



Управленческий учет издержек на инновационную деятельность

Р. А. Грибакин,
АО «Леклерк»,
г. Москва,
romagribakin@yandex.ru

Традиционные подходы к определению уровня издержек и калькуляции себестоимости в неполной мере соответствуют инновационному характеру производства товаров, что, в свою очередь, требует их переосмысления в текущих реалиях.

При организации управленческого учета издержек на инновации целесообразно разработать шкалу количественных и качественных критериев, связанных с плановыми экономическими результатами

Цифровизация экономики и связанные с этим процессы развития конкуренции в бизнес-среде вызывают необходимость трансформации финансово-хозяйственной деятельности организаций с целью обеспечения качественной поддержки ключевых бизнес-процессов на основе использования информационных и цифровых технологий. Решение этой задачи возможно путем осуществления инвестиций в инновации по оснащению организации цифровой инфраструктурой и внедрению цифровых технологий, генерации данных, их передаче, обработке, хранению и визуализации.

Инновационная деятельность должна стать частью общей стратегии цифровизации с учетом трансформации бизнес-модели организации. Инновации в силу развития науки и технологий являются стимулом для улучшения существующих технических процессов организации работы, а также создают новые виды деятельности для экономических субъектов. Поскольку разработка и внедрение инноваций сопряжены с наличием рисков, требуется организация процесса эффективного управления инновационной деятельностью, включая управление издержками.

Одним из основных аспектов инновационной деятельности является выработка

специфических способов решения учетно-аналитических задач, в том числе в части решения проблем организации управленческого учета издержек, связанных с разработкой и внедрением инноваций. Проблемы возникают в процессе поиска наиболее экономически эффективных и конкурентоспособных методов производства и реализации, т. е. достижения оптимальных издержек на единицу выпускаемой продукции.

Раньше подобные задачи решались локально на уровне конкретного предприятия и касались только технических и организационных сторон производства. Сегодня такие подходы могут быть недостаточно эффективными для извлечения максимальной производительности, что, в свою очередь, требует применения дополнительных экономических методов и формирования системы управленческого учета издержек на инновационную деятельность.

При организации управленческого учета издержек на инновации целесообразно разработать шкалу количественных и качественных критериев, связанных с плановыми экономическими результатами (ориентирами, целями внедрения прогрессивных технических разработок). К ним можно отнести финансовые и экономические показатели

Затраты на инновации – это выраженные в денежной форме фактические расходы, связанные с осуществлением различных видов инновационной деятельности, выполняемой в масштабе предприятия

ли, отражающие отношение ресурсов, затраченных на внедрение инноваций, к доходам от реализации новшества. Данный подход требует проведения точной оценки фактически понесенных издержек и ведения учета доходов, что вызывает необходимость организовывать систему управленческого учета в разрезе всех стадий производства инновационных продуктов для оптимизации процесса оценки лимитов расходов, необходимых для решения задач по расчету себестоимости продукта, определения уровня цен, возможных объемов продаж, денежной выручки и т. д.

Для создания системы управления издержками в инновационной сфере целесообразно использование концепции жизненного цикла продукта. В этом случае в системе управленческого учета издержек на инновационную деятельность в качестве показателей эффективности целесообразно использовать показатели совокупных расходов на разработку и процесс внедрения инноваций.

В то же время важно разделить такие понятия, как издержки, расходы и затраты в силу разного экономического содержания.

В современной теории бухгалтерского управленческого учета под издержками (издержками производства) понимается стоимость основных средств, материальных и трудовых ресурсов, потребленных в производстве.

Под расходами понимается уменьшение экономических выгод или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала в отчетном периоде. Расходы, связанные с изобретениями и улучшениями технологий, а также с проведением НИОКР, формируют состав издержек производства.

Затраты предприятия включают в себя расходы на создание производственных за-

пасов материально-технических ресурсов, на услуги (работы) поставщиков и приобретение трудовых ресурсов, включая потребленную в процессе производства часть затрат, а также расходы, непосредственно не связанные с его хозяйственно-производственной деятельностью.

В свою очередь, затраты на производство представляют собой часть стоимости затрат предприятия, которая была израсходована на изготовление продукции, выполнение работ и оказание услуг за отчетный период.

Таким образом, затраты на инновации – это выраженные в денежной форме фактические расходы, связанные с осуществлением различных видов инновационной деятельности, выполняемой в масштабе предприятия (вида экономической деятельности, региона, страны). Затраты, связанные с инновационной деятельностью, осуществляются путем проведения инвестиционных мероприятий, иными словами, ресурсы, потраченные на инновации, являются частью инвестиционного процесса предприятия. На этом основании в составе инновационных издержек выделяют капитальные и текущие затраты.

Компонент капитальных издержек характеризует вложения в долгосрочные активы (с периодом использования более одного операционного (производственного) цикла или года), их создание и увеличение. К таким издержкам можно отнести издержки, связанные с приобретением сооружений, земли, оборудования, необходимых для реализации инновационной активности организации.

К текущим издержкам относят сумму денежных средств, относящихся к системе оплаты труда работников, затраты, связанные с приобретением материалов и сырья, расходы по контролю качества выпускаемой продукции и т. д.

Для оптимизации системы управленческого учета инновационной деятельности необходимо учитывать факторы, влияющие на величину издержек на инновации

По видам выделяют технологические, маркетинговые и организационные издержки.

Технологические издержки включают в себя затраты на НИОКР, на приобретение патентов, лицензий, готовых технологических решений и изобретений, затраты, связанные с разработкой дизайна и производственным проектированием новшеств, методов производства инноваций, их тестированием и анализом пробных испытаний проектов, программные средства и т. п. Также к издержкам на технологические инновации необходимо отнести расходы на переподготовку персонала и его обучение для работы с новыми технологическими процессами, приобретением оборудования и материалов и т. д.

Маркетинговые издержки связаны с использованием ресурсов организации на:

- разработку способов внедрения на рынок инновации;
- изменение дизайна изделия или его упаковки;
- новые техники продаж, презентаций продукта, использование новых стратегий вывода продуктов на рынок, а также апробации новых ценовых стратегий и маркетинговых действий.

Важным является разграничение расходов между использованием на практике новых методов маркетинга на постоянной основе (рекламные кампании, спонсорские связи и т. д.) и их разработку и внедрение — маркетинговые издержки относятся только ко второму компоненту.

Организационные издержки связаны с организацией инновационных процессов, характеризуют объем ресурсов, необходимых для разработки, планирования и внедрения новых методов ведения бизнеса. Также к ним относят издержки, связанные с подготовкой и обучением персонала с целью успешной адаптации к новым спосо-

бам организации деятельности предприятия и связанные с приобретением специфических основных средств, необходимых для реализации поставленных инновационных задач (оборудование, программное обеспечение и т. д.).

Для оптимизации системы управленческого учета инновационной деятельности необходимо учитывать факторы, влияющие на величину издержек на инновации, основными из которых являются масштаб решаемых задач при реализации инновационного проекта и уровень расходов в зависимости от стадии инновационного процесса.

Фактор масштаба решаемых задач при реализации инновационного проекта связан с ростом сопутствующих издержек на его проведение по мере возрастания размеров проекта. Например, для инноваций, которые затрагивают одну организацию или даже одно рабочее место, расходы будут соизмеримы с величиной заработной платы и сопутствующих трат на социальные обязательства работника или группы работников за период времени. Для крупномасштабных инноваций (связанных с созданием принципиально новых продуктов или способов производства) инвестиции могут быть осуществлены посредством привлечения ресурсов из иных источников (кроме собственных источников организации).

Фактор зависимости уровня издержек от стадии инновационного процесса основан на общей тенденции увеличения суммарных издержек по мере поэтапного осуществления инновационной деятельности. В процессе управления инновационной деятельностью эта зависимость позволяет корректировать стратегии по осуществлению инновационного процесса. Например, для результата НИОКР, имеющего небольшие расходы на ранних этапах проектирования инновации, целесообразно вывести

Себестоимость продукта учитывается в разрезе переменных затрат, а постоянные затраты учитываются по организации в целом и относятся на уменьшение операционной прибыли

это новшество на полный цикл производства, а для результатов научных исследований, имеющих высокую цену проектирования, при условии ограниченности финансовых ресурсов, учитывая фактор зависимости расходов, рекомендуется проанализировать финансирование нескольких вариантов НИОКР и выбрать из них оптимальный.

Стадии инновационного процесса представлены на рисунке.

Для анализа и управленческого учета издержек, а также расчета себестоимости инновационного продукта используются следующие методы: попередельный, позаказный, директ-костинг, таргет-костинг, кайзен-костинг.

Суть *попередельного метода* учета заключается в отражении издержек производства не по видам продукции, а по фазам (переделам). В этом случае себестоимость продукции рассчитывается для каждой фазы производства. Данный способ оценки издержек характеризуется некоторыми особенностями производства (после окончания каждой фазы получается не готовый продукт, а полуфабрикат, который может быть использован как для дальнейшей разработки, так и для реализации), поэтому он, как правило, используется в массовых производствах, таких как металлургия, химическая, текстильная промышленность.

Таким образом, если организация производит инновации, которые соответствуют вышеназванным критериям (производственный процесс состоит из конечных фаз, полуфабрикаты могут быть реализованы на рынке или доделаны до стадии гото-

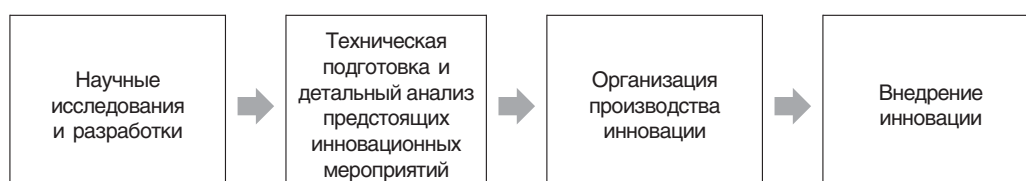
вого продукта), то метод попередельного учета в силу своей простоты может занимать важное место в системе управления издержками инновационного продукта.

Позаказный метод используется в мелкосерийном производстве и отгрузке малых партий технически сложных изделий, объектом учета издержек является сам производственный заказ. Сущностью данного метода является учет прямых затрат (материалов, расходов по оплате труда персонала) в разрезе калькуляционных статей по производственным затратам, а косвенные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость путем их распределения по всем заказам. После реализации проекта определяется себестоимость каждой единицы полученного результата.

Метод учета «*Директ-костинг*» может использоваться на производствах с высоким уровнем постоянных издержек (не изменяющихся при увеличении объема выпуска продукции), где результаты работы можно легко измерить. Современная система директ-костинга включает два варианта учета расходов:

- простой — в составе себестоимости происходит учет только прямых переменных затрат;
- развитой — себестоимость включает в себя прямые переменные и косвенные переменные расходы.

Себестоимость продукта учитывается в разрезе переменных затрат, а постоянные затраты учитываются по организации в целом и относятся на уменьшение операционной прибыли.



Две системы: таргет-костинг и кайзен-костинг являются очень схожими, но задействуются на разных этапах разработки

Директ-костинг позволяет рассчитать минимальное количество единиц продукции (критический объем), при котором за счет выручки будут покрыты все издержки.

Критический объем рассчитывается по формуле:

$$O = \text{ПоЗ} : (\text{Ц} - \text{ПеЗ}),$$

где O – критический объем продукции, ПоЗ – постоянные затраты, Ц – цена реализации продукции, ПеЗ – переменные затраты.

Система управленческого учета «Таргет-костинг» появилась в Японии в 60-х годах прошлого века и с тех пор применяется, как правило, в инновационных отраслях экономики (компьютерные технологии, электроника и т. д.), а также в сфере услуг. В основе этого метода лежит целевая себестоимость, которая определяется как разница между розничной рыночной ценой продукции (услуги), которая определяется при помощи маркетинговых исследований, и прибылью, которую желают получить менеджеры предприятия от продажи изделия (услуги).

В модели «Таргет-костинг» себестоимость рассматривается не как заранее определенная величина, а как показатель, к которому предприятие должно стремиться, чтобы вывести на рынок конкурентный продукт, на который есть спрос у потенциальных покупателей. Это обстоятельство определяет задачу данного метода, которая заключается в разработке продукта, фактическая себестоимость которого будет равна целевой себестоимости. В случаях, когда эта задача становится невыполнимой при сохранении нормативных показателей качества, перед менеджерами возникает вопрос о целесообразности разработки данного продукта.

Модель «Кайзен-костинг» появилась в Японии в конце 20-го века, применяется

практически во всех областях экономики и может использоваться вместе с другими системами управления издержками.

Сущностью данного процесса является постепенное снижение издержек на этапе производства продукции, что позволяет достигнуть необходимого уровня целевой себестоимости и обеспечить прибыльность изделия. Эта задача в рамках данной системы управления называется кайзен-задачей. Можно говорить, что две системы: таргет-костинг и кайзен-костинг являются очень схожими, но задействуются на разных этапах разработки: таргет-костинг – на этапе проектирования инновации, а кайзен-костинг – на этапе производства.

Современную предпринимательскую структуру трудно представить без использования информационных и цифровых технологий. Они изменили различные сферы предпринимательской деятельности и, соответственно, управленческие процессы. Интернет, мобильные устройства, цифровые платформы и многое другое влияют как на сами бизнес-процессы, протекающие в предпринимательских структурах, так и создают предпосылки активизации инновационной деятельности и трансформации системы управленческого учета на основе изменений, связанных с производством инноваций ■

Литература

1. Беляева Е. А., Огнев Д. В. Теоретические аспекты вопросов классификации, состава и структуры затрат на инновационную деятельность // Вестник ИрГТУ. – 2015. – № 7 (102).
2. Врублевский Н. Д. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. – М.: Бухгалтерский учет, 2005. – 400 с.
3. Головина Т. А. Методика оценки затрат и показателей риска в условиях выбора эффективного варианта производственной деятельности предприятия // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – № 34.
4. Голубев А. А., Александрова А. И., Скрипниченко М. В. Экономика, финансирование и управление инновационной деятельностью // СПб.: Университет ИТМО. – 2016. – Т. 153.
5. Дорошенко Ю. А., Бухонова С. М. Выбор способа финансирования инновационной деятельности в условиях ограниченности финансовых ресурсов // Инновации. – 2005. – № 6.
6. Неделкин А. А. Методы калькуляции инновационной продукции // ТДР. – 2010. – № 9.
7. Энциклопедия статистических терминов. Т. 4. «Экономическая статистика» / Абдрахманова Г. И., Абдулгалимов А. М., Айвазян С. А. и др. – Москва: Федеральная служба государственной статистики, 2013.