих пор практически не используется. В плане счетов для обозначения данного понятия используется название «Вложения во внеоборотные активы» при сохранении того же принципа учета. Это один из фактов, указывающих на то, что система бухгалтерского учета, в том числе и учета инвестиций, не приведена в полное соответствие с требованиями рыночной экономики.

Также необходимо отметить, что и в МСФО вопросам учета отдельных видов инвестиций посвящены два стандарта: МСФО 16 «Основные средства» и МСФО 40 «Инвестиционная собственность».

Как известно, в отечественном учете нет понятия «инвестиционная собственность». В ПБУ 15/08 «Учет расходов по займам и кредитам» упоминается термин «инвестиционный актив», объект, который предполагает значительный срок на подготовку к использованию, когда требуются существенные расходы на приобретение, создание (сооружение). Согласно п. 7 данного Положения инвестиционные активы представляют собой объекты незавершенного производства и строительства, впоследствии которые будут воплощены в основные средства (включая земельные участки), нематериальные активы или иные внеоборотные активы¹.

Как следует из определения, термин «инвестиционный актив» идентичен термину «незавершенные капитальные вложения», то есть ничего общего с инвестиционной собственностью данный актив не имеет. Здесь речь идет о расходах, в состав которых могут включаться проценты по полученному кредиту для покупки, создания (сооружения, строительства) внеоборотных активов. Ближе по смыслу термину «инвестиционная собственность» по МСФО в РСБУ является понятие «Доходные вложения в материальные ценности». Однако между ними есть некоторые отличия. Например, если доходными вложениями могут быть

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/08), утвержденное приказом Минфина РФ от 06.10.2008г. № 107н (ред. от 06.04.2015 г.). [Электронный ресурс] СПС «КонсультантПлюс» – Режим доступа: (дата обращения: 12.06.2016).

любые основные средства, то инвестиционной собственностью являются только объекты недвижимости. МСФО 40 статус инвестиционной собственности объекта определяют на основе профессионального суждения, а в РСБУ в настоящее время не предусмотрено профессиональное суждение, однако проект Федерального стандарта «Учет основных средств» такую возможность дает.

Инвестиционная собственность по МСФО признается в качестве актива в случае, когда есть вероятность того, что она в будущем принесет экономическую выгоду. При этом стоимость инвестиционной собственности подлежит надежной оценке.

Таким образом, если в отечественном бухгалтерском учете реальные инвестиции рассматриваются как процесс формирования долгосрочного актива (приобретение, строительство, создание и т.д.), то в международных стандартах они рассматриваются как уже готовые объекты (инвестиционная собственность). Мы согласны, наиболее важное значение имеют завершенные объекты, производственные мощности, введенные в эксплуатацию. Также необходимо отметить, что по МСФО, если объект основных средств используется в собственном производстве или в административных целях, то он не относится к инвестициям.

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» на котором ведется учет так называемых реальных инвестиций, в настоящее время по своему назначению является калькуляционным. Если рассматривать данный счет с исторической точки зрения, то, как было сказано выше, его возникновение стало возможным в системе командно-административной экономики — под влиянием централизованной системы управления и контроля за проектным делом, установления норм в строительстве.

В настоящее время, в силу стремительного роста проектно-строительных компаний полного цикла, предоставляющих в качестве подрядчиков полный комплекс работ и услуг застройщикам, хозяйственный способ строительства в хозяйствующих субъектах встречается крайне редко. Уже непросто найти

организации, которые, кроме своей текущей деятельности, способны выполнить весь комплекс работ по строительству объекта. К тому же строительная деятельность лицензируется, и не каждая организация может им заниматься.

С одной стороны, мы согласны с авторами, которые утверждают, что информация, которая на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» в таком разрезе, в котором представлена в настоящее время избыточна, и никакого интереса ни внешним пользователям (акционеры, инвесторы, кредиторы и т.д.) ни для бизнеса не представляет, кроме того не используется для составления регламентных отчетов [57, с. 132].

С другой стороны, если формирование объектов внеоборотных активов организации производит хозяйственным способом, то данный счет удобен для учета таких процессов и контроля за ними.

Итак, на основе вышесказанного в действующей системе российского бухгалтерского учета можно выделить следующие объекты инвестиций в основной капитал:

- основные средства, которые будут участвовать в производственной деятельности и доход, по которым получают в долгосрочной перспективе;
- средства (доходные вложения в материальные ценности), которые приобретаются или создаются в целях получения дохода от аренды и/или дохода от прироста их стоимости;
- нематериальные активы;
- инновационные продукты, инновационные проекты и др.

Качество формируемой в учетной системе информации во много зависит от точной и полной классификация инвестиций. Это позволяет целенаправленно и эффективно воздействовать на объект управления и производить выбор оптимального учетного инструментария с учетом его специфики.

В традиционной экономике расширяется круг участников инвестиционных процессов, роль государства в основном сводится к установлению и регулированию правил и норм функционирования рынка капиталов. В этих

условиях учету инвестиций отводится традиционная роль в системе управления. Эта роль заключается в пассивной поставке информации, которая необходима для осуществления контроля за процессом решения задач в зависимости от принятых решений.

Таким образом, инвестиционная политика в настоящее время приобретает инновационный характер. Как справедливо отмечает Духаев А.Д.: «...уже сегодня на долю новых знаний, воплощаемых в технологиях, оборудовании, образовании кадров, организации производства в развитых странах, приходится 70-80% ВВП. Это требует высокой степени участия государства в стимулировании научно-технического прогресса» [62, с. 14].

Революционные изменения в производственных и информационных технологиях, становление и развитие инновационной экономики обуславливают необходимость расширения парадигмы инвестиций с выделением в них отдельного направления – инновационные инвестиции (рисунок 2).

В соответствии с авторской схемой, представленной на рисунке 2, к инновационным инвестициям в сельском хозяйстве с учетом его специфики относятся:

- инвестиции в селекционно-генетические инновации;
- инвестиции в технико-технологические и производственные инновации;
- инвестиции в организационно-управленческие и экономические инновации;

инвестиции в социально-экологические инновации.

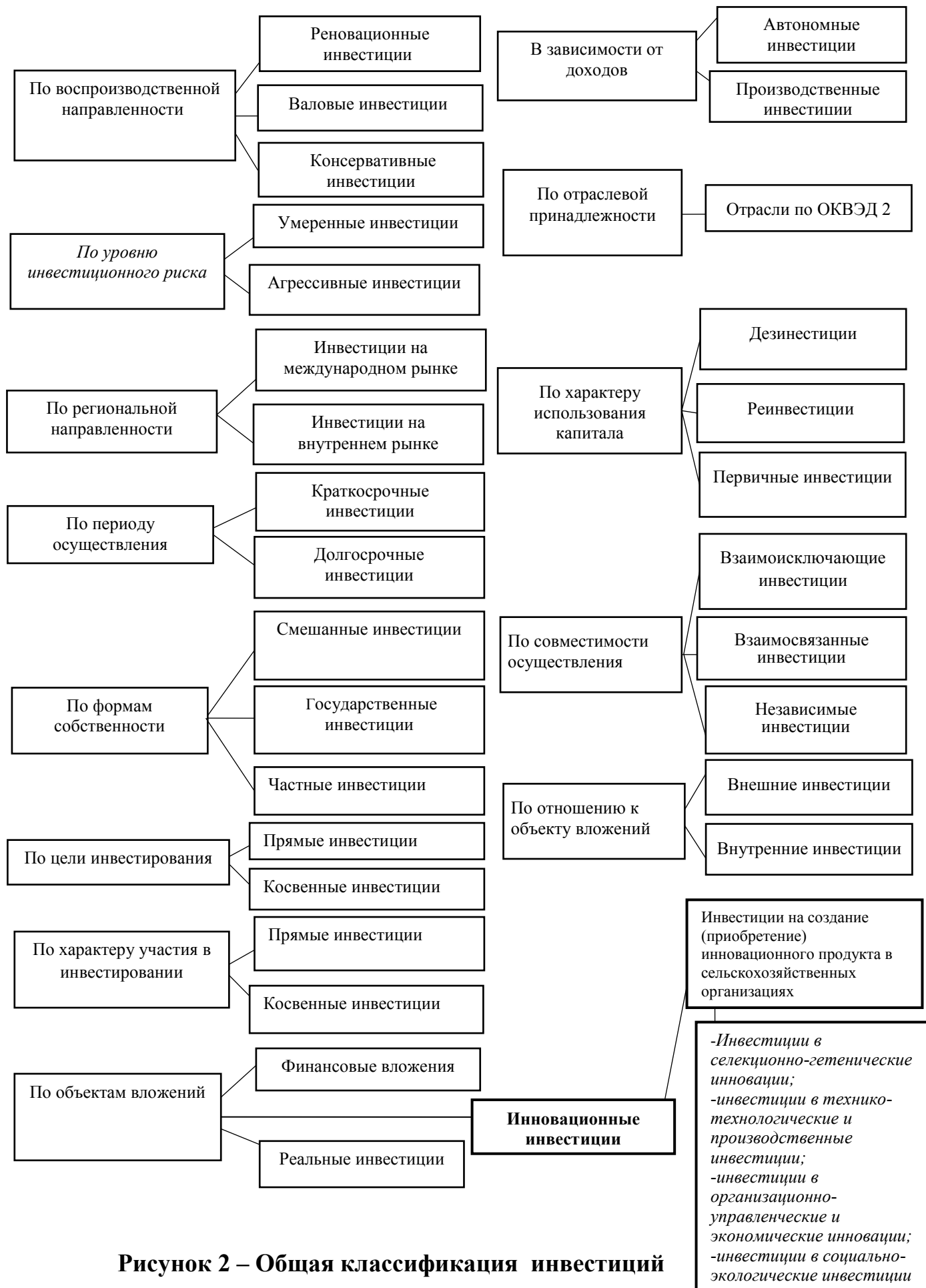


Рисунок 2 – Общая классификация инвестиций
(выделены предлагаемые автором признаки)

Следовательно, перевод российской экономики на инновационные рельсы обуславливает потребность по-новому рассматривать некоторые проблемы учетной науки в данной области, то есть в этих условиях возрастает роль учетной системы, и концепцией ее организации должно быть приспособление к происходящим активным изменениям в экономике.

Она должна быть обращена в будущее, а не традиционно отражать уже совершившиеся факты, также обладать достаточной оперативностью, чтобы своевременно воздействовать на отклонения и принимать соответствующие управленческие решения.

Бухгалтерский учет традиционно, как было отмечено, отражает уже совершившиеся факты. Однако в настоящее время, когда все очень быстро меняется, когда постоянно приходится сталкиваться с новыми, зачастую неожиданными и случайными факторами, влияющими на хозяйственную и иную деятельность, необходима такая учетно-информационная система, которая способствовала бы принятию правильных и оперативных управленческих решений, позволяющих организациям не только выживать, но и быстро адаптироваться, вливаться в переменчивые условия инновационной экономики.

Таким образом, функции, как бухгалтерского учета, так и самой бухгалтерской службы, в этих условиях расширяются, заключаясь в процессах анализа, планирования и прогнозирования, прямой и обратной связи. Налаженная целесообразная работа в условиях инновационной экономики, жесткой конкуренции, решения проблем выживаемости потребует усиления учета, планирования, дальнейшего экономического анализа как хозяйственной деятельности в целом, так и его инвестиционно-инновационной составляющей.

Это обуславливает необходимость определения места инвестиций в инновационные разработки как одного из направлений в управленческом учете в виде хозяйственной жизни, связанных с вложениями средств и элемента формирования стоимости инновационного продукта, как результата исследований и разработок.

1.2 Производство инновационных продуктов и его особенности, влияющие на организацию управленческого учета в сельскохозяйственных организациях

Хасбулатов Р.И. в своей статье отмечает, что «слова «модернизация» и «инновации» стали одними из наиболее распространенных в ходе и после глобального кризиса 2008 – 2010 гг. Разумеется, они отражают понимание обществами необходимости существенных изменений в самих технологических основах производства многих стран мира, в том числе в самых развитых странах, которые отстают не только от ожиданий общества, но и определенной мере от существующего научно-технического потенциала, ими достигнутого. Это относится и к нашей стране, руководство которой уже несколько лет пытается осуществить кардинальную модернизацию экономики страны преимущественно через массовое внедрение инновационных технологий»².

Эффективное развитие сельского хозяйства, решение задач роста объемов производства отечественной сельскохозяйственной продукции, в том числе за счет создания новых биологических активов, невозможны без инновационного развития сельского хозяйства. Это в свою очередь требует поиска источников инвестиций, повышения инновационной активности сельскохозяйственных организаций.

Поскольку на сегодняшний день единой теории инноваций не существует, то на основе обозначенных этапов нами выделены концептуальные подходы в рамках различных школ и направлений экономической теории их систематизации, проведен контент-анализ их сущности в целях возможности последующего формирования инновационной модели экономики в аграрном секторе. Ниже

² Хасбулатов Р. И. Модернизация экономических систем и инновации: условия и предпосылки / Р. И. Хасбулатов // Вестник РЭА. 2011 – № 4 – С. 31-38

приводятся характерные особенности сущностной основы этих теоретических подходов [154].

В **эволюционном подходе** генезис инновационного развития был связан в начале XX века с работой немецкого экономиста Вернера Зомборта «Революционный переворот в капитализме» (1913 г.), где он применительно к экономике впервые ввел термин «созидательное разрушение» в качестве движущей силы коренных технических изменений в капиталистической системе хозяйствования. Идея «созидательного разрушения» восходит к философскому закону «Отрицание отрицания», что означает, по существу, замещение старых форм и качеств новыми, отражая тем самым диалектику развития общества и материи. Ее принял американский экономист австрийского происхождения Йозеф Шумпетер как парадигму (образец) технологического развития на базе инноваций. В своем научном труде «Теория экономического развития», опубликованном в 1939 г., он рассматривал идею «созидательного разрушения» как средство описания противоречий природы коренных технологических изменений. Он подчеркнул, что «инновации, будь то товары, новые процессы или просто новый способ делать что-либо, и составляют суть капиталистического двигателя» [263, с. 154].

Поскольку **инновации** («в способе делания вещей») Й. Шумпетер понимал, как исторически необратимую переменную, он впервые выдвинул идею о роли предпринимателя в инновационном процессе, введя соответствующий термин. Именно в этом ключе он рассматривал инновационное развитие, выставляя при этом одно из главных условий — необходимость обновления средств производства, причем ряд инноваций как справедливо считал автор, не может быть создано на базе старых производственно-технических систем. Он считал, что при разрушенных цепочках воспроизводства, особенно в ходе кризиса, основа, на которой возможно получение новой комбинации, практически отсутствует, то есть в этих условиях, как он подчеркивает, инновациям предшествует создание новых средств производства.

Таким образом, с точки зрения Й. Шумпетера, инновации в связи с двойственной природой процесса «созидательного разрушения» являются не только движущей силой прогресса, но и причиной повторяющихся рецессий и циклического поведения темпов роста и других экономических показателей.

Следовательно, внедрение инноваций и последующее восстановление экономического равновесия нового уровня выражаются неравномерным экономическим ростом [263, с. 156]. В связи с этим, говоря об эволюции в рамках «созидательного разрушения», Й. Шумпетер пояснял, что она неравномерна, прерывиста, беспорядочна. При этом он имел в виду разрушение структур, которые существуют, то есть серию «взрывов», в соответствии с которыми осуществляется рост и происходит развитие.

Фундаментальный методологический анализ эволюционной динамики экономики и обоснование ее связи с инновационным развитием были осуществлены выдающимся русским экономистом-профессором Н.Д. Кондратьевым параллельно с исследованиями Й. Шумпетера, с которым Н.Д. Кондратьев состоял в непосредственной переписке. На основе проведенного анализа порядка появления и исследования новых технологий, а также их влияние на научно-технические и социально-экономические достижения наиболее развитых государств мира, Н.Д. Кондратьев в 20-х гг. XX в. выдвинул теорию волнообразного развития мирового научно-технического прогресса. Согласно его концепции, каждые 45-60 лет меняется основополагающая технология производства, что приводит к резкому росту экономических показателей и ускорению общественного развития. Безусловно, происходит это только в тех странах, где уровень науки, техники, человеческий потенциал позволяют использовать данную технологию. Н.Д. Кондратьевым было выделено пять таких периодов, или, как он их назвал, волн технологического развития [102]. Пятая волна (в настоящее время – по Кондратьеву), охватывающая период с 1985 по 2035 гг., характеризуется им как радикальное изменение в инновационных технологиях и способах производства, что подтверждается на практике

совместным распространением компьютерной техники и информационных технологий, беспрепятственным всемирным информационным обменом с помощью глобальной сети Интернет.

Несмотря на разные научные и идеологические взгляды и корректировку Н.Д. Кондратьевым «шумпетерского» подхода, можно с полным правом считать их основателями особой ветви эволюционной теории, стоявших у истоков инновационно-технологического направления эволюционной экономики.

Среди современных исследователей, использующих методологию эволюционного подхода, следует отметить А. Алчиана, Р. Нельсона и Н. Уинтера, К. Фримен, Дж. Доси, К. Перес; среди отечественных ученых - В.И. Маевского и С.Ю. Глазьева. Так, А. Алчиан ввел идею эволюционного отбора в экономическую теорию, Р. Нельсон и Н. Уинтер также обнаружили факты, несовместимые с традиционными представлениями ортодоксальной экономической теории. Одновременно с критикой этой теории ими получены новые знания о содержании процессов экономического развития. Они расширили исходные положения экономической теории до более полного отражения реальной действительности, ввели термин «эволюционная» и довели базовую идею эволюционного подхода до уровня нового направления (парадигмы) в экономической науке [173].

Одной из ярких представительниц неошумпетерианского направления, исследующих эволюцию экономической системы, является венесуэльский экономист Карлота Перес. Как и Й. Шумпетер, она считает, что процесс технологического развития связан с перманентными прорывами в виде революций. В рамках длинных волн Н.Д. Кондратьева К. Перес выделяет четыре основные фазы в каждой из них, последовательно характеризуя происходящие глубинные изменения: внедрения, агрессивного инвестирования, синергии и зрелости.

Наряду с исследованием К. Перес этапов технологического прогресса и связанного с ним сложных процессов влияния технологических и экономических

изменений на функционирование экономической системы на основе подхода Шумперера идеи Н.Д. Кондратьева в настоящее время развивают, как было отмечено, российские ученые В.И. Маевский и С.Ю. Глазьев.

В.И. Маевский свои теоретические взгляды связывает с обоснованием эволюционной теории и ее роли в раскрытии содержания современного этапа инновационного развития в условиях трансформации в постиндустриальную экономику, критикуя при этом официальную неоклассическую теорию в несостоятельности за то, что она рассматривать инновации в качестве основного двигателя экономической эволюции. При этом он акцентирует внимание на том, что в эволюционной теории монополизм, неравновесии и нововведения являются взаимосвязанными понятиями.

Первостепенное значение в данном подходе придается развитию как процессу качественных изменений, и в связи с этим делается разграничение между теми субъектами, которые осуществляют эти изменения, и теми, кто им противодействует, то есть происходит деление их на новаторов и консерваторов. Первые сознательно идут на нарушение равновесия для достижения максимальной прибыли, тогда как вторые пытаются сохранить достигнутый уровень. Однако здесь действует фактор неопределенности, обусловленный конкурентной борьбой между этими субъектами. В свою очередь неопределенность порождает инновационные риски, которые в полной мере согласуются с неравновесной природой инновационной сверхприбыли. Как правило, в конкурентной борьбе преуспевают новаторы. Ими вытесняются наименее эффективные консерваторы, захватывая большую долю на экономическом пространстве, что в свою очередь приводит к экономическому и технологическому прогрессу в экономике. Однако, как справедливо отмечает ученый, «неоклассики не обращают внимание на данный нюанс» [128], хотя он полностью подтверждается практикой хозяйственной жизни.

Логическим продолжением эволюционного подхода являются исследования С.Ю. Глазьева, выполненные им в рамках продолжения научной программы Н.Д.

Кондратьева. Акцент его поиска направлен на анализ и прогнозирование длинных волн в ходе экономического развития. При этом он выделяет и описывает **технологические уклады** (всего их выделено шесть). Каждый из укладов имеет структуру, которая включает в себя ключевой фактор, ядро и ключевую отрасль.

По мнению С.Ю. Глазьева, в настоящее время происходит процесс замещения пятого уклада шестым инновационным укладом, начавшимся, по его расчетам, с 2010 г.

В этой связи весьма интересным является проведенный А.В. Голубевым анализ состояния сельского хозяйства и предпосылок его инновационного развития. Им отмечается, что к пятому технологическому укладу, основанному на инновациях, можно отнести лишь весьма небольшую часть хозяйств – в основном птицеводческого, свиноводческого направления, а также предприятий с овощеводством защищенного грунта. Абсолютное большинство сельскохозяйственных организаций относятся в основном к третьему-четвертому укладам, требующим глубокой модернизации [46].

Рассмотренные позиции представляют собой стратегическую модель видения необратимых процессов инновационного развития экономики, которая вскрывает проблемы разнообразия, проясняет ряд закономерностей взаимодействия агентов, изменения их реакций и поведения, ощущения ими перспективы и готовности к будущему. Идеи, развиваемые в рамках эволюционного подхода, означают, что инновации возможны не только при наличии генератора, представленного в качестве изобретательских способностей и смелости предпринимателей, а также поддержки властных структур с их поощрительной политикой, – решающую роль в появлении инноваций призвана сыграть такая способность среды, как их принятие и распространение.

Институциональный подход содержит непосредственную связь эволюционных и ресурсных направлений экономической теории и применительно к инновационному развитию синтезирует их.

С исторической точки зрения, истоки этого направления, связанные с идеей инновационной системы хозяйствования, ведут к учению К. Маркса. Еще в 1902 г. известным марксистом Е. Трубецким в сборнике «Проблемы идеализации», в статье «К характеристике учения Маркса и Энгельса о значении идей в истории», приводятся выдержки из статьи К. Маркса, которая предназначена к публикации в американской военной энциклопедии, в которой он писал: «...почти все основные инновации, в том числе и социальные, и экономические, пришли в мирную жизнь из армии. Даже зарплата как таковая... появилась в римских легионах»³. Поэтому не без основания

С. Чернышев, Ю. Милуков, В. Умнов и А. Чадаев считают К. Маркса одним из основоположников раннего институционализма.

Обобщенное представление современных процессов экономического развития ведущие теоретики этого направления связывают с созданием демократической систем и эффективных механизмов хозяйствования на основе базовых посылок новой экономической парадигмы – общественных институтов. При этом развивающаяся институциональная теория учитывает инновационную (технологическую составляющую) организации общественного производства как доминанту над классовой структурой.

Что же представляют собой институты?

Согласно Дугласу Норту это набор строгих правил (конституций, законов, предписаний, которые вводятся государством), неофициальных норм (общепринятых правил поведения, обычаев, этики, которые также важны, как и официальные правила, и, наконец, методов контроля за их выполнением. Все вместе они образуют мотивационную среду обществ и экономик. Институциональное развитие экономики происходит под влиянием взаимодействия между институтами и организациями, когда первые определяют «правила игры», а вторые являются «игроками» [181].

³ Кризис? Экспансия! Как создать мировой финансовый центр в России / Под ред. Чернышева. – М. : Изд-во «Европа», 2009. – С. 101-102.

Джеффри Ходжсон выразил свое мнение на этот счет следующим образом: «Лично я определяю институты в основном как долговременные системы правил, которые сложились и укоренились, которые наполняют структуру социальными взаимодействиями» [250, с. 11].

Точки зрения, утверждающие, что институты имеют влияние на экономический рост и устойчивость (долгосрочную) социальной системы, причем с акцентом на экономику благосостояния, придерживаются и другие представители институционального подхода: А. Сен, Дж. Роулс, А. Пигу.

Таким образом, с помощью институционализма можно конкретизировать и уточнить особенности, характеризующие процессы, связанные как с эволюцией институтов, так и с отдельными свойствами технологической эволюции, дать важный материал для экономической политики, однако при этом возникают проблемы разработки ее инструментария и оценки социальной эффективности.

Значительный вклад в решение этой проблемы внесли представители российской институциональной школы И.И. Яншул, К. Бабст, Л.И. Абалкин, В.Л. Макаров, А.И. Татаркин, Е.В. Попов, О.В. Иншаков. Особая роль в возрождении российской институциональной традиции принадлежит академику Д.С. Львову, который вслед за Н.Д. Кондратьевым и С.Г. Струмилиным в своем подходе сумел связать управление экономикой с институтами и порождаемыми ими условиями, определяющими направления развития экономики. Основное значение в развитом им структурно-институциональном подходе придается фундаменту социальных отношений на основе повышения эффективности природно-ресурсного потенциала России, государственной политики, структуры экономики и института собственности как базиса социально-экономического развития [126].

Глубокий сравнительный анализ инновационного развития в русле институциональных аспектов изложен в работах д.э.н., профессора О.С. Сухарева. Обобщением его тезисов о факторах экономического роста является выделение в экономике четырех важнейших элементов, состояние которых, по его мнению, определяет такие категории, как качество, темпы роста

экономики и то, что при этом включено в структурные изменения. Параметры выделенных им подсистем обуславливают возможности экономического роста (Рисунок 3).

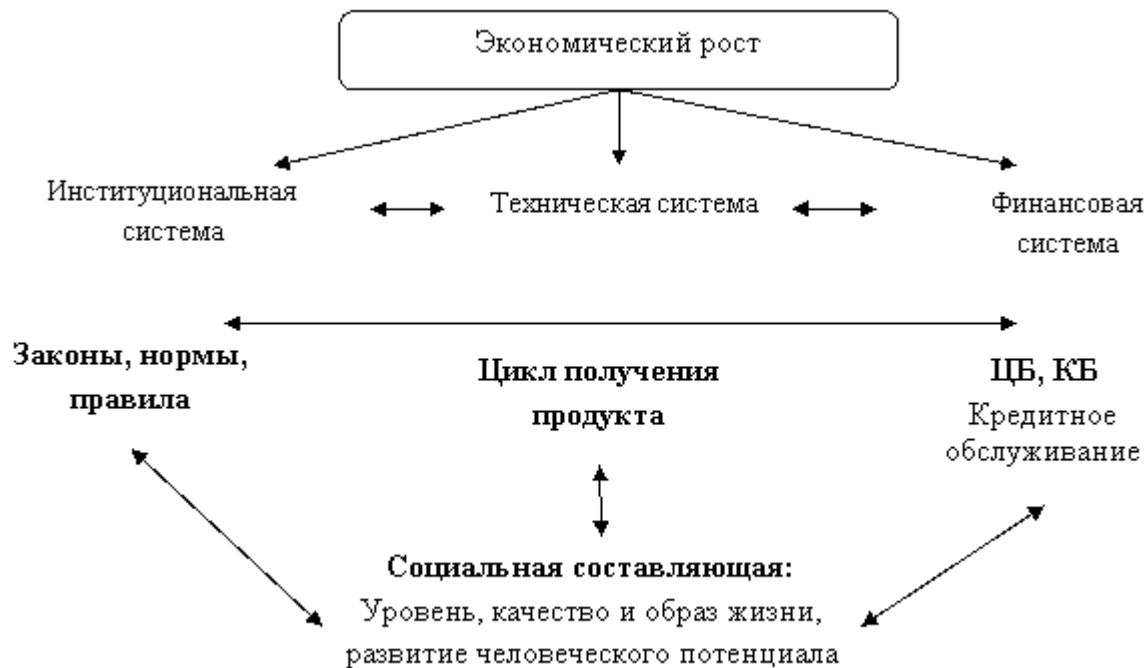


Рисунок 3 – Подсистемы экономики, обеспечивающие экономический рост

На наш взгляд, указанный подход с учетом российских реалий хозяйственной жизни представляется правомерным и логически обоснованным. Современная экономика – это, конечно же, производственно-технологическая система, представленная реальными секторами и их технологическим уровнем; это финансовая, институциональная система, состоящая из законов, правил, норм и моделей поведения; это, наконец, социальная система, то есть такая общественная структура, которая определяет и уровень, и качество, и образ жизни населения страны, как и возможности развития потенциала человека.

Исходя из обозначенного подхода в контексте изменения институтов, О.В. Сухарев считает, что императивом технико-технологического развития является формирование условий для инноваций на основе специфических знаний,

в связи, с чем его представление о техническом прогрессе является двояким. Раскрывая процесс появления новых продуктов (инноваций), новых технологических решений, О.В. Сухарев предлагает цепочку развития «Наука-производство» на основе жизненного цикла, состоящего из семи этапов. «Это возникновение идеи (фундаментальные исследования); проведение НИР и ОКР (прикладные исследования); формирование (разработка, получение) технологии производства; возникновение (получение) продукта, подразумевающее подготовку производства; непосредственное производство, что может предполагать запуск в серию; вынесение оценки перспектив; деятельность в дальнейшем – в период рождения новой идеи или на этапе осуществления прикладных исследований, а также совершенствования технологии» [225, с. 55]. Автор считает, что предложенную цепочку развития целесообразно использовать для понимания логики развития при осуществлении анализа технического и технологического прогресса, причем на достаточно длинных интервалах.

Поведенческий подход (концепция организационного развития) предполагает новую идею об экономическом поведении хозяйствующих субъектов на микроуровне при переходе на инновационный путь развития.

В определенной мере основы данного подхода опираются на теорию экономических изменений Р. Нельсона и С. Уинтера, которые при описании характеристики эволюционного процесса фирм в научный оборот ввели понятие «организационные рутины» или компетенции. Однако отметим, что организационные рутины в рамках эволюционной экономики указанных авторов рассматриваются в качестве «генов» предприятия, предусматривающие твердо установленные процедуры и правила, связанные с реализацией управленческих и рабочих процессов. Такое определение отличается сложностью, препятствующей точному пониманию процесса изменения самих рутин, а также пониманию того, насколько поведение агентов является нормальным и чем оно должно нормироваться, насколько предсказуемы и эффективны процедуры прогноза. Кроме того, нуждается в уточнении положение о фирмах, ведущих поиск

инноваций. Дело в том, что множество фирм, особенно российских, не соответствуют данному критерию, что отрицательно сказывается на формировании и реализации стратегических целей, способствующих развитию и росту потенциала организации.

Современные условия, связанные с деятельностью предпринимательских структур, должны учитывать влияние множества внешних и внутренних факторов. К сожалению, не все имеющиеся модели и методы способны адекватно отражать все процессы, с помощью которых можно реально формировать и осуществлять стратегические цели развития.

Однако отметим, что продуктивными в теории и практике менеджмента являются организации, способные своевременно и адекватно учитывать, и анализировать положительные и отрицательные последствия грядущих изменений.

Ресурсный подход возник как потребность в научном обобщении и объяснении экономической практики в 90-е гг. XX в. на стыке экономической теории, теории организации и исследований стратегического менеджмента и применительно к теории стратегии, будучи тесно связанным с эволюционным подходом. Одна из его сильных сторон заключается в том, что стратегический успех инновационных организаций объясняется внутрифирменными актами выбора ресурсных комбинаций с целью укрепления конкурентных преимуществ в будущем.

Основной постулат ресурсной концепции заключается в том, что устойчивая неоднородность предприятий является следствием обладания уникальными ресурсами, которые, в свою очередь, обладают источником дополнительных экономических рент, дают фирмам конкурентные преимущества.

Тенденция изменения экономики в начале XXI в., по утверждению некоторых экономистов, непосредственно связана с изменением источника экономического роста, приходящего на смену основным факторам производства: земли, капитала и труда. Например, А.Я. Рубинштейн отмечает, что «мы

наблюдаем эпохальную смену лидерства, когда капитал, главенствующий несколько веков при формировании и развитии индустриального общества, в конце XX в. уступает пальму первенства высококвалифицированному творческому труду» [133, с. 217].

Вступление России в ВТО, особенно в области сельскохозяйственного производства, обуславливает развитие инновационных процессов.

«Инновации классифицируются как технические, экономические, финансовые, социальные, культурные, политические и т.д. инновация представляет собой результат материально-предметной и интеллектуальной деятельности людей, направленной на удовлетворение потребностей людей и общества в целом» [247].

Основные определения, даваемые разными авторами инновациям приведены в приложении Б.

В проекте закона «Об инновационной деятельности в российской федерации» дается следующее определение инновациям: «Инновации - конечный результат инновационной деятельности, получивший реализацию в виде нового или усовершенствованного товара (работы, услуги), реализуемого на рынке, нового или усовершенствованного технологического процесса, используемого в практической деятельности»⁴

В книге «Инновационная деятельность в аграрном секторе экономики России» [78], изданной в 2007 году отмечается, что «сельское хозяйство и производство пищевых продуктов являются мощным стимулом для развития многих сфер науки и в целом инновационного процесса, поскольку они полностью охватывают взаимосвязанную систему жизнедеятельности «Природа – человек – экономика». Эта система, располагая своим научным потенциалом, использует инновационные достижения всех других отраслей науки и в то же время предоставляет ресурсы для их функционирования и развития» [78, с. 621].

⁴ Законопроект от 26.03.2013 Федерального закона «Об инновационной деятельности в российской федерации»

Инновации в АПК можно классифицировать по видам, отраженным на рисунке 4 [Там же].

Аграрный сектор подвержен высокому уровню рисков, таким, как погодные, экономические, ценовые, кредитные, управленческие, в том числе в сфере инноваций. Кроме того ситуация усугубляется такими специфическими для сельского хозяйства факторами, как повышенная капиталоемкость обновления материально-технической базы, ограниченность собственных источников накопления для достижения качественного нового уровня организации и технологии, традиционная отсталость сельского хозяйства [185].



Рисунок 4 – Классификационные виды инноваций в АПК

Кроме того, «одной из особенностей сельского хозяйства является то, что объектом труда и средствами труда являются биологические объекты, которые создаются и улучшаются человеком в результате длительной кропотливой селекционной работы. Именно генетический потенциал пород животных и сортов (гибрид) растений сегодня определяет будущие возможности и перспективы развития отраслей и подотраслей сельского хозяйства» [257].

Инновационный продукт в сельском хозяйстве, в том числе и селекционное достижение, следовательно, формируются с использованием интеллектуальных ресурсов, базирующихся на особенностях и знаниях законов природы.

На основании трактовок категорий инвестиций и инноваций, даваемых в различных публикациях, с некоторым уточнением и с учетом отраслевых особенностей (длительный характер процесс разработки инновационного продукта; объектами исследований являются живые организмы, развивающиеся на основе биологических законов, а также биотехнологические процессы и др.) можно дать следующие определения данным терминам для целей управленческого учета.

Инновации в сельском хозяйстве – это конечный (новая, или усовершенствованная продукция, в виде новых сортов растений, новых пород животных) либо промежуточный результат инновационного проекта (процесса или деятельности), воплощенный в инновационного продукта (гибрид нового сорта растений, новой породы животных).

Инновационный продукт в сельском хозяйстве – результат научных исследований и разработок (гибрид нового сорта растений, новой породы животных, технология, процесс или знание), внедрение которого в практическую деятельность позволяет получить новую (усовершенствованную) продукцию, или порождающие значимые изменения в социально-экономической практике.

Кроме того, нужно отметить, что сельское хозяйство более подвержено неопределенностям, оно непредсказуемо, и риски случайностей здесь велики.

Очевидно, что эти особенности влияют и на организацию управленческого учета – как в сельском хозяйстве в целом, так и управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов, например, селекционных достижений. Это обуславливает расширения функций бухгалтерского учета путем интеграции в него управленческого учета со встроенной подсистемой учета инвестиций на создание инновационных продуктов.

1.3 Основные принципы и задачи управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях

В нашей стране традиционно сложилась и успешно функционировала единая система хозяйственного учета, в состав которого входили бухгалтерский, статистический и оперативный учет.

В планово-административной системе ведения экономики, и на протяжении ряда лет переходного периода бухгалтерский учет представлял собой единое целое и являлся информационной базой для составления финансовой отчетности, для анализа и контроля хозяйственной деятельности, а также для принятия необходимых управленческих решений. Показатели бухгалтерского учета подтверждались данными детального аналитического учета, порядок ведения которого, как и набор и содержание отчетности, определялся с учетом отраслевой принадлежности соответствующего предприятия.

В последнее время, мы стали свидетелями появления налогового, финансового и управленческого учета. Появление управленческого учета призвано заменить ранее действующий хозяйственный учет.

То есть, понятие управленческого учета в отечественной практике появилось относительно недавно, и все больше и больше получает свое развитие.

Исторически методология управленческого учета формировалась под влиянием, как национальных традиций, так и развития производства, общественного сознания. Началом эволюции управленческого учета считается середина XIX века, с возникновением калькуляционного учета. Официально он был признан в 1972 г. американской ассоциацией бухгалтеров, которая разработала программу подготовки специалистов в области управленческого

учета с последующим присвоением выпускникам квалификации бухгалтера-аналитика.

Возникнув в США как отдельная подсистема бухгалтерского учета, управленческий учет за достаточно короткий период распространился в странах Европы, Японии, Канаде и др.

Появление управленческого учета является объективно обусловленным тем, что в условиях создания и функционирования транснациональных корпораций, усиления концентрации капитала, внешней и внутренней конкуренции, кооперирования и комбинирования производства и ряда других процессов традиционный бухгалтерский учет уже не мог оперативно представлять информацию для нужд управления предприятиями, особенно в части управления затратами [68, с. 93].

Несмотря на то, что понятие управленческого учета за рубежом используется уже более полувека, в нашей стране оно появилось, как было отмечено выше относительно недавно, и однозначного определения ему нет.

Некоторые авторы рассматривают управленческий учет в узком его понимании, то есть, как подсистему бухгалтерского учета, которая обеспечивает информацией работников аппарата управления, то есть, управленцев, используя дополнительные субсчета или аналитические счета.

Другие авторы трактуют управленческий учет в более широком смысле, как систему управления организацией, которая охватывает все функции управления (планирование, организация, учет, контроль и анализ) и позволяет принимать обоснованные управленческие решения.

Если исходить из первого подхода, то в этом случае, как правильно отмечает в своей статье Я.В. Соколов следует признать, что первым появился управленческий учет. Ведь, действительно, Л. Пачоли свою книгу «Трактат о счетах и двойной записи» писал для управленцев (купцов) как в помощь ведения учета, хозяйственных операций (фактов), то есть, не для внешних пользователей.

Бухгалтерский, так называемый финансовый учет появился, когда на фондовых биржах США начали требовать отчетность [215].

Поэтому определение управленческого учета в работах отечественных ученых пока остается дискуссионным.

Так, В.Ф.Палий характеризует управленческий учет следующим образом: «Управленческий учет – это не только наблюдение и обобщение полученной информации. Это, прежде всего, система внутреннего оперативного управления. Суть управленческого учета заключается в предоставлении информации, которая необходима или может пригодиться менеджерам в процессе управлений предпринимательской деятельности, причем в ресурсах и объемах, не присущих финансовому учету» [187, с. 5].

Т.П. Карпова характеризует управленческий учет следующим образом: «Управленческий учет – это область знаний, которая необходима каждому, кто занимается предпринимательством. Менеджер несет ответственность за выполнение целей, поставленных ему администрацией или учредителями предприятия. Результаты деятельности менеджера во много зависят от информации, которую он использует для планирования, контроля и регулирования управленческой деятельности и принятия решений» [87, с.8].

М.А. Вахрушина рассматривает управленческий учет в качестве связующего звена между учетными процедурами и управлением организацией [34, с. 12].

Предметом управленческого учета, по мнению М.А. Вахрушиной выступает производственная деятельность организации, а операции финансового характера находятся вне рамок управленческого учета.

Г.М. Лисович и И.Ю. Ткаченко, также отмечают, что развитие управленческого учета базируется на базе производственного, калькуляционного учета. Поэтому основное его содержание – учет затрат на производство и калькулирование [119].

В данном случае мы согласны с Соколовым Я.В., что в этом случае происходит разрушение единой системы бухгалтерского учета, когда из нее «выпадает центральный раздел: учет затрат и калькуляция себестоимости» [215].

Алан Апчерч [5, с. 43] рассматривает управленческий учет в качестве предоставления информации, полезной для руководства в принятии необходимых управленческих решений в планировании и контроле».

Из приведенных определений можно отметить, что мнения большинства специалистов сходятся на четырех основных аспектах:

- направленность управленческого учета на будущее;
- предназначение информации управленческого учета для внутренних пользователей (менеджеров);
- оперативность предоставляемой информации;
- помимо учетных функций вверяют управленческому учету такие инструменты как: планирование, контроль и анализ.

Особого внимания заслуживает подход В.Э. Керимова [90, с. 25], который рассматривает управленческий учет, как единую информационную систему организации, которая не ограничивается учетными процедурами, часть информации которой (статистическая, налоговая и бухгалтерская (финансовая) отчетность) предназначена для внешних пользователей, а другая часть – составляет коммерческую тайну организации, и предоставляется менеджерам разных уровней. Как отмечает автор, об этом как свидетельствует как мировая, так и отечественная практика.

Необходимо отметить, что применение современных автоматизированных форм учета позволяет оперативно формировать любую необходимую информацию, за любой период времени, или отчетной даты. И если рассматривать управленческий учет строго в рамках бухгалтерского учета, с элементами оперативности, то все хозяйственные факты, так или иначе, находят свое отражение в первичных документах. И соответственно в момент их фиксации информация находится в текущем оперативном режиме. Однако для

управленческой функции массив информации, при ее учетной ценности, может и не иметь смысл, тогда как отдельный факт может быть бесценен в принятии любых управленческих решений. Поэтому формирование информации в управленческом учете для системы управления должна строиться на наш взгляд сообразно выработке суждения при формировании комплексно-системной модели действий по достижению тактических и стратегических целей организации и разработке инструментов для ее реализации.

Таким образом, управленческий учет, являясь подсистемой всего учетно-информационного пространства, решает комплексные задачи по сбору, анализу и предоставлению информации по разным структурным подразделениям и сегментам, создавая условия для возможности принятия необходимых управленческих решений на разных уровнях иерархии. То есть выступает в качестве связующего звена между учетным процессом и системой управления путем планирования, прогнозирования, контроля и анализа в процессе принятия необходимых управленческих решений.

Управленческий учет по своей природе является многофункциональной системой, что обусловлено его динамичностью и тесным взаимодействием с общими функциями управления.

Выделяют следующие основные функции присущие управленческому учету (таблица 1)

Таблица 1 – Функции управленческого учета

Функция	Описание
Информационно-контрольная	Измерение и оценка достижения поставленных целей путем сопоставления плановых (желаемых) и фактических (достигнутых) показателей, установка допустимых границ отклонений от заданных значений, выявление причин и управление отклонениями и внесение необходимых корректировок.
Информационно-коммуникационная	Является средством связи в процессе реализации функций управления. Обеспечивает эффективный обмен информацией внутри организации. То есть обеспечивает непрерывный кругооборот информационного потока в системе управления, и поддерживает взаимосвязь между учетной информацией и требованиями потребителей.
Информационно-прогностическая	Определение возможных вариантов развития деятельности организации. Обеспечение взаимодействия управленческого учета с элементами планирования и прогнозирования. Осуществляется не только сопоставление плановых и фактических показателей, но и более сложных взаимосвязей специализированных видов управленческой деятельности. Ее целью является определение на будущее желательных и нежелательных действий
Информационно-аналитическая	Проявляется в процессе взаимодействия учетной функции и аналитической. Суть ее состоит в выработке основных подконтрольных показателей, которые позволяют оценивать эффективность деятельности организации, определить степень влияния различных факторов на конечный результат, выработать мероприятия по предотвращению и устранению имеющих место нежелательных (отрицательных) отклонений в будущем.

К приведенным функциям можно добавить и информационно-стратегическую функцию, как элемент, способствующий реализации стратегических целей путем представления для системы управления необходимую информацию.

Управленческий учет в сельском хозяйстве становится важным инструментом, ориентированным на повышение эффективности деятельности сельскохозяйственных организаций, прежде всего благодаря уникальным свойствам формируемой информации.

В настоящее время все более актуальным становится формирование интегрированной информационной модели учета и контроля затрат в виде стратегического управленческого учета.

Одним из направлений стратегического учета является управленческий учет инвестиций (традиционные и инновационные). Различие управленческого учета инвестиций и управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов представлено на рисунке 5.



Рисунок 5 – Различие управленческого учета инвестиций и управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов

В сельском хозяйстве, как известно, в настоящее время отсутствует необходимая система как бухгалтерского (финансового), так и управленческого учета, и отчетности инновационной деятельности, в том числе инвестиций в этой

сфере, которая позволила бы принимать своевременно необходимые управленческие решения и корректирующие меры.

Совокупные затраты на создание инновационного продукта складываются из общеизвестных элементов:

- 1) сырье и материалы;
- 2) заработная плата с отчислениями;
- 3) амортизация основных средств и нематериальных активов;
- 4) прочие прямые и накладные расходы.

Однако учет затрат по котловому методу затрудняет их распределение и отнесение на конкретно создаваемый инновационный продукт.

К основным функциям управленческого учета относятся:

- планирование (бюджетирование) и контроль выполнения планов.
- учет затрат с целью калькулирования себестоимости продукции и установления цены на продукцию.

Естественно, для выполнения второй задачи необходима организация управленческого учета. При этом создание так называемой управленческой бухгалтерии должно быть целесообразным и экономически обоснованным.

В нашей стране еще в период административно-командной системы ведения экономики не раз пытались внедрить внутренний хозяйственный расчет, своего рода прообраз управленческого учета в разрезе центров ответственности.

Ключевым в термине «управленческий учет», как отмечает В.Ф. Палий, является слово «управление», а термин «учет» означает своего рода инструмент, элемент управления. Здесь сочетаются, воссоединяются в единую систему бюджетирование (планирование, прогнозирование), оперативный учет в сочетании с нормативным методом учета затрат и анализ. Также необходимо отметить, что в управленческом учете информация может и не иметь цифровую форму и, как и оперативный учет, не всегда может быть документированной, тогда как в бухгалтерском учете отсутствие документа означает отсутствие бухгалтерской записи.

Следовательно, правильное определение затрат и себестоимости создаваемого инновационного продукта нами считается возможным при организации учета на основе поэтапно-ориентированного метода, более адекватно охватывающего и отражающего особенности инновационной деятельности. Вполне возможным, как было отмечено выше, является его сочетание с западным ABC-методом. Применение данного метода позволяет более точно определить стоимость того или иного продукта.

Ценность экономической информации, содержащейся в учете, и эффективность использования ее для управления в значительной степени зависит от оперативности ее получения. Сведения, получаемые в системе бухгалтерского учета, как правило, часто отстают по времени от момента совершения хозяйственных операций.

Таким образом, процесс организации и внедрения инноваций в сельскохозяйственных организациях требует постоянного контроля. В таких условиях большее значение приобретает рационально построенный управленческий учет с элементами бюджетирования, анализа в сфере инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях, целью, которой является действенный контроль за созданием и использованием (внедрением) инновационных продуктов.

До настоящего времени не разработаны методические вопросы организации управленческого учета инвестиционно-инновационной деятельности. В большинстве работах авторы ограничиваются лишь отдельными вопросами, то есть отсутствует системный подход, который позволил бы комплексно оценивать инвестиции в инновации.

Такой подход должен базироваться как на внутренних, так и на внешних факторах (предпосылках). Формирование управленческого учета инвестиций по созданию инновационных продуктов должно базироваться на следующих принципах:

- формирование информации об инвестициях на создание инновационного продукта на всех стадиях и этапах;
- формирование информации об источниках финансирования инвестиций по инновационным продуктам;
- рассмотрение инвестиций по формированию инновационных продуктов как отдельных объектов учета;
- формирование на счетах бухгалтерского (управленческого) учета инвестиций на создание инновационного продукта по местам возникновения и центрам ответственности;
- использование поэтапно-ориентированного метода в сочетании с методом ABC для определения общих затрат и исчисления себестоимости создаваемого инновационного продукта;
- использование учетно-контрольных приемов с использованием элементов системы бюджетирования и отражением отклонений на счета бухгалтерского (управленческого) учета.

Таким образом, организация управленческого учета и отчетности инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях позволит решить следующие задачи:

- использование информации об инвестициях на создание инновационных продуктов для принятия оперативных управленческих решений;
- построение единой системы взаимосвязанных показателей, исключающую возможность дублирования;
- эффективное управление инвестициями на создание инновационных продуктов;
- выявление наиболее слабых мест инновационной деятельности, вложений и разрабатывать решения по их устранению.

Кроме того, эффективная организация управленческого учета основывается на внедрении и укреплении в организации системы бюджетирования.

В экономической литературе как российские, так и зарубежные авторы, рассматривают систему бюджетирования, как краткосрочное планирование деятельности организаций, в рамках одного года.

Керимова В.Э. характеризует бюджет так: «...бюджет представляет собой план, выраженный в натуральных и денежных единицах. Он служит инструментом для управления доходами, расходами и ликвидностью предприятия» [90, с. 92-93].

Планирование вообще представляет собой постановку целей организации, расчет возможного результата и ресурсов, необходимых для их достижения. В зависимости от времени действия планы, по мнению Керимова В.Э., можно подразделить на долгосрочные, среднесрочные и краткосрочные, а по характеру преследуемой цели – на стратегические, тактические и оперативные [90, с. 87].

Стратегическое планирование, как правило, имеет инвестиционную направленность.

Стратегические планы, как правило, рассчитываются на 5-10 лет. «Отсюда следует вывод о том, что долгосрочные вложения капитала организации в разные активы или группы активов, которые отражаются в стратегических бюджетах, могут, являются объектами инвестиций» [207] со своими источниками финансирования.

Как правило, отдельный инновационный проект представляет собой, как было отмечено выше, инновационный цикл, в котором задействованы и взаимосвязаны инвестиционные и инновационные ресурсы: от финансирования инновационного проекта на всех его этапах, стадиях до его окупаемости. Следовательно, инновационный цикл предполагает:

- а) интеграцию финансовых потоков и инновационных процессов;
- б) взаимодействие и взаимосвязанность инвестиционных и инновационных ресурсов, как правило, на всех стадиях инновационного процесса.

Соответственно при постановке систем бюджетирования и анализа инвестиций в разработку инновационного продукта и источников их

финансирования важно определить группу бюджетов, которые будут использованы, понимать особенность каждой из них и их взаимосвязь.

Конечно, можно рассматривать инвестиции на создание инновационных продуктов в системе стратегического инвестиционного бюджета как элемент или часть реальных инвестиций. Если систему инновационного бюджетирования рассматривать как организацию через призму разбиения ее на центры ответственности и центр (бизнес-структуры), тогда центр инноваций, где сосредоточена инновационная деятельность, и связанные с ней инвестиции, вполне может рассматриваться центр ответственности, и центром инвестиционных затрат. В связи с этим представляется актуальным предложение структуры инновационного бюджета (Рисунок 6).

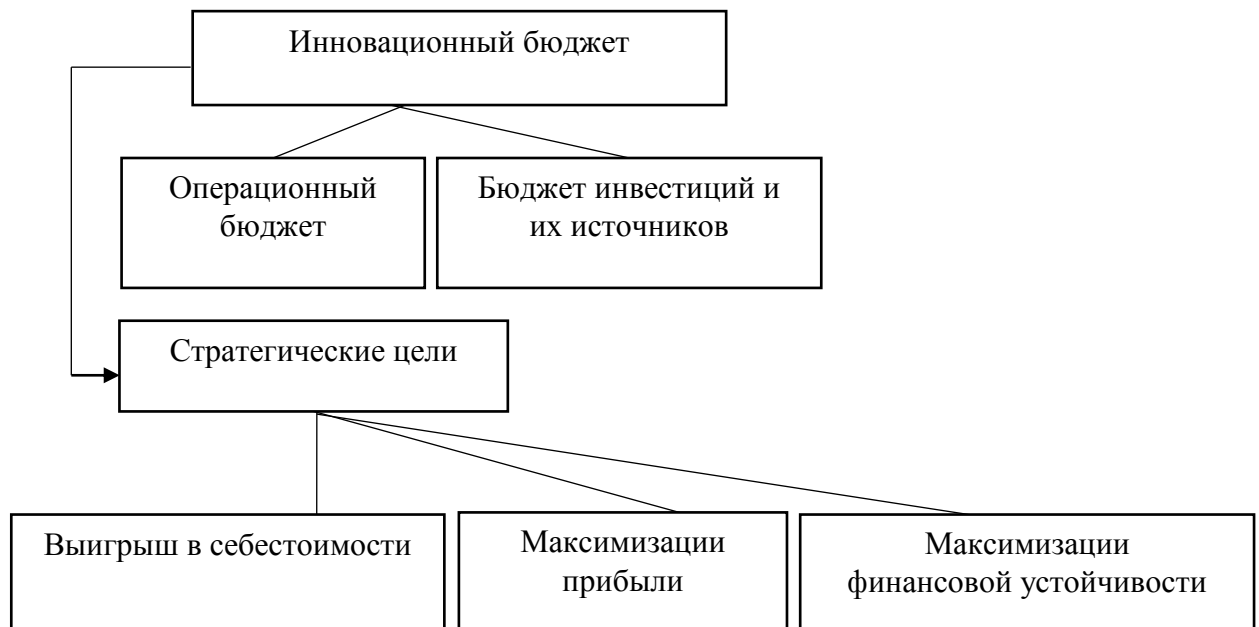


Рисунок 6 – Структура инновационного бюджета

Операционный бюджет предусматривает формирование и использование имеющихся трудовых, материальных и других ресурсов, необходимых для осуществления инновационного проекта. Бюджет инвестиций и их источников – вложение в создание инновационных продуктов в разрезе их источников и этапов инновационного процесса. Разработанные в системе инновационного бюджета

операционные и инвестиционные бюджеты подвергаются тщательной проверке и анализу.

Этапы, связанные с принятием управленческих решений по инновационному планированию, и выполнения бюджета можно представить схемой (Рисунок 7).



Рисунок 7 – Этапы построения и реализации инновационного бюджета и принятия управленческих решений

Таким образом, управленческий учет инноваций, в том числе инвестиций на создание инновационного продукта, как новое, достаточно перспективное направление, позволит создать учетную систему, отвечающую инвестиционно-инновационной экономике, с максимальной отдачей использовать ресурсы, которыми располагает организация, и является важнейшим информационным

источником при принятии наиболее оптимальных решений при управлении инвестициями на создание инновационных продуктов.

Исходя из вышеизложенного возникает необходимость в разработке методического инструментария, цель которого заключается в формировании адекватного информационного пространства для бухгалтерского наблюдения, измерения инновационной деятельности и принятия хозяйствующим субъектом экономически обоснованных решений.

2 Современное состояние управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях

2.1 Анализ динамики и тенденций развития инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях

Как показывает мировая практика хозяйствования, наука и научно-технический прогресс значительно влияет экономику различных уровней (в масштабах государства, региона, отрасли).

Однако для ускорения разработок инноваций и широкого их внедрения и освоения необходима активная государственная поддержка.

В силу формирования конкретной инновационной политики в аграрной сфере может значительно повыситься и ее технологический уровень.

Отметим, что доля затрат в сельском хозяйстве страны на исследования и разработки в 2015 г. по сравнению с 2010 годом увеличились на 58, 95%. При этом, их удельный вес в общих затратах уменьшился на 0, 07% (прил. В).

Доля затрат на сельскохозяйственные науки в 2015 г. в общей совокупности составила 0,01%, или 13644,1 млн руб. (в 2010 г. – 8887,6 млн руб.). Из них на прикладные исследования затрачено 3699,0 млн руб., разработки – 1917,4 млн руб. в 2015 г. (прил. В). Как было сказано выше, несмотря на некоторые сдвиги, доля зарубежных семян, используемых в России, в зависимости от агрокультуры достигает 75%.

Чтобы решить эту проблему, государство рассчитывает к 2020 г. построить 148 селекционно-семеноводческих центров [273], однако средства в этом направлении пока не выделены.

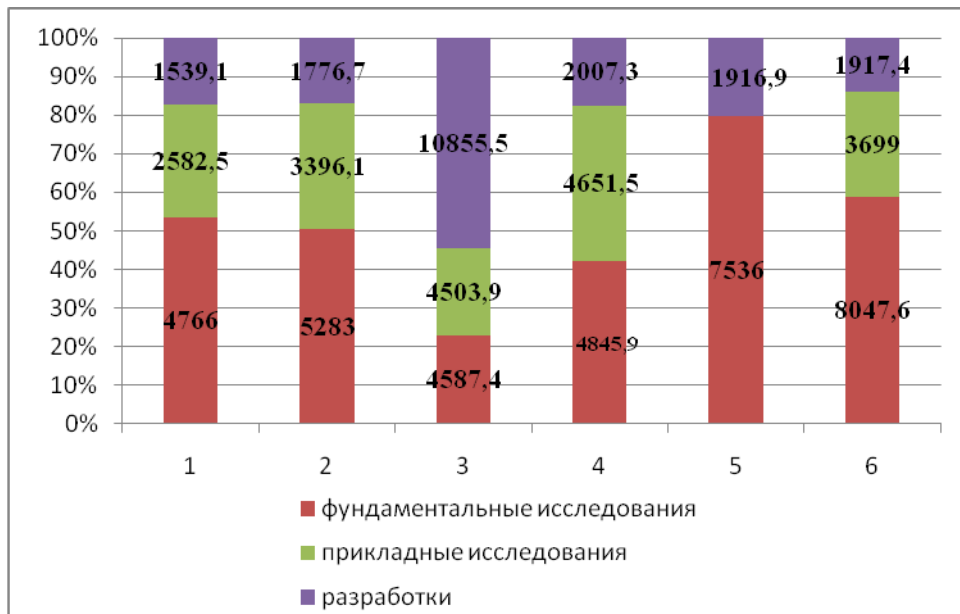


Рисунок 8 – Динамика инвестиций в создание инновационной продукции в области сельскохозяйственной науки по видам работ (млн руб.)

Запланированные на 2015 г. «...по программе «Реализация перспективных инновационных проектов в агропромышленном комплексе» из федерального бюджета 1,244 млрд руб.» [273] были сокращены, в итоге по данному направлению было выделено 70 млн руб.

По итогам проведенного отбора инновационных проектов в соответствии с порядком проведения отбора перспективных инновационных проектов в АПК, утвержденным Приказом Минсельхоза от 21 сентября 2015 г. № 430, было определено и профинансировано 2 инновационных проекта из 56 заявленных: «Комплексная энергоэффективная утилизация стоков и отходов предприятий пищевой промышленности» по соглашению с ООО «Кавирком Инжиниринг» на сумму 20 млн руб.; «Разработка и внедрение новых технологических процессов и средств механизации (оборудования) для уборки и первичной переработки различных видов лубяного сырья с целью получения однотипного волокнистого материала, направленных на увеличение рентабельности». Реализуется данный проект с ООО «Институт инновационных технологий производства и переработки

льна». Бюджет проекта составил 50 млн руб. Также на 2015 г. Минсельхозом были заложены средства в 475 млн руб. под развитие биотехнологии, однако реализовать проект в полном объеме не удалось [273].

Согласно бюджетному законодательству от 1 декабря 2014 г. № 384-ФЗ, реализация программ по федеральному бюджету предусматривала 7036,3 млн руб. Однако фактическое перечисление финансовых средств составило 6598,9 млн руб. (Таблица 2).

Таблица 2 – Реализация государственных программ в 2015 году по средствам бюджета федерального уровня, млн руб. *

Наименование мероприятий	План	Факт	% выполнения
По программе поддержки племенного семеноводства и селекции, всего, в том числе:	7190,2	6598,9	91,2
Развитие элитного семеноводства	1587,5	2011,4	126,7
Поддержка животноводства племенного направления	4222,80	4210,10	99,70
Развитие племенного молочного скотоводства	-	-	-
Развитие племенной базы мясного скотоводства	380	376,7	99,1
Государственная поддержка строительства объектов селекционно-генетических и селекционно-семеноводческих центров	700	-	0
Государственная поддержка кредитования развития селекционно-генетических и селекционно-семеноводческих центров в подотраслях животноводства и растениеводства	300	-	0

*Источник: Сайт Минсельхоза РФ.

«При этом некоторые мероприятия (государственная поддержка строительства объектов селекционно-генетических и селекционно-семеноводческих центров и государственная поддержка кредитования развития селекционно-генетических и селекционно-семеноводческих центров в

подотраслях животноводства и растениеводства) не были профинансированы в отчетном году»⁵.

Для повышения потенциала продуктивности сортов и гибридов, увеличения урожайности основных сельскохозяйственных культур на 30-40%, реализации эффективного импортозамещения на рынке семян Государственной программой предусматривается создание в период 2015-2020 гг. 148 селекционно-семеноводческих центров в различных почвенно-климатических зонах страны.

В целях выведения новых и совершенствования используемых пород отечественной селекции сельскохозяйственных животных, новых типов пород отечественной селекции сельскохозяйственных животных Государственной программой предусматривается в период 2015-2020 гг. создание трех селекционно-генетических центров по молочному скотоводству, четырех селекционно-генетических центров по птицеводству (по бройлерному птицеводству, по индейководству и по яичной птице) и пяти селекционно-генетических центров по свиноводству.

Как видим, государство затрачивает огромные средства для восстановления отечественного АПК. Однако не все выделенные средства осваиваются и не все проекты выполняются в полном объеме, а большая часть и вовсе сворачивается.

«Действующий механизм, по которому происходит финансирование науки, основан на принципах, отраженных в законодательных актах, где указано, что нужно финансировать не научную организацию – необходимо вкладывать средства в производство конкретной научной (научно-технической) продукции, когда в качестве такой продукции выступают определенные сорта сельскохозяйственных растений; породы, породные группы животных; кроссы птицы; технологии, по которым возделываются культуры и производятся

⁵ Национальный доклад «О ходе и результатах реализации в 2015 году государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013-2020 годы» // [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://mcx.ru/> (дата обращения: 05.03.2017).

отдельные виды продукции, а также рекомендации по решению всевозможных вопросов» [78, с. 438].

Помимо помощи путем прямого финансирования, государство пытается использовать и налоговые инструменты поддержки инновационного развития.

Таким образом, в настоящее время проблема инновационного пути развития отечественной экономики рассматривается на уровне государственной политики, и государством делаются попытки инновационной поддержки. Однако из-за отсутствия системного подхода при распределении помощи, ориентированного на конечный результат, хотя и наблюдается некоторое оживление, научно-технологическое развитие аграрной сферы экономики России все еще находится на очень низком уровне и значительно отстает от развитых стран, что обуславливает необходимость крупномасштабных мер государства.

В этой связи следует согласиться с мнением Р.С. Гайсина, который утверждает: «...системный кризис, охвативший сельское хозяйство России в условиях перехода к рынку, привел к деградации агропроизводственного потенциала, к разрушению основ сформировавшегося индустриального технологического уклада в отрасли, к тому, что большая часть производимой продукции оказалась сосредоточенной в мелких подсобных хозяйствах населения, основанных на использовании примитивных технологий, базирующихся преимущественно на ручном труде. Это дает основание сделать вывод о том, что сельское хозяйство России оказалось отброшенным назад по состоянию технологического уклада, который теперь можно характеризовать как уклад с преимущественно доиндустриальными формами» [43, с. 116].

«Очевидно, что в проведении успешных экономических преобразований определяющее значение имеют не столько общие теоретические схемы в рамках, например, универсальной либерализации и глобального монетаризма, сколько внутренние условия стран» [246].

Как справедливо подчеркивает А.В. Голубев, «для обеспечения импортозамещения на агропродовольственном рынке не потребовалось бы

никаких особых программ и дополнительных усилий, если бы наше сельское хозяйство не находилось в ненормальной макроэкономической среде. Отечественный АПК самодостаточен при паритетных межотраслевых отношениях и обеспечении ему равных экономических условий функционирования. По сути, весь постперестроечный период российские аграрии были вынуждены выживать и работать в агрессивной экономической обстановке, при которой значительная часть прибавочного продукта, произведённого в сельском хозяйстве, перекачивалась, с одной стороны, в промышленные отрасли, и прежде всего, в энергетику» [49, с. 3] .

Отметим, что стратегия преодоления кризиса в сельском хозяйстве предусматривает технологический прорыв на базе разработки и внедрения инноваций.

Заметим, что в каждой развитой стране инвестиционная система имеет свои особенности и складывается по-разному, поэтому исключением является идеальная инвестиционная система – ее не имеет ни одна развитая страна.

К острому дефициту товаров как производственного, так и непроизводственного назначения, привели диспропорции (межотраслевые и структурные), накопившиеся в экономике страны десятилетиями и оказывающие свое негативное влияние. К тому же к усилению кризиса приводит непродуманная финансовая и кредитная политика, а также несоответствие компетенций управленческих кадров к реалиям экономического роста.

В обстановке весьма высокой монополизации экономики очень чуткими к резким изменениям социально-экономической ситуации оказались промышленные отрасли АПК, занимающиеся переработкой. Экономический кризис оказывает большое влияние на развитие инвестиционного процесса во всем агропромышленном комплексе, причем, весьма многосторонне. Необходимость структурной перестройки, с одной стороны, требует, чтобы в ключевое производство осуществлялись большие капитальные вложения, и тогда экономический подъем этих хозяйственных участков привел бы к значительной

позитивной цепной реакции во всем агропромышленном комплексе. С другой стороны, промышленность не может обеспечить соответствующий уровень развития этих отраслей только за счет собственных ресурсов [136].

2.2 Мониторинг действующей системы управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях

Бухгалтерский учет инвестиционных затрат по НИОКР, в настоящее время регламентируется ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»⁶ или ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»⁷, когда результаты принимаются к учету в качестве нематериальных активов.

Содержание ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» в контексте его методического и практического использования, на наш взгляд, сопряжено определенными проблемами.

Во-первых, Положение не раскрывает экономической сущности инноваций и инвестиций, принимая их за тождественные. Отметим, что эти категории, хотя и являются родственными и тесно взаимосвязанными, однако все же различаются между собой по своей природе.

Во-вторых, непонятно какой круг коммерческих организаций как субъектов деятельности подпадает под это Положение. В документе делается ссылка на ФЗ

⁶ Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам» (ПБУ 17/02), утвержденное приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н (ред. от 16.05.2016 г.) Доступ из справ. правовой системы «КонсультантПлюс».

⁷ Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденное приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н (ред. от 16.05.2016 г.).

№ 127 «О науке и государственной научной политике»⁸, в котором деятельность НИОКР вообще не упоминается, определение ее заимствовано из положения ГК, где она не является проектной и изыскательной, хотя и имеет близкий с ними характер.

В-третьих, в отношении требований к перечню работ, которые могут, как завершаться, так и не завершаться получением патента, также нет полной ясности, так как в данном случае порядок признания (регистрация) расходов перепутан с порядком их списания. В документе, в связи с этим, не сделана оговорка о том, что учет расходов на НИОКР осуществляется независимо от факта получения патента.

В-четвертых, стандарт устанавливает, что информация в НИОКР отражается в качестве вложений во внеоборотные активы, в связи, с чем непонятно, каким образом регистрировать эти расходы на калькуляционном счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», однако идея о капитализации не учитываемых в настоящее время на этом счете интеллектуальных активов, с помощью которых и создаются инновации, оставляет возможность выбора альтернативы отражения таких расходов. Более того, здесь имеют место и противоречия со стандартом ПБУ 10/99 «Расходы организации», в котором указано, что выбытие внеоборотных активов в связи с выполнением работ не признается расходами.

В-пятых, весьма странным выглядит формулировка, связанная с аналитическим учетом расходов на НИОКР, поскольку это не связано с единицей учета – инвентарным объектом, под которым, согласно стандарту, следует считать совокупность расходов по выполненной работе. Однако инвентарь представляет собой материальный предмет, а не элементную совокупность расходов. В этой связи представляется, что параметры аналитического учета задают элементарную

⁸ «О науке и государственной научно-технической политике» [Электронный ресурс]: принят Федер. закон от 23.08.1996 № 127-ФЗ. Доступ из справ. правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения 03.07.2016)

единицу учета, тогда более правомерно в качестве единицы учета НИОКР считать «инновационный проект», так как в этом понятии представлена вся совокупность расходов на выполнение работ и получение окончательных результатов по нему.

Положение, кроме того, содержит и ряд других логических и методологических казусов, что вызывает определенные трудности у практикующих бухгалтеров при ведении учета НИОКР. В целом правила отражения фактов хозяйственной жизни, связанных с выполнением НИОКР, имеют в данном стандарте противоречивый характер и не совпадают с правилами налогового учета.

Необходимо отметить, что учет расходов на НИОКР по МСФО регулируется МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», согласно которому работы, связанные с исследованиями и разработками – это и есть создание нематериального актива, т.е. отдельного документа по регулированию НИОКР в МСФО нет. На наш взгляд, это правильно, ведь независимо от того, зарегистрирован положительный результат или нет, по содержанию он является нематериальным активом. Сам процесс создания нематериального актива по МСФО 38 состоит из исследований и разработок, а положительный результат – внутренне созданный нематериальный актив. По содержанию они соответствуют выделенным в ПБУ 17/02 НИОКР: стадия исследований – научно-исследовательские работы, опытно-конструкторские работы – стадия разработок. Результатом НИР, как правило, является научный продукт, который может выступить как определенный отчет или в других формах, а результат ОКТР – законченный и действующий образец изделия (инновационный продукт) и полный комплект конструкторской документации, то есть научно-технический продукт.

Также согласно п. 54 МСФО 38 «Нематериальные активы» затраты на исследования признаются в качестве расходов в момент их возникновения, то есть не включаются в первоначальную стоимость нематериального актива.

Как известно, в настоящее время продолжается работа над интеграцией отечественного бухгалтерского учета в МСФО. Так, фонд «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» разработал проект Федерального стандарта «Нематериальные активы». В нем некоторые положения приведены в соответствие положениям МСФО 38 «Нематериальные активы». Так, если действующее ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов» не применяется в отношении незаконченных и не оформленных НИОКР (пп. «а», п. 2), то Федеральный стандарт «Нематериальные активы» «...применяется как в отношении завершенных готовых к использованию объектов, так и находящихся в незавершённом состоянии на любой стадии разработки. Нематериальные активы, находящиеся в незавершённом состоянии, обозначаются в бухгалтерском учете как «незавершенные разработки (п. 5)...».⁹ Необходимо отметить, что ПБУ 17/02 тоже не применяется к незавершенным НИОКР.

Далее, в первоначальную стоимость нематериального актива не включаются затраты на исследования, независимо от того, был создан в результате, нематериальный актив, или нет (п.п. б) п. 22 Проекта Федерального стандарта «Нематериальные активы»).

Из п. 2 данного проекта следует, что для признания объекта в качестве нематериального актива необязательно его оформление (регистрация). Вполне вероятно, что при вступлении в силу данного Стандарта, что Положение 17/02 утратит силу, в свою очередь, вопрос о закрытии счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 8 «НИОКР» тоже будет решен.

Если поступать исходя из текста действующего в настоящее время Положения 17/02 «Учет расходов НИОКР», то затраты на НИОКР целесообразней учитывать в составе, например, счета 97 «Расходы будущих периодов» открыв к нему субсчет «Расходы на НИОКР». Необходимо отметить, что понятие расходов

⁹ Проект Федерального стандарта «Нематериальные активы» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_NMA (дата обращения 11.08.2017)

будущих периодов исключено из Положения по ведению бухгалтерского учета. Однако учетные работники могут сами решать использовать данный счет или нет. Исторически, как известно, счет 97 «Расходы будущих периодов» возник из необходимости капитализации невозмещаемых расходов, в том числе вложений на развитие производства, а также на восстановление объектов основных средств. Данная бухгалтерская проводка соответствует Положению по учету НИОКР.

В настоящее время информационную систему организации можно представить, как совокупность определенных подсистем. При этом экономическая подсистема, которая использует в большей степени учетно-информационную систему, занимает наибольший удельный вес.

Существенно важным доминантом формирования информационного пространства является инновационный процесс, имеющий циклический характер, предусматривающий всю цепь инновационного развития.

«Инновационная цепь – это последовательный процесс превращения интеллектуальной идеи в инновационный товар, проходящий последовательно этапы: от фундаментальных и прикладных исследований до стадии эксплуатации потребителем. Изучение и определение уровней готовности стадий инновационного процесса являются важным элементом этой цепи и находятся в центре внимания современной экономической и технической науки». Схематически этот процесс с учетом экологических факторов представлен на рисунке 9» [30].

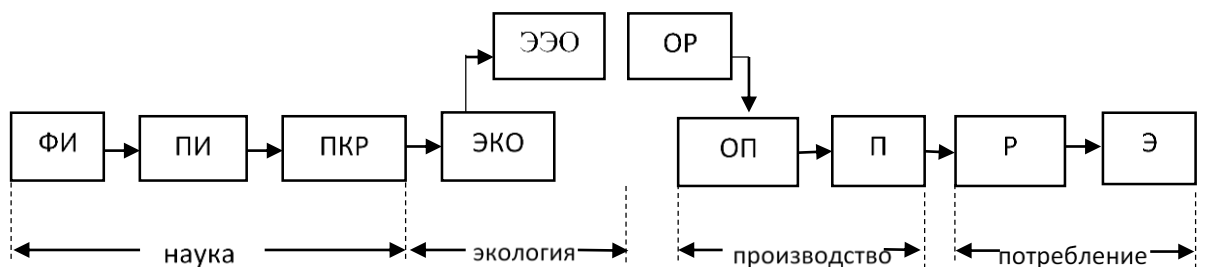


Рисунок 9 – Цепь инновационного развития

«Стадия «Наука» обеспечивает познание объективных законов природы и превращения этого знания в научно-информационный продукт, который может быть использован в производстве. Она состоит из трех этапов:

- Фундаментальные исследования (ФИ)
- Прикладные исследования (ПИ)
- Проектно-конструкторские разработки (ПКР).

Стадия «Экология» включает в себя:

- Эколого-экономическую оценку полученного на предыдущей стадии продукта перед его передачей в инновационное производство (ЭЭО)
- Приближенную экономическую оценку стоимости предполагаемого на следующей стадии производственного процесса. Оценивается рентабельность выпуска продукции с учетом экологической составляющей (ОР). В случае отрицательного результата проект отправляется на доработки или отклоняется.

Стадия «Производство» осуществляет выпуск инновационной продукции на основе использования результатов предыдущих этапов инновационного цикла и включает в себя следующие этапы:

- Освоение производственного процесса, которое предполагает техническую и организационную подготовку (ОП).
- Собственно само инновационное производство (П).

Стадию «Потребление» новой продукции можно разбить на два этапа:

- Реализация новой продукции, включая дилерские сети (Р).
- Эксплуатация новой продукции и окончательный вывод ее рентабельности с учетом всех затрат включая «экологический» налог (Э)» [30].

В методическом плане основные элементы, составляющие содержательные аспекты и позволяющие формировать учетную информацию об инновационных процессах системным образом с учетом отраслевой деятельности, представлены на рисунке 10.

Несущей конструкцией в данной системе выступают объекты, информация которых интересует как инвесторов, так и руководителей разных уровней управления, а также практикующих учетных работников, на которых возлагаются обязанности по ведению учета инновационной деятельности.

Для осуществления учетной функции в качестве укрупненных объектов нами использована классификация инноваций по отраслевому принципу, предлагаемая известными учеными-аграрниками и приведенная в предыдущем параграфе.

Второй блок информационной системы представлен методами стратегического планирования текущего бюджетирования и анализа, позволяющими проводить мониторинг за происходящими процессами и осуществлять корректирующие управленческие действия. В качестве объектов управления инновационных процессов выступают инновационные проекты.

Более того, реализация инвестиций в инновации может осуществляться только в рамках инновационных проектов.

Как известно, для изучения объектов учета используются различные методы, рассматриваемые как отдельные элементы системы. Представляется, что все методы, используемые в системе учета, можно разграничить на традиционные и усовершенствованные.

Нами предполагается отход от котлового процессного метода учета с переходом на поэтапно-ориентированный метод, более адекватно охватывающий и отражающий особенности инновационной деятельности, и позволяющий оценивать и контролировать ход того или иного инновационного проекта.

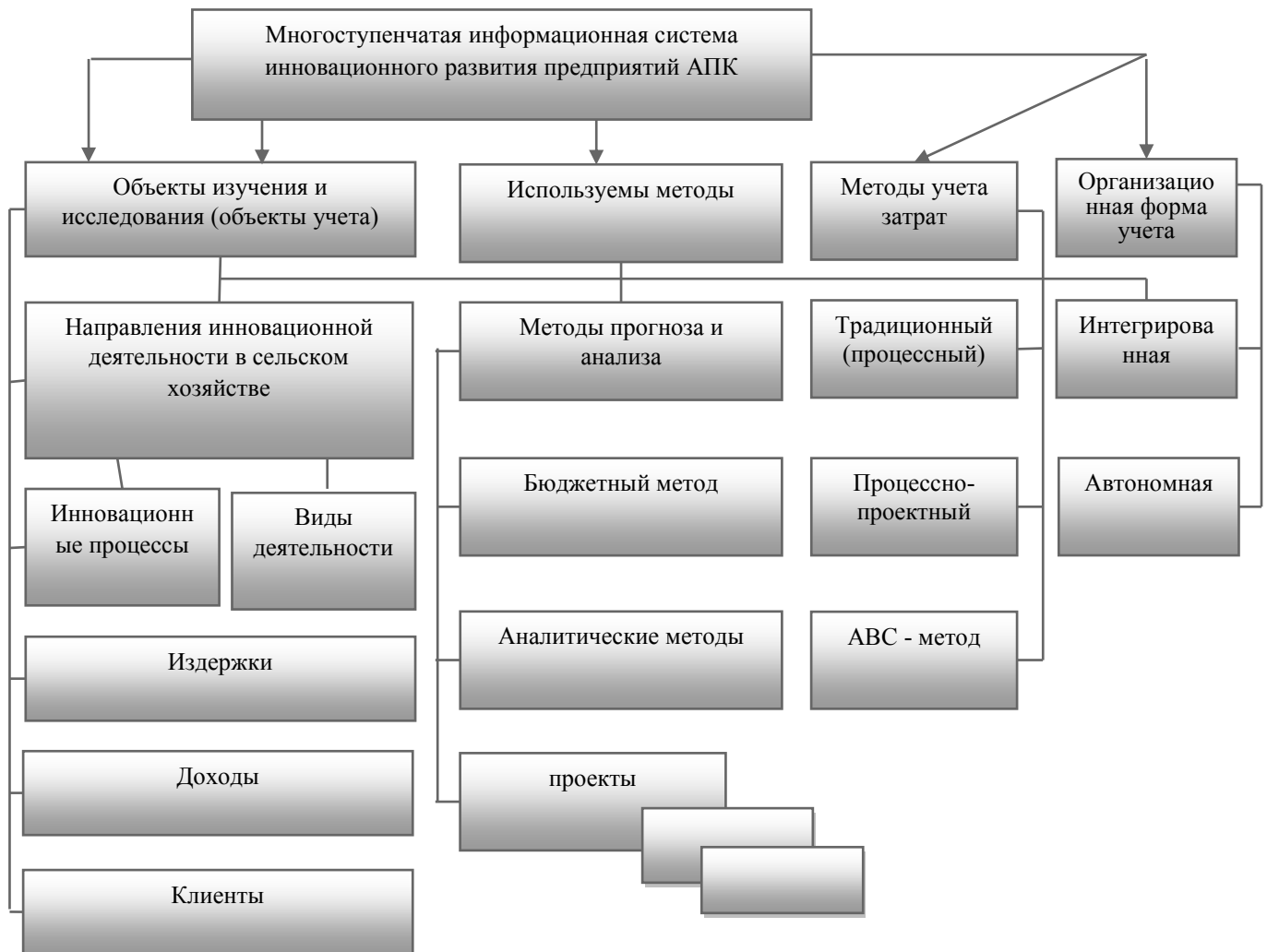


Рисунок 10 – Схема процессно-проектной учетно-информационной системы инновационной деятельности в сельском хозяйстве

Кроме основных элементов данной системы – объектов и методов, третья элементная группа информационной системы – форма учета, которая обусловлена многообразием организаций, их социально-экономическими, юридическими и технико-технологическими факторами, а также компетентностью руководителей и служб бухгалтерского учета, определяющими потребности в информации и разнообразие конкретных форм организации учетного процесса.

В функциональном плане внешнее проявление системы, обусловленное ее целями, будет осуществлять ее прогностическую (планирующую), учетно-

информационную и контрольно-аналитическую функции, что существенным образом позволит устранить «белые пятна» регулирующего учетного стандарта и сформировать развитие более адекватного информационного пространства для развития инновационной деятельности в современных условиях хозяйствования.

Прослеживание соответствия инвестиционного процесса стадиям инновационного проекта позволило выявить и обосновать закономерности связи инвестиций и инноваций, переплетение которых приводит к возникновению единого инвестиционно-инновационного комплекса, как стратегической системы, которая объединяет в одно целое ее отдельные элементы.

В настоящее время в сельскохозяйственных организациях инвестиции, связанные с созданием инновационных продуктов отражаются по счету 08-8.

Когда происходит завершение работ и их результаты оформляются надлежащим образом, затраты со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» соответственно списываются на счет 04 «Нематериальные активы». В случае их ненадлежащего оформления, либо получения отрицательного результата, применяются соответствующие нормы ПБУ 17/02 «Научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы».

В первом и во втором случаях расходы списываются на счета учета производства, а расходы, не давшие положительных результатов, списываются как прочие. Здесь нужно отметить, что результат данных работ, так или иначе, – это объект интеллектуального труда, и можно рассматривать его как интеллектуальный актив в обоих Положениях. Разница заключается в том, что в одном случае (ПБУ 14/07) это имущество, а в другом (ПБУ 17/02) – это расходы, независимо от того, получен положительный результат или нет.

Порядок учета вложений в НИОКР рассмотрим на примере ЗАО «НИВА», которое занимается выращиванием элитных семян. Организация использует сортировальное оборудование ПЕКТУС-У-12 для доведения выращиваемый урожай до посевных кондиций. Организация также при сотрудничестве с НИИ ФГБНУ «Московский НИИСХ «Немчиновка» проводят научно-

исследовательские работы. Бухгалтерские проводки по созданию сорта озимой пшеницы «Московская – 40 (СЭ/ЭС) представлены в таблице 3.

Таблица 3 – Бухгалтерский учет выполнения НИОКР (селекция) в ЗАО «НИВА»

Хозяйственные операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Отражены затраты на выполнение НИОКР, в том числе:			
Селекционные работы, выполняемые соисполнителем	08-8	60	544 000
Разработка сортовой агротехники соисполнителем	08-8	60	1388272
Государственное испытание сорта	08-8	76	127 000
Принятие инновационного продукта (селекционного достижения) от подрядчика на основании акта приема-передачи	04	08-8	2 076 772

Далее организация выращивает элитные и суперэлитные семена, списывая затраты на счет 20 «Основное производство» субсчет 2 «Растениеводство». Считаем целесообразным открывать к данному счету субсчет 4 «Инновационное производство», по которому будет вестись учет в разрезе новых сортов в растениеводство, или новых пород в животноводстве и т.д. Обособленный учет данного направления в организации позволит более точно идентифицировать затраты, сопоставлять их с доходами, и выявлять экономическую эффективность и целесообразность данного вида производства.

Результат НИОКР в качестве нематериальных активов принимаются на основании акта приема передачи нематериальных активов, и на каждый вид заводится карточка ф. № НМА-1. Карточка по данной форме заводится на каждый нематериальный актив, принимаемый к учету в организации. Основанием для заведения данной карточки служит первичный документ – акт о приеме-передаче нематериального актива либо иной документ на оприходование. Данный документ заполняется в единственном экземпляре. В карточке учета нематериального актива отражаются сведения:

- о счете, на котором он будет учитываться;

- первоначальной (балансовой) стоимости;
- о сроке полезного использования. Чтобы объект соответствовал требованиям отнесения его к нематериальным активам, срок полезного использования должен составлять больше 12 месяцев;
- счет для отнесения амортизационных отчислений – 20;
- дата постановки на учет.

Обязательной к заполнению также является графа «Краткая характеристика объекта нематериальных активов. Документ подписывается ответственным лицом, заполнившим карточку. А для учета результатов исследований и разработок как актива разработанных документов нет. Организации могут использовать вышеназванную форму, доработав ее, или форму № ОС-1, также скорректировав ее под данный актив. Затраты на НИОКР, которые не дали положительный результат, как правило, списываются в качестве прочих расходов.

В настоящее время еще не решен вопрос о том, как списывать со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» такие затраты, если для этих целей в Плане счетов специального счета нет.

Данное положение предполагает, как было сказано выше, списание их на затраты, например, основного производства счета 20 «Основное производство» непосредственно со счета 08 (п. 10 ПБУ 17/02), хотя такие бухгалтерские проводки в Плане счетов отсутствуют. Также указанные в методических рекомендациях [162] проводки по принятию работ с положительным результатом на счет 04 «Расходы по НИОКР» в настоящее время, мы считаем, не соответствует содержанию ни ПБУ 17/02 «Учет расходов на НИОКР», ни ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов». В свете последних модификаций форм финансовой отчетности организаций в бухгалтерском балансе появилась строка «Результаты исследований и разработок», однако ясности в данный вопрос это не внесло.

Списание на основное производство этих расходов производят, начиная с первого числа месяца, который следует за месяцем, когда было начато

фактическое применение результатов НИОКР в предпринимательской деятельности организации.

Документами, подтверждающими начало фактического применения НИОКР, могут быть:

- акт начала производства по новой технологии (если данная технология явилась результатом НИОКР);
- акт ввода в эксплуатацию автоматизированной системы управления технологическим процессом и т.п.

Поведенные исследования показали, что при случае ведения научно-исследовательской и опытно-конструкторской деятельности для организации в качестве основного вида, то учет ведется на счете 20 «Основное производство» по субсчету «Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы».

В сельском хозяйстве к счету 20 «Основное производство» предусмотрен субсчет 9 «Научно-технические и опытно-конструкторские работы». На данном счете учитываются затраты на селекцию, например, растений, на производство суперэлиты семян, элиты. Учет ведется в обычном порядке с использованием попроцессного метода учета затрат в сочетании с котловым методом.

Как правило, научно-исследовательские работы ведутся в научно-производственных организациях, которые и проводят испытание нового сорта, выводят суперэлилу, элилу семян на своих опытных станциях. Учет затрат и исчисление себестоимости оригинальных семян аналогичны общему производственному учету. Однако, как показывает практика, котловой метод учета затрат затрудняет процесс их распределения по конкретно создаваемой научно-технической продукции.

Рассмотрим, как дело обстоит на практике.

В агрофирме «ГАВРИШ» исследованиями различных сельскохозяйственных культур занимаются научные сотрудники, их более 30. Производство семян осуществляется в специализированных хозяйствах. Данную работу контролируют опытные селекционеры. В организации за 2015г. валовой

сбор суперэлиты составил 67 704 кг. При этом затраты на 1 га составили 11 830 руб. Затраты по семенам составили 3 883 424 руб., всего по выращиванию суперэлиты – 7 223 304 руб., следовательно, себестоимость суперэлиты будет равна 107 руб. за 1 кг. Далее семена суперэлиты были посеяны под элиту. Всего получено по элите 865 830 кг. Затраты на получение элиты составили 43 783 464 руб. (7 223 304 по семенам суперэлиты + дополнительные затраты по элитовыращиванию – 36 560 160 руб.).

Учет ведется на счете 20 «Основное производство», субсчет – 2 «Растениеводство». Бухгалтерские записи в организации производят в общепринятом порядке, по дебету данного счета и кредиту счетов по используемым различным видам ресурсов (материальные, трудовые, финансовые и т.д.), в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Опять же нужно отметить, что на данном счете слабо развит аналитический учет. Здесь не учитываются особенности технологического процесса производства семян различных сортов в разрезе имеющихся звеньев. Большая часть научных исследований из-за невозможности включения в текущие затраты «оседает», так как источники финансирования тоже их не полностью покрывают. Другая проблема – выше названный котловой метод, не выделяя этапы (передель-Элита, суперэлита, первая, вторая репродукции семян и т.д.). Это, в свою очередь, затрудняет анализ об издержках по производству сортовых семян, что обуславливает необходимость совершенствования учетной системы в данной области. В данном случае мы рекомендуем использовать попередельный метод учета затрат в сочетании с нормативным методом, открывая для этого внутри счета аналитические счета в разрезе существующих звеньев (например, 20.2.1 «Производство семян Элиты», 20.2.2 «Производство семени суперэлиты», 20.2.3 «Производство семян первой репродукции» и т.д.). Это позволит определять затраты на каждом этапе, анализировать и принимать оперативные управленческие решения, учитывая особенности каждого этапа технологического процесса.

Инновационный проект можно характеризовать как последовательный процесс превращения интеллектуальной идеи в инновационную продукцию или продукт, который состоит из определенных последовательных этапов: фундаментальные и прикладные исследования, эксплуатация потребителем.

Жизненный цикл инновационного проекта в целом начинается с фундаментальных исследований, предполагая прикладные и опытно-конструкторские разработки, и данная стадия является самой затратной в инновационном процессе. После этого начинают осуществляться освоение промышленного производства новых изделий, то есть испытание, подготовка производства, и процесс промышленного производства, когда знания материализуются. Данная стадия состоит из двух этапов: промышленного производства и реализации продукции. Затем следует использование инноваций конечным потребителем с предоставлением услуг по обучению персонала. Перед каждой фазой разработки и реализации инновационного проекта ставятся определенные цели и задачи.

Одним из важнейших условий внутреннего контроля за хозяйственной деятельностью, в том числе и в сфере инновационных процессов, является система бюджетирования и управленческого учета, на базе которых будет составляться управленческая отчетность в интересах менеджеров разных уровней. Смета вложений в инновационные разработки на 2013-2016 гг. в агрофирме «Поиск» представлена в таблице 4. Агрофирма «ПОИСК» – это крупная селекционно-семеноводческая компания, образованная в октябре 1990 г. на базе ВНИИ овощеводства.

Таблица 4 – Смета инвестиций на создание инновационного продукта (селекционного достижения). Агрофирма «Поиск»

Статьи затрат	2013	2014	2015	2016	Итого
Затраты, связанные с материальными ресурсами	287633,7	272495,1	302772,3	317910,9	1513861,4

Продолжение таблицы 4

Затраты, связанные с оплатой труда	586330,2	555470,7	617189,7	648049,1	3085948,3
Затраты, связанные с отчислениями на социальные нужды	143816,8	136247,5	151386,1	158955,5	756930,72
Затраты, связанные с амортизацией	66377	62883,48	69870,53	73364,05	349352,64
Пошлины				24454	24454
Итого	1106283	1048058	1164509	1222734	5822544

Составление сметы (бюджета) является важным этапом в реализации инновационного проекта, так как в нем приводятся объемы необходимых ресурсов, источники финансирования, сроки выполнения проекта, и в целом то, во сколько обойдется проект и когда он окупится. Однако, как показывает практика, составление бюджетов находится на низком уровне, организации ограничиваются обычной общей сметой.

Одним из обязательных условий правильного отражения затрат на НИОКР является четкая организация их учета по стадиям, этапам и фазам исследования и разработки и своевременное получение информации о переходе проекта из одной стадии в другую.

«Функция учета — есть особый вид управленческой деятельности, результат специализации управленческого труда. Она служит основой осуществления управления в целом, целенаправленна, при этом конечные цели этой функции совпадают с общей целью управления» [259].

Учетно-аналитическая система управления инновационной деятельностью в организациях представлена на рисунке 11.

Таким образом, в условиях адаптации аграрного сектора к инновационной экономике, модификации системы управления сообразно современным условиям хозяйствования развитие информационной системы с целью обеспечения управленческой деятельности в организациях достоверными данными с наибольшей оперативностью является наиболее важным аспектом. Самое главное

место отводится бухгалтерскому учету его составной части – финансового и управленческого учета.

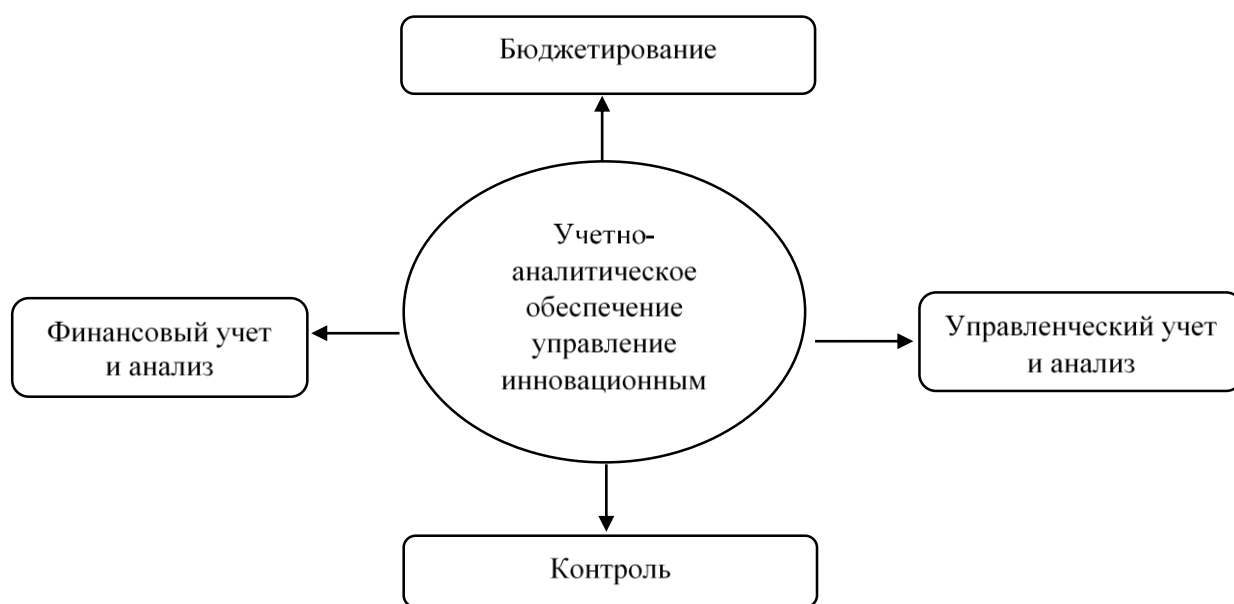


Рисунок 11 – Учетно-аналитическое обеспечение управления инновационными процессами

В этих условиях наблюдается возрастание роли информационной поддержки управления инвестиций в создание инновационных продуктов путем развития управленческого учета с использованием его составных инструментов (информация, контроль, прогнозирование, бюджетирование, аналитика, обратная и прямая связи).

Подводя итоги, можно сказать, что в научно-производственных предприятиях, где научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы являются основной деятельностью, так и в коммерческих организациях, где эта деятельность выделена как инвестиционно-инновационная, существует много пробелов организации учетной системы, т.е. она находится на весьма низком уровне. Можно сказать, что в сельском хозяйстве нет инновационного учета, а есть только элементы, нет целостной системы. Инновационные процессы как

объекты управления, а соответственно и учета, можно рассматривать как инновационные проекты, связанные с разработкой новых технологий, новой продукции и их коммерциализацией. Все сельскохозяйственные организации ведут учет на базе единого плана счетов, не уделяется должное внимание управленческому учету, который позволил бы как уже отмечалось выше, осуществлять эффективное внутреннее управление инвестициями на создание инновационных продуктов.

2.3 Диагностика действующих форм управленческих отчетов по инвестициям на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях

Цикл учетной работы завершается формированием сальдового баланса и других форм отчетности и приложений к ним, состав которых зависит от потребностей пользователей в подробной и точной информации. В частности, в настоящее время важным является такой элемент отчетности, как информация об инновационной деятельности в бухгалтерской (финансовой) и управленческой отчетности.

Отметим, что за последние годы бухгалтерская отчетность претерпела ряд изменений.

Изменения коснулись и отражения в бухгалтерской отчетности результатов НИОКР.

Как было отмечено, инвестиционная деятельность сопряжена с получением положительного либо отрицательного результата. Положительный результат может проявляться как НМА или другие виды активов. В таком случае было бы более корректно назвать строку 1120 «Положительный результат исследований и

разработок». Иначе получается, что при любом исходе они характеризуются как расходы, только в одном случае капитализируются и списываются постепенно, в другом случае – сразу. Кроме того, как было отмечено в первой главе нашей работы, данный подход противоречит стандарту ПБУ 10/99 «Расходы организации», в котором указано, что выбытие внеоборотных активов в связи с выполнением работ, не признается расходами. Также получается, что на одном счете учитываются два совершенно разных объекта. Такая капитализация расходов больше напоминает расходы будущих периодов.

В связи с этим также отметим, что текущие затраты и инвестиции в бухгалтерском учете учитываются обособленно, то есть если затраты и могут трансформироваться в расходы, то инвестиции – нет.

Инвестиции, сформировав первоначальную стоимость на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» списываются на внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы и т.п.), далее путем начисления амортизации возмещаются. Амортизация выступает как элемент затрат и одновременно – как источник финансирования. Расходом становится неамортизированная часть первоначальных реальных инвестиций, которая приходится на ликвидируемый объект (основных средств, нематериальных активов).

В бухгалтерском учете, как было сказано выше, «расходами считается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и/или возникновения обязательств» [171]. Затраты трансформируются либо в активы (готовая продукция, полуфабрикат, незавершенное производство), либо в расходы. В последнем аспекте они превращаются в расходы через проданную продукцию либо сданную работу и оказанные услуги.

Мы не согласны с утверждением того, что затраты могут признаваться внеоборотными активами, ибо, как мы уже отмечали, инвестиции – это изначально не затраты.

Таким образом, мы придерживаемся следующего подхода.

Затраты – это стоимостная оценка всех ресурсов, используемых в текущей деятельности (производство и продажа продукции, оказание услуг, выполнение работ), и затраты трансформируются либо в активы (оборотные), либо в расходы (основной деятельности, прочие). Использование определенных видов ресурсов на создание инновационного продукта – это в совокупности инвестиции в инновации. В данном случае они превращаются либо в актив (внеоборотный) в случае признания положительного результата, либо в убыток, если вложения не дали положительного результата. В качестве затрат в управленческом учете они могут быть рассмотрены в разрезе этапов разработки и создания инновационного продукта, где будут использованы соответствующие ресурсы, которые будут представлены в аналитическом учете по видам разработок, по направлениям деятельности и т.д., а при входе и выходе они представляют собой инвестиции и их результаты.

Забегая вперед, отметим, что в статистической отчетности тоже присутствует данная проблема в сочетании с другой проблемой – неясность признания (определения затрат) методом начисления или кассовым методом. В бухгалтерском учете затраты определяются методом начисления.

Также нужно указать на проблему, которая заключается в разграничении актива, имеющего материальную форму, включаемого в производственно-технологический процесс, и исключительных прав, не имеющих вещественной формы, физической ценности, и в том, какой раздел должен отражать данный объект.

Минфин РФ разъяснил особенности формирования и раскрытия информации об инновациях и модернизации производства с учетом требований нормативных актов по бухгалтерскому учету, а также о необходимости раскрытия дополнительной информации в пояснениях с учетом ее существенности.

Формируется информация на основании соответствующих счетов (08, 04, 01, 51, 55, 66, 67, 84). Так, в пояснениях к бухгалтерскому балансу в разделе

1.1 «Нематериальные активы» дается расшифровка данных о наличии и движении нематериальных активов в хозяйствующих субъектах. В данном разделе приводится стоимость нематериальных активов на начало и конец периода, результаты переоценки, накопленной амортизации, сведения о поступлении и выбытии. В разделе 1.2 «Нематериальные активы, созданные организацией» приводятся данные за три последних отчетных периода, всего (строка 5120) и по видам строки 5121 и т.д. Далее информация о полностью погашенной стоимости нематериальных активов приводится в разделе 1.3.

Далее, в разделе 1.4 также раскрывается информация, аналогичная нематериальным активам, остатки на начало и конец периода, сведения о поступлении и выбытии результатов НИОКР. В бухгалтерской отчетности, как видим, не используются термины «инновация» или «инновационный продукт», «инновационная деятельность». В данной отчетности отражается только конечный результат и не выделяются отдельные виды деятельности. Также отсутствует в отчетности информация о формировании и использовании источников финансирования инвестиций, в том числе инвестиций на создание инновационной продукции.

Сведения об инновационной деятельности организации приводятся также в статистической отчетности. Нужно отметить, что в этой форме информация представлена более подробно и детализировано, по видам и источникам финансирования.

В разделе 2 «Инновационная активность организации» приведены виды инноваций (продуктивные, процессные, маркетинговые, организационные, экологические).

Информация о затратах на инновации и источники их финансирования приведена в разделе 5, где показываются общие (текущие и капитальные) затраты на технологические, маркетинговые и организационные инновации, произведенные собственными силами и сторонними организациями по заказу.

Как правило, наиболее достоверные, полные и качественные данные о затратах на инновации могут быть получены из данных отчетности организации.

Отчетность организации можно разделить на два вида: первый – открытая финансовая статистическая отчетность. Так, опубликованные отчеты содержат данные за несколько смежных лет. Это позволяет увидеть в динамике картину хозяйственной деятельности и выявить тенденции ее развития, чтобы сделать ее прогноз на предстоящие периоды. Вторым типом отчетности является управленческая информация, предназначенная внутренним пользователям – руководителям и администрации с целью принятия различного рода управленческих решений [224].

Управленческая внутренняя отчетность может предоставляться как ежедекадно (ежемесячно), так и ежегодно в зависимости от нужд управленческого аппарата. Формы внутренних отчетов сельскохозяйственными организациями устанавливаются самостоятельно в зависимости от технологического процесса производства и переработки сельскохозяйственной продукции, и/или создания инновационных продуктов. Следовательно, содержание внутренней отчетности является тайной организации. При разработке форм управленческих (внутренних) отчетов организациям необходимо определиться с основными показателями, которые будут формироваться в их подразделениях, основными из которых являются затраты и результаты работы каждого подразделения и организации в целом [255, с. 89].

Таким образом, управленческая отчетность – это система показателей, за которые отчитываются руководители центров ответственности организации и на основе которой принимаются соответствующие управленческие решения. Она включает в себя таблицы, графики, диаграммы, текстовые доклады, записки и т.д., составленные по различным информационным источникам.

В последнее время все большее количество организаций выбирают в качестве инструмента управленческого учета систему сбалансированных

показателей – посредством различных финансовых и нефинансовых показателей деятельности.

Финансовая ответственность руководителей проектов может быть разной. Однако к минимальным требованиям, которые предъявляются к руководителям проектов, можно отнести:

1) ответственность за величину инвестиционных затрат на создание инновационного продукта в каждом бюджетном периоде;

2) планирование инвестиций в проект на бюджетный период, а также весь жизненный цикл проекта, причем если на бюджетный период оно носит жесткий характер, то на более отдаленную перспективу планирование должно быть индикативным, то есть содержать рекомендательные величины показателей с точки зрения оценки эффективности инвестиций в инновационные разработки;

3) календарное планирование мероприятий по проекту с обязательной привязкой требуемых финансовых ресурсов.

Предоставление учетной информации, необходимой для руководителей проектов, в свою очередь – задача управленческого учета.

Рассмотрим несколько примеров, как обстоят дела с управленческой отчетностью на практике. Например, ЗАО «НИВА» в качестве управленческой отчетности о финансовых результатах от продажи семян элиты и суперэлиты выступает табличная форма, составленная вручную (таблица 5). Промежуточные внутренние отчетности не составляются, учет расходов ведется в регистрах унифицированных форм по учету затрат. Как было сказано в предыдущем параграфе, затраты учитывают, не выделяя этапы и стадии проекта. Как видим, этот отчет является конечным, обобщающим. Никакой оперативности в ней не прослеживается. В селекционном центре РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева в качестве внутренней отчетности ведут журнал селекционных работ, в котором выделяют два раздела. В первом разделе ведут учет работ по скрещиванию разных растений. Во втором разделе – работы по селекционному питомнику. Но определенной формы данный отчет не имеет, используется пустографка.

Таблица 5 – Управленческий отчет о финансовых результатах продажи семян элиты озимой пшеницы (по сортам) ЗАО «НИВА»

Продукция	Ед. изм.	Количество (масса, объем)	Цена	Затраты	Выручка	Прибыль
Московский-40 (ЭС/СЭ)	кг	4761	124	485622	707 524	221902
Московская-39 СЭ/ЭС/РС-1)	кг	7141,5	130	928395	1061286	132891
Московская-56(СЭ/ЭС)	кг	10712,3	128	1392593	1591929	199336
Итого	х	22614,8	х	2806610	3 360 739	554 129

Агрофирма «ПОИСК» составляет бюджеты на год, например, бюджет продаж. И по этой же форме составляются отчеты (Таблица 6). Как видим, здесь аналогично с организацией ЗАО «НИВА» составляются отчеты на общие результаты. Учет затрат ведется в системе бухгалтерского учета в общем порядке.

Таблица 6 – Управленческий отчет по продажам за второй квартал 2015 г.

Агрофирма «ПОИСК»

Наименование показателя	Остаток на начало периода	Квартал (II-й)						Остаток на конец периода
		1-й месяц		2-й месяц		3-й месяц		
		План	факт	План	факт	План	факт	
Объем продаж в натуральном выражении (кг)	170	10	9	12	15	16	16	40
Цена		120	120	120	120	120	120	
Выручка		1200	1080	1440	1800	1920	1920	
Затраты		845	845	1040	980	1170	1170	
Прибыль		355	235	400	820	750	750	

Как показало исследование, действующая практика учета не позволяет формировать необходимую информацию, содержащую данные об инновационной деятельности, в том числе об инвестициях в создание продуктов инновации, то есть инновационная деятельность не является в настоящее время объектом учета в

полной мере. Проблемы существуют как в финансовом, так и в управленческом учетах.

Таким образом, резюмируя, можно отметить недостатки управленческого учета и отчетности в сфере инвестиций в создание инновационного продукта:

- отсутствие синтетического и аналитического учета инвестиций в создание инновационного продукта;
- отсутствие учетных регистров и отдельных счетов бухгалтерского учета инновационной деятельности, в том числе инвестиций на создание инновационных продуктов;
- отсутствие попроектного учета конечных результатов инновационных разработок.

Все эти недостатки приводят к недооценке системой управления соответствующего инструментария, реализуемого в рамках управленческого учета инвестиций в инновационные разработки и источников их финансирования.

Кроме того, нужно отметить еще одну проблему – отсутствие специалистов в области управленческого учета. Ведь чтобы вести этот учет, нужно сначала разобраться в том, что он собой представляет. Должны быть специалисты, которые на основе его информации составляли бы необходимые управленческие отчеты. Иными словами, необходимо уметь четко разграничивать то, что относится к внешней финансовой отчетности и может публиковаться в открытой печати, и то, что должно быть засекречено и использоваться только руководством предприятия для контроля и управления производственно-хозяйственной деятельностью.

Так или иначе, организации в отчетах приводят расшифровку пояснений некоторых засекреченных и показанных в балансе в сжатом виде статей.

Вообще выше названные проблемы существуют не только в сфере инвестиций в инновационные разработки, а в целом по хозяйствующим субъектам.

В настоящее время наблюдается низкий уровень использования, внедрения системы управленческого учета. Основная проблема заключается в том, что специалисты, как было сказано выше, не до конца разобрались в вопросах, связанных с ним. Традиционно управленческий учет и отчетность рассматриваются как отдельный учет с отдельным планом счетов, в частности, отделяется раздел учета и анализа издержек производства от общего плана счетов, или выделяются в общем плане счетов внутренние регистры, обобщающие данные, формирующие информацию для принятия управленческих решений. В идеале они должны формировать аналитические данные в сочетании с оперативностью и нормативным методом учета. Внедрение системы управленческого учета с элементами бюджетирования обуславливает формирование отчетности не только по фактическим и нормативным данным, но и по прогнозируемым данным, которые получают в ходе тщательного анализа тенденций (как благоприятные, так и неблагоприятные) развития организации.

В современных условиях, когда все так быстро меняется, появляются все новые и новые факты, влияющие на производственную деятельность, инновационные технологии, необходимы продуманные, обоснованные рекомендации для принятия управленческих решений, которые позволят организации не только выжить, но и преуспеть в переменчивых условиях инновационной экономики.

В настоящее время решение этой задачи облегчается благодаря применению автоматизированной формы учета. Бухгалтер может быстро исчислять фактические данные и, кроме того, вводя в компьютер различные переменные данные, может просчитывать разные варианты будущего развития событий, выбирая наилучший из них, с целью сокращения затрат, снижения себестоимости продукции, а также роста прибыли и рентабельности.

3 Совершенствование управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях

3.1 Управленческий аспект учетно-информационного обеспечения реализации стратегических инвестиционно-инновационных целей в сельскохозяйственных организациях

Приступая к созданию концепции формирования проекта по созданию инновационного продукта, необходимо, как правило, собрать и проанализировать всю информацию, относящуюся непосредственно к создаваемому инновационному продукту (потребительский рынок, покупательские предпочтения, сегмент рынков, конкурентная среда и т.д.).

В управлении инвестиционно-инновационным проектом выделяют определенные внутренние бизнес-процессы. Для комплексного освещения данных процессов и их результатов в управленческом аспекте эти процессы рассматриваются с точки зрения системного подхода.

Системный концептуальный подход к инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций обусловлен необходимостью разработки методического инструментария, цель которого заключается в формировании адекватного информационного пространства для бухгалтерского наблюдения, измерения инновационной деятельности с учетом отраслевых особенностей и управленческой парадигмы инвестиций (традиционной и инновационной), разработки учетных механизмов, соответствующих стратегической концепции деятельности сельскохозяйственных организаций и принятия хозяйствующим субъектом экономически обоснованных управленческих решений.

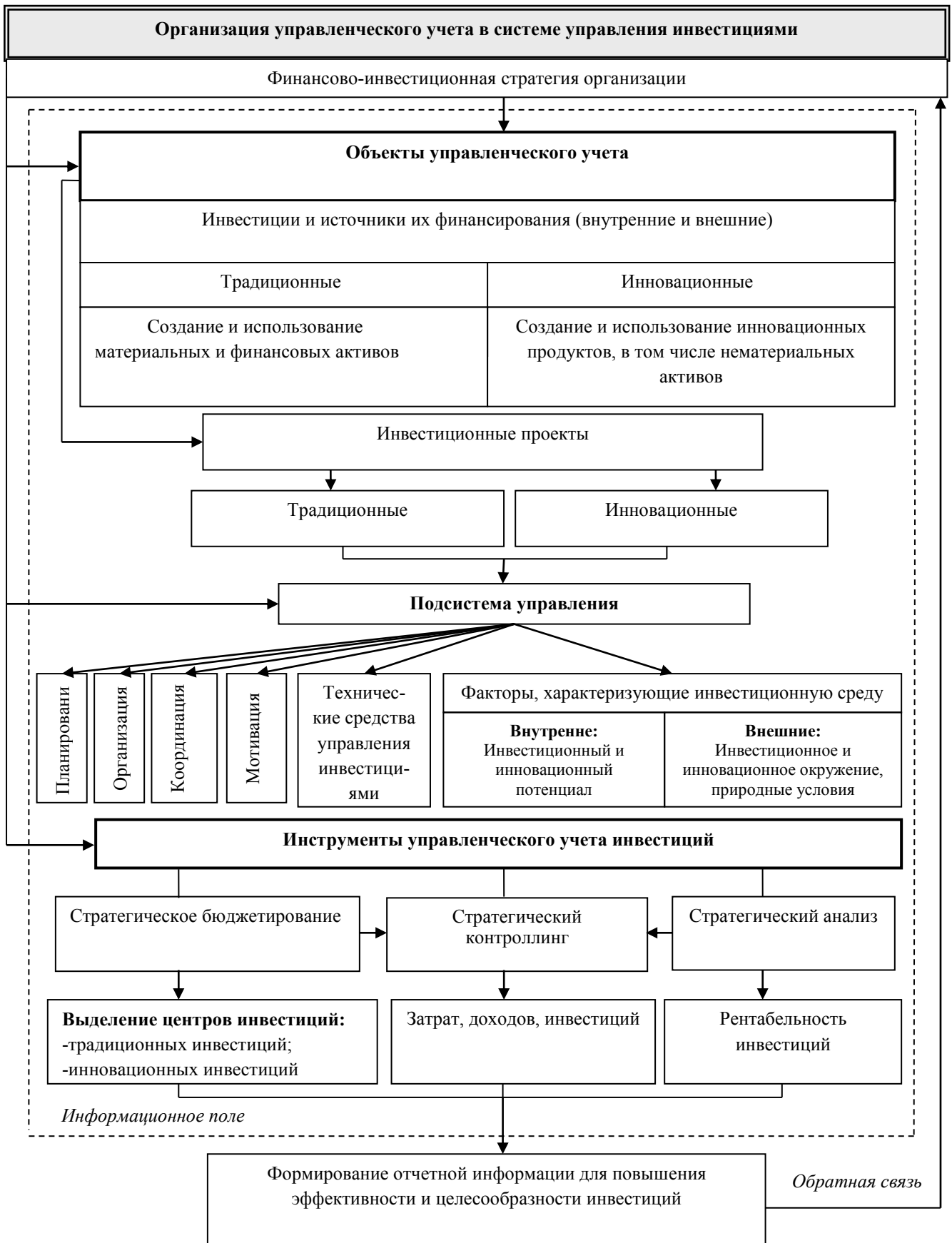


Рисунок 12 – Структурно-логическая модель управленческого учета инвестиций в сельскохозяйственных организациях

Таким образом, система реализации управления инновационным проектом создает основу для формирования структурно-логической модели управленческого учета инвестиционно-инновационной деятельности, представленной на рисунке 12.

В блоке «Объекты управленческого учета» в качестве объектов выделены инвестиции, инвестиционные проекты (традиционные и инновационные) и источники их финансирования (Рисунок 13).



Рисунок 13 – Виды инвестиций и инновационных проектов и источники их финансирования как объектов управленческого учета

В целях развития инновационного процесса в сельское хозяйство поступают финансовые ресурсы, представляющие собой его финансовый потенциал. При его формировании применительно к инновационному процессу следует учитывать ряд присущих ему особенностей. Финансирование происходит поэтапно, сообразно динамическому процессу инновационного проекта, т.е. происходит последовательное инвестирование этапов жизненного цикла инноваций.

Амортизация является одним из главных источников финансирования инвестиций.

Начисление амортизации «как особая финансовая категория и особый финансовый норматив, носит текущий характер, в бухгалтерском (финансовом) учете отражается как процесс, имевший место в прошлом (инвестиции, которые воплощаются в вводимые в действие основных средств, нематериальных активов)» [125].

Как полагают, амортизация, как понятие, был введен в научный оборот Дж. Меллисом в 1588 г.

В тот период применяли два подхода к понятию «амортизация»:

– амортизация рассматривалась как прямой расход недвижимого имущества, то есть списание средств труда уменьшало его стоимость. Дж. Меллис предлагал списывать стоимость приобретенного инвентаря равными долями и отражать в учете записями: Дебет прибыли и убытки, Кредит инвентарь;

– амортизация выступает как элемент капитала. Данный взгляд устоялся в XIX в., когда амортизация позволяла сохранять основной капитал на одинаковом уровне [Там же].

Широкое признание амортизация, как бухгалтерская категория, получила к середине XIX века, когда начало массового железнодорожного строительства требовало огромного коллективного капитала, а затраты на строительство в момент их возникновения, в результате чего огромные суммы фиксировались на начальном этапе строительства. В свою очередь это приводило к возникновению в

дальнейшем достаточно большей прибыли, так как амортизация не начислялась, и, как следствие, акционеры требовали огромные дивидендов. Но подлинным хозяевам дела нужно было удержать часть выручки для создания фонда обновления (реновации). Предполагалось, что основные средства (подвижные составы, пути, здания или сооружения и т.п.) будут изношены, у управления железной дороги будут накопленные средства на восстановление ликвидированных средств [216]. То есть, по сути возникло понимание амортизации как фонда, который делился на две части: одна часть использовалась на покупку или создание новых вместо старых объектов (это и есть реновация), вторая – накапливалась для капитального ремонта [Там же].

Необходимо отметить, что в советской бухгалтерии использовался подобный подход, когда износ уменьшал стоимость основных средств, а амортизация накапливалась в виде фонда. Однако в настоящее время механизм целевого фондирования (фондообразования) в системе бухгалтерского учета отсутствует.

Направление и стратегия выработки амортизационной политики определяют приоритеты выбора источников финансирования инвестиций. «Например, в условиях, когда используются инновационные технологии и дорогостоящее оборудование, организация ориентируется на производство конкурентоспособной продукции, которая пользуются высоким спросом, амортизация становится преобладающим источником финансирования и для организации целесообразней использовать ускоренную стратегию начисления амортизации» [73].

Таким образом, как отмечают некоторые авторы в амортизацию как экономическую категорию заложены две финансовые категории:

- амортизация как текущий износ основных средств производства;
- амортизация в как возмещение начисленного износа.

Однако процесс возмещения инвестиционных затрат может опережать процесс износа, и наоборот. Износ связан с технологическим процессом

использования объекта основных средств, с утратой им своих первоначальных свойств (вследствие физического или морального износа). С точки зрения налогового законодательства, его можно рассматривать как расход. Амортизация – своего рода фонд накопления (возмещение произведенных капитальных затрат) который можно рассматривать и как в качестве денежного ресурса, и как потребительскую стоимость, т.е. в виде инвестиционных ресурсов, другими словами – часть прибыли, которая не облагается налогом.

Следовательно, если износ и может влиять на стоимость объекта основных средств, то амортизация, никак не влияет на их стоимость.

Как утверждал Р.Я. Вейцман (1870-1936 гг.) «амортизация – это не часть прибыли, которая не облагается налогом и из которой не выплачиваются дивиденды, а перенос ранее созданной стоимости на стоимость вновь создаваемую» [216].

Кроме того, во всех научных работах по экономике, в том числе и по вопросам бухгалтерского учета, как было сказано выше, отмечается, что амортизация выступает как элемент собственных источников финансирования инвестиций. Однако ни в бухгалтерском, ни в управленческом учете не предусмотрены записи по источникам финансирования инвестиций, в том числе инвестиций на создание инновационных продуктов, что существенно затрудняет как анализ, так и контроль за их составом, наличием и использованием.

Если раньше, при административной системе ведения экономики, был счет 86 «Амортизационный фонд», на котором учитывалось накопление и использование амортизационных отчислений на обновление основных фондов (средств), то в настоящее время амортизация списывается только при ликвидации основных средств.

Начисление амортизации по основным средствам отражали записями в дебет счетов затрат, и в кредит счета амортизационного фонда.

«Средства развития производства, науки и техники могли быть направлены на финансирование действующего производства; строительство новых объектов

собственных производственных баз строительных организаций; финансирование затрат по подготовке и освоению новой и модернизированной продукции, конструкций и материалов; изготовление опытных образцов; строительство новых типов зданий, сооружений; проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ; финансирование затрат на приобретение оборудования, приборов и других товарно-материальных ценностей для этих работ; финансирования прироста собственных оборотных средств, а также на возмещение их недостатка; финансирование затрат по участию в строительстве, реконструкции, ремонте и содержание и расширение мощностей по производству товаров народного потребления и оказанию услуг населению; погашение предоставленных предприятию долгосрочных кредитов банков, которые в соответствии с действующим законодательством погашаются за счет средств фонда развития производства, науки и техники и др.» [206, с. 66].

Формирование амортизационного фонда было своего рода централизованное фондообразование, когда средства отчислялись в Стройбанк СССР, и далее распределялись по целевому назначению.

Как правило, амортизационные нормы утверждаются сверху «...даже в США, которые считаются образцом рыночного либерализма. Это связано с жестко соблюдаемым порядком налогообложения. Ведь если бы организации самостоятельно устанавливали амортизационные нормы, они увеличивали бы их величину, тем самым перемещая часть своих доходов из прибыли в амортизацию и снижая уровень своего налогообложения. Но не только забота о налогах лежит на основе установления государством амортизационных норм в США, которые проводят активную амортизационную политику. Например, в целях преодоления стагфляции, вызванной затяжным кризисом, в 1981 г. президент США Р. Рейган в числе мер государственной экономической промышленной политики ввел весьма высокие нормы амортизации, что означало оставление большей доли доходов организациям для осуществления технологической модернизации производства в направлении сбережения энергии и сырья...» [11, с. 63].

«Вследствие того, что по причине ускоренной амортизации в определенные периоды сильно завышается себестоимость продукции, занижается размер полученной прибыли (и наоборот, когда амортизация доходит до незначительной суммы, то занижается себестоимость и завышается прибыль)» [224, с. 173]. Соответственно если выше амортизация, то ниже становится прибыль, и наоборот (Рисунок 14).

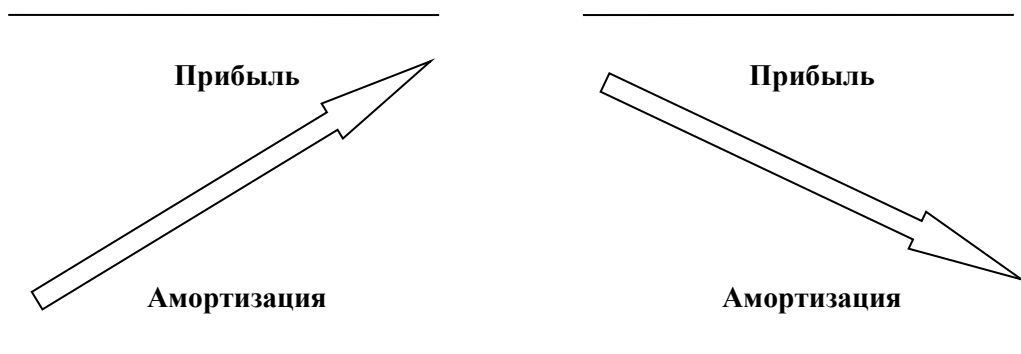


Рисунок 14 – Зависимость прибыли от амортизации [224, с. 173].

Когда источники собственных средств не покрывают вложения, организации привлекают внешние источники (целевое финансирование, средства венчурных фондов, кредиты и займы).

Таким образом, от того, как будет отрегулирован вопрос методологии учета и контроля источников финансирования инвестиций, будет зависеть как сама инвестиционно-инновационная деятельность, так и ее результаты.

Управление инвестиционно-инновационным проектом, или деятельностью, является комплексный механизм определенных, связанных между собой действий во взаимодействии с внешней средой путем получения необходимых инвестиционных и инновационных ресурсов, в свою очередь, находящимся под влиянием различных факторов рисков.

В блоке «Подсистема управления» в виде совокупности представлены элементы (планирование, организация, координация, мотивация, технические

средства управления инвестициями), а также внешние (инвестиционное и инновационное окружение, природные условия) и внутренние (инвестиционный и инновационный потенциал) факторы.

Нужно отметить, что «...окружающая среда, так как же, как и внутренняя, является источником различного рода возмущений, прямым или косвенным образом воздействующих на проект в целом и на его отдельные составляющие. Потенциальные последствия этих возмущений можно обобщенно определить, как риски. Этот базовый элемент управления проектом по большому счету не является объектом управления. Управление рисками нужно рассматривать как деятельность по управлению взаимодействию проекта и факторов риска, имеющую своей целью минимизировать отклонения от ранее принятых решений. В силу этого риски, определяемые как совокупность вероятностных взаимодействий проекта с независимыми факторами окружающей и внутренней среды, можно обозначить как базовый элемент управления проектом» [234, с. 36].

«Фактическим стандартом стратегического управления в настоящее время является сбалансированная система показателей, автором которой являются Р. Каплан и Д. Нортон. Данная система обладает высокой практической эффективностью и нацелена, прежде всего, на реализацию стратегии. Первым шагом реализации выступает стратегическая карта компании, визуализирующая (представляющая в удобном графическом виде) стратегию компании в виде дерева целей, расположенного в четырех ключевых составляющих бизнеса – финансах, бизнеса, внутренних процессах и в сфере обучения и развития. Данные стратегические цели соединены причинно-следственными отношениями, которые устанавливают стратегическую логику действий компании» [84, с. 9].

Контрольным этапом до начала значительных инвестиций, требующихся для создания инновационного продукта, являются бизнес-анализ и разработка стратегии реализации инновационного проекта.

Стратегическая логика инвестиционно-инновационных управленческих и инновационных процессов в реализации инновационного проекта открывается

через направленную связь целей, когда достижение цели на нижнем уровне приводит к достижению целей среднего и высшего уровней (Приложение К).

Планирование – функция управления, определяющая цели инновационного проекта, необходимые для этого объемы инвестиций и источники финансирования. Также сюда входит разработка методов наиболее эффективного поведения в конкретных условиях с учетом географического расположения, как самой организации, так и потребителей ее продукции (работ, услуг), т.е. планирование в ключе нашего исследования – это стратегия организации в части инвестиционного и инновационного развития бизнеса и деятельности, с учетом финансовых ориентиров. Планирование обычно охватывает долгосрочный период.

Прогнозирование – составление прогнозов возможного направления будущего инвестиционно-инновационного развития организации при тесном взаимодействии с окружающей ее средой.

Координация – достижение согласованности между бизнес-структурами путем установления на должном уровне коммуникационных связей между ними, для достижения общих тактических и стратегических целей в сфере инвестиционно-инновационного развития.

В качестве бизнес-структур могут выступать участники реализации инновационного проекта (научные учреждения, опытно-производственные хозяйства, специализированные хозяйства и др.). В свою очередь бизнес-структуры могут быть представлены разными отделами (например, при селекционных работах это может быть отдел первичного семеноводства, питомники размножения 1 и 2 года, производства семян суперэлиты и др.). И здесь весьма важной является разработка коммуникационной политики, чтобы каждая бизнес-структура стремилась не только к индивидуальной эффективности, но и к эффективности инвестиционно-инновационного проекта в целом путем тесного взаимодействия.

Как правило, больший успех в реализации инновационных проектов зависит от того, насколько эффективно трудится группа сотрудников, занятых в ней. Таким образом, мотивация – это побуждение сотрудников к эффективной реализации инновационного проекта с помощью материального и морального стимулирования. Нельзя не согласиться с В.И. Масловым, который утверждает, что сами по себе материальные стимулы уже сегодня недостаточны [135, с. 141], хотя и являются основополагающими, «...современные сотрудники ценят социальное признание и возможности развития в организации...» [135]. Так или иначе, эти мероприятия требуют значительных вложений и должны находить отражение в учетно-информационной системе.

Мотивация – это побуждение сотрудников к эффективной реализации своих знаний, компетенций в развитии инвестиционно-инновационной деятельности организации с помощью материального и морального стимулирования.

Более подробно формы стимулирования и элементы организации интеллектуального труда приведены у Депутатовой Л.Н. [59].

Необходимо отметить, что элементы стимулирования и мотивации интеллектуального труда, безусловно, влияющие на результативность затрат, деятельности организации отражаются в учетной системе не в полной мере, что искажает качество вырабатываемых управленческих воздействий.

Управленческий учет, как известно, в отличие от традиционного бухгалтерского учета, имеет широкий диапазон информационной обеспеченности ответственных лиц разных уровней, принимающих управленческие решения.

Отсюда следует необходимость интегрирования показателей об инвестиционных затратах в рамках данных мероприятий, и их результатах, в систему управленческого учета, для получения и использования информации, необходимой в целях выработки наиболее эффективных инструментов развития инновационной деятельности организации.

Технические средства (автоматизация) управления инвестициями позволяют:

- оперативно и в сжатые сроки, с высокой точностью и с минимальными трудозатратами формировать отчетности по планируемым и осуществленным инвестиционно-инновационным проектам;
- контролировать и анализировать инвестиционно-инновационные проекты;
- достигать показателей окупаемости и эффективности проектов благодаря точному бизнес-планированию, текущему анализу и контролю осуществления инвестиций.

Основные факторы, влияющие на инвестиционно-инновационную деятельность, представлены на рисунке 15.

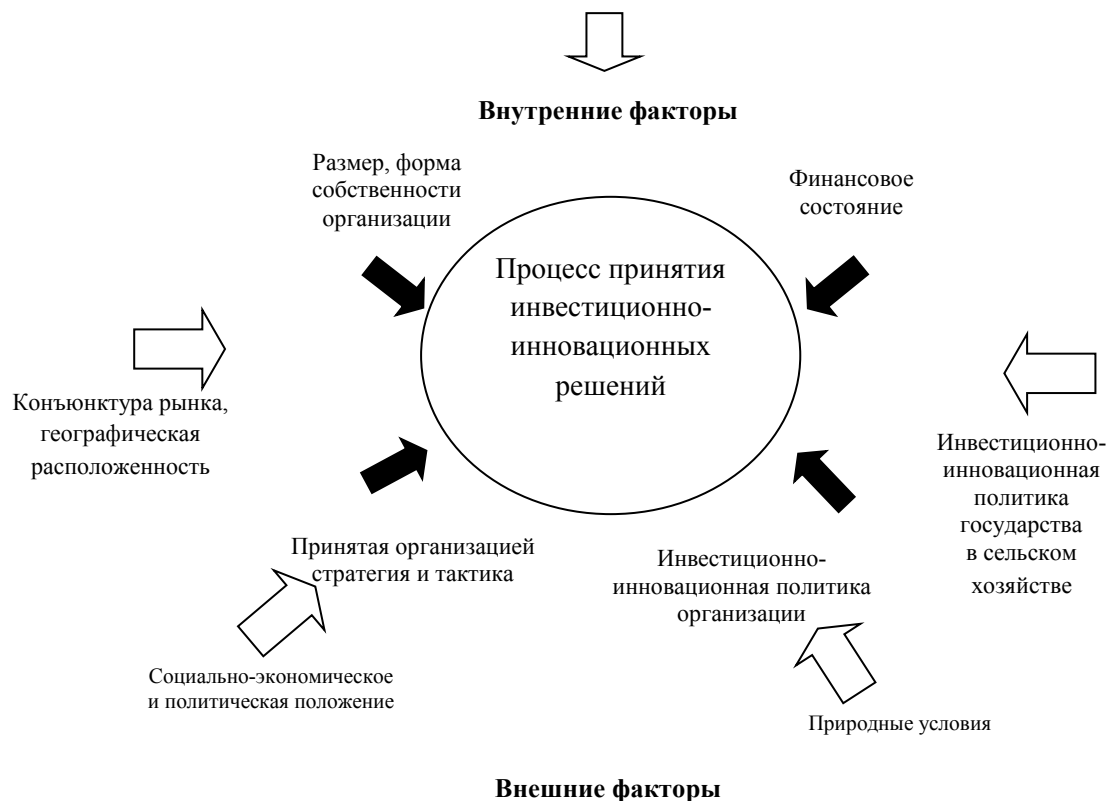


Рисунок 15 – Основные факторы, влияющие на инвестиционно-инновационную среду в сельском хозяйстве

Внешние факторы, характеризующие инвестиционно-инновационную среду, – это те факторы, на которые организация не может влиять. Данные

факторы предопределяются различными составляющими, а именно: социальными, технологическими, экономическими и политическими – на макроуровне. Если внешнюю среду в целом принимать как источник, обеспечивающий экономическими ресурсами, то они позволяют осуществлять инвестиционно-инновационный процесс в соответствии со стратегическими целями. Главной особенностью внешней среды является ее изменчивость, порожденная действием на рынке факторов, которые представляют собой неопределенность и риск. Отсюда важным является умение анализировать и прогнозировать изменения внешней среды, гибко реагировать на ее изменения, что и предопределяет в условиях рыночной экономики жизнеспособность коммерческой организации.

Как известно, важнейшим фактором внешней среды, объединяющим собственно компанию, покупателей, поставщиков и конкурентов, является рыночная. Кроме того, в сельском хозяйстве к внешним факторам, влияющим на инвестиционно-инновационную деятельность, также можно отнести и природные условия.

Здесь важное значение имеет внешняя ориентация управленческого учета стратегической направленности как способа анализа собственного бизнеса и бизнеса конкурентов.

К внутренним факторам можно отнести:

- размер и масштаб организации;
- стратегию и тактику, принятые в организации;
- инвестиционно-инновационную политику организации;
- финансовое состояние организации.

В функциональном плане концепция управления факторами, влияющими на инвестиционно-инновационные процессы, предусматривает поиск оптимальных решений по улучшению конкурентных преимуществ, расширение границ влияния и усиление позиций, приоритетом в котором является диверсификация, а также расширение деятельности, экспансия в новые рынки.

На наш взгляд, инвестиционно-инновационные процессы должны носить систематический характер, идти по пути разработки и реализации стратегии инновационного развития, в основу которого закладываются анализ конъюнктуры рынка с последующей разработкой сегментов рынка, с учетом географического расположения; управление рисками (финансовые, социально-политические, организационные, технические, форс-мажорные, природно-техногенные и др.), их минимизация.

Блок «Инструменты управленческого учета» состоит из следующих элементов:

1. Стратегическое бюджетирование, позволяющее определять объемы финансирования инновационных проектов, как в целом, так и по их отдельным стадиям и этапам.

В системе управления одной из важных является финансовая функция, обеспечивающая эффективность финансово-хозяйственной деятельности организации. Кроме того, данная функция связана с учетно-аналитической функцией системы управленческого учета, с помощью которой осуществляется контроль затрат и анализ результатов во всех сферах деятельности организации. Финансовый контроль в свою очередь, в режиме мониторинга позволяет улучшать показатели эффективности финансово-хозяйственной деятельности организаций, так как непрерывное сопоставление плановых (нормативных) и фактических показателей позволяет управлять отклонениями и своевременно вносить при необходимости корректировки в достигнутые результаты и принимать рациональные управленческие решения в оперативном режиме.

Важнейшей задачей бюджетирования является информационно-аналитическое обеспечение планирования, контроля, анализа и принятия необходимых оперативных решений в разрезе организации и ее структурных подразделений, что отражается на направленности хозяйственных процессов. При этом сочетаются централизованное и децентрализованное формы управления [140].

Важнейшей задачей бюджетирования, таким образом, является информационно-аналитическое обеспечение планирования, контроля, анализа и принятия необходимых оперативных решений в целом по организации и разрезе ее структурных подразделений, что отражается на направленности хозяйственных процессов. При этом сочетаются централизованное и децентрализованное формы управления.

Система бюджетирования сконцентрирована на учет, планирование и прогнозирование, контроль и управленческий анализ. В качестве учетного инструментария предпочтение, как правило, отдается управленческому учету, так как он является стратегическим, в его рамках формируются контрольные показатели в разрезе центров ответственности, т.е. он функционирует как система определения инновационно-инвестиционных затрат по местам возникновения, видам инновационной деятельности в разрезе реализуемых проектов.

Для построения эффективной поэтапно-ориентированной системы стратегического бюджетирования инвестиционно-инновационной деятельности необходимо грамотное построение последовательных подготовительных работ.

Нами предлагается следующая схема построения и внедрения стратегической системы комплексного бюджетирования инвестиционно-инновационных проектов (Рисунок 16).



Рисунок 16 – Этапы внедрения и реализации стратегического бюджета инвестиционно-инновационных процессов в сельском хозяйстве

При управлении инвестиционно-инновационным проектом (деятельностью) на наш взгляд целесообразно использовать элементы метода освоения работ, который подробно описал в своей работе М.А. Разу [234].

В целях нашего исследования для формирования и реализации стратегического инвестиционно-инновационного бюджета, мы полагаем, что можно воспользоваться следующими показателями:

- плановые инвестиции (P_I);
- фактические инвестиции (F_I);

- плановые сроки выполнения инвестиционно-инновационного бюджета (P_s);
- фактический срок выполнения инвестиционно-инновационных работ (F_s).

Плановый объем инвестиций можно характеризовать как запланированные объемы НИОКР и соответствующие инвестиции в них, как в целом по проекту, так и на каждой стадии. Плановые сроки выполнения работ и обеспечения их инвестиционными ресурсами – это базовый показатель плана (графика) распределения инвестиций по этапам (работам) и периодам реализации проекта по созданию инновационного продукта [157].

Фактические инвестиционные затраты свидетельствуют о фактической, реально сложившейся стоимости выполненных объемов инновационных работ (НИР, ОКР и ТР и т.д.), т.е. совокупность всех инвестиционных затрат, возникших в ходе создания инновационного продукта на текущую дату.

Фактические выполненные работы в рамках инвестиционно-инновационного проекта (деятельности) может измеряться ежедневно, еженедельно, по декадам, ежемесячно и т.д. Методы и средства, с помощью которых осуществляется определение освоения объемов, во многом зависят не только от периодичности измерения и учета, но и от количества контрольных, т.е. плановых, периодов, в течение которых выполняется работа.

Плановые сроки выполнения бюджета инвестиционно-инновационных работ – это установленный период реализации инновационного проекта. Организации, используя разные инструменты контроля, должны стремиться соблюдать сроки исполнения инвестиционно-инновационных бюджетов.

В качестве показателей отклонения или выполнения по инвестиционно-инновационному проекту можно использовать следующие показатели:

- отклонение по инвестициям (V_I);
- отклонение по срокам выполнения бюджета инвестиционно-инновационных работ (V_s).

Используя показатели плановых и фактических работ, можно рассчитать следующие отклонения:

1) отклонения по инвестициям

$$V_I = F_I - P_I; \quad (1)$$

2) отклонения по срокам исполнения бюджета инвестиций по проекту:

$$V_S = P_S - F_S. \quad (2)$$

Фактические сроки выполнения работ показывают, насколько соблюдаются установленные рамки бюджетов.

Предлагаемые формы бюджетов приведены в приложениях (Приложения Г, Д, Е).

Кроме того, в качестве обобщения информации о показателях эффективности реализации стратегического бюджетирования можно составлять сводную таблицу (Таблица 7).

Таблица 7 – Показатели выполнения инвестиционно-инновационного бюджета в ОАО «Московское» по племенной работе (млн руб.)

Работа (этап)	Плановые объемы инвестиций P_I	Освоенные объемы O_I	Фактические инвестиции F_I	Отклонения по инвестициям $F_I - P_I$	Сроки исполнения (месяцы)		
					Плановые	фактические	Отклонения $P_S - F_S$
Разработка и подготовка проекта	1,0	0,6	1,0	0,4	6	6	0
НИР	4,0	4,0	3,2	0,8	12	14	+2
ОКР	6,0	5,0	6,0	0,0	12	15	+3
Итого	11,0	9,6	10,6	1,2	24	29	5

Из данных таблицы 7 следует, что по сравнению с бюджетом наблюдается недофинансирование инвестиционно-инновационных работ. Кроме того, наблюдается невыполнение бюджетных сроков.

2. Стратегический контроллинг, позволяющий выявлять отклонения от норм, расхода ресурсов, установить причины, места и виновников их возникновения, разработать меры по приведению управляющей системы в необходимые рамки.

В достижении успешной реализации инвестиционно-инновационной деятельности на долгосрочную перспективу важную роль играет стратегический контроллинг.

В целом контроллинг – это система управления компанией, направленная на достижение долгосрочных целей путем координации стратегического и оперативного уровня управления.

Стратегический контроллинг в сфере инвестиционно-инновационной деятельности позволяет:

- разработать и определить стратегические цели, мероприятия и определить сроки выполнения;
- регулировать реализацию инвестиционно-инновационного проекта, управлять изменениями и результатами в стратегии;
- контролировать отклонения фактических данных от плановых в рамках стратегии;
- вносить соответствующие корректировки и намечать пути на реализации стратегии в инвестиционно-инновационной сфере.

Стратегический контроллинг в системе управленческого учета как элемент, подсистем управления должен обеспечивать информационную поддержку эффективного управления инвестиционно-инновационным проектом (рисунок 17).

Конечная цель контроллинга – не сбор и обработка информации или установление стандартов и выявление проблемы, а решение конкретных поставленных задач.

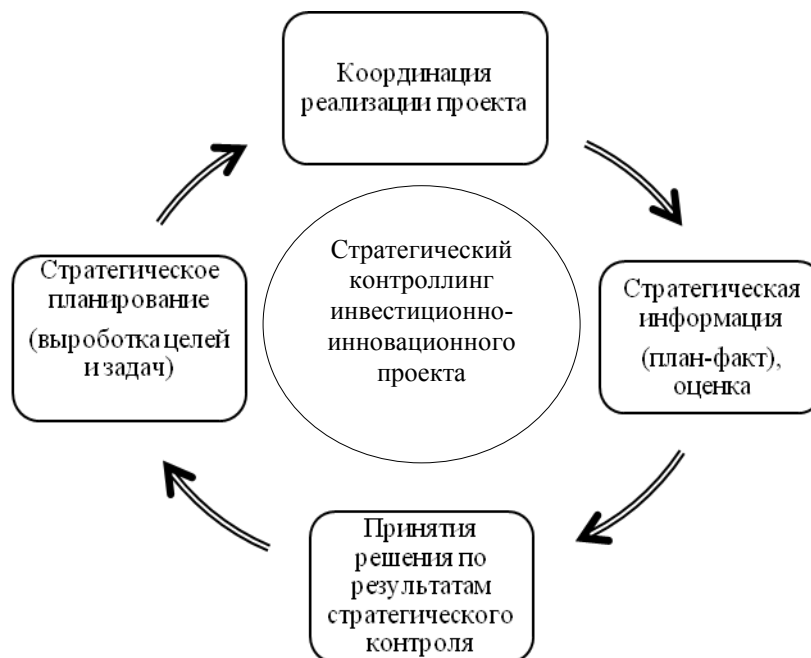


Рисунок 17 – Система контроллинга реализации инвестиционно-инновационного проекта

3. Стратегический анализ, позволяющий проводить проектный анализ рентабельности продуктов по стадиям их жизненного цикла.

Стратегический анализ позволяет, с одной стороны, определить перерасход или экономию запланированных стоимостных показателей, а с другой стороны – должен выявить лучшие методы использования имеющихся средств, т.е. проекты по созданию инновационных, более успешных продуктов [157].

Оперативный анализ инвестиционных затрат проводится в рамках реализации проекта по созданию и освоению инновационного продукта. Задача оперативного анализа заключается в контроле за ходом использования инновационных ресурсов в соответствии с бюджетом. Анализ проводится в разрезе стадий и этапов инновационного проекта.

Учитывая целостность системы инвестиционно-инновационного проекта и взаимосвязь стадий, этапов, различных размеров вложений, анализ отклонений необходимо проводить системно.

Кроме того, с момента начала реализации проекта по созданию инновационного продукта и до его завершения необходимо отслеживать качество управления. Для этого можно использовать коэффициент качества управления инвестиционно-инновационным проектом, основными компонентами которого являются:

- 1) коэффициент соблюдения нормы времени проекта;
- 2) коэффициент соблюдения качества работы;
- 3) коэффициент соблюдения установленного бюджета;
- 4) коэффициент соблюдения объемов и сроков финансирования проекта.

Каждому компоненту соответственно присваивается вес определенного приоритета.

Коэффициент соблюдения нормы времени проекта ($K_{нв}$) рассчитывается по формуле:

$$K_{нв} = (\Phi_{вп} - H_{вп})/H_{вп}, \quad (3)$$

где $\Phi_{вп}$ – фактическое время проекта;

$H_{вп}$ – нормативное время проекта.

Коэффициент качества работы определяет степень соблюдения порядка, установленного действующей организационной и технической документацией, уровень исполнительской дисциплины. Вес данного компонента определяется экспертной оценкой как отклонения фактических результатов работ от желаемых.

Коэффициент соблюдения нормы бюджета расходов ($K_{нбр}$) определяется по формуле:

$$K_{нбр} = (\Phi_p - H_p)/H_p, \quad (4)$$

где Φ_p – фактические бюджетные расходы;

H_p – нормативные бюджетные расходы.

Коэффициент соблюдения объемов и сроков финансирования проекта ($K_{соф}$) определяется по формуле:

$$K_{соф} = (\Phi_{оф} - \Pi_{оф}) / \Pi_{оф}, \quad (5)$$

где $\Phi_{оф}$ – фактический объем финансирования;

$\Pi_{оф}$ – планируемый объем финансирования.

Расчет показателя «Качество управления инвестиционно-инновационным проектом» в ООО «ООО «АГРОПРОМЫШЛЕННАЯ КОРПОРАЦИЯ АСТ КОМПАНИ М» представлен в таблице 8.

Таблица 8 – Расчет показателя «Качество управления инновационным проектом» в ООО «АГРОПРОМЫШЛЕННАЯ КОРПОРАЦИЯ АСТ КОМПАНИ М»

Компонент показателя	Значение
Коэффициент соблюдения нормы времени проекта	- 0,16
Коэффициент соблюдения установленного бюджета	1
Коэффициент соблюдения объемов и сроков финансирования проекта	- 0,2
Итого	0,96

Исследование показало, что оптимальным значением для ККУИП является значение, равное или больше 1.

Таким образом, данный показатель (ККУИП) полезен тем, что позволяет оценивать управление инвестиционно-инновационным проектом и анализировать управление декомпозиционно, т.е. как в целом по проекту, так и на отдельных его стадиях. Также он позволит мобилизовать управленцев бизнес-процессов или бизнес-структур для более эффективной работы по проекту [Там же].

В блоке «Формирование отчетной информации для повышения эффективности и целесообразности инвестиций» комбинируется информация, направленная на повышение эффективности и целесообразности инвестиций в инновационные продукты. В этом блоке информация может формироваться как до разработки, так и в ходе реализации инновационных проектов.

Информация, которая формируется в системе управленческого учета инвестиционно-инновационной деятельности в сельскохозяйственных организациях, должна отвечать базовым требованиям – таким, как полнота, надежность, своевременность, обособленный учет инвестиций и текущих затрат как в традиционной хозяйственной деятельности, так и в сфере инноваций.

Также наряду с общепринятыми принципами, организации могут сформулировать свои правила, которыми будут руководствоваться учетно-аналитические службы при формировании, обработке и предоставлении информации в системе организации управленческого учета инвестиционно-инновационной деятельности.

Мы предлагаем расширить принципы управленческого учета инвестиций на создание инновационного продукта.

Рекомендуемые автором дополнительные принципы в рамках предложенной модели управленческого учета инвестиционно-инновационной деятельности в сельскохозяйственных организациях представлены в приложении Н.

Системное исследование развития инвестиционно-инновационных процессов на основе учетно-аналитической системы, используя комплексный подход в решении данного вопроса, позволяет формировать информационную среду в едином целом пространстве, объединяющую в одно целое составляющие ее элементы и блоки. При этом информация, формируемой в управленческом учете инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях должна быть достаточно полной и своевременной, прежде всего за счет более совершенного учета себестоимости инновационного продукта.

3.2 Разработка методики управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях

Значительную роль в реализации инновационного проекта играет, как было отмечено выше, модель поэтапного его развития. Особый интерес вызывает разработка Р. Купера «Stage-Gate» [251].

Модель «Stage-Gate» весь цикл инновационного проекта, начиная с зарождения, формирования концепции – до запуска, разбивает на несколько стадий, и последовательных этапов. Вход в каждый последующий этап происходит через точку принятия управленческих решений (ТПР, или Gate) [88].

Стадия НИОКР, включая разработку самого проекта, является самой затратной и самой длительной по срокам выполнения в структуре инновационного проекта, поэтому представленная модель имеет особое значение на данной стадии [156]. Применительно к нашему исследованию модель принятия инвестиционных управленческих решений в реализации инновационного проекта можно представить схемой (Рисунок 18).

Такая модель позволяет управлять и соответственно контролировать инвестиции и сам проект по созданию инновационного продукта в разрезе стадий и этапов его реализации.

После каждого этапа устанавливается точка принятия инвестиционных управленческих решений (ТПИУР).

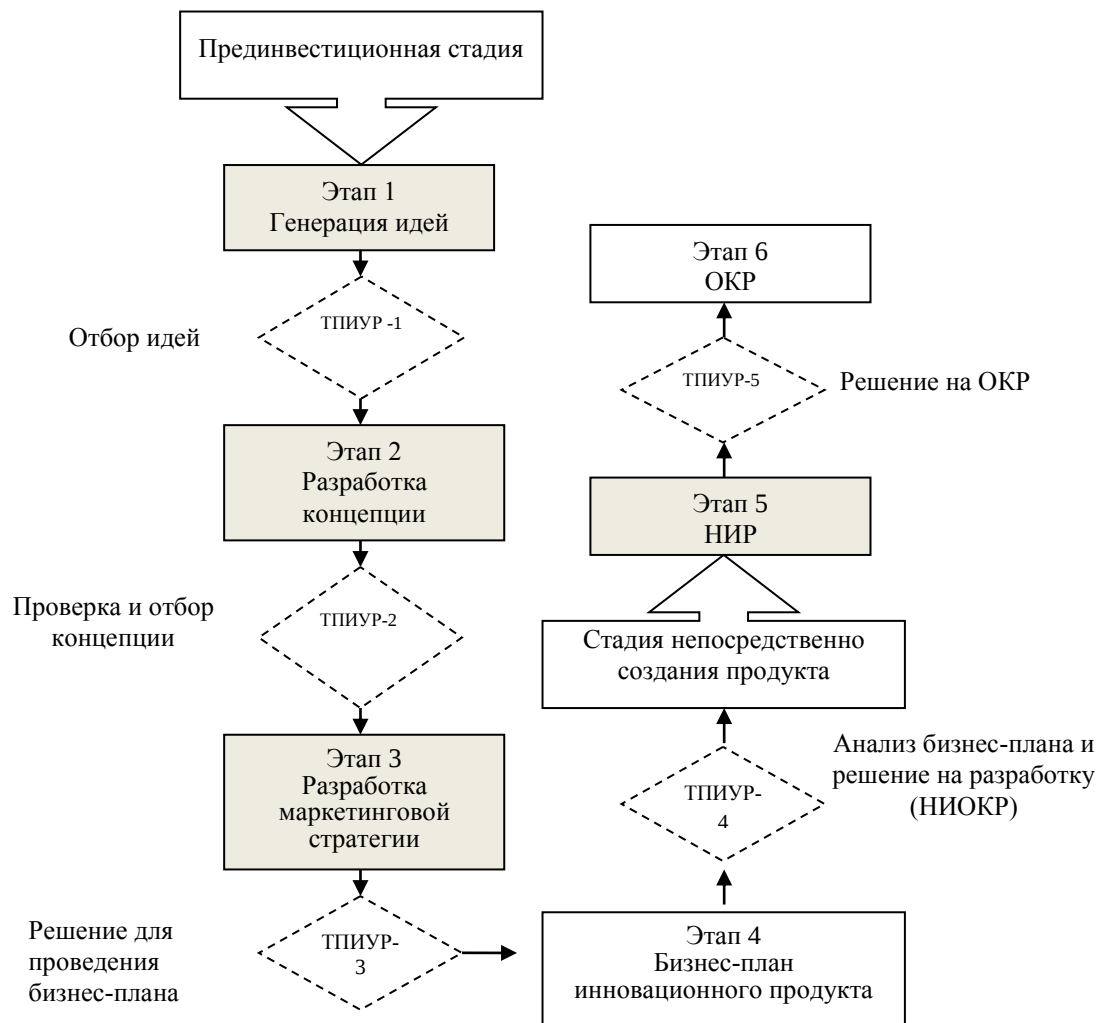


Рисунок 18 – Модель принятия инвестиционных управленческих решений

Управленческое решение занимает важное место в управлении инновационном проекте. Как отмечает М.А. Разу: «Управленческое решение – это основанный на знании объективных законов и опыте, ведущий к практическим результатам творческий акт целенаправленного воздействия субъекта управления на объект» [234, с. 38].

Запущенный в исполнение инновационный проект может быть приостановлен, прекращен вовсе, также возможна его переориентация в другой

инновационный проект) на любой стадии по различным причинам (нехватка инвестиционных и инновационных ресурсов, свертывания финансирования, и др.) [84].

Одна из главных задач такой модели – это выполнение, а также поиск путей и возможностей сокращения сроков реализации проекта и инвестиционных издержек на его реализацию.

Для определения фактических затрат необходимо использовать систему учета затрат в разрезе периодов жизненного цикла проекта и контрольных элементов проекта.

Таким образом, с «того момента, как инновационный процесс сгенерировал идею создания инновационного продукта, перед организацией встает вопрос о том, какой проект финансировать, какие источники на какой стадии, этапе будут привлечены, какой проект будет принят, отложен, а какой вовсе отвергнут. Далее решаются вопросы о том, как они будут осуществляться: организацией самостоятельно или совместно» [84] с другими организациями.

Соответственно, основополагающей концепцией создания инновационного продукта является жизненный цикл инновационного проекта (в сельском хозяйстве он длиннее, чем в других отраслях), на основе которого формуруются теоретико-методологические подходы по созданию и внедрению системы управленческого учета инвестиций в инновации.

С учетом, что на каждой стадии, этапе и в точке принятия инвестиционных управленческих решений управленческий учет решает разные задачи, нами предложена методика управленческого учета (рисунок 19).

Регистрация первичных данных об использовании инвестиционных и инновационных ресурсов в ходе выполнения работ объективно измеряет фактические объемы выполненных работ, установление показателей освоенного объема согласно выбранным методам и средствам, подготовка и представления отчетов о состоянии и выявленных проблемах и их рассмотрение, и принятие

корректирующих мер на каждой точке принятия инвестиционных управленческих решений позволяет увидеть фактическое состояние инновационного проекта.

В рамках данного исследования мы ограничимся следующими стадиями и этапами создания инновационного продукта.

1. Стадия подготовки инновационного проекта. На этой стадии, как правило, осуществляется сбор и обработка информации относительно разработки проекта. Это, прежде всего информация:

- о результатах маркетинговых исследований, касающихся новшеств;
- о размерах инвестиций на создание инновационного продукта, источниках их финансирования, видов и объемов инновационных ресурсов;
- о возможностях организации по отношению к исследованиям, разработкам и освоения нового продукта;
- о сроках начала и завершения как проекта в целом, так и его стадий и этапов.

Также на этом этапе обозначаются центры ответственности, деятельность которых будет влиять на инвестиционные затраты и результат проекта. При формировании центров ответственности в качестве структур управления инвестиционными затратами обязательно должны присутствовать и носители затрат (научный продукт, научно-технический продукт, инновационных продукт).

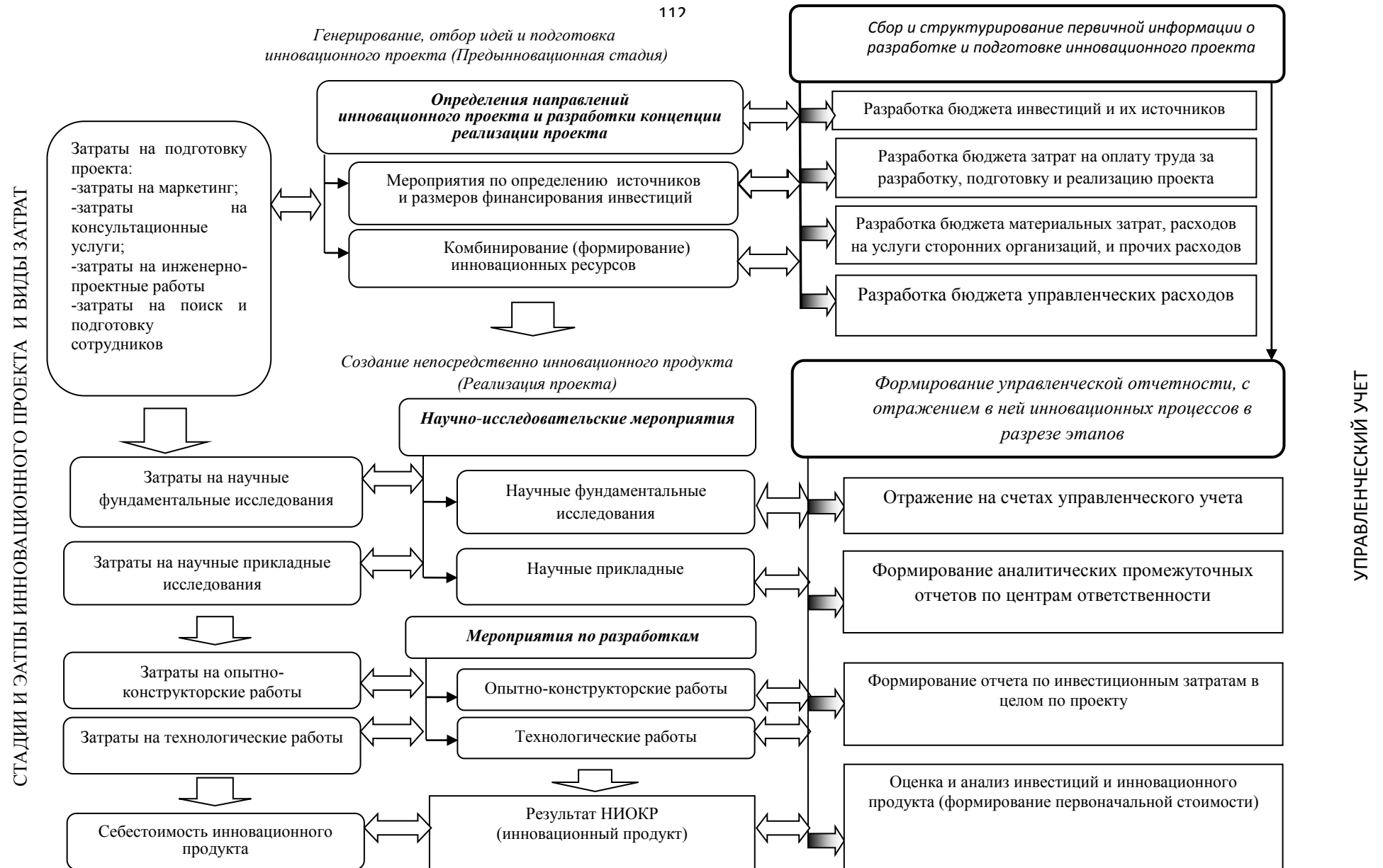


Рисунок 19 – Система управленческого учета инвестиций на создание инновационного продукта в сельскохозяйственных организациях

Для сбора и структурирования информации на данном этапе нами предлагаются соответствующие формы документов. Для учета исполнителей проекта в рамках их функций, требований к квалификации, срокам выполнения работ (функций) нами предлагается примерная форма документа (Таблица 10). В данном документе будут прописаны функции и их исполнители.

Таблица 10 – Состав сотрудников (исполнителей) разработки и реализации проекта

Номер функции	Название функции	Описание функции	Должность	ФИО	Требования к квалификации	Сроки исполнения
1	Составление плана НИОКР	Поэтапное планирование проекта (разработка, НИР и ОКР)	Начальник лаборатории (гл. агроном, инженер, биолог)	Голиков С.В.	Высшее образование, владение соответствующими профессиональными навыками	с __ до __
2	Утверждение проекта НИОКР	Утверждение ответственным лицом плана НИОКР	Ответственный исполнитель			
и т.д.						

Далее, для формирования информации о наличии необходимого оборудования (материальных ресурсах), мы предлагаем форму документа, отраженную в таблице 11.

Таблица 11 – Наличие необходимого оборудования и материальных ресурсов для разработки и реализации проекта

Название функции	Оборудование		Уровень обеспеченности	Материальные ресурсы		Уровень обеспеченности
	Требуется	В наличии		Требуется	В наличии	
Составление и утверждение проекта по НИОКР	Телефон, компьютер, факс, принтер	да	4	Канцелярские принадлежности	да	4
и т.д.						

2. Стадия реализации проекта, начинающаяся созданием инновационного продукта и заканчивающаяся вводом его в оборот. На данной стадии формируется информация – как первичная, так и отчетная (промежуточная, конечная) – об осуществлении инвестиций на создание инновационного продукта. После этого определяется финансовая обеспеченность всех стадий инновационного проекта, осуществляются сбор и обработка информации для анализа. На этой стадии, путем накопления инвестиционных затрат, формируется первоначальная стоимость инновационного продукта.

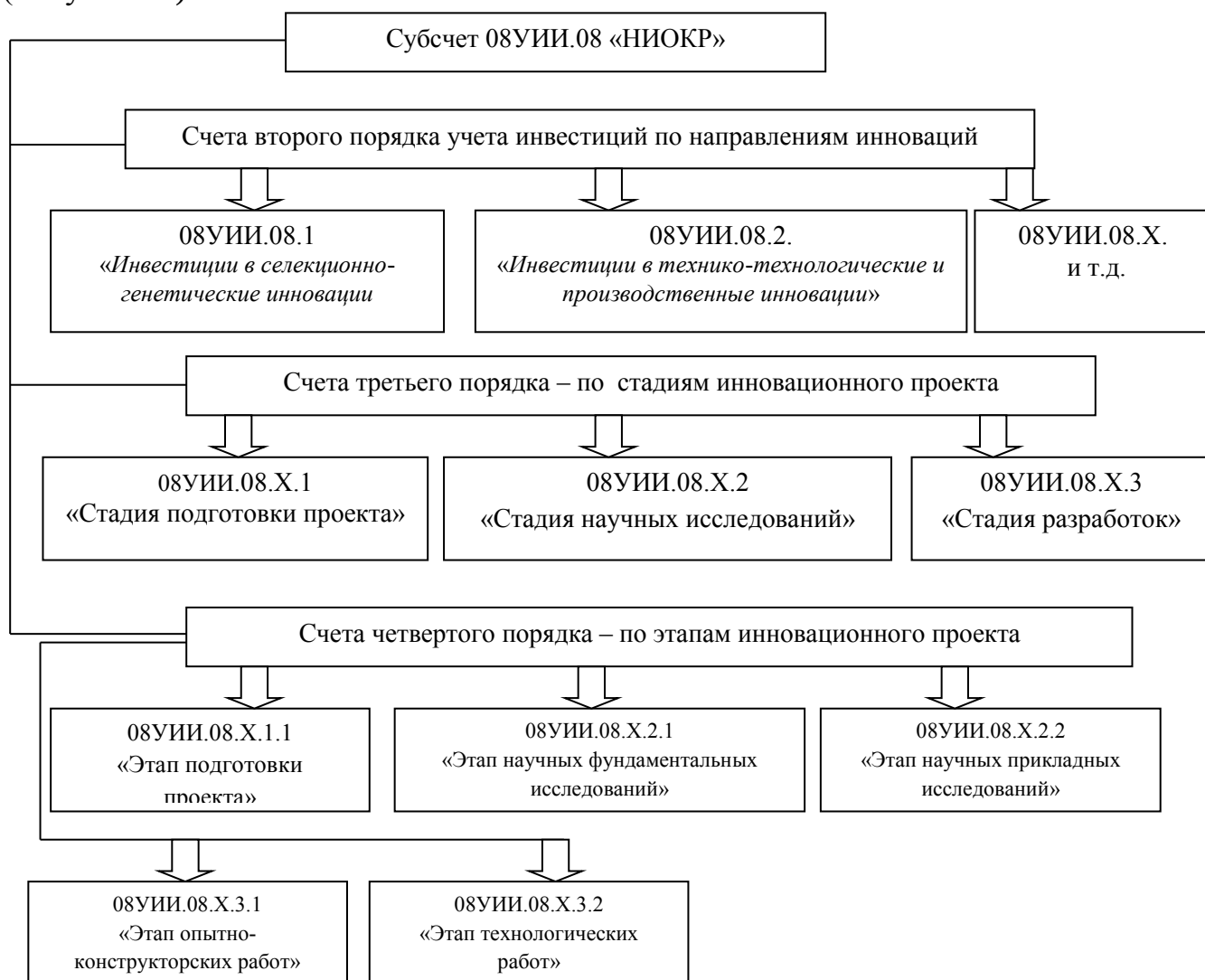
Таким образом, при учете совокупных инвестиционных затрат можно выделить затраты на подготовку проекта и затраты на реализацию проекта.



Рисунок 20 – Группировка инвестиционных затрат для целей управленческого учета

Управленческий учет охватывает и контролирует все стадии и этапы инновационного проекта и инвестиционные затраты на его реализацию. Чтобы лучше понять структуру инвестиционных затрат, а также особенности в организации управленческого учета на отдельных этапах, инвестиционные затраты целесообразно сгруппировать по однородным признакам (Рисунок 20).

Предложенная методика управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов, в свою очередь, подразумевает совершенствование синтетического учета и организацию аналитических счетов в разрезе требуемой учетно-аналитической информации. Для учета вложений на создание инновационного продукта нами предлагается модификация счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 8 «НИОКР» для целей управленческого учета (Рисунок 21).



Источник: разработано автором

Рисунок 21 – Модификация счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 08 «НИОКР» для целей управленческого учета

Таким образом, аналитический учет должен представлять информацию в разрезе укрупненных этапов проекта, с детализацией и уточнением величины затрат по статьям и элементам.

Нами предполагается отход от котлового процессного метода учета с переходом на поэтапно-ориентированный метод, более адекватно охватывающий и отражающий особенности инновационной деятельности. Вполне возможным является его сочетание с западным ABC-методом.

Суть данного метода заключается в распределении затрат определенного периода по видам деятельности (процессам, функциям). Каждый вид функции, или процесса имеет свой драйвер затрат. Для учета инвестиционных затрат по подразделениям предлагаем следующую форму внутренней оперативной отчетности (Таблица 12)

Таблица 12 – Инвестиционно-управленческий отчет подразделения

Подразделение, период			Трудозатраты		Сырье и материалы	Амортизация	Косвенные расходы		Итого
			Зарплата	Отчисления на социальные нужды			Общехозяйственные расходы	Общепроизводственные	
Отдел Научных исследований	С начала года до отч. месяца	План	0	0	0	0	0	0	0
		Факт	0	0	0	0	0	0	0
		откл. (+,-)	0	0	0	0	0	0	0
	За месяц	План	113600	27840	50000	15000	85000	36000	327440
		Факт	136320	33408	65000	18000	76500	34200	363 428
		откл. (+,-)	+22720	+5568	+5000	+3000	-9500	-2200	24588
	Итого с начала года	План	113600	27840	50000	15000	85000	36000	327440
		Факт	136320	33408	65000	18000	76500	34200	363 428
		откл. (+,-)	+22720	+5568	+5000	+3000	-9500	-2200	24588

Для статьи как «Затраты на разработку инвестиционно-инновационного бюджета» носителями затрат будут виды разрабатываемых бюджетов, единицей калькуляции человеко-часы, количество разработанных и принятых бюджетов (шт.) и т.д. Более подробно статьи затрат, носители затрат и соответствующие им единицы калькуляции в рамках нашего исследования представлены в приложении М.

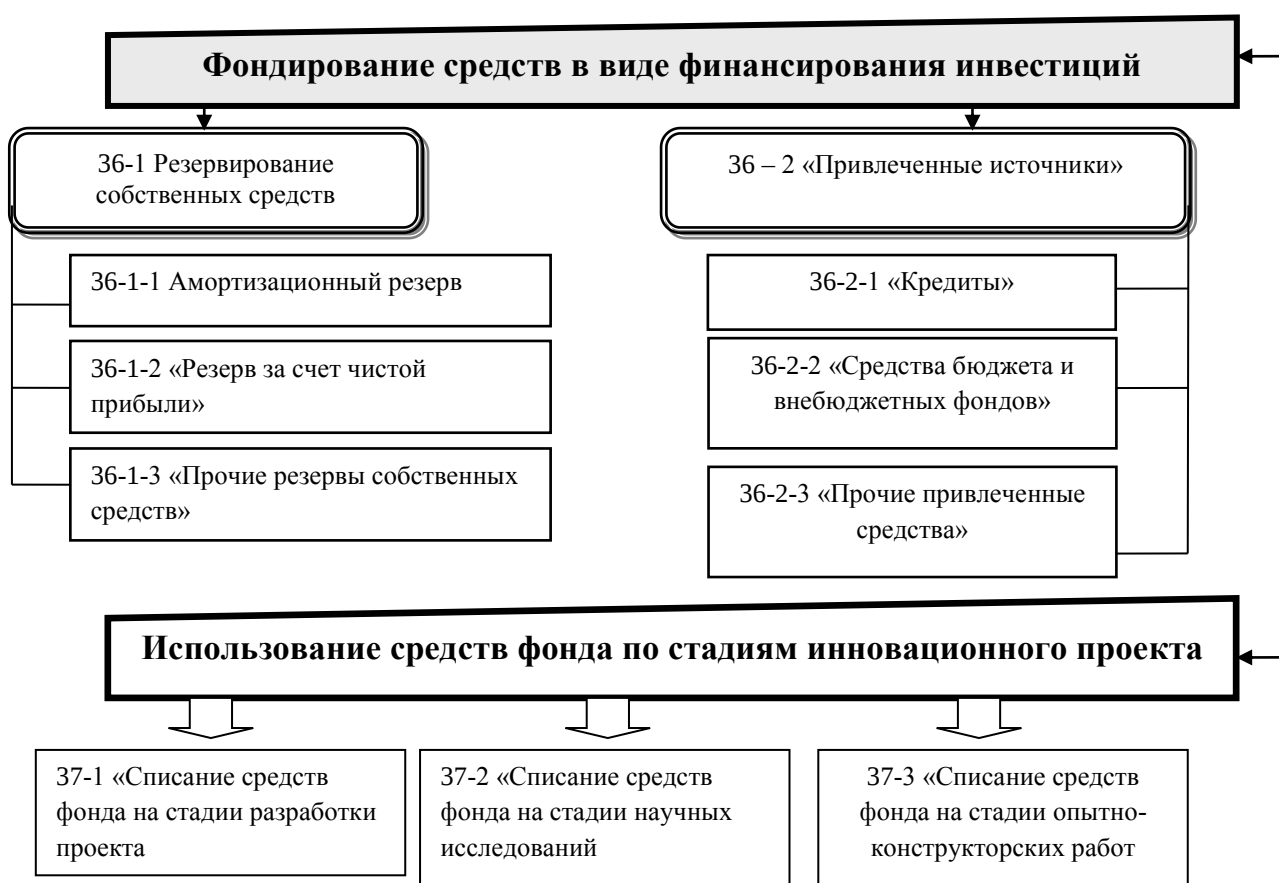
Для детальной информации об инновационных инвестициях нами предлагается использовать транзитные счета 30-37, внутри которых открываются дополнительные субсчета и аналитические счета по учету инвестиционных затрат и источников их финансирования. Схематически использование данных счетов можно представить следующем виде (Рисунок 22).



Источник: разработка автора

Рисунок 22 – Общая схема отражения на счетах элементов и статей инвестиционных затрат в разрезе стадий и этапов инновационных проектов

Для учета аккумулирования и использования средств в виде финансирования инвестиций в составе управленческих счетов предложено использовать транзитные счета: 36 «Инвестиционно-инновационный фонд»; 37 «Использование средств инвестиционно-инновационного фонда». По кредиту счета 36 «Инвестиционно-инновационный фонд» следует отражать формирование резервов за счет собственных источников и фондирование за счет привлеченных источников, а по дебету – использование средств фонда при осуществлении инвестиций на создание инновационного продукта (Рисунок 23).



Источник: разработка автора

Рисунок 23 – Управленческий учет формирования и использования источников финансирования инвестиционно-инновационной деятельности в сельскохозяйственных организациях

Примерная корреспонденция счетов в системе управленческого учета по формированию и использованию собственных источников финансирования инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях представлена в таблице 14. Данные операции отражаются только в регистрах учетной системы, не попадая на баланс или другие формы отчетности. Записи предназначены для получения информации внутреннего назначения с целью контроля формирования и распределения источников финансирования инвестиций на создание инновационных продуктов.

Таблица 14 – Методика формирования и использования резервов по инвестициям на создание инновационных продуктов в управленческом учете на примере ЗАО «Озерский Молочный комбинат»

Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
Отражена начисленная амортизация основным средствам	300000	20, 23, 25, 26 и др.	33УИИ1
Отражены произведенные отчисления в отчетном периоде в амортизационный резерв	180000	33УИИ1	36-1-1
Произведены отчисления в отчетном периоде на создание накопительного резерва	1500000	84УИИ	36-1-2
Отражены работы этапа НИР	750000	08УИИ.08.X.2	70,10,69
Отражено использование амортизационного резерва (в пределах накопленных средств)	300000	36-1-1	37-2
Резерв, созданный за счет чистой прибыли (при недостаточности амортизационного резерва)направлен на финансирование инвестиций	450000	36-1-2	37-2
Списаны инвестиционные затраты по созданию инновационного продукта на расходы будущих периодов	750000	97УИИ «Расходы по НИОКР»	08УИИ.0 8.X.2

В управленческом учете могут применяться различные виды носителей информации. К ним можно отнести первичные документы по учету отдельных хозяйственных фактов, различных явлений и процессов инвестиционно-инновационной деятельности; таблицы расчетов (например, по учету затрат по созданию коллекционного питомника); планы-графики, в которых, помимо

плановых показателей, непосредственно на основании личных наблюдений менеджеров структурных подразделений, центров ответственности делают отметки о фактическом их выполнении; сметы расходов, технологические карты и прочая документация. Также информация может формироваться в автоматизированной форме и обмениваться между структурными подразделениями по сети или на различных носителях. Использование сети придает оперативность обмену и обработке информации.

Для управленческого учета в целях повышения оперативности получения информации, на наш взгляд, целесообразно использовать ведомость следующей формы (Приложение Ж).

В начале осуществления проекта из бюджета расходов по инновационному проекту финансируемый за счет разных источников (приложение Д) в нее заносят данные (сведения) о намечаемых работах, объемах планируемых мероприятий, предполагаемом эффекте использования, созданного инновационного продукта и других сопутствующих показателей. Затем, по мере выполнения мероприятий по каждой стадии в разрезе этапов НИОКР, используя данные первичных и других соответствующих документов, а также бухгалтерских справок, заполняют соответствующие графы уже фактическими данными.

Работы по созданию инновационного продукта в сельском хозяйстве (например, селекционные работы) осуществляются в течение длительного периода, поэтому в предлагаемой ведомости управленческий учет о фактически выполненных работах целесообразно вести по месяцам в разрезе декад.

Таким образом, система управленческого учета является одним из важных инструментов обеспечения эффективного управления инвестиционно-инновационными процессами в сельском хозяйстве, которая позволяет активизировать механизм интеграции в единую систему инвестиционно-инновационной и управленческой структуры организаций, и совершенствовать учетные механизмы, систему планирования и процедуры аналитической работы.

3.3 Совершенствование анализа и оценки экономической эффективности инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях

Для выявления положительных и отрицательных качеств разработок по новым технологиям и их вариантам, а также для проведения анализа по различным проектным решениям и определения экономической эффективности потенциальных видов новой научно-технической продукции требуется их экономически обоснованная оценка как результатов научных исследований.

Экономическая эффективность, или ценность созданного с использованием интеллектуального труда инновационного продукта, заключается в перспективе его распространения, способности максимизации прибыли различными вариантами его использования, а также влияния на развитие отрасли в целом.

В свою очередь для объективной оценки инновационной деятельности и ее результатов необходимы соответствующие показатели.

Как правило, любой проект, в том числе и инновационный, невозможен без определенных инвестиций (инвестиционных ресурсов), которые, в свою очередь, подлежат оценке с точки зрения их эффективности. Проведенные исследования свидетельствуют, что в настоящее время для оценки эффективности инвестиций в инновации используются общепринятые традиционные методы оценки эффективности инвестиционных проектов (Таблица 15).

Таблица 15 – Традиционные методы оценки эффективности инвестиционных проектов

Метод оценки эффективности инвестиционных проектов на основе рентабельности инвестиций	$P_n = \frac{ЧП}{И} \times 100\%$	P_n – норма рентабельности, % $ЧП$ – чистая прибыль организации, руб. $И$ – инвестиционные вложения в проект, руб.
Метод оценки эффективности инвестиционных проектов на основе окупаемости инвестиций	$T_{ок} = \frac{И}{ДП}$	$T_{ок}$ – временной период (срок) окупаемости инвестиций, годы; $ДП$ – денежные поступления (потоки)
Методика расчета чистой дисконтированной стоимости (ЧДС)	$ТДС = ДП \times СД$	$ТДС$ – текущая дисконтированная стоимость, тыс. руб.; $СД$ – ставка дисконтирования (процента).
	Ставка дисконтирования $C_d = \frac{1}{(1 + r)^t}$	r – ставка дисконта (процентная расчетная ставка), выраженная через десятичную дробь (10 % – 0,1; 20 % – 0,2; 30 % – 0,3 и т. д.); t – порядковый год проекта
Методы оценки внутренней нормы рентабельности, доходности и окупаемости инвестиций	$NPV = \frac{CF}{(1 + IRR)^n}$	NPV – чистая приведенная стоимость CF – денежные потоки IRR – норма внутренней доходности n – год реализации проекта

Как и любой показатель, показатель рентабельности, при всех его достоинствах (простота, надежность для проектов, которые реализуются в течение одного года), не лишен и недостатков. По мнению отдельных ученых, исследуемый показатель не учитывает изменение стоимости денежных средств во времени и влияние продолжительности эксплуатации активов, созданных при инвестировании [78, с. 360].

Метод рентабельности используется в сочетании с методом окупаемости, при котором «временный период (срок) окупаемости инвестиций определяется как отношение исходных инвестиций организации к ежегодным поступлениям денежных потоков» [91], как соотношение инвестиций к денежным потокам. Совместное использование двух методов позволяет «получить более разностороннюю оценку эффективности инвестиций» [78, с. 360].

Метод чистой дисконтированной стоимости считается наиболее информативным, который позволяет сравнивать взаимоисключающие проекты (интегральный эффект, чистый дисконтированный доход, чистая приведенная или чистая современная (текущая) стоимость, чистый приведенный эффект) [Там же, с. 361].

Применение данного метода основано на применении ставки дисконтирования (процента) денежных потоков для их приведения к одному моменту времени. Поэтому предприятия агропромышленного комплекса должны заранее рассчитать ставку дисконтирования (процента) денежных потоков, которая позволит обеспечить окупаемость и эффективность инвестиций. При определении расчетной ставки дисконтирования (процента) следует учитывать размеры процентов на использование заемного капитала, а также факторы возможного риска и ликвидности инвестиций [91].

Следующим динамическим показателем, используемым для расчета эффективности инновационных проектов является внутренняя норма доходности, которая представляет собой такую норму дисконта (единственную и неотрицательную), при которой дисконтированные притоки только лишь компенсируют дисконтированные оттоки денежных средств. В результате чистый дисконтированный доход равен нулю. Поскольку внутренняя норма доходности представляет собой норму дисконта, то экономическая эффективность проекта по данному показателю устанавливается в сравнении с нормой дисконта: если внутренняя норма доходности превышает принятую норму дисконта, то проект признается эффективным для участников проекта [160].

В свою очередь, «...несмотря на существующую практику применения показателей эффективности инвестиционных проектов для оценки эффективности инновационных проектов, инновационные проекты обладают рядом специфических особенностей: более широкий круг участников, обязательное проведение сравнительного анализа эффективности, многокритериальность

оценки эффективности, затруднительность использования только количественных критериев эффективности требует их корректировки» [160, 161].

Следовательно, в настоящее время нет четко сформулированных подходов к методике оценки эффективности инвестиций в инновации, учитывающие их отраслевые особенности, особенно в аграрном секторе экономики, что обуславливает необходимость совершенствования методики оценки экономической эффективности инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях, с учетом специфики отрасли.

Инновационный процесс – сложный механизм, важнейшей задачей которого является выработка наиболее оптимального варианта сопряжения интересов всех его участников. Как следствие, необходимо учитывать отсутствие единых показателей и критерий оценки инновационных проектов. И, соответственно, для построения системы показателей эффективности проекта необходимо рассмотреть ее возможные структурные формы в разрезе стадий, этапов инновационного проекта.

В настоящее время в нашей стране, как известно и как было отмечено в предыдущих главах нашей работы, в основу решения макроэкономических задач заложено инновационное развитие, которое, безусловно, будет опосредовано определенными инвестициями.

Проведенный анализ научных работ по исследуемой теме показал, что существующие показатели эффективности инновационных проектов можно сгруппировать по следующим видам:

- коммерческая (финансовая) эффективность, затрагивающая интересы непосредственных участников инновационного проекта (соотношение финансовых затрат и результатов;

- бюджетная эффективность, связанная с финансовыми последствиями по реализации инновационных проектов для бюджетов разных уровней (местного, регионального и федерального). Основным показателем эффективности здесь является бюджетный эффект, который определяется соотношением доходов и

расходов бюджета в рамках осуществления того или иного инновационного проекта;

– народнохозяйственная эффективность, показатели которой отражают эффективность инновационных проектов в целом по стране, регионам, отраслям и организациям.

Экономическую эффективность инновационных проектов на уровне народного хозяйства можно представить показателями по следующим подуровням:

- эффективность инновационных проектов на региональном уровне;
- эффективность инновационных проектов на уровне отраслей;
- эффективность инновационных проектов непосредственно в организациях, т.е. на локальном уровне.

При расчетах экономической эффективности на региональном уровне, в свою очередь, которая, в конечном счете, и будет определять народнохозяйственную эффективность инновационных проектов, в состав показателей проекта могут включаться:

- выручка от реализации инновационных продуктов и продукции на рынке (внутреннем и внешнем, за исключением продукции, которая потребляется отечественными участниками проекта);
- социальные и экологические показатели проектов, связанные со здоровьем населения, социальной и окружающей (экологической) средой в регионах.

Показатели, связанные с социальной эффективностью, призваны характеризовать степень достижений, связанных с уровнем жизни населения согласно нормативам. Они включают в себя такие данные, как совокупные и денежные доходы населения, их основные источники; жилищные условия жизни, состояние здравоохранения, образования, развитие культуры и искусства, социальное обслуживание, транспорт и связь; сведения об экологической обстановке, криминогенности; состояние рынка труда, в том числе трудовых

ресурсов, условий труда, занятости населения; демографическое положение, в том числе рождаемость и смертность; сведения о социальном расслоении населения, его дифференциации по уровню доходов, прожиточном минимуме, наличии бедного населения и населения, испытывающего крайнюю бедность) [78, с. 352].

Что касается экологического эффекта использования инновационной продукции, то он проявляется изменениями, связанными с выбросами и отходами, отрицательно влияющими на окружающую среду. Оценка экологического эффекта должна быть направлена на устранение факторов, связанных с загрязнением окружающей среды, улучшения ее состояния, а также конечную социально-экологическую эффективность, заключающуюся в повышении экологического и эколого-экономического эффекта.

Отраслевая эффективность инновационных проектов характеризует эффективность инновационного развития отдельных отраслей и отдельных производств.

Итоговыми интегративными показателями эффективности инноваций являются показатели, характеризующие их воздействие на сельское хозяйство:

- рост производительности труда;
- повышение рентабельности производства;
- повышение качества продукции;
- сокращение доли почв с утраченным потенциалом плодородия;
- повышение отдачи на единицу используемых земельных площадей, единицу техники;
- рост продуктивности скота.

Эти показатели в конечном счете могут определить действительный эффект инноваций. Однако их учет сопряжен с необходимостью нивелировки воздействия привходящих факторов (прежде всего – рыночной конъюнктуры, последствий использования GR-технологий) и предполагает достаточно длительный период замера изменений: результативность инноваций далеко не всегда проявляется быстро. Поэтому возникает необходимость выделения

системы показателей, характеризующих не экономический эффект непосредственно, а параметры среды инноваций, анализ которых позволяет судить об их действенности.

Эффективность инновационных проектов на уровне организацией определяется следующими показателями:

- производственные результаты;
- выручка от реализации инновационных продуктов;
- показатели, характеризующие социальную обстановку в организации (условия работников и их членов семьи).

В качестве интегрального показателя оценки инновационных процессов может выступать показатель окупаемости затрат. Она может быть выражена объемом получаемого чистого дохода, приходящегося на 1 руб. инновационных затрат.

Таким образом, задачи и цели, которые ставятся перед реализацией любого проекта, в том числе и инновационного, можно свести следующим образом:

- 1) отбор из представленных и возможных проектов, наиболее перспективных;
- 2) оценка и анализ различных возможных вариантов их реализации;
- 3) выборка наиболее лучших вариантов путем их сравнения и сопоставления.

Следовательно, при организации систематического текущего контроля за вложениями в создание инновационных проектов необходим постоянный комплексный анализ результатов интеллектуального труда в разрезе центров ответственности, задачей которого является выявление положительных и отрицательных сторон создаваемых продуктов, выборка наилучших вариантов инновационных проектов.

Построение системы управления инвестициями в инновационные разработки должно иметь базу современных принципов и методов инновационной экономики с учетом требований международных стандартов. Необходимо при

этом использовать концепции и методы управления инвестициями и инновациями – такие, как стратегический контроллинг, управленский учет, функциональный и стоимостной анализ, современные и классические методы оценки эффективности инвестиционной и инновационной деятельности и др.

Анализ деятельности стратегической направленности, какой и является инновационный процесс, как правило, проводится на основе показателей прогнозных и отчетных данных в бухгалтерской отчетности организации. Традиционный бухгалтерский учет отражает уже совершившиеся факты, соответственно, как было отмечено в предыдущих главах нашей работы, информация об инвестициях и инновациях, приводимая в действующих формах бухгалтерских отчетностей, не позволяют давать объективную оценку инвестиционно-инновационной деятельности сельскохозяйственной организации.

В современных условиях хозяйствования в отчетности, кроме фактических и нормативных данных, внимание должно уделяться и прогнозным, и плановым показателям (данным), которые формируются на базе анализа тенденций развития деятельности сельскохозяйственных организаций, с учетом перспективных и наименее привлекательных направлений. Особенно это важно для инновационных проектов, которым в настоящее время отдается все большее предпочтение.

Формирование и установление финансовых целей, показателей и нормативов для инновационного проекта в разрезе его этапов позволяют в мониторинговом режиме осуществлять контроль реализации проекта. Деление инновационного проекта на центры ответственности базируется на специфике его стадий, фаз и этапов реализации. При этом по выделяемым центрам инвестиционных затрат следует разрабатывать показатели измерения объема работ и вложений каждого центра и определять базы для распределения расходов. При детализации показателей необходимо учитывать такую закономерность: чем больше обобщения, тем больше порядка и меньше хаотичности.

Предложенная нами концепция управления инвестициями в сфере создания инновационного продукта в рамках развития управленческой отчетности способствует повышению показателей эффективности инвестиционно-инновационной деятельности путем сопоставления плановых и фактически данных, что позволяет управлять отклонениями, оперативно корректировать результаты и наметить дальнейшие пути оптимизации и рационализации проектов.

При формировании инновационного бюджета аккумулируется информация в разрезе целей и планируемых вложений. Затем определяются центры ответственности, производственная направленность, количественные и стоимостные показатели, сроки выполнения проекта в целом и сроки конкретных этапов. Далее происходит запуск (реализация) проекта, получение промежуточных данных. Полученные данные тщательно обрабатываются с точки зрения обоснованности произведенных операций по сравнению с плановыми данными и нормативами, с ориентировкой на достижение поставленных целей и принятие соответствующих оперативных управленческих решений, т.е. с помощью обработки оперативных данных, полученных в системе управленческой отчетности, можно получать информацию о плановых промежуточных показателях, вносить необходимые изменения и на их основе намечать пути дальнейшей реализации проекта. При этом промежуточные показатели могут быть представлены как во временном интервале, так и на конкретных инновационных этапах. На конечной стадии проводится управленческий анализ и оценка полученных результатов.

В свою очередь каждая из выделяемых стадий в конкретной организации, безусловно, может рассматриваться в качестве самостоятельных объектов наблюдения и прогнозирования инновационного проекта и инвестиционных центров, между которыми, в свою очередь, прослеживаются, достаточно тесные взаимосвязи, «которые позволяют проводить оценку инновационного проекта и определять его эффективность в целом и на отдельных его этапах. Подход

обусловлен затратами, требующиеся для реализации проекта, и необходимым контролем за их расходом не только на стадии завершения, но и в разрезе всех промежуточных этапов» [78]. Поэтапная оценка инновационных проектов, процессов или деятельности является основой определения эффективности всех инновационных проектов: с момента возникновения идей до моментов проведения научно-исследовательских, опытных и технологических работ, испытания до освоения и распространения инновационной продукции. Как правило, стадия создания инновационного продукта является наиболее трудоемкой и затратной в процессе выполнения инновационного проекта. Она, в свою очередь, состоит из нескольких этапов.

В сельском хозяйстве, как было сказано в первой главе нашей работы, процесс производства является достаточно длительным и зачастую не совпадает с рабочим периодом. Как правило, определение экономических показателей развития производства происходит по окончании отчетного года. В этой связи на величину стоимостной оценки селекционных достижений влияет продуктивность земли. Например, в цепи **«Селекция → семеноводство → реализация семян»** самым затратным является селекция, а прибыль может быть получена только при реализации семян и (или) прав на селекционное достижение. Таким образом, доходом у селекционера будут проценты в виде роялти получаемых от продавца семян (до 10%). Этот своего рода авторский гонорар селекционера иначе называется, как роялти, т.е. селекционер не только продает инновационный продукт, но и передает право на его распространение. В этом и состоит его отличие от обычных инвестиций.

Селекция, в свою очередь, может состоять из следующих стадий:

- 1) осуществление селекционного процесса лабораторией;
- 2) разработка сортовой агротехники;
- 3) государственное испытание, патентование и т.д.

Таким образом, в целях развития методики анализа инвестиций в создание инновационных продуктов необходимо усовершенствовать систему показателей

для анализа инвестиций на создание инновационных продуктов по центрам ответственности и по проекту в целом (Рисунок 24).

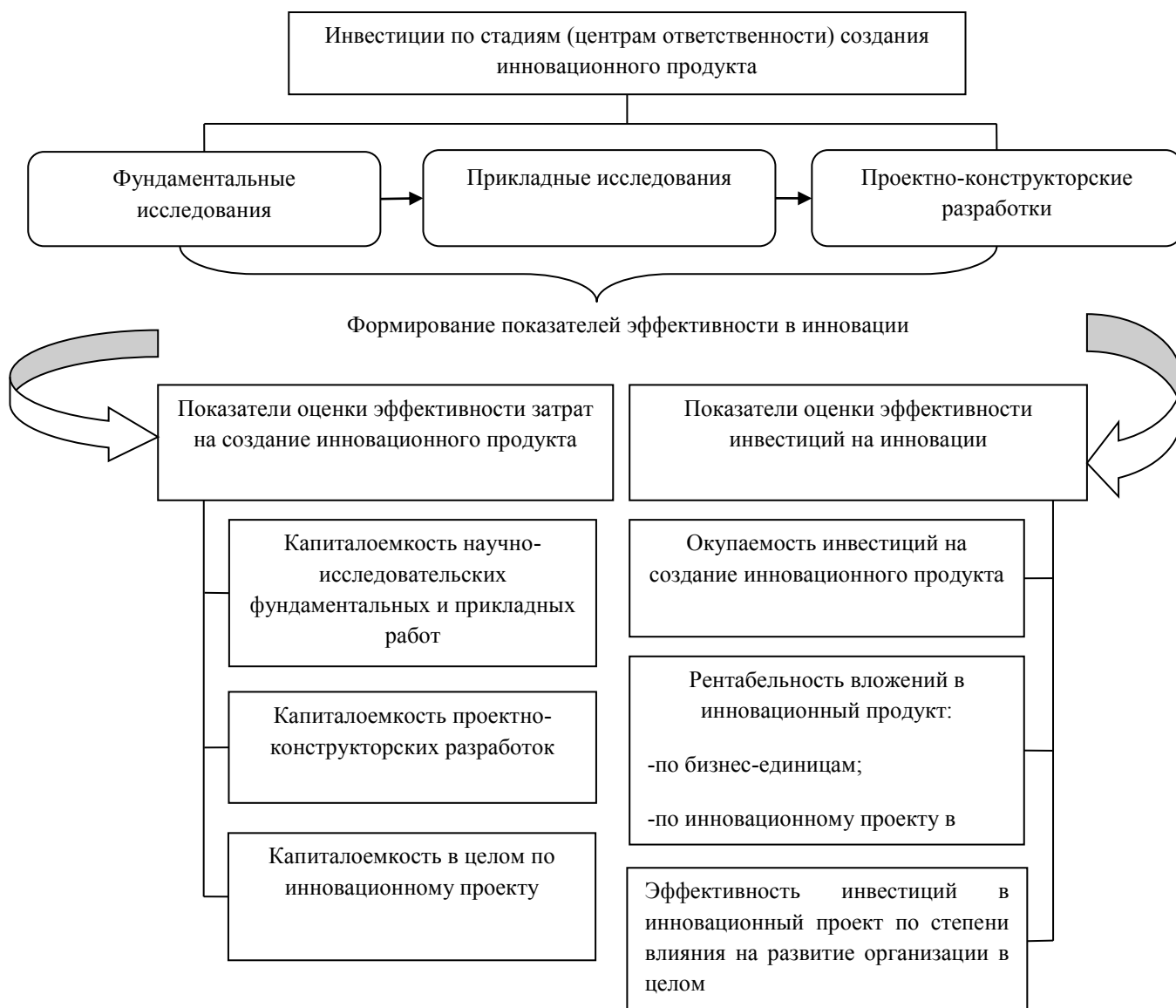


Рисунок 24 – Рекомендуемая система ключевых показателей для анализа инвестиций на создание инновационных продуктов в сельском хозяйстве

В рекомендуемый нами к использованию состав показателей включены как обобщающие, так и частные показатели капиталоемкости на создание инновационных продуктов в разрезе научно-исследовательских фундаментальных и прикладных работ и проектно-конструкторских разработок, а также показатели, наиболее усовершенствованные, экономической эффективности затрат на

создание продуктов инновации: окупаемость инвестиций в инновационный продукт, рентабельность инвестиций на создание инновационного продукта по центрам ответственности и проекту в целом.

В рамках исследуемой области показатель капиталоемкости научно-исследовательских фундаментальных и прикладных работ может характеризовать вложение на селекционные процессы лабораторией, показатель капиталоемкости опытно-конструкторских работ в качестве вложений на разработку сортовой агротехники, государственную регистрацию и патентованию, показатель капиталоемкости в целом по проекту – совокупность первых двух показателей, т.е. это своего рода свертка совокупных частных показателей в один интегральный показатель, который позволяет оценивать результаты проекта.

Данные показатели позволяют анализировать реализацию инновационного проекта в целом и на отдельных его стадиях (центров ответственности, структурных подразделений) и дает возможность повысить эффективность управления отклонениями и вносить, как было сказано выше, необходимые коррективы в реализацию того или иного инновационного проекта.

Также необходимо отметить, что в рамках одного инновационного проекта может быть представлена разработка нескольких сортов. В этом случае изучение и оценка данных показателей проводятся в разрезе разрабатываемых агросортов. Для отражения данных показателей нами предлагаются следующие формы управленческих отчетов: «Бюджет инвестиций на научно-инновационную деятельность, финансируемой за счет разных источников», «Отчет об источниках финансирования инвестиций на создание инновационного продукта», «Ведомость учета затрат на исследования и разработки» (Приложения Г-К). Показатели этих отчетов обеспечивают сбалансированность использования собственных средств в финансировании проекта и потребность во внешних источниках финансирования. Соответственно решается задача синхронности поступления и использования средств для реализации инновационного проекта.

Таким образом, основной целью данных отчетов является получение информации, позволяющей оценивать соответствующие финансовые риски, доходности вложенного капитала, динамику финансовых ресурсов и источников их покрытия в соответствии с внешними и внутренними факторами, влияющими на инновационную среду организации.

Показатель окупаемости инвестиций на создание инновационного продукта – это, как правило, соотношение инвестиционных оттоков и присущих денежных потоков, т.е. величина дохода и уровень расходов на осуществление проекта. С помощью данного показателя сопоставляется динамика расходов и доходов по временным лагам, центрам инвестиций, анализируются и изыскиваются резервы снижения инновационных затрат. Также на основании данного показателя составляется, с использованием данных об ожидаемых доходах и инвестициях, включая управленческие расходы, прогнозный и соответственно отчетный управленческий план (баланс) о финансовых результатах в рамках реализации инновационного проекта.

Существуют разнообразные показатели рентабельности, например, как соотношение суммы прибыли к какой-нибудь величине: себестоимости реализованной продукции, стоимости производственных внеоборотных и оборотных активов и т.д. Показатель рентабельности вложений в инновационный продукт можно рассматривать как соотношение прибыли к инновационным затратам.

Для отражения данных показателей нами предлагаются следующие формы бюджетов и управленческой отчетности: ««Бюджет расходов, по инновационному проекту финансируемый за счет разных источников (тыс. руб.)», «Бюджет источников финансирования инвестиций в инновационный продукт», «Сводный бюджет поступлений, расходов и финансовых результатов от реализации инновационного проекта», «Ведомость управленческого учета инвестиций на создание инновационных (НИОКР)», «Отчет об инвестициях в инновационные

разработки по источникам финансирования» «Отчет о доходах от реализации инновационных продуктов» (Приложения Ж-И).

В соответствии с предлагаемыми формами отчетностей схему документооборота по планированию и учету затрат, связанных с созданием инновационных продуктов, можно представить в следующем виде (Рисунок 25).



Рисунок 25 – Предлагаемая система документооборота по планированию, учету инвестиций на создание инновационных продуктов

Таким образом, предложенные нами показатели для управленческой отчетности позволят проводить различные виды анализа в деятельности центров ответственности (инвестиций), в рамках осуществления инновационного проекта для выявления и устранения возникших отклонений по местам, причинам и виновникам их возникновения, и наметить пути эффективной деятельности.

Проблема комплексного анализа и оценки эффективности инвестиций всегда находилась и находится в центре внимания, как ученых-экономистов, так и руководителей-практиков.

При рассмотрении вопросов анализа инвестиций на создание инновационного продукта особое внимание уделено их проектно-ориентированному аспекту.

При реализации любого проекта инвестиционно-инновационной направленности в условиях рынка решается оценка их выгоды. Соответственно эффективность проектов измеряется на основе системы показателей, которые отражают соотношение вложений и их результатов.

Экономической теорией и практикой для оценки эффективности инновационных проектов рекомендуются использовать методы, основанные на бухгалтерской норме рентабельности, окупаемости инвестиций, чистой приведенной или дисконтированной стоимости и внутренней нормы окупаемости (доходности).

Отметим, что, все приведенные общепринятые методы оценки инвестиций ориентированы на получение дохода и мало где прослеживается реальный эффект вложений. С одной стороны, это оправдано тем, что хозяйствующие субъекты заинтересованы в получении сиюминутной прибыли. Однако в них не учитываются особенности вероятностных рисков, связанных с природными условиями ведения деятельности в сельскохозяйственном производстве, особенности источников финансирования инновационных проектов в сельском хозяйстве.

Согласно поставленным перед отраслевой наукой прикладными исследованиям и разработкам задач большое значение придается определению экономического эффекта, связанного с научно-исследовательскими и опытно-конструкторскими работами, а также усовершенствованию методов, связанных с измерениями и экономическими оценками научных проектов. Значимость такого подхода состоит в том, что и на стадии, когда только начинаются широкомасштабные работы по освоению финансовых средств, предоставляется возможность для объективного анализа и оценки направлений по исследованиям и научно-техническим разработкам. Базой для таких оценок могут послужить

объективные требования, в которых будут проявляться факторы социально-экономического и технико-технологического развития и которые возникают в связи с условиями формирования рыночной экономики.

Экономическую эффективность инновационного проекта (завершенных НИОКР), исходя из существующей практики, можно выявлять на основе вложений и ожидаемых доходов.

Предлагаемая методика расчета эффективности инвестиций на создание инновационных продуктов приведена в таблице 16.

Таблица 16 – Предлагаемая методика расчета эффективности инвестиций, связанных с созданием инновационных продуктов

Показатели	Алгоритм расчета	Значения символ
Капиталоемкость законченных инновационных продуктов ($K_{зип}$)	$K_{зип} = \frac{З_{ниокр}}{C_{и}}$	$З_{ниокр}$ – объем инвестиций в законченные НИОКР $C_{и}$ – совокупные инвестиции, связанные с созданием инновационных продуктов $НЗ_{ниокр}$ – объем инвестиций в незаконченные НИОКР $ЧП_{сд}$ – чистая предельная прибыль от продажи инновационного продукта $ЧП_{ср}$ – чистая предельная прибыль от передачи исключительных или неисключительных прав на интеллектуальную собственность $ЧПП$ – совокупная чистая предельная прибыль от продажи инновационного продукта и от передачи исключительных или неисключительных прав на интеллектуальную собственность $В_{си}$ – совокупная выручка за год $ПВ_{сд}$ – предельная выручка от продажи инновационного продукта $ПВ_{ср}$ – предельная выручка от передачи исключительных или неисключительных прав на интеллектуальную собственность t – срок использования инновационного продукта
Капиталоемкость незаконченных инновационных продуктов ($K_{нзип}$)	$K_{нзип} = \frac{НЗ_{ниокр}}{C_{и}}$	
Рентабельность инвестиций в инновации, % ($P_{и}$)	$P_{и} = \frac{ЧП_{сд} + ЧП_{ср}}{C_{и}} \times 100 \% = \Delta ЧПП / C_{и} \times 100 \%$	
Окупаемость инвестиций в инновационный продукт: а) коэффициент окупаемости инвестиций в инновационный продукт ($Ко_{ип}$); б) срок окупаемости инвестиций в инновационный продукт ($Со_{ип}$);	$Ко_{ип} = \frac{В_{си}}{C_{и}}$ $Со_{ип} = \frac{C_{и}}{В_{си}}$	
Совокупная прибыль по инновационному проекту за весь срок использования инновационного продукта ($C_{пп}$)	$C_{пп} = (ПВ_{сд} + ПВ_{ср}) - C_{и} = В_{си}t - C_{и}$	

Пример предлагаемой автором методики расчета эффективности инвестиций на создание инновационных продуктов, с использованием основополагающих

показателей в сельскохозяйственных организациях, и их расчеты приведены в таблице 17.

Таблица 17 – Расчет эффективности вложений в инновационный продукт в исследуемых организациях

Организации	Показатель				
	K_{zip}	$K_{нzip}$	$P_{и}$	$K_{оип}$	$C_{оип}$
ООО «АСТ Компани М»	0,99	-	0,11	9,7	3
ОАО «Московское» по племенной работе	0,88	0,36	0,23	8,5	5
ЗАО «Озерский Молочный комбинат»	0,55	0,45	0,34	7,6	5

Данные таблицы 17 свидетельствуют, что наибольший коэффициент и срок окупаемости наблюдается у ООО «АСТ Компани М», при наличии сравнительно низкого уровня рентабельности. Такое положение связано с направленностью инновационного проекта в ООО «АСТ Компани М», (организационно-управленческая инновация), результаты которого используются для собственных нужд компании.

Для ОАО «Московское» по племенной работе и ЗАО «Озерский Молочный комбинат», как правило, характерны незавершенные инновационные затраты, в связи с длительностью реализации инновационного проекта. Одним из факторов, высокого уровня рентабельности инвестиций является то, что организации предусматривают возможность продажи, как самих инновационных продуктов, так и передачу в аренду прав на интеллектуальную собственность.

Не оспорим тот факт, что одной из важнейших целевых установок на всех уровнях инвестиционно-инновационной деятельности является эффективность вложений, как фактора определяющего возможности и целесообразности дальнейшей ее реализации.

Задачи и цели инвестиционно-инновационной деятельности на разных уровнях могут отличаться в рамках их значимости для субъекта, который ее осуществляет (реализует). Так, для инвестиционно-инновационной деятельности,

осуществляемой на государственном уровне основополагающими критериями эффективности являются критерии социальной, экологической и бюджетной эффективности, а для хозяйствующего субъекта (локальный уровень) доминирующим критерием является ее экономическая эффективность.

Таким образом, разработанные рекомендации по организации управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов позволят сформировать эффективную учетно-аналитическую систему, что в свою очередь повысит информативность как условие обеспечения эффективности инновационной деятельности в сельском хозяйстве.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование и его результаты позволяют обобщить основные выводы, имеющие теоретическое и прикладное значение.

1. «Инвестиции» и «инновации» как экономические категории с присущими им модификациями и дополнениями в экономической литературе изучены глубоко и обстоятельно. С позиции сущности экономических отношений, выражающих инновации и инвестиции, при наличии общих черт имеет место также и кардинальное различие между двумя этими категориями, связанное с различием в формах. В генетико-историческом плане инвестиции имеют первостепенно-фундаментальное значение, так как любые инновации требуют соответствующих инвестиций.

Основным недостатком приводимых разными авторами определений в области инвестиций и инноваций является их общеэкономический характер, то есть, не отражают специфику инвестиционной и инновационной деятельности конкретной отрасли. Данное обстоятельство обуславливает необходимость привязки совокупного понятийного аппарата инвестиций и инноваций к особенностям развития отечественного сельского хозяйства, что позволит определить присущие данной отрасли инвестиционные и инновационные приоритеты. Это важно также с точки зрения формирования системного управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов непосредственно для сельскохозяйственных организаций, основополагающие принципы которых могут быть использованы и в других отраслях и секторах экономики.

Таким образом, на основании трактовок категорий инвестиций и инноваций, отраженных в различных публикациях, с некоторым уточнением и с учетом отраслевых особенностей (длительный характер процесса разработки инновационного продукта, объектами исследований являются живые организмы, развивающиеся на основе биологических законов, а также биотехнологические

процессы и др.) автором предложены следующие определения данных терминов для целей управленческого учета.

2. В экономической науке инвестициям всегда уделялось значительное внимание, и за прошлые периоды накопилось много ценного. В инновационной экономике их значение, роль и место усиливаются, особенно в аграрном секторе, когда перед сельским хозяйством при усложнившихся внешних связях поставлена задача импортозамещения. Качественное управление, в свою очередь, зависит от правильной классификации инвестиций. Это обуславливает необходимость расширения в классификации инвестиций признака «по объектам вложений инвестиций» инновационными инвестициями в сельскохозяйственных организациях (инвестиции в селекционно-генетические инновации, инвестиции в технико-технологические и производственные инвестиции, инвестиции в организационно-управленческие и экономические инновации, инвестиции в социально-экологические инвестиции), в которых выделены инвестиции по видам инновационных направлений. Между тем необходимость переориентации российской экономики, когда все больше внимания уделяется инновационной деятельности, вынуждает адаптировать систему управленческого учета как инструмента управления современными условиями хозяйствования.

Бухгалтерский учет традиционно отражает уже совершившиеся факты. Однако в настоящее время, когда все очень быстро меняется, когда постоянно приходится сталкиваться с новыми, зачастую неожиданными и случайными факторами, влияющими на хозяйственную и иную деятельность, необходима такая учетно-информационная система, которая способствовала бы принятию правильных и оперативных управленческих решений, позволяющих организациям не только выживать, но и быстро адаптироваться, вливаться в переменчивые условия инновационной экономики.

Следовательно, перевод экономики России на инновационные рельсы обуславливает потребность по-новому рассматривать некоторые проблемы учетной науки в данной области, то есть в этих условиях возрастает роль учетной

системы, и концепцией ее организации должно быть приспособление к происходящим активным, изменениям в экономике.

3. Проведенный нами анализ современного состояния учетно-информационного обеспечения инвестиций в инновационные разработки, позволил выявить недоработанность в нормативном регулировании. В частности, нуждается в уточнении трактовка понятий «инвестиции», «инновации» и «инновационный продукт» в сельском хозяйстве, с учетом отраслевых особенностей. Положение, связанное с бухгалтерским учетом по расходам на НИОКР содержит ряд логических и методологических казусов, что вызывает определенные трудности у практикующих бухгалтеров при ведении учета НИОКР. В целом правила отражения фактов хозяйственной жизни, связанных с выполнением НИОКР, имеют в данном стандарте противоречивый характер и не совпадают с правилами налогового учета. Это обуславливает необходимость в разработке методического инструментария, цель которого заключается в формировании адекватного информационного пространства для бухгалтерского наблюдения, измерения инновационной деятельности и принятия хозяйствующим субъектом экономически обоснованных решений.

Таким образом, системный, концептуальный подход к инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций исходит из необходимости создания информационной базы с учетом отраслевых особенностей и управленческой парадигмы инвестиций (традиционной и инновационной) и разработки учетных механизмов адекватной стратегической концепции деятельности сельскохозяйственных организаций. Это создает основу для формирования структурно-логической модели управленческого учета инвестиционно-инновационной деятельности.

4. Инвестиционные процессы в целом, в том числе и в сельском хозяйстве, сопряжены с влияниями экономических кризисов. Проведенный анализ динамики и тенденций развития инвестиций на создание инновационных продуктов в аграрном секторе экономики позволяет сделать вывод о том, что

Россия пока отстает по технологическому развитию, хотя в последнее время наблюдается некоторое оживление и государство затрачивает значительные средства для восстановления отечественного АПК. Доля затрат в сельском хозяйстве на исследования и разработки в 2015 г. увеличились на 58,95% по сравнению с 2010 г. и составила 20507,9 млн руб. Удельный вес в общих затратах уменьшился на 0,07%. Однако не все выделенные средства осваиваются и не все проекты выполняются в полном объеме, а большая их часть и вовсе сворачивается. Основным источником финансирования, как правило, является государство, доля которого в общем объеме колеблется от 60 до 80%.

К острому дефициту товаров как производственного, так и непроизводственного назначения, привели диспропорции (межотраслевые и структурные), накопившиеся в экономике страны десятилетиями и оказывающие свое негативное влияние. К тому же к усилению кризиса приводит непродуманная финансовая и кредитная политика, а также несоответствие компетенций управленческих кадров к реалиям экономического роста.

Таким образом, в настоящее время проблема инновационного пути развития отечественной экономики рассматривается на уровне государственной политики, и государством делаются попытки инновационной поддержки. Однако из-за отсутствия системного подхода при распределении помощи, ориентированного на конечный результат, хотя и наблюдается некоторое оживление, научно-технологическое развитие аграрной сферы экономики России все еще находится на очень низком уровне и значительно отстает от развитых стран, что обуславливает необходимость крупномасштабных мер государства.

5. Действующая в настоящее время методология бухгалтерского учета инвестиций в разработки инновационных продуктов в сельском хозяйстве не позволяет получать информацию в полной мере, необходимой для управления, и заинтересованным пользователям. В бухгалтерском учете до сих пор не фигурируют ни инновационный проект, ни инновационные продукты, активы и продукция в качестве объектов учета. Это, в свою очередь, обуславливает

необходимость совершенствования нормативной и методической документации по регулированию учета инвестиций в создание инновационных продуктов. Расширение состава объектов (инновационный продукт) инвестиций в управленческом учете обусловлено научно-техническим развитием. Однако недостаточно разработана методология учета, особенно в сельском хозяйстве. Кроме того, наблюдается низкий уровень использования, внедрения системы управленческого учета. Основная проблема заключается в том, что специалисты, как было сказано выше, не до конца разобрались в вопросах, связанных с ним. Традиционно управленческий учет и отчетность рассматриваются как отдельный учет с отдельным планом счетов, в частности, отделяется раздел учета и анализа издержек производства от общего плана счетов или выделяются в общем плане счетов внутренние регистры, обобщающие данные, формирующие информацию для принятия управленческих решений. В идеале они должны формировать аналитические данные в сочетании с оперативностью и нормативным методом учета. Внедрение системы управленческого учета с элементами бюджетирования обуславливает формирование отчетности не только по фактическим и нормативным данным, но и по прогнозируемым данным, которые получают в ходе тщательного анализа тенденций (как благоприятные, так и неблагоприятные) развития организации.

В современных условиях, когда все так быстро меняется, появляются все новые и новые факты, влияющие на производственную деятельность, инновационные технологии, необходимы продуманные, обоснованные рекомендации для принятия управленческих решений, которые позволят организации не только выжить, но и преуспеть в переменчивых условиях инновационной экономики.

6. На основе вышеприведенных выводов и результатов исследования для устранения выявленных недостатков в бухгалтерском учете инвестиций в создание инновационных продуктов в сельском хозяйстве нами предложены следующие решения:

6.1. На основе обобщения основных теоретических концепций уточнено содержание экономических категорий «инвестиции» и «инновации» в сельском хозяйстве, что позволяет определить необходимые условия и направления развития системы управленческого учета инвестиционно-инновационной деятельности в сельскохозяйственных организациях.

Все эти обстоятельства обуславливают, в свою очередь, необходимость трансформации концепции управленческого учета, которая становится одним из важнейших элементов информационной системы в инновационной экономике. И главная задача такой адаптационной концепции является обеспечение благоприятных условий для частных отечественных, а также иностранных инвестиций.

6.2 Дополнены объекты классификации инвестиций, в части выделения дополнительного объекта «инновационные инвестиции», что позволяет учитывать и отражать особенности инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях.

Изучение современных научных публикаций ведущих отечественных и зарубежных авторов позволило сделать вывод, что большинство работ, связанных с инвестициями посвящено инвестированию либо в ценные бумаги (финансовые вложения), либо в основные средства (капитальные вложения). Однако, революционные изменения в производственных и информационных технологиях, становление и развития инновационной экономики, обуславливают необходимость расширения парадигмы инвестиций, выделив в них отдельное направление - инновационные инвестиции. Соответственно они должны быть обеспечены методикой управленческого учета, анализа и контроля.

Автором в диссертационной работе проведен критический анализ содержания нормативных документов, регламентирующих методику формирования информационных потоков, связанных с инвестициями. Отмечено, что в нормативных документах нет четкого разграничения инвестиций в традиционной и инновационной сферах деятельности, систематизации отражения

объектов инновационных инвестиций в учете и отчетности. Однако осуществление эффективных инвестиций, на наш взгляд, невозможно без адаптированной к быстропоявляющимся изменениям учетно-информационной системы. Поэтому нами в диссертационной работе обоснована необходимость расширения в классификации инвестиций признака «по объектам вложений инвестиций» инновационными инвестициями в сельскохозяйственных организациях (инвестиции в селекционно-генетические инновации, инвестиции в технико-технологические и производственные инвестиции, инвестиции в организационно-управленческие и экономические инновации, инвестиции в социально-экологические инвестиции), в которых выделены инвестиции по видам инновационных направлений

6.3. В настоящее время очень слабо развит управленческий учет инвестиций в инновации, в сельском хозяйстве он вообще отсутствует, что не дает возможности анализировать на должном уровне инновационную деятельность. В нашей работе мы акцентировали внимание на учете инвестиций в разработку инновационных продуктов, то есть работа построена в направлении решения проблем развития управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов и эффективного использования бухгалтерской информации для формирования инвестиционной и инновационной политики и принятия управленческих решений в сельскохозяйственных организациях.

Нами предлагается отход от котлового процессного метода учета с переходом на поэтапно-ориентированный метод, более адекватно охватывающий и отражающий особенности инновационной деятельности. Кроме того, нами предложена структурно-логическая модель организации управленческого учета инвестиций, связанных с созданием инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях, элементами которой являются объекты управленческого учета (инвестиции, инвестиционные проекты и источники их финансирования) процессы управления (планирование, координация, мотивация, организация, технические средства управления инвестициями), внутренние и

внешние факторы, характеризующие инвестиционную среду, инструменты управленческого учета (стратегическое бюджетирование, стратегический контроллинг, стратегический анализ), что позволит проводить мониторинг состояния, развития и результативности инвестиционно – инновационной деятельности в сельскохозяйственных организациях.

6.4. На основе предложенной модели разработана методика управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов, в которой определен порядок формирования информации об инвестициях на каждой стадии и этапе создания инновационного продукта в сельскохозяйственных организациях.

Основополагающей концепцией создания инновационного продукта является жизненный цикл инновационного проекта (в сельском хозяйстве он длиннее, чем в других отраслях), на основе которого формуруются теоретико-методологические подходы по созданию и внедрению системы управленческого учета инвестиций в инновации. Соответственно система управленческого учета инвестиций на создание инновационного продукта формируется сообразно временному и пространственному лагу инновационного проекта.

С учетом, того, что на каждой стадии, этапе инновационного проекта управленческий учет решает разные задачи, в рамках предложенной нами методики управленческого учета выделены три блока, характеризующие этапы создания инновационного продукта и формирования управленческой учетной информации.

Предложенная методика управленческого учета инвестиций в создание инновационных продуктов в свою очередь подразумевает организацию аналитических счетов в разрезе требуемой учетно-аналитической информации об инвестициях на создание инновационных продуктов. Для формирования полной и детальной информации об инновационных инвестициях нами предлагается модификация аналитической части счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 8 «НИОКР» для целей управленческого учета.

6.5. Анализ деятельности стратегической направленности, какой и является инновационный процесс, как правило, проводится на основе показателей прогнозных и отчетных данных в бухгалтерской отчетности организации. Традиционный бухгалтерский учет отражает уже совершившиеся факты, то есть он обращен в прошлое. Соответственно, информация об инвестициях и инновациях, приводимая в действующих формах бухгалтерских отчетностей, не позволяют давать объективную оценку инвестиционно-инновационной деятельности организации.

В современных условиях хозяйствования в отчетности, кроме фактических и нормативных данных, внимание должно уделяться и прогнозным, и плановым показателям (данным), которые формируются на базе анализа тенденций развития деятельности сельскохозяйственных организаций, с учетом перспективных и наименее привлекательных направлений. Особенно это важно для инновационных проектов, которым в настоящее время отдается все большее предпочтение. В свою очередь, это обуславливает использование стратегического метода управления в рамках стратегического бюджетного управления инновационными процессами в разрезе, как было отмечено, отдельных проектов, то есть наиболее эффективным, на наш взгляд, является рассмотрение управленческого учета, планирования и прогнозирования, контроля и управленческого анализа эффективности инновационного проекта как единой комплексной системы – стратегическое бюджетирование.

Поэтапная оценка инновационных проектов и составляет основу, на которой происходит определение эффективности всех инновационных проектов: с момента возникновения идей, до моментов проведения научно-исследовательских, опытных и технологических работ, испытания до освоения и распространения инновационной продукции. Как правило, стадия создания инновационного продукта является наиболее трудоемкой и затратной в процессе выполнения инновационного проекта. Она в свою очередь состоит из нескольких этапов.

Формирование и установление финансовых целей, показателей и нормативов для инновационного проекта в разрезе его этапов позволяют в мониторинговом режиме осуществлять контроль реализации проекта. Деление инновационного проекта на центры ответственности базируется на специфике его стадий, фаз и этапов реализации. При этом, по выделяемым центрам инвестиционных затрат, следует разрабатывать показатели измерения объема работ и вложений каждого центра и определять базы для распределения расходов. При детализации показателей необходимо учитывать: чем больше обобщения, тем больше порядка и меньше хаотичности.

Предложенная нами концепция управления инновационными проектами в рамках развития управленческой отчетности способствует повышению уровня эффективности инвестиционно-инновационной деятельности путем сопоставления показателей плановых и фактически достигнутых результатов, и позволяет в режиме мониторинга управлять отклонениями, и способствует оперативной корректировке результатов, и наметить дальнейшие пути оптимизации и рационализации проектов.

На основе системы ключевых показателей, отражающих соотношение вложений и их результатов, были разработаны рекомендации по совершенствованию методики расчета эффективности инвестиций на создание инновационных продуктов.

При рассмотрении вопросов анализа инвестиций на создание инновационного продукта особое внимание уделено их проектно-ориентированному аспекту.

При реализации любого проекта инвестиционно-инновационной направленности в условиях рынка решается оценка их выгоды. Соответственно эффективность проектов измеряется на основе системы показателей, которые отражают соотношение вложений и их результатов.

Полагаем, что разработанные рекомендации по организации управленческого учета инвестиций на создание инновационных проектов с

некоторыми элементами финансового учета позволят сформировать эффективную учетно-аналитическую систему, что, в свою очередь, повысит информативность данной сферы в аграрном секторе экономики, которая позволит более точно оценивать и анализировать инновационную деятельность.

Список литературы

1. Абрамов, С. И. Управление инвестициями в основной капитал / С. И. Абрамов. – М. : Издательство «Экзамен», 2002. – 544 с.
2. Авилкина, М. А. Бухгалтерский учет и анализ затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях: состояние и перспективы развития: дис. ...канд. экон. наук: 08.00.12 / Марина Александровна Авилкина Беларусь, 2011. – 176 с.
3. Аль-Ани, Н. М. Философия техник: очерки истории и теории / Н. М. Аль-Ани СПб., 2004. –184 с.
4. Ансофф, И. Новая корпоративная стратегия / Игорь Ансофф при содействии Эдварда Дж. Макдоннелла / пер. с англ. С. Жильцов. – М. : Питер, 1999. – 416 с. [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://moodle.kstu.ru/pluginfile.php/118037/mod_resource/content/1/Ansoff_I._Novaya_korporativnaya_strategiya.pdf (дата обращения: 10.11.2016).
5. Апчерч, А. Управленческий учет: принципы и практика: пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
6. Аскинадзи, В. М., Максимова В. Ф. Инвестиционное дело: учебник / В. М. Аскинадзи, В. Ф. Максимова. – М. : Маркет ДС, 2007. – 509 с.
7. Ахмадов, М. - Э. И. Финансово-инвестиционное обеспечение воспроизводительного развития региональных экономических систем: монография / М. - Э. И. Ахмадов. – Грозный: ФГУП «Издательство-полиграфический комплекс «Грозненский рабочий», 2012. – 352 с.
8. Ахметов, Р. Г., Шайкин В. В. Инновационная деятельность и финансирование инвестиций в сельском хозяйстве: учебное пособие. / Р. Г. Ахметов, В. В. Шайкин. – М. : Изд-во МСХА, 1999. – 100 с.

9. Багриновский, К. А. Наукоемкий сектор экономики России: состояние и особенности развития / К. А. Багриновский, М. А. Бендилов, И. Э. Фролов, Е. Ю. Хрусталева. – М. : ЦЕМИ РАН, 2001. – 80 с.
10. Бариленко, В. И. Методология бизнес-анализа: учебное пособие. / В. И. Бариленко. – М. : КноРус, 2018. – 190 с.
11. Бард, В. С. Финансово-инвестиционный комплекс: теория и практика в условиях формирования российской экономики / В. С. Бард. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 304 с.
12. Басовский, Л. Е. Экономическая оценка инвестиций: учебное пособие / Л. Е. Басовский. – М. : Инфра-М, 2007. – 240 с.
13. Баутин, В. М. Инновационная экономика: содержание, место и роль инноваций / В. М. Баутин // Известия Тимирязевской сельскохозяйственной академии. – 2014. – № 2. – С. 103-118.
14. Баутин, В. М. Место и роль инноваций в современной экономике / В. М. Баутин // Экономика и управление. – 2014. – № 8. – С. 14-21.
15. Баутин, В. М., Карзаева Н. Н. Актуальные направления учетно-контрольной деятельности начала XXI века / В. М. Баутин, Н. Н. Карзаева // Статистика в современном мире: методы, модели, инструменты. Материалы IV Междун. научно-практической конференции (27 мая 2016 г.). – Ростов н/Д. : РИНХ, 2016. – С. 82-84.
16. Бачаров, В. В. Инвестиции: учебник для вузов. 2-е изд. / В. В. Бачаров. – СПб.: Питер, 2008. – 384 с.
17. Бебнева, Е. В. Теория бухгалтерского учета / Е. В. Бебнева, И. В. Богачева, Е. С. Соколова // Московский международный институт эконометрики, информатики, финансов и права. – М., 2003. – 103 с.
18. Бездудный, Ф., Смирнова Г., Нечаева О. Сущность понятия инновации и его классификация / Ф. Бездудный, Г. Смирнова, О. Нечаева // Инновации. – 1998. – № 2-3. – 98 с

19. Белов, Н. Г., Мардян Я. Ю. Методология бухгалтерского учета инвестиционной деятельности сельскохозяйственных организаций: монография / Н. Г. Белов, Я. Ю. Мардян. – М. : Издательство РГАУ-МСХА, 2013. – 56 с.
20. Белоусова, Н. И. Учет и контроль в управлении инвестиционной деятельностью организаций: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Наталья Ивинальевна Белоусова. – СПб, 2000. – 230 с.
21. Бердышев, С. Н. Капитальные вложения и строительство основных средств для собственных нужд: практикум бухгалтера / С. Н. Бердышев, ГроссМедиа, РОСБУХ, 2008. – 261 с.
22. Блинов, А. Д. Система учета источников финансирования капитальных вложений научно-производственного предприятия / А.Д. Блинов // Управленческий учет. – 2009. – № 3. – С. 46-55.
23. Бобрышев, А. Н. Инструменты и методы управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики: монография / А. Н. Бобрышев. – М. : РУСАЙНС, 2018. – 316 с.
24. Богданова, О. В. Инвестиционная деятельность в АПК: монография / О. В. Богданова, А. В. Бугров. – Тверь: «АГРОСФЕРА» Тверской ГСХА, 2008. – 252 с.
25. Большая экономическая энциклопедия. – М. : Эксмо, 2007. – 816 с.
26. Большой словарь иностранных слов / Сост. А. Ю. Москвин. – М. : ЗАО Центрполиграф, 2007. – 816 с.
27. Бондаренко, Т. В. Экономическая оценка прав на селекционные достижения в растениеводстве / Т. Бондаренко, В. Скворцов // АПК: экономика, управление. 2008. – № 9. – С. 51-53.
28. Бортник, А. Н. Проблемы учета и анализа инвестиций и инвестиционной привлекательности предприятий / Под ред. Е. С. Исаева. – Саратов : СГСЭУ, 2007. – 2012 с.
29. Бочаров, В.В. Инвестиции: [инвестиционный портфель, источники финансирования, выбор стратегии : теория и практика] / В. В. Бочаров. - 2-е изд.: Питер, 2009. – 380 с.

30. Брутян, М. М. Экологический налог и его роль в инновационном развитии гражданской авиации // Экономический анализ: теория и практика. – 2012. – № 10. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/ekologicheskii-nalog-i-ego-rol-v-innovatsionnom-razviti-grazhdanskoy-aviatsii> (дата обращения: 04.09.2018).
31. Булдаков, С. К. История и философия науки: учебное пособие для аспирантов и соискателей ученой степени кандидата наук / С. К. Булдаков. – М. : РИОР, 2008. – 141 с.
32. Бурков, В. Н. Как управлять проектами / В. Н. Бурков, Д. А. Новиков – М. : Синтег, 1997. – 188 с.
33. Бухгалтерский (финансовый) учет: учебник / Под ред. Ю.А. Бабаева. – М. : ВЗФЭИ, 2006. – 524 с.
34. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / М. А. Вахрушина. – М. : ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 359 с.
35. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник / Под. ред. Н. Г. Белова, Л. И. Хоружий. – М. : Эксмо, 2010. – 608 с.
36. Бухгалтерский учет и налогообложение в сельском хозяйстве: учебное пособие / С. М. Бычкова, А. В. Золотарев и др.; под ред. С. М. Бычковой. – М. : ТК Велби; Изд-во Проспект, 2004. – 420 с.
37. Кондратьев, В. Особенности развития инвестиционного процесса в современной России [Электронный ресурс] – Режим доступа://www.perspektivy.info (дата обращения: 10.10.2016)
38. Верзилин, В. А., Инвестиционная привлекательность агропромышленного комплекса региона / В. А. Верзилин, В. Г. Закшевский, Ю. В. Наролина. – Воронеж : ГНУ НИИЭОАПК ЦЧР РФ, 2007. – 378 с.
39. Вечканов, В. Э. История и философия науки: учебное пособие / В. Э. Вечканов. – М. : РИОР: ИНФРА-М., 2013. – 256 с.
40. Волкова, В. Н., Денисов А. А. Основы теории систем и системного анализа. Изд. 2-е. – СПб. : СПбГТУ, 1999. – 512 с.

41. Всемирная история экономической мысли: в 6 т. [От Смита и Рикардо до Маркса и Энгельса] / МГУ им. М. В. Ломоносова; под ред. В. Н. Черковец и др. – М.: Мысль, 1998. – Т. 2. – 574 с.
42. Вяткин, В. Н. Екатеринославский, Ю. Ю., Хэмптон, Дж. Риск-менеджмент: учебник / Под ред. И. Юргенса. – М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2003. – 512 с.
43. Гайсин, Р. С. Предел технологической эволюции сельского хозяйства и возможность его преодоления / Р. С. Гайсин // Интеграция производства, науки и образования и реиндустриализация российской экономики: сб. материалов Междун. конгресса «Возрождение производства, науки и образования в России: вызовы и решения» / Под общ. ред. С. Д. Бодрунова. – М. : ЛЕНАНД, 2015. – С. 155-127.
44. Гильдии и цехи / Энциклопедия кругосвет: универсальная научно-популярная онлайн-энциклопедия [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.krugosvet.ru/enc/istoriya/GILDII_I_TSEHI.html (дата обращения: 09.10.2016).
45. Глазьев, С. Ю. Возможности и ограничения социально-экономического развития России в условиях структурных изменений в мировой экономике: (научный доклад) / Отделение общественных наук РАН, национальный институт развития. – М., 2008.
46. Глазьев, С. Ю. Стратегия опережающего развития России в условиях глобального кризиса / С. Ю. Глазьев. – М. : Экономика, 2010. – 254 с.
47. Гогина, Г. Н. Учет и анализ внеоборотных активов в соответствии с МСФО: монография / Г. Н. Гогина, Д. Е. Семенов. – М. : NOTA BENE, 2010. – 225 с.
48. Голубев, А. В. Блеск и нищета российского агрокомплекса (реально или инновационное развитие отечественного АПК) / А. В. Голубев // Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий. – 2011. – № 12. – С. 7 -11
49. Голубев, А. В. Основы инновационного развития российского АПК: монография / А. В. Голубев. [Электронный ресурс] – Режим доступа:

<http://elib.timacad.ru/dl/full/3976.pdf/download/3976.pdf> (дата обращения: 02.04.2016).

50. Горелов, Н. А. Креативный менеджмент (менеджмент интеллектуально-креативной деятельности) / Н. А. Горелов // Креативная экономика. – 2008. – № 9. – С. 90-96.

51. Горохов, В. Г. Основы философии техники и технических наук: учебник для студентов и аспирантов / В. Г. Горохов. – М. : Гардарики, 2007. – 335 с.

52. Горохов, В. Г. Введение в философию техники: учебное пособие для вузов по специальности «философия» и «философия техники» / В. Г. Горохов, В. М. Розин. – М., 1998. – 221 с.

53. Гражданский Кодекс Российской Федерации. Часть 1, 2, 3, 4. Федер. закон [принят 30 нояб. 1994 г. № 51-ФЗ в ред. от 30 дек. 2012 г.; с изм. и доп. от 2 янв. 2013 г.] [Электронный ресурс]: // СПС «КонсультантПлюс» – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/ (дата обращения: 12.03.2017).

54. Грачев, А. В. Анализ и управление финансовой устойчивостью предприятия: учебно-практическое пособие / А. В. Грачев. – М. : Издательство «Дело и Сервис», 2002. – 206 с.

55. Грейсон, Джексон К. мл. Американский менеджмент на пороге XXI века [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://books.efaculty.kiev.ua/men/3/g20/> (дата обращения 10.02.2016).

56. Гуменова, Г. И. Управление инновационными преобразованиями: учебное пособие / Г. И. Гуменова. – М. : Издательство «Дело» АНХ, 2010. – 138 с.

57. Гупалова, Т. Н. Формирование системы учетно-аналитического обеспечения процесса управления в организациях АПК: монография / Т. Н. Гупалова. – М. : Издательство РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, 2013. – 235 с.

58. Деева, А. И. Инвестиции: учебное пособие / А. И. Деева. – М.: Экзамен, 2004. – 400 с.

59. Депутатова, Л. Н. Система мотивации интеллектуального труда работников (на примере промышленных предприятий пермского края): автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / Людмила Николаевна Депутатова – Пермь, 2014. – 24 с.
60. Добрынин, А. И. Человеческий капитал в транзитивной экономике : Формирование, оценка, эффективность использования / А. И. Добрынин, С. А. Дятлов, Е. Д. Цыренова. – СПб. : Наука, 1999. – 308 с.
61. Друкер, П. Ф. Задачи менеджмента в XXI веке. / П. Ф. Друкер [пер. с англ. Н. М. Макаровой]. – М., 2000. – 270 с.
62. Духаев, А. Д. Управление инвестиционными процессами: монография / А. Д. Духаев. – М. : Наука, 2005. – 222 с.
63. Егоров, Е. Г. Научно-инновационная система региона: структура, функции, перспективы развития / Е. Г. Егоров, Н. В. Бекетов. – М. : Academia, 2002. – 216 с.
64. Забродин И.П. Организация учета и аудита капитальных вложений хозяйствующих субъектов: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Иван Павлович Забродин. – Воронеж, 2000. – 201 с.
65. Жукова, О. Н. Система учета капитальных вложений и источников их финансирования в аграрных формированиях в период адаптации к международным стандартам финансовой отчетности: дис. ...канд. экон. наук: 08.00.12 / Ольга Николаевна Жукова. Брянск, 2004. – 173 с.
66. Журавлев, В. Р. Креативное мышление, креативный менеджмент и инновационное развитие общества / В. Р. Журавлева // Креативная экономика. – 2008. – № 4. – С. 3-8.
67. Журавлева, Г. П. Экономика: учебник/ Г. П. Журавлева. – М. : Юрист, 2001. – 574 с.
68. Завьялкин, Д. В. Управленческий учет / Д. В., Завьялкин, Е. В. Гаврилова, И. Б. Пальчиков. – М., ООО «1С-Публишинг», 2019. – 256 с.: ил.– (Академия ERP)
69. Закс, С. Эволюционная теория организации / С. Закс // Организация: теория, структура, проектирование, изменения: Темат. сб. ст. – М.: Главная редакция

международного журнала «Проблемы теории и практики управления», 2000. – Вып. 2. – С. 3-11.

70. Захарьин, В. Р. Теория бухгалтерского учета: учебник. / В. Р. Захарьин. – М. : ИНФРА-М; ФОРУМ, 2003. – 304 с.

71. Захарьин, В.Р. Учет вложений во внеоборотные активы и оборудования к установке / В.Р. Захарьин // Консультант бухгалтера. 2001. – № 9. – С. 7-12.

72. Зубарева, Л.В. Методология учета и анализа инвестиций в основной капитал: дис. ... д-ра /экон. наук: 08.00.12 / Любовь Витальевна Зубарева. Саратов, 2009. – 352 с.

73. Иванов, И.В. Финансовый менеджмент: Стоимостной подход: Учебное пособие. / И.В., Иванов, В.В. Баранов. М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – 504 с.

74. Иванова, Н.И. Национальные инновационные системы / Н. И. Иванова // Вопросы экономики. 2001.– № 7. – С. 59-70.

75. Игонина, Л.Л. Инвестиции: Учебное пособие // Под ред. В.А. Слепова. М.: Юрист, 2002. 480 с.

76. Ильинский, И.В. Инвестиции в будущее: образование в инновационном воспроизводстве. СПб.: Изд. СПбУЭФ, 1996. –163 с.

77. Инвестиции: Учебное пособие / М.В. Чиенов [и др].; Под ред. М.В. Чиненова. М.: КНОРУС, 2007. 248 с.

78. Инновационная деятельность в аграрном секторе экономики России: монография // Под ред. И.Г. Ушачева, И.Т. Трубилина, Е.С. Оглобина, И.С. Санду. М.: КолоС, 2007. 636 с.

79. Инновационное развитие [текст]: Экономика, интеллектуальные ресурсы, управления знаниями // Под ред. Б.З. Мильнера. – М.: ИНФРА-М, 2010.– 624 с.

80. Инновационный менеджмент: Учебник для вузов / С.Д. Ильенкова, Л.М. Гохберг, С.Ю. Ягудин и др.; Под ред. С.Д. Ильенковой. М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1997. 327 с.

81. Йоханнес, Рюэгг-Штюर्म. Системно-конструктивистская «Теория фирмы» и управление процессами глубоких изменений на предприятии/ Р.-Ш. Йоханнес // Проблемы теории и практики управления. 1998. – № 6. – С. 87-91.
82. История и философия экономики: Пособие для аспирантов // Под ред. д-ра экон. наук, проф., засл. деятеля науки РФ М.В. Конотопова. М.: КНОРУС, 2006. 664 с.
83. История экономических учений: Учеб. пособие / Г.А. Шмарловская, А.Н. Тур, Е.Е. Лебедько [и др].; // Под общ. ред. Г.А. Шмарловской. Мн.: ООО «Новое знание», 2000. 340 с.
84. Кандалинцев, В.Г. Инновационный бизнес: применение сбалансированной системы показателей: Учеб. пособие / В.Г. Кандалинцев. М.: Издательство «Дело» АНХ, 2010. 168 с.
85. Карл Маркс. Капитал. Т. 1. Гл. 4 «Превращение денег в капитал». Раздел 3 «Купля и продажа рабочей силы». С. 181.
86. Карл Маркс. Капитал. Т. 3. Гл. 48. С. 886-887.
87. Карпова, Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов / Т.П. Карпова. М.: ЮНИТИ, 2000. 350 с.
88. Кандалинцев, В. Г. Инновационный бизнес: применение сбалансированной системы показателей: учебное пособие / В. Г. Кандалинцев. – М.: Издательство «Дело» АНХ, 2010. – 168 с.
89. Кеворкова, Ж.А., Сапожникова Н.Г., Савин А.Л. План и корреспонденция счетов бухгалтерского учета. М.: Кнорус, 2004. 70 с.
90. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для бакалавров / В.Э. Керимов. 10-е изд., перераб. М.: Издательство-торговая корпорация «Дашков и К^о», 2016. 400 с.
91. Керимов, В.Э. Методы оценки эффективности инвестиционных проектов в организациях агропромышленного комплекса / В.Э. Керимов // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве № 3. – 2014. – С. 65-72.

92. Керимов В.Э. Теоретические аспекты управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях / Бухгалтерский учет и экономика: Современная методология и тенденции развития: монография / В.Э. Керимов, А.И. Павлычев, А.Р. Махмудов [Электронный ресурс] 2018. – Режим доступа https://elibrary.ru/download/elibrary_32845424_76630380.pdf (дата обращения: 02.05.2018)
93. Кирсанов, К. Креативный и эвристический менеджмент // Креативная экономика. № 11. – 1995. – С. 17-21.
94. Клейнер, Г.Б. Системная парадигма и теория предприятия // Вопросы экономики. 2002. – № 10. – С. 47-69.
95. Князева, Е.Н., Курдюмов, С.П. Антропный принцип и синергетика // Вопросы философии. 1997. – № 3. – С. 48-61.
96. Ковалев, В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. / В.В. Ковалев 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 512 с.
97. Ковалева, А.М. Финансовый менеджмент: Учебник. / А.М. Ковалева. М.: Инфра-М, 2003. 281 с.
98. Кожинов, В.Я. Амортизация: Комментарий: Амортизация основных средств. Переоценка объектов основных средств. Амортизация нематериальных активов. Способы начисления амортизации. Бухгалтерские проводки по амортизации. Амортизация в налоговом учете / В.Я. Кожинов. - М. : Экзамен, 2004
99. Колпаков, В.А. Эволюция экономической теории: от А. Смита к неосмитианству // Вопросы философии. № 11. 2006. С. 73-84.
100. Коровин А.В. Анализ финансового инновационного потенциала предприятия. - Аудит и финансовый анализ, 2011, № 6. - с. 76-86.
101. Инвестиции и лизинг в СНГ / В. В. Комаров. - М. : Финансы и статистика, 2001. - 423 с.

102. Большие циклы конъюнктуры и теория предвидения / Н. Д. Кондратьев; международный фонд Н. Д. Кондратьева [и др.]. – М. : Экономика, 2002. – 765 с.
103. Кондратьев, Н.Д. Основные проблемы экономической статистики и динамики: Предварительный Эскиз. М.: Наука, 1991. 572 с.
104. Кохановский, В.П. Философия и методология науки: Учебник для вузов. / В.П. Кохановский. – М.: АСТ; Ростов-на Дону: Феникс, 1999. – 574 с.
105. Вопросы учета основных фондов [Текст] / И. А. Кошкин. - Москва; Ленинград: Госпланиздат, 1939. - 174 с.
106. Краткий экономический словарь / Под ред. Ю.Н. Белика и др. М.: Политиздат, 1987. –135 с.
107. Кривцов, А.И. Отражение инвестиций в финансовом и управленческом учете и их анализ: Монография / А.И. Кривцов. М.: NOTA BENE, 2009. 159 с.
108. Кризис? Экспансия! Как создать мировой финансовый центр в России / Под ред. Чернышева. М.: Изд-во «Европа», 2009. С. 101-102.
109. Кузнец, С. Современный экономический рост: результаты исследований и размышлений: Нобелевская лекция // Нобелевские лауреаты по экономике: взгляд из России / Под ред. Ю.В. Яковца. СПб.: Гуманистка, 2003
110. Куликов, А.А. Учет и отчетность в системе управления человеческими ресурсами организации: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12/ Алексей Андреевич Куликов. Казань, 2008. 24 с.
111. Куликова, Л.И. Реформирование бухгалтерского учета основных средств в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности // Россия на пути реформ: XXI век: Матер. Всерос. науч.-практ. конф. Секция «Финансово-экон. проблемы хозяйствующих субъектов». Секц. «Бухучет, аудит и экон. анализ» УрСЭИАТиСО и др. Челябинск, 2000. – С. 73-75.
112. Кун, Т. Структура научных революций / Томас Кун; [Пер. с англ. И. З. Налетов и др.]. - М.: АСТ, 2001. – 605 с.
113. Курс экономики: Учебник / Под. ред. Б.А. Райзберга. М.: ИНФРА-М, 1997. 288 с.

114. Кюнтцель, С. В. Эволюционное моделирование и критический реализм / С. В. Кюнтцель // Вопросы экономики. 2009. – № 1. – С. 101-118.
115. Лаукс, Г. Основы организации: управление принятием решения / Пер. 4-го нем. изд. / Г. Лаукс, Ф. Лирманн. – М.: Дело и Сервис, 2006. – 600 с.
116. Лафта, Дж. К. Эффективность менеджмента организации: Учеб. Пособие / Дж. К. Лафта. – М.: Русская Деловая Литература, 1999. – 320 с.
117. Лебедев, С.А. Современная философия науки: Дидактические схемы и словарь: Учеб. пособие. / С.А. Лебедев. – М.: Издательство МПСИ; Воронеж: Издат. НПО «МОДЭК», 2010. – 384 с.
118. Левита, Р. История экономических учений. Учеб. пособие [для вузов] / Р. Я. Левита. - М.: 1995. – 189 с.
119. Лисович, Г. М. Ткаченко, И. Ю. Бухгалтерский управленческий учет в сельскохозяйственном хозяйстве на перерабатывающих предприятиях АПК. – Ростов н/Д: Издат. Центр «Март», 2000. – 354 с.
120. Лекторский, В.А. Эпистемология классическая и неклассическая. Изд. 3-е. – М.: Эдиторная УРСС, 2009. – 256 с.
121. Лентьев, А.Н. Потребности, мотивы, эмоции. –М.: МГУ, 1971. – 82 с.
122. Лешкевич Т.Г. Философия науки: традиции и новации : Учеб. пособие для вузов / Т. Г. Лешкевич. - М. : Эксперт. бюро : ПРИОР, 2001. - 413 с.
123. Литвинова, В.В. Инвестиционная привлекательность и инвестиционный климат региона: монография. / В.В. Литвинова. –М.: Финансовый университет, 2013. – 116 с.
124. Прогнозирование и планирование развития агропромышленного комплекса: учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности 060800 «Экономика и управление на предприятии АПК» / К. П. Личко ; Междунар. ассоц. «Агрообразование». - Москва : КолосС, 2007. - 286 с.
125. Лупкиова, Е.В. История бухгалтерского учета: Учебное пособие / Е.В. Лупкиова. 3-е изд., перераб. и доп. –М.: КНОРУС, 2009. – 256 с.
126. Львов, Д.С. Экономика развития / Д.С. Львов. - М. : Экзамен, 2002. - 512 с.

127. Львов, Д.С., Глазьев С.Ю. Теоретические и прикладные аспекты управления НТП /Д. С. Львов, С. Ю. Глазьев // Экономика и математические методы. 1986. № 5. С. 793–804.
128. Маевский, В.И. О взаимоотношениях эволюционной теории и ортодоксии / В.И. Маевский //Вопросы экономики. 2003. – № 11.– С. 4-14.
129. Макеева, В.Г. Лизинг: Учеб. пособие. / В.Г. Макеева. – М.: ИФРА-М, 2003.– 190 с.
130. Макконнелл Кэмпбелл, Брю Стенли Л. Экономикс Принципы, проблемы и политика: Учебник [в 2-х т.] / Кэмпбелл Р. Макконнелл, Стэнли Л. Брю; Пер. с англ. 11-го изд. –М. Республика, 1992. – 400 с.
131. Маркс, К. Капитал. Т. 1 // Маркс К., Энгельс Ф. Соч.: 2-е изд. М., 1955-1981.
132. Маркс, К. Капитал. Т. I. Кн. 1. М., 1988.
133. Маршалл, А. Основы экономической науки / Альфред Маршалл ; [пер. с англ. В. И. Бомкина, В. Т. Рысина, Р. И. Столпера]. - Москва : Эксмо, 2007. – 830 с.
134. Масленникова, О.А. Организационно-экономический механизм управления инновационными процессами в пищевых отраслях АПК: дис. ... д-ра / экон. наук: 08.00.06. / Ольга Анатольевна Масленникова. Москва, 1998. 386 с.
135. Маслов, В.И. Менеджмент в эпоху глобализации: Сборник статей. М.: МАКС Пресс, 2009. 208 с.
136. Махмудов А.Р. Некоторые аспекты вывода предприятий АПК на устойчивый путь функционирования / Р.М. Махмудов, А.Р. Махмудов // Сборник статей Международной конференции молодых ученых и специалистов, посвященной 120-летию академика Н.И. Вавилова.
137. Махмудов, А.Р. Особенности учета затрат на НИОКР / А.Р. Махмудов // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. 2015. – № 9. – С. 23-28.
138. Махмудов, А.Р. Управленческий аспект учетного обеспечения инновационной деятельности в сельскохозяйственном производстве [Электронный ресурс]: Политематический сетевой электрон. науч. журн.

Кубанского государственного аграрного университета. 2012. № 78 (04). Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2012/04/pdf/71.pdf>

139. Махмудов, А. Р. Лизинг как инструмент активизации инвестиционных процессов (на примере АПК Чеченской республики) / А.Р.Махмудов //Международный сельскохозяйственный журнал – 2010. – № 1. – с. 32-36.

140. Махмудов, А.Р. Некоторые аспекты информационного обеспечения инвестиционно-инновационной деятельности сельскохозяйственных организаций (на примере Чеченской Республики) / А.Р. Махмудов // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ) [Электронный ресурс]. – 2012. – №04(078). С. 791 – 800. — Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2012/04/pdf/63.pdf> (дата обращения: 19.02.2017)

141. Махмудов, А.Р. Управленческий аспект учетного обеспечения инновационной деятельности в сельскохозяйственном производстве / А.Р. Махмудов // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ) [Электронный ресурс]. –2012. – №04 (078). С. 882 – 889. – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2012/04/pdf/71.pdf> (дата обращения: 19.02.2017).

142. Махмудов, А.Р. Особенности учета затрат на НИОКР /А.Р. Махмудов //Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве – 2015. – № 9. – С.23-28.

143. Махмудов, А.Р. Бухгалтерский учет инвестиций в виде целевой государственной помощи в сельском хозяйстве /А.Р. Махмудов//Бухучет в сельском хозяйстве – 2016. – № 12 – С. 38-42.

144. Махмудов, А.Р. Регулирование инвестиционной деятельности в АПК Чеченской Республики: современное состояние и перспективы//Научные труды международной научно-практической конференции ученых МАДИ (ГТУ), РГАУ-МСХА, ЛНАУ. 20-21 января 2008 года. Том 3. Мировая экономика. Москва-Луганск. Издательство МАДИ (ГТУ), РГАУ-МСХА, ЛНАУ. 2008. с.83-87

145. Махмудов, А.Р. Капитальные вложения в АПК и некоторые вопросы совершенствования учета источников их финансирования в условиях рыночных отношений/Международная научная конференция молодых ученых и

специалистов, посвященная выдающимся педагогам Петровской академии: сборник статей. – М.: Издательство РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, 2008 с. 415-422

146. Махмудов, А.Р. Современное состояние учета капитальных вложений и источников их финансирования/Сборник статей Международной научной конференции молодых ученых и специалистов «Приоритетный национальный проект «Развитие АПК» - новые возможности для молодых ученых». М., 2006

147. Махмудов, А. Р. Некоторые вопросы гармонизации учета капитальных вложений применительно международной практике / А. Р. Махмудов /А.Р. Махмудов // сборник статей Международной научной конференции молодых ученых и специалистов «Вклад молодых ученых в развитие инноваций аграрной науки»: Сборник статей. М.: Издательство РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, 2008. – С. 357-360.

148. Махмудов, А.Р. Некоторые аспекты учета амортизации основных средств, как важного источника финансирования капитальных вложений/А.Р. Махмудов // сборник статей Международной научной конференции молодых ученых и специалистов «Вклад молодых ученых в развитие инноваций аграрной науки»: Сборник статей. – М.: Издательство РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, – 2008. – С. 360-365

149. Махмудов, А.Р. К инвестиционной деятельности в АПК Чеченской Республики/Сборник статей Международной научной конференции молодых ученых и специалистов, посвященной 120-летию академика Н.И.Вавилова – М.: ФГОУ ВПО РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, 2007. – С.179-182

150. Махмудов, Р.М., Махмудов А.Р. Некоторые аспекты учета накладных расходов строительства в АПК с применением 1С: Бухгалтерия./Р.М. Махмудов, А.Р. Махмудов//Сборник статей Международной конференции молодых ученых и специалистов, посвященная 145-летию РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева: в 2-х т. – М.: Изд-во РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, – 2010 Т.2 – С. 307-312

151. Махмудов, А.Р. Учет инвестиций в инновации. Доклады ТСХА: сборник статей международной научно-практической конференции, посвященной 145

летию РГАУ – МСХА им. К.А. Тимирязева «Адаптация сельского хозяйства России к меняющимся природно-климатическим условиям» – М.: Издательство РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, – 2011 – С. 212-216 .

152. Махмудов, А.Р. Некоторые проблемные аспекты бухгалтерского учета затрат на ноу-хау / А.Р. Махмудов. – М.: Издательство РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, – 2015 – С. 66-69

153. Махмудов, А.Р. Бухгалтерский учет в инновационной экономике / А.Р. Махмудов. – М.: Издательство РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, – 2015 – С. 191-193.

154. Махмудов, А.Р. Методологические аспекты организации управленческого учета инвестиционно-инновационной деятельности в сельскохозяйственных организациях / А.Р. Махмудов // Сборник статей Международной конференции, посвященной 130-летию Н.И. Вавилова.– М.:, 2017 – С. 33-36

155. Махмудов, А.Р. Проблемные аспекты теории инновационного развития как основы обновления методологии бухгалтерского учета / А.Р. Махмудов, Б.В. Лукьянов // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа и контроля: Монография. – М.: Изд-во РГАУ–МСХА им. К.А. Тимирязева, 216. С. 17-40

156. Махмудов, А.Р. Организация управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях / А.Р. Махмудов // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – Т.22, № 3. – С. 274–289.

157. Махмудов, А.Р. Система стратегического бюджетирования и контроллинга инвестиционно-инновационной деятельности в сельскохозяйственных организациях / А.Р. Махмудов // Современные проблемы экономики в условиях цифровой трансформации: Материалы научно-практической конференции преподавателей и молодых ученых / Под общ. ред. Т.Г. Романовой, М.У. Базаровой, В.И. Тимофеева. – Улан-Удэ: Издательство БГСХА, 2018. – 326 с. – С. 125-131. (0,44 п.л.).

158. Межов, С.И., Барков, Е.А. Стратегия роста компании на основе интеграции и отраслевого лидерования // Управление корпорацией: Сб. науч. статей / Под ред. В.К. Толстова. – Барнаул: Изд-во АГАУ, 2006. – С. 163-172.
159. Мескон, М.Х., Основы менеджмента. / М. Альберт, Ф. Хедоури Учебник – М.: Дело, 1994. 680 с.
160. Малинина С. Е. Современные проблемы оценки экономической эффективности инновационных проектов / И.В. Елохова, С.Е. Малинина // Вестник ПГУ. Серия: Экономика. 2014. № 3. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennye-problemy-otsenkiekonomicheskoy-effektivnosti-innovatsionnyh-proektov> (Дата обращения: 02.04.2018).
161. Малинина С.Е. Проблемы оценки экономической эффективности инновационных проектов / С.Е. Малинина // Креативная экономика. – 2014. – Том 8. – № 4. – С. 16-27. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://creativeconomy.ru/lib/5104> (Дата обращения: 24.04.17).
162. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях [Утв. Департаментом финансов и бухгалтерского учета Минсельхоза России 22 октября 2008 г.]: Доступ из справ. правовой системы «КонсультантПлюс». Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_92958/ (дата обращения: 11.02. 2016)
163. Миддлтон, Д. Бухгалтерский учет и принципы финансовых решений / Пер. с англ.; Под ред. И.И. Елисеевой. –М.: Аудит, ЮНИТИИ, 1997.– 408 с.
164. Мизиковский, И.Е., Милосердова А.Н. Интегрирование сведений об интеллектуальных затратах организации в систему объектов управленческого учета / И.Е. Мизиковский, А.Н. Милосердова // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского, 2012 – № 3 (1) – с. 231-234
165. Минэкономразвития России (2010). Стратегия инновационного развития Российской Федерации на период до 2020 г [утверждена Распоряжением Правительства России № 2227-р от 8 декабря 2011 г.].

166. Михайлиди, М.В. Особенности инвестиционной политики предприятия в условиях кризиса: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ieay.ru> (дата обращения: 12.08.2013).
167. Моляков, Д.С. Финансы предприятий народного хозяйства. М.: Финансы и статистика, 1996.
168. МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», утверждён приказом Минфина РФ от 25 ноября 2011 г. 160н «О введении в действие МСФО и Разъяснений МСФО на территории РФ».
169. Мэнько, Н.Г. Принципы макроэкономики. 2-е изд. / Н.Г. Мэнько. СПб.: Питер, 2003. – 576 с.
170. Назаров, М.Г. Курс социально-экономической статистики: Учебник. М.: / М.Г. Назаров. Финстатинформ, ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 771 с.
171. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 и 2 [Электронный ресурс]: принят Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ : Доступ из справ. правовой системы «КонсультантПлюс».
172. Национальный доклад «О ходе и результатах реализации в 2015 году государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013-2020 годы» // [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://mcx.ru/> (дата обращения: 05.03.2017 г.)
173. Нельсон, Р.Р. Эволюционная теория экономических изменений [Текст] / Р. Р. Нельсон, С. Уинтер ; пер. с англ. М. Я. Каждана . – М. : Финстатинформ, 2000. - 472.
174. Нельсон, Р. Эволюционная теория экономических изменений / Р. Р. Нельсон, С. Уинтер; пер. с англ. - М.: Дело, 2002. - 536 с.
175. Нешиной, А.С. Инвестиции: Учебник. /А.С. Нешиной. 5-е изд., перераб. и испр. –М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2007. – 372 с.
176. Никешин, С.Н. Внешняя среда экономических систем: СПб.: Изд.-во «Два-Три», 1994. – 100 с.

177. Никифоров, А.Л. Философия науки: История методология: Учеб. пособие. / А.Л. Никифоров. – М.: Дом интеллектуальной книги, 1998. – 280 с.
178. Николаева, О.Е. Классический управленческий учет [Текст]: Учебник / Николаева О.Е., Шишкова Т.В. – М.: ЛКИ, 2010. – 400 с.
179. Новиков А.М., Новиков Д.А. Методология. / А.М. Новиков, Д.А. Новиков. – М.: СИНТЕГ. – 668 с.
180. Новиков, Д.А. Управление проектами: организационные механизмы. М.: ПМСОФТ, 2007.
181. Норт, Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт. – М.: ФЭК «Начала», 1997. – 180 с.
182. Об утверждении документов, предусмотренных «Правилами предоставления грантов в форме субсидий из федерального бюджета на реализацию перспективных инновационных проектов в агропромышленном комплексе в рамках подпрограммы «Техническая и технологическая модернизация, инновационное развитие»: Приказ Минсельхоза от 21 сентября 2015 г. № 430. Правовая система: Гарант. Режим доступа: <http://base.garant.ru/71213200/> (дата обращения: 12.10.2017).
183. Окатов, Ю. Инновационный тип развития современного промышленного предприятия / Ю. Окатов // Вестник Института экономики РАН. 2012 – №1 – с. 138-146
184. Орлова, Е.Р. Инвестиции: Курс лекций. 2-е издание., доп. и перераб. М.: Омега-Л, 2004. – 194 с.
185. Особенности инновационных процессов в АПК // Л.В. Гришаева [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-innovatsionnyh-protseessov-v-apk>.(дата обращения: 22.02.2018)
186. Оценка компаний: Анализ и прогнозирования с использованием отчетности по МСФО / Ник Антилл, Кеннет Ли; Пер. с англ. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Альпина Паблишерз, 2010. 454 с.

187. Палий, В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). – М.: ИНФРА-М, 2009. – 279 с.
188. Перегудов, Ф.И.: учебное пособие / Ф.И. Перегудов, Ф.П. Тарасенко Введение в системный анализ. – М.: Высшая школа, 1989.– 360 с.
189. Перес, К. Технологические революции и финансовый капитал [Текст] : динамика пузырей и периодов процветания / К. Перес ; пер. с англ. Ф. В. Маевского, науч. ред. пер. С. Ю. Глазьев, В. Е. Дементьев ; - Москва : Дело, 2011. - 231 с.
190. Платонов, К.К. Краткий словарь системы психологических понятий. – М.: Высшая школа, 1981. –165 с.
191. Подшиваленко, Г.П. Инвестиции: Учеб. пособие. / Г.П. Подшиваленко, Н.И. Лахметкина, М.В. Макарова: 3-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2006. –200 с.
192. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 34н (ред. от 08.11.2010 г.) [Электронный ресурс]: // СПС «КонсультантПлюс» – Режим доступа: [http:// www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/d914c3b6e6aa1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/d914c3b6e6aa1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/) (дата обращения: 21.11.2018)
193. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н (ред. от 06.04.2015 г.). [Электронный ресурс]: // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/0463b359311dddb34a4b799a3a5c57ed0e8098ec/ (дата обращения: 21.11.2017)
194. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденное приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н (ред. от 16.05.2016 г.) [Электронный ресурс]: // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/adf2cfd636e9e799777ca5e7c8add8b722dced71/ (дата обращения: 21.11.2017)

195. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н (ред. 16.05.2016 г.).
196. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/08), утвержденное приказом Минфина РФ от 06.10.2008г. № 107н (ред. от 06.04.2015 г.). [Электронный ресурс]: // СПС «КонсультантПлюс». – Режимдоступа:http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/71350ef35fca8434a702b24b27e57b60e1162f1e/ (дата обращения: 21.11.2017)
197. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам» (ПБУ 17/02), утвержденное приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н (ред. от 16.05.2016 г.) [Электронный ресурс]: // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа:http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_39968/e2cdf4bead6cc2730882036e8d6035279445e6d6/ (дата обращения: 21.11.2017)
198. Полтерович, В. М. Проблема формирования национальной инновационной системы / В. М. Полтерович // Экономика и математические методы. 2009. – № 2. – С. 3-18.
199. Понпер, К. Логика и рост научного знания : Избр. работы. Пер. с англ. / К. Поппер; Сост., общ. ред. В. Н. Садовского. - М. : Прогресс, 1983. - 605 с.
200. Поспелов, Г.С. Программно-целевое планирование и управление. / Г.С. Поспелов, В.А. Ириков. – М.: Советское радио, 1976.– 440 с.
201. Постникова, Л.В. Современные тенденции учетно-аналитического обеспечения инвестиционной деятельности АПК: Монография / Л.В. Постникова, Р.В. Ливанова, Т.Ю. Коржавина. М.: Изд-во РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, 2011. 251 с.
202. Пригожин, И.Р. Порядок из хаоса. Новый диалог человека с природой /И.Р. Пригожин, И. Стенгерс –М., 1996. –249 с.
203. Розенберг, Дж. М. Инвестиции: Терминологический словарь. / Дж. Розенберг. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 400 с.
204. Российская газета № 4717 от 30 июля 2008 г.

205. Экономика «Инновации» // Российская газета. № 4899 (75) от 29 апреля 2009 г.
206. Русакова, Е.А. Учет основных средств. / Е.А. Русакова, Н.А. Ибрагимов. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 111 с.
207. Савин, В.Ю. Теоретико-методологические особенности бюджетирования инвестиций и источников их финансирования в коммерческих организациях / В.Ю. Савин // Аудит и финансовый анализ. № 2. – 2011. [Электронный ресурс]: Режим доступа: http://www.auditfin.com/fin/2011/2/2011_II_02_10.pdf (дата обращения 22.01.2018)
208. Селезнева, Н.Н., Финансовый анализ. Управление финансами: Учеб. пособие для вузов. / Н.Н. Селезнева, А.Ф. Попова 2-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 639 с.
209. Сергеев, И.В., Организация и финансирование инвестиций: Учеб. Пособие /И.В. Сергеев, И.И. Веретенникова – М.: Финансы и статистика, 2000. - 272 с.
210. Симичев, А.М. Формирование и эффективное функционирование инвестиций в сельском хозяйстве: (теория, методология, практика). – М.: ФГОУ ВПО РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, 2007. –178 с.
211. Скоробогатов, А.С. Институциональная экономика: Курс лекций. СПб.: ГУ-ВШЭ, 2006.– 160 с.
212. Смит, А. Исследования о природе и причинах богатства народов / А. Смит // Антология экономической классики. Т. 1. М.: Эконов-Ключ, 1993. – С. 306-312.
213. Смит, А. Теория нравственных чувств. М.: Республика, 1997. – 351 с.
214. Советский энциклопедический словарь. М.: Большая российская энциклопедия, 2002.
215. Соколов Я.В. Управленческий учет: миф или реальность? / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет 2000 – № 18 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.lawmix.ru/bux/146124> (дата обращения: 02.10. 2016)
216. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет – веселая наука. Сборник статей. – М., ООО «1С-Публишинг», 2011. – 630 с.

217. Соколов, Н.А. Вторая часть НК РФ: исчисление НДС при капитальном строительстве // Бухгалтер Татарстана. 2000. – № 23. – С. 60-63.
218. Соколова, Е.С. Бухгалтерский учет: Учебно-методический комплекс. / Е.С. Соколова. – М.: Изд. центр ЕАОИ, 2008. 200 с.
219. Сонто, Б. Инновация как средство экономического развития; Пер. с венг. / Под ред. Б.В. Сазонова. – М.: Прогресс, 1990. – 295 с.
220. Староверова, Г.С. Экономическая оценка инвестиций: Учебное пособие. / Г.С. Староверова. – М.: КНОРУС, 2006. – 309 с.
221. Степин, В.С. Философия науки : общие проблемы : учебник для системы послевузовского профессионального образования / В. С. Степин. – М.: Гардарики, 2007. – 382 с.
222. Степин, В.С. Философская антропология и философия науки / В. С. Степин. – М. : Высш. шк., 1992. - 191 с.
223. Стюарт, Дж. Тренинг организационных изменений / Джим Стюарт; [Пер. с англ. А. Смирнов]. - СПб. [и др.] : Питер, 2001. - 254 с.
224. Стуков С.А. Как изучать бухгалтерский учет. – М.: Финансы и статистика, 1991.– 176 с.
225. Сухарев, О.С. Эволюционная экономика. Институты – структура, кризисы – рост, технологии – эффективность // [Электронный ресурс]. – Электрон. дан. М.: Финансы и статистика, 2012. 800 с. – Режим доступа: <http://e.lanbook.com/book/28367> (дата обращения 05.06.2017)
226. Таймасханов, Х.Э. Государственная поддержка как механизм устойчивого развития АПК депрессивного региона (теория, методология, практика): автор. ... до-ра/экон. наук. 08.00.05 / Хасан Элимсултанович Таймасханов. Москва, 2011. – 320 с.
227. Теория человеческого капитала и его применение в оценке финансовых потоков здравоохранения // Экономический лабиринт: Дальневосточный экономико-правовой журнал. 2002. – № 4.

228. Титова, Н.Е. История экономических учений: Курс лекций. / Н.Е. Титова. – М.: Гуманит. изд. Центр ВЛАДОС, 1997. – 288 с.
229. Трубина, И.О. Системный подход к исследованию капитала предприятия / Орловский государственный технический университет. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://umc.gu-unpk.ru/umc/arhiv/2005/2/Trubina.pdf> (дата доступа: 12.08.2016).
230. Турин, Г.А. Основной капитал и инвестиционная политика: Учебное пособие для вузов / Г.А. Турин. ПРИОР, 2000. – 63 с.
231. Ушачев, И.Г. Проблемы формирования систем управления инновационной деятельностью в АПК // Материалы Международной научно-практической конференции «Инновационная деятельность в АПК: опыт и проблемы» 13-14 января 2005 г. М., 2005. С. 3-8.
232. О бухгалтерском учете: Федер. закон № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. (ред. от 18.07.2017)] // Доступ из справ. правовой системы «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения 20.08.2017).
233. Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений [Электронный ресурс]: Федеральный закон [принят 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ] // Доступ из справ. правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.08.2015).
234. Разу, М.А. Управление проектом. Основы проектного управления: Учебник / Кол-в авт.: под ред. проф. М.А. Разу. М.: Высшая школа, 2001.
235. Учетно-аналитическая система отрасли сельского хозяйства: теоретические и практические проблемы развития: Коллективная монография / под ред. Л.И. Хоружий. – Брянск: РИО БГУ, 2011 г. – 296 с.
236. Федоров, Е.А. Совершенствование видов учета и статистического анализа инвестиционной деятельности: монография. / Е.А. Федоров, В.Ф. Воронин В.Н. Ясенев.: Н. Новгород: Изд-во ННГУ им. Лобачевского, 2004. – 219 с.

237. Фесенко, А. Г. Методика учета затрат и источников финансирования инновационных проектов в организациях ТЭК // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://biznes-planirovanie.ru> (дата обращения: 12.08.2013).
238. Философский словарь // [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.philosophydic.ru/nauka> (дата доступа: 12.08.2016).
239. Философский энциклопедический словарь. М.: Советская энциклопедия, 1983. – 726 с.
240. Финансово-экономический словарь / Под ред. М.Г. Назарова. М.: Финстатинформ, 1995.
241. Финансы / Под ред. проф. В.М. Родионовой. М.: Финансы и статистика, 1995.
242. Финансы, денежное обращение и кредит / Под ред. проф. М.В. Романовского, О.В. Врублевского. М.: Юрайт-Издат, 2006. – 543 с.
243. Финансы: Учебное пособие / Под ред. проф. А.М. Ковалевой. М.: Финансы и статистика, 1997. 336 с.: ил. 28.
244. Фомин, Я.А. Диагностика кризисного состояния предприятия: Учеб пособие для вузов. –М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. –349 с.
245. Хабибуллин, К.Н.,. Философия науки и техники. цикл лекций / К.Н. Хабибуллин, В.Б. Коротов, и др М., 2008.
246. Хасбулатов Р.И. Какая политика нужна России с точки зрения мирового научного сообщества? / Р.И. Хасбулатов // Экономическая наука современной России. 2004 – № 4 – С. 95-105
247. Хасбулатов Р.И. Модернизация экономических систем и инновации: условия и предпосылки / Р.И. Хасбулатов // Вестник РЭА. 2011 – № 4 – С. 31-38
248. Хейне, П. Экономический образ мышления. / П. Хейне.–М., 1993. –359 с.
249. Хмелькова, Н.В., Попов, Е.В. Эволюционная теория развития предприятия // Стратегическое планирование и развитие предприятия: Тез. докл. и сообщ. / Под ред. Г.Б. Клейнера. – М.: ЦЭМИ РАН, – 2003. – С. 141-143.

250. Ходжсон, Дж. Экономическая теория и институты: Манифест современной институциональной экономической теории. М.: Дело, 2003. – 464 с.
251. Хомутовский, Д. Управление инновациями в компании : (учебный модуль) / Д. Ю. Хомутский. – М.: 2007. – 77 с.
252. Хорнгрен, Ч.Т., Фостер, Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
253. Хоружий, Л.И. Роль и место бухгалтерского учета в условиях модернизации экономики России / Л.И. Хоружий // Вестник бухгалтера Московского региона. 2010. – № 4. – С. 6.
254. Хоружий, Л.И. Роль бухгалтерского учета в поддержании концепции устойчивого развития / А.С. Хусаинова, Л.И. Хоружий // Современные проблемы учетно-аналитического обеспечения управления агропромышленным комплексом: Материалы Всероссийской научно-практической конференции / Под общ. ред. Л.И. Хоружий. М.: РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева; 2011., С. 3-10.
255. Хоружий, Л.И. Проблемы формирования системы финансовой и управленческой отчетности сельскохозяйственных организаций: монография / А.С. Хусаинова, Л.И. Хоружий: – М.: Издательство РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, 2012. – 254 с.
256. Шабалин, А.Н. Инвестиционное проектирование: Учебно-методический комплекс. М.: Изд. центр ЕАОИ, 2008. 184 с.
257. Шадрина, М.А. Бухгалтерский учет создания и использования селекционных достижений // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве / М.А. Шадрина. 2012. – № 8 – С. 14-21.
258. Шапиро, В.Д. и др. Управление проектами. СПб.: ДваТри, 1996. 610 с.
259. Широбоков В.Г. Вектор развития активно-адаптивной системы бухгалтерского учета в агропромышленном комплексе // Международный бухгалтерский учет. 2012. – № 31. [Электронный ресурс] – Режим доступа : <https://cyberleninka.ru/article/n/vektor-razvitiya-aktivno-adaptivnoy-sistemybuhgalterskogo-ucheta-v-agropromyshlennom-komplekse> (дата обращения: 04.05.2018).

260. Широбоков В.Г. Роль управленческого учета в развитии современной организации. Экономический анализ: теория и практика, 2015, – № 5. – с.15.
261. Шнейдман, Л.З. Рекомендации по переходу на новый план счетов. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2001. – 96 с.
262. Шумпетер, Й. Теория экономического развития. М.: ДиректПублишинг, 2008. – 401 с.
263. Шумпетер, Й. Теория экономического развития:(Исследование предпринимательской прибыли, капитала, кредита, процента и цикла конъюнктуры) / Й. Шумпетер; Перевод с нем. В. С. Автономова и др. – М.: Прогресс, 1982. - 455 с.
264. Щедровицкий, Г.П. Философия, наука, методология: Учеб. пособие. / Г.П. Щедровицкий. – М.: Аспект Процесс, 1997. 425 с.
265. Эггертссон, Т. Экономическое поведение и институты / Т. Эггертссон; Пер. с англ. М. Я. Каждана; Науч. ред. пер. А. Н. Нестеренко. - М.: Дело, 2001. - 407 с.
266. Эдвинсон, Л. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанная на знаниях. М.: ИНФРА-М, 2005.– 247 с.
267. Экономика с.-х. / Под ред. д. э. н., проф. И.А. Минакова. М.: «Колос», 2004.
268. Экономика сельского хозяйства: Учебник для студентов высших учебных заведений / Н.Я. Коваленко, Ю.И. Агирбов, Н.А. Серова и др. М.: ЮРКНИГА, 2004. 386 с.
269. Экономическая теория: Учебник / Под ред. И.П. Николаевой. М.: «Проспект», 2000. 448 с.
270. Энгельмейер, П.К. Техническое мировоззрение // Философия техники. Вып. 1. М., 1992.
271. Юдина, Л.Н. Управленческий учет и контроллинг / Л.Н. Юдина // Финансовый менеджмент. № 1. - 2005 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.cfin.ru (дата обращения: 2016).
272. Яковец, Ю.В. Эпохальные инновации. М.: Экономика, 2004.

273. <http://www.agroinvestor.ru/markets/article/24138-kak-v-rossii-reshaetsya-problema-nekhvatki-semyan/>. (дата обращения: 10.08.2017)
274. Zhuplev A (2016). *Doing Business in Russia, Volume II: A Concise Guide*. Business Expert Press.
275. Prasad, E., Rogoff, K., Wei, S.-J., Kose, A. (2003). Effects of financial globalization on developing countries: some empirical evidence. IMF Occasional Paper, vol. 220. International Monetary Fund, Washington DC.
276. Nicholas, P. (2017). *Investing in Russia: Is the Risk Still Too High?* Public Policy. Wharton. University of Pennsylvania.
277. Schultz T. *Investment in Human Capital*. NY., 1971.
278. Becker, Gary S. *Human capital: theoretical and empirical analysis, with special reference to education*. NY., 1964.
279. Financial Accounting Standards Board, 2007, *Statement of Financial Accounting Standards No. 159, The fair value option for financial assets and liabilities* (Financial Accounting Standards Board, Norwalk, CT).
280. Schipper, K., and T.L. Yohn, 2007. Standard-setting issues and academic research related to the accounting for financial asset transfers. *Accounting Horizons* 21, 59-80.
281. Martina K. Linnenluecke, Jacqueline Birt, Xiaoyan Chen, Xin Ling and Tom Smith, *Accounting Research in Abacus, A&F, AAR, and AJM from 2008–2015: A Review and Research Agenda*, *Abacus*, 53, 2, (159-179), (2017).
282. Stefano Cascino, *Stock-bond return co-movement and accounting information*, *Journal of Business Finance & Accounting*, 44, 7-8, (1036-1072), (2017).
283. Allee T, Peinhardt C (2010) *Delegating differences: bilateral investment treaties and bargaining over dispute resolution provisions*. *Int Stud Q* 54(1):1–26
284. Bergstrand JH, Egger P (2007) *A knowledge-and-physical-capital model of international trade flows, foreign direct investment, and multinational enterprises*.
285. Xiaoyan Wen, *Voluntary Disclosure and Investment*, *Contemporary Accounting Research*, 30, 2, (677), (2013).

286. Demetris Christodoulou, The accounting identity trap: identification under stock-and-flow rank deficiency, *Applied Economics*, 50, 13, (1413), (2018).
287. Marcelo Bianconi and Joe Akira Yoshino, Valuation of the worldwide commodities sector, *Studies in Economics and Finance*, 34, 4, (555), (2017).

Приложение А

(справочное)

Таблица А.1 – Определения, предлагаемые разными авторами термину «Инвестиции»

Авторы	Определения
Журавлева Г.П. [67]	Инвестиции - все виды активов (средств), вкладываемых в хозяйственную деятельность в целях получения дохода.
Назаров М.Г. [170]	Инвестиции - вложения в основной и оборотный капитал с целью получения дохода. И. в материальные активы – вложения в движимое и недвижимое имущество (землю, здания, оборудование и т.д.) И. в финансовые активы – вложения в ценные бумаги, банковские счета и другие финансовые инструменты.
Ковалева А.М. [97]	Инвестиции - денежные средства, целевые банковские вклады, паи, акции и другие ценные бумаги, технологии, машины, оборудование, лицензии, в том числе на товарные знаки, кредиты, любое другое имущества или имущественные права, интеллектуальные ценности, вкладываемые в объекты предпринимательской и иных видов деятельности, с целью получения прибыли или для достижения другого полезного эффекта.
Зубарева Л.В. [72]	Инвестиции - процесс, в ходе которого осуществляется преобразование ресурсов в затраты с учетом цели инвестирования - получения дохода.
Розенберг Дж. [203]	Инвестиции - это использование денег для получения больших денег, для извлечения дохода или достижения прироста капитала либо для того и другого.
Макконелла К.Р. и Брю С.Л. [Ошибка! Источник ссылки не найден.]	Инвестиции - расходы на приобретение средств производства, строительство и увеличение материальных запасов, то есть строительство либо создание <i>новых</i> капитальных активов.

Продолжение таблицы А.1

Симичев А.М. [210]	Инвестиции сельского хозяйства представляют собой вложение капитала во всех его формах в различные объекты его хозяйственной деятельности с целью получения прибыли, а также для достижения иного экономического эффекта, осуществления которого базируется на рыночных принципах и связано с факторами времени, риска и ликвидности.
Бард В.С. [26]	Инвестиции - это долгосрочные вложения реальных и финансовых ресурсов в проекты, осуществление которых приводит к приросту реального богатства в материально-вещественной форме, сопровождаемому приростом денежного (финансового) богатства, или только к приросту последнего (за счет перераспределения денежных средств в обществе, когда одни обогащаются на потерях других).
Иванов, И.В., Баранов, В.В. ¹⁰	ИННОВАЦИЯ – нововведение, представляющее собой результат практического (научно-технического) освоения новшества (новации). К инновациям относятся создание новых и модифицированных продуктов и услуг, а также технологических процессов, разработка новых способов организации и управления производством и т.д.

¹⁰ Иванов, И. В., Баранов В. В. Финансовый менеджмент: Стоимостной подход: учебное пособие / И. В. Иванов, В. В. Баранов. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 504 с.

Приложение Б

(справочное)

Таблица Б.1 – Предлагаемые разными авторами термину «Инновациям» и сопутствующим ему терминам

Авторы	Определения
Калашникова Ю. М. ¹¹	Инновационный актив – это совокупность имущества, определяющего состав, структуру и объем инновационной деятельности конкретного хозяйствующего субъекта.
Ахметов Р.Г., Шайкин В.В. ¹²	Инновация – это разработка, создания внедрение новых (усовершенствованных) продуктов, технологий и процессов, порождающих значимые изменения в социальной практике.
Ильенкова С.Д. [87]	Инновации – любые технические, организационные, экономические и управленческие изменения, отличные от существующих в практике.
Ушачев И.Г., Трубилин И.Т., Оглобин Е.С., Санду И.С. ¹³	Инновационный процесс – закономерно и последовательно чередуемая система конкретных мероприятий по проведению научных исследований и разработок, созданию инноваций и освоения их непосредственно в агропромышленном производстве.
Авилкина М.А. [2]	Инновационный продукт – продукт инновационной деятельности, основанный на результатах научных исследований и разработок, получивший воплощение в виде новой (усовершенствованной продукции).
Бездудный Ф., Смирнова Г.А., Нечаева О.Д. [18]	Инновация – нечто лучшее, чем существовавшее до нее, нечто более эффективное, имеющее только положительный результат.
Масленникова О.А. [134]	Инновация – результат творческой деятельности, направленной на разработку, создание и распространение новых видов изделий, технологий, внедрение новых организационных форм и т.д.

¹¹ Калашникова Ю. М. Учет и отражение в бухгалтерской отчетности инновационных активов коммерческих организаций: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Юлия Михайловна Калашникова, 2011 г.

¹² Ахметов Р.Г. Инновационная деятельность и финансирования инвестиций в сельском хозяйстве: уч. Пособие / Р.Г. Ахметов, В.В. Шайкин. М.: Изд-во МСХА, 1999. с.

¹³ Инновационная деятельность в аграрном секторе экономики России / Под ред. И.Г. Ушачева, И.Т. Трубилина, Е.С. Оглобина, И.С. Санду. М.: КолоС, 2007. 621 с.

Приложение В

(справочное)

Таблица В.1 - Внутренние затраты на исследования и разработки по социально-экономическим целям, млн руб.*

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Внутренние затраты на научные исследования и разработки - всего	523377,2	610426,7	699869,8	749797,6	847527,0	914669,1	943815,2
в том числе по социально-экономическим целям:							
Развитие экономики	183113,8	231941,7	295901,9	303849,0	319943,4	335508,2	356656,9
в том числе:							
сельское хозяйство, лесоводство, рыболовство	12090,8	15011,6	16151,6	18162,6	19356,1	20507,9	19839,9
производство, распределение и рациональное использование энергии	19174,8	19913,7	30798,2	32391,1	30009,8	28233,8	27986,1
промышленное производство	126029,4	156695,8	200459,6	211581,3	225973,8	247190,3	267198,7
строительство	5513,7	7295,0	8504,2	5514,1	7302,9	4100,7	4527,4
транспорт	12686	22041,6	23986,2	26950,4	25052,8	28936,9	28935,6
связь	6704,7	9211,9	14147,2	7577,7	10809,0	5137,0	6753,4
инфраструктура и планировка городских и сельских населенных пунктов	354,5	917,0	912,5	702,1	754,0	720,4	750,0
сфера услуг	559,8	855,1	942,3	969,7	685,1	681,0	665,7
Социальные цели	24966,2	29640,4	33070,8	39876,8	45328,4	47512,6	53126,8
в том числе:							
охрана окружающей среды	5950,0	6638,2	6972,1	6139,3	7690,7	7698,8	6978,2
охрана здоровья населения	14373,7	17100,4	19694,7	22382,8	27197,5	27779,2	33577,7
социальное развитие и общественные структуры	4642,5	5901,8	6403,9	11354,8	10440,3	12034,6	12570,9
Общее развитие науки	104294,7	111947,5	117873,4	130695,1	136414,6	145154,4	139556,1
Исследование и использование Земли и атмосферы	19821,8	20390,7	25474,6	32889,9	39068,7	43206,9	35280,8
Использование космоса в мирных целях	27503,7	35752,5	37559,0	51558,4	48996,2	57441,3	46367,1
Другие цели	163677	180754,0	189990,1	190928,3	257775,7	285845,6	312827,5

*Данные Росстата <http://www.gks.ru> (дата обращения: 12.01.2018)

Объекты	Этапы проекта	Общая стоимость объектов по смете (бюджету)	Остаток незавершенных работ на начало периода	Плановый объем работ на период	В том числе по месяцам			Объем незавершенных работ на конец периода
					1-й	2-й	3-й	
Гибрид огурца F1 Кураж	Лабораторные исследования	6 321	4 930	695	230	250	215	695
...								
Всего								

Рисунок Г1. – Форма бюджета расходов, по инновационному проекту финансируемый за счет разных источников

[illegible][illegible]

Рисунок Д1 – Форма бюджета источников финансирования инвестиций в инновационный продукт

Приложение Е

(справочное)

Подразделение	Год	месяц	Сельскохозяйственное предприятие		
	Сводный бюджет поступлений, расходов и финансовых результатов от реализации инновационного проекта		Срок представления	Представлен	

Объект правовой охраны	Стоимость семян (руб.)	Планируемый объем реализации семян за __ лет кг			Планируемые объемы денежных поступлений			Предельная выручка от продажи элитных семян	Общий доход от сдачи в аренду от сдачи в аренду интеллектуальной собственности
		1-й год	2-й год	и т.д.	1-й год	2-й год	и т.д.		
Гибрид огурца F1 Кураж	69	80000	80000	80000	302584	302584	302584	7564584	2759574
Итого									

Составители:

ФИО _____ подпись _____

ФИО _____ ПОДПИСЬ _____

Рисунок Е1 – Форма сводного бюджета поступлений, расходов и финансовых результатов от реализации инновационного проекта

(справочное)

Таблица Ж1 - ВЕДОМОСТЬ

управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов (НИОКР)

[illegible]

Приложение И

(справочное)

Подразделение	Год	месяц	Сельскохозяйственное предприятие	
	Отчет об инвестициях в инновационные разработки по источникам финансирования		Срок представления	Представлен

Этапы проекта	Структурное подразделение	Объекты учета	Собственные		Заемные				Государственная помощь	Всего
			Амортизация	Прибыль	Кредиты		Займы			
Первый	Лаборотория	Гибрид огурца F1 Куражный	472	1500	-	-	-	-	2958	4930
Итого										

Составитель _____

ФИО

подпись

Проверил _____

ФИО

подпись

Рисунок И1 – Форма отчета об инвестициях в инновационные разработки по источникам финансирования

Объекты учета	Выручка от продажи элитных семян		Отклонение	Выручка от сдачи в аренду интеллектуальной собственности		Отклонение	Итого		Отклонение
	План	Факт		(-+)	План		Факт	(-+)	
Гибрид огурца F1 Куражный	7564584	7534326	-30258	2759574	2748535	-11038	10324158	10282862	-41296
....									
Итого									

Проверил _____
 ФИО подпись

Рисунок К1 – Форма отчета о доходах от реализации инновационных продуктов

Приложение Л (Справочное)

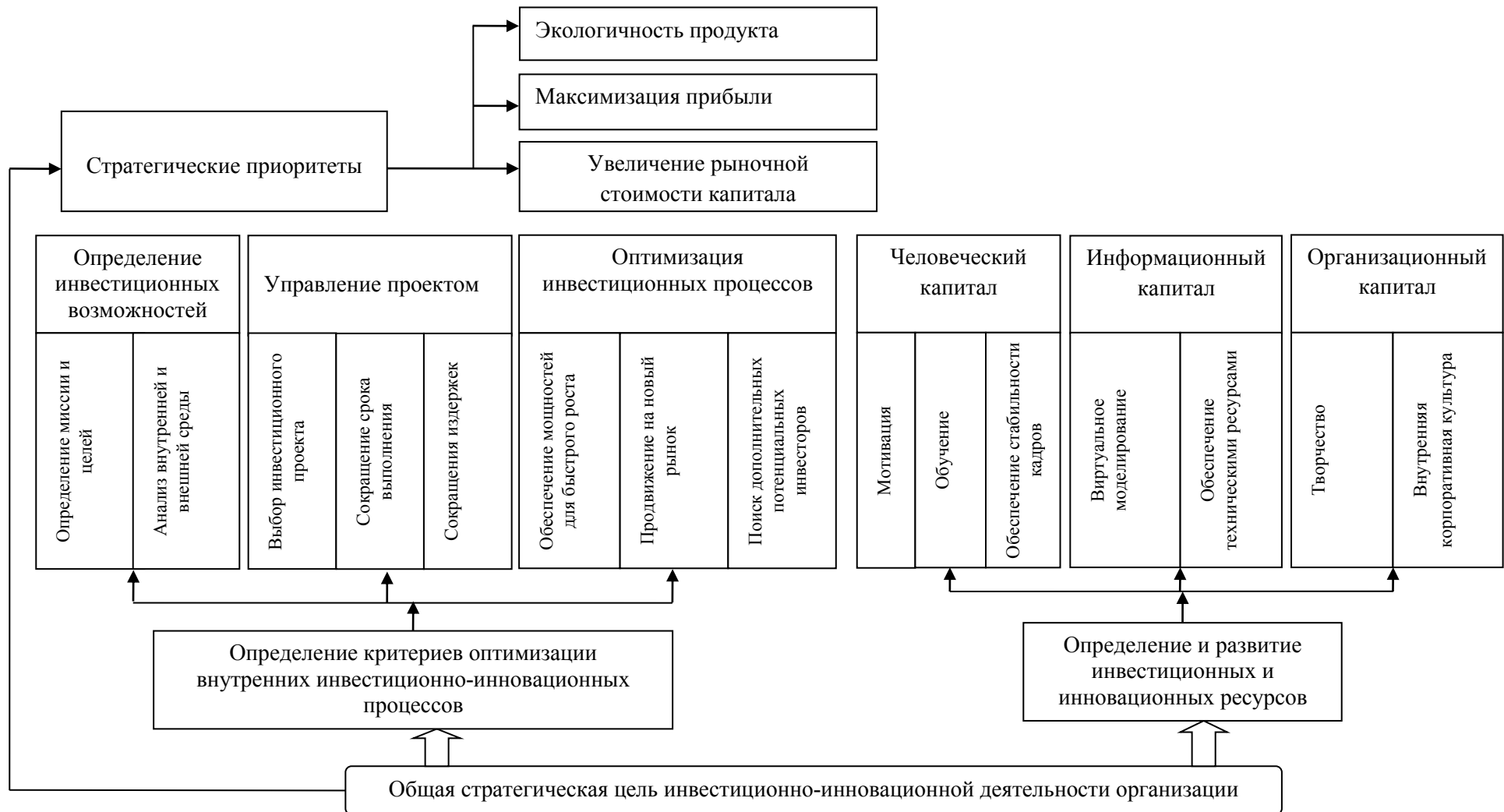


Рисунок Л.1 – Стратегическое управление инвестиционно-инновационной деятельностью

Приложение М (Справочное)

Таблица М.1- Носители инвестиционных затрат на создание инновационного продукта и калькуляционные единицы статей

Этапы проекта	Статья затрат	Носители затрат	Единица калькуляции
Определения направлений инновационного проекта и разработки концепции реализации проекта	Затраты на маркетинг и сбор первичной информации	Время на исследования, изучения рынков, возможных конкурентов • Поиск потенциальных покупателей • Поиск потенциальных поставщиков • Поиск потенциальных партнеров • Поиск инвесторов • Кол-во заключенных договоров с покупателями, поставщиками, партнерами и инвесторами • Отчеты об исследованиях потенциальных конкурентах	Руб. час. Чел. Часы Ед.
	Затраты на разработку бюджетов	Разработка бюджетов, в т.ч.: • бюджета инвестиций и их источников; • бюджета затрат на оплату труда за разработку, подготовку и реализацию проекта Кол-во разработанных бюджетов	Руб. час. Чел. Часы Тys. руб. Ед.
Научно-исследовательские мероприятия	Затраты на научные фундаментальные исследования и на научные прикладные исследования	Научные фундаментальные исследования Научные прикладные исследования Техническая документация	Тys. руб.
Мероприятия по разработкам	Затраты на опытно-конструкторские работы Затраты на технологические работы	Опытно-конструкторские работы Технологические работы Макет (образец) инновационного продукта	Тys. руб. Ед.

Приложение Н

(Справочное)

Таблица Н.1 - Основные принципы управленческого учета инвестиций на создание инновационных продуктов в сельскохозяйственных организациях

Название принципа	Содержание принципа
Оперативность предоставления информации	Предполагает усиление требования к информации в контексте ее оперативности
Конфиденциальность предоставляемой информации	Предполагает интегрированное и в то же время автономное ведение управленческой бухгалтерии
Полезность предоставляемой информации	Предполагает применение тех методик планирования, учета и анализа, которые обеспечивают получение полезной информации, в связи с чем их выбор зависит от решаемых управленческих задач в реализации инновационного проекта
Гибкость системы управленческого учета	Означает приспособленность системы управленческого учета к индивидуальным особенностям организации, совершенствование ее по мере изменений, происходящих в инновационной деятельности организации
Прогнозность системы управленческого учета	Означает направленность системы управленческого учета на оптимизацию результатов инновационного проекта путем прогнозирования их будущих доходов и расходов
Экономичность предоставляемой информации	Состоит в том, что управленческим учетом формируется лишь та информация и та отчетность, которые необходимы для целей управления инновационным проектом
Принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей	Предполагает перераспределение ответственности между руководителями различных иерархических уровней управления инновационным проектом и выбор критериев оценки деятельности, максимально способствующих их мотивации
Принцип управления по отклонениям	Означает, что внутренняя отчетность должна содержать информацию об отклонениях фактических показателей от плановых, что позволяет установить ответственность за возникшие неблагоприятные отклонения и оперативно устранить их причины
Принцип контролируемости показателей внутренней отчетности	Предполагает раздельное составление отчетности по показателям, контролируемым и не контролируемым руководителем инновационного проекта
<i>Принцип экономической безопасности</i>	<i>Предполагает направленность системы управленческого учета на снижение угроз неверных решений, которые приводят к негативным последствиям. Это необходимо в целях предоставления показателей, позволяющих снизить угрозу экономической безопасности</i>
<i>Принцип экономической целесообразности</i>	<i>Организация управленческого учета должна быть экономически обоснованной и целесообразной</i>
<i>Принцип проектности</i>	<i>Предполагает, что информация предоставляется по стадиям и этапам разработки в разрезе бизнес-единиц, участвующих в реализации проекта</i>
<i>Принцип адаптивности</i>	<i>Система управленческого учета инвестиций в инновации должна быть ориентирована к готовности восприятия возможных непредвиденных ситуаций (изменений)</i>

Предлагаемые дополнительные принципы выделены жирным курсивом