

REFERENCES

1. Ukrainian Accounting Standard 16 "Costs" approved by Decree of the Ministry of Finance of Ukraine dated December 31, 1999 № 318 with changes and amendments, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. (ukr).
2. Instruction on application of Chart of accounts on assets, capital, liabilities and economical transactions of enterprises and organizations: Decree of the Ministry of Finance of Ukraine dated November 30, 1999 with changes and amendments, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>. (ukr).
3. Butynets F. F. (2000), Theory of Accounting, Ruta, Zhytomyr, 640 p. (ukr).
4. Suk L. K., Suk P. L. (2010), Financial Accounting, Kyiv, 629 p. (ukr).
5. Hrabova N. M., Kryvonosov Yu. H. (2002), Accounting major business transactions in accounting entries, Kyiv, 416 p. (ukr).
6. Lyshchenko O. H., Bubela O. V. (2011), Internal control the effective use of current assets of limited liability company «Profayn Ukraine», *Pridneprovskiy nauchnyy vestnik [Pridneprovsky Scientific Bulletin]*, № 2 (112), 74 p. (ukr).
7. Slozko T. M. (2007), Allocation of indirect costs, *Visnyk of Sumy State University, series of economic*, № 1, pp. 144-146 (ukr).
8. Holov S. F., Kostiuhenko V. M., Kravchenko I. Yu., Yamborko H. A. (2005), Financial Accounting, Libra, Kyiv, 976 p. (ukr).

© Подмешальська Юлія, Дунда Альона
Надійшла до редакції 04.04.2014

УДК 657.6

САТМУРЗАЄВ АСАН,

доктор економічних наук, професор, проректор з навчально-методичної роботи
Університету "ТУРАН", м. Алмати, Республіка Казахстан

ПІДХОДИ ДО РОЗРОБКИ КОШТОРИСНОГО (БЮДЖЕТНОГО) КОНТРОЛЮ: МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ

Стаття присвячена теоретико-методичним проблемам аналізу та внутрішньогосподарського контролю інноваційної діяльності підприємства як об'єкта бухгалтерського обліку. Серйозні труднощі в практичному застосуванні теоретичних положень аналізу та оцінки нововведень викликає недостатність методичних розробок у сфері внутрішньогосподарського контролю інноваційної діяльності.

Відповідні положення, що стосуються проведення кошторисного (бюджетного) контролю інноваційної діяльності, можуть бути закріплені внутрішніми інструкціями й рекомендаціями, що стосуються керівників та обліково-аналітичних підрозділів. Для середніх і великих організацій найбільш ефективна побудова системи кошторисного контролю при включенні необхідних форм у систему внутрішньофірмової звітності, яка складається за окремими підрозділами та центрами відповідальності. Зазначені форми внутрішньофірмової звітності дозволяють виділяти відхилення від бюджетів (кошторисів) інноваційних проектів. Виходячи з усього цього, автором наводяться конкретні зразки форм внутрішньофірмової звітності.

Ключові слова: бухгалтерський аналітичний і синтетичний облік; кошторис витрат; контроль; витрати; доходи; активи; зобов'язання; інноваційна діяльність; управлінські рішення.

Постановка проблеми. Сметный контроль, или контроль выполнения планов и бюджетов инноваций, является важным элементом системы внутрихозяйственного контроля. Наряду с контролем выполнения нормативных актов и внутренних инструкций организации (контроль соответствия) сметный контроль обеспечивает проверку полноты и своевременности исполнения персоналом распоряжений руководства, сформулированных в виде плановых заданий, т. е. непосредственную обратную связь между менеджерами и исполнителями. Проверка проводится на основе данных учета и отчетности, точность которых подтверждает контроль достоверности и предваряет контроль эффективности (операционный контроль). Контроль эффективности, в свою очередь, можно рассматривать как обратную связь между менеджерами проекта и собственно проектом как совокупностью переменных и взаимосвязей элементов внутренней и внешней сре-

ды организаций, включающим в себя организационную, технико-экономическую, кадровую, маркетинговую и другие составляющие. Однако база для проведения контроля эффективности и выработки управляющих воздействий создается еще на этапе сметного контроля, при определении отклонений и поиске вызвавших их причин.

Анализ исследований и публикаций. В разработку положений анализа и контроля инноваций весомым вкладом являются работы К. Друри [3], П. Фридмана, Я.Хонко [4] и многих других исследователей. Однако несмотря на значительную изученность проблем анализа и оценки инноваций вопросы методического обеспечения внутрихозяйственного контроля инновационной деятельности не получили должного развития в рамках учетно-аналитического подхода.

Целью статьи является обзор теоретических и организационно-методических подходов к разработке смет-

ного (бюджетного) контроля, обеспечивающих решение важных задач управления инновационной деятельностью субъектов хозяйствования.

Изложение основного материала. *Цели сметного контроля* инноваций и инновационной деятельности организаций - обеспечить выполнение планов и бюджетов (смет) нововведений, целевое использование средств организации, принятие оперативных и стратегических управленческих решений, повысить эффективность инновационной деятельности и снизить риски организации.

Информационной базой сметного контроля инноваций служат сметы (бюджеты) и бизнес-планы инновационных проектов и текущей деятельности, осуществляемой в рамках эксплуатации инноваций (деятельности инновационных сегментов); данные бухгалтерского аналитического и синтетического учета доходов, расходов, активов и обязательств по инновационной деятельности; внешняя информация о динамике рынков сбыта, положении в отрасли, макроэкономических и финансовых индикаторах и т. п. Для проведения сметного контроля инноваций необходимо предварительно модифицировать систему аналитического учета экономического субъекта таким образом, чтобы руководители могли получать информацию о доходах, расходах, активах и обязательствах в разрезе инновационных сегментов. Как правило, построение синтетического и аналитического учета позволяет получать необходимые данные, однако в ряде случаев отсутствие раздельного учета доходов, расходов и главным образом активов и обязательств увеличивает трудоемкость подготовки исходных данных анализа и контроля до уровня, превышающего экономический эффект от этих мероприятий. Система управленческого учета должна регистрировать или давать возможность оценивать расчетным путем все критические показатели, существенные для оценки эффективности инноваций и являющиеся ориентирами сметного планирования и оперативного управления [1]. Для осуществления предварительного сметного контроля инноваций также имеют значение наличие и детализация общего бюджета (сметы доходов и расходов) организации и таких его разделов, как бюджеты инвестиций, разработок и т.д. Важные документы, на которые опираются аналитики при проведении предварительного и текущего сметного контроля нововведений, - общий финансовый план компании и общий бизнес-план ее деятельности, отчеты об их исполнении и стратегические планы компании (для оценки значимости отдельных направлений деятельности).

Для формирования методики сметного контроля, помимо организационных и информационных аспектов его проведения, необходимо выявить состав показателей, подлежащих отслеживанию со стороны руководства организации и менеджеров проекта, т.е. *критических показателей*, или контрольных точек инновации. К набору указанных показателей предъявляются требования полноты охвата объектов инновационной деятельности и учета всех характеристик, существенных как для оценки эффективности, так и для подтверждения целевого расходования средств. Мы предлагаем использовать ранее приведенную укрупненную систему критических показателей [1], детализируя ее для решения задач сметного контроля. Указанные показатели должны присутствовать как в бизнес-планах и бюджетах (сметах) инноваций, так и в аналитическом и оперативном учете организаций. С этой целью экономические субъекты вводят дополнительные объекты аналитического учета (учет в разрезе инновацион-

ных проектов) и формы внутренней отчетности, согласующиеся с показателями и разделами инновационного планирования. Однако наличие развитой системы плановых и отчетных показателей, позволяющей отслеживать все аспекты реализации нововведений, характерно только для крупных экономических субъектов. Практика зарубежных стран показывает, что внедрена и успешно применяется система контроля за исполнением смет (бюджетов) капиталовложений в рамках программы технической реконструкции и перевооружения производства. Указанная система охватывает в основном учет затрат на капитальное строительство, приобретение и установку оборудования, хотя для крупных нововведений проводится также и последующий контроль их эффективности.

Методика сметного контроля должна охватывать все элементы жизненного цикла инновационной деятельности. Учитывая использование результатов контрольных мероприятий непосредственно в принятии управленческих решений, особенно важно точно определить моменты начала и завершения как всего инновационного проекта, так и отдельных его этапов. Мы предлагаем началом цикла нововведения считать момент, когда становится очевидно, что затраты на разработки (если они входят в план реализации данных инноваций) с высокой степенью определенности принесут будущие экономические выгоды, т.е. могут быть признаны активом в соответствии с МСФО 38 "Нематериальные активы". Необходимо помнить, что в соответствии с национальными стандартами учета и отчетности такие затраты могут относиться к расходам текущего периода. Кроме того, возможно параллельное проведение работ, затраты по которым не признаются активом даже в соответствии с МСФО. Таким образом, сметный контроль инноваций должен проводиться, как минимум, на следующих этапах их жизненного цикла:

- начальные разработки с момента принятия плана инноваций, расходы на которые включены в смету проекта;
- этап первоначальных инвестиций: приобретение и создание нематериальных активов для обеспечения проекта, долгосрочные инвестиции в объекты средств, сертификация и лицензирование продукции и производств;
- этап освоения производства и выхода на рынок, включая дополнительные маркетинговые исследования, выпуск пробных изделий и партий, доработку продукции или технологии и т.п. На данном этапе могут возникать затраты, классифицируемые как инвестиции в основной и оборотный капитал, затраты на разработки и другие, аналогичные расходы на предшествующих этапах;
- этап роста продаж (может отсутствовать для многих видов новшеств, таких как новые технологии производства или управления), этап эксплуатации инноваций - периоды получения основных доходов, формирующих экономический эффект до момента окупаемости инвестиций.

Каждому этапу жизненного цикла инноваций соответствует свой этап сметного контроля, а также раздел сметы (бюджета) инноваций. Общие особенности проведения контрольных процедур едины для всех этапов и состоят в выявлении и классификации отклонений по доходам и расходам. На практике такие процедуры удобно осуществлять путем выборки данных из учета в соответствии с разделами бизнес-плана инноваций и формирования внутренней отчетности по проекту либо по сегменту.

Примерная форма аналитической таблицы для проведения текущего и последующего выявления отклонений от сметы и их подразделение по исходным факторам, приведена в таблице 1. Предварительный контроль не требует корректировки на уровень цен и заключается, как правило, в сравнении объемов финансирования по плану с лимитами бюджета компа-

нии. Его целесообразно проводить совместно с контролем иных этапов инноваций. Отклонения, выделенные в аналитической таблице, попадают в общий свод выявленных отклонений, в расчет скорректированной оценки очистки чистой текущей стоимости инноваций, а также служат основанием для принятия непосредственных управленческих решений.

Таблица 1. - Контроль выполнения сметы затрат на разработки по проекту "Ғылым ордасы" за _____ 2013 г.

Показатели	По плану	По плану в фактических ценах	Фактически	Отклонения	
				за счет цен	перерасход (экономия) затрат
А	1	2	3	4	5

Все расчетно-аналитические таблицы сметного контроля могут также служить формами внутренней отчетности. В таблице 1 могут быть учтены особенности, связанные с порядком ведения бухгалтерского учета. В частности, включение расходов по обслуживанию кредитов и займов в стоимость запасов вызывает необходимость их выделения для целей анализа. Кроме того, затраты дополнительно подразделяются на расходы и вложения во внеоборотные активы. Выделение расходов на уплату налогов распределяемых косвенных затрат способствует повышению эффективности контроля и учету отклонений, вызванных применением учетных методов и учетной политики. Группировка затрат может быть основана на Типовых методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции [2] и может быть использована большинством научно-исследовательских организаций, а также инвестиционными фондами и фондами поддержки инноваций. Отклонения (гр. 4 и 5 табл. 1) определяются как разница между затратами в фактических ценах при условиях плана и плановыми затратами (выявление влияния фактора цен) и разница между фактическими затратами и затратами в фактических ценах при усло-

виях плана соответственно. Основанием для заполнения таблицы служат данные аналитического учета по счетам затрат и капитальных вложений, налогового учета (расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы), оперативного учета и т.п. Предполагается, что до начала реализации инноваций организован отдельный учет затрат на исследования и разработки или выборка данных производится по существу хозяйственных операций из оборотных ведомостей и иных учетных регистров.

В таблице 2 приведен образец заполнения аналитической таблицы при подготовке данных и проведении контроля вложений в приобретение и создание внеоборотных активов (нематериальных активов и основных средств). Сметный контроль затрат на капитальное строительство ввиду большого объема подлежащей проверке информации выносится в отдельный раздел. Данная же форма внутренней отчетности предназначена для сведения информации по всем видам долгосрочных инвестиций, за исключением вложений в финансовые активы и оборотный капитал. Важность выделения и контроля первоначальных инвестиционных затрат инноваций определяется их влиянием на оценку эффективности нововведений и существенным весом в общих расходах проектов.

Таблица 2. - Контроль выполнения сметы затрат долгосрочных инвестиций по проекту "Ғылым ордасы" за _____ 2013 г.

Показатели	По плану	По плану в фактических ценах	Фактически	Отклонения	
				за счет цен	перерасход (экономия) по смете
А	1	2	3	4	5

Группировка затрат на сооружение объектов основных средств хозяйственным способом в таблице 2 проведена по статьям калькуляции себестоимости в строительстве. Для целей управления необходимо выделять отклонения от сметы по данным статьям, вызванные влиянием изменения уровня цен, а также изменением (оперативной корректировкой) планов организации. Изменения в плане, рассчитанные по ценам базисного периода, учитываются отдельно. При необходимости в таблице 2 вводятся соответствующие графы ("по скорректированному плану" между 1-ой и 2-ой, "За счет корректировки плана" между 3-ей и 4-ой). В большинстве случаев в отсутствие изменений смет строительства для целей контроля таблицу 2 целесообразно использовать без дополнительных граф. Справочно приводятся суммы затрат, списанных в отчетном периоде со счета "Вложения во внеоборотные активы" на счета учета основных средств в эксплуатацию за период.

Вложения в создание нематериальных активов в части затрат на разработки таблицу 2 корреспондируют с итогами таблицы 1. Таким образом, таблица 2 позволяет полностью контролировать выполнение смет на инвестиционном этапе жизненного цикла инноваций.

Уровень существенности применительно к сметному контролю финансово-хозяйственной деятельности организаций понимается не столько как предельное значение ошибки, превышение которого сделает данные учета недостоверными и приведет к ошибочным решениям заинтересованных пользователей, сколько как предел отклонений от плана, превышение которого влечет принятие соответствующих управленческих решений и мер реагирования. Для целей сметного контроля уровень существенности обычно устанавливают в процентах от ключевого (критического) показателя. С точки зрения практики управления проектами, такие отклонения находятся выше предела существен-

ности, который обычно составляет от 2 до 10 % сметных показателей [3; 4].

Исходя из экономического смысла и практического опыта сметного контроля и учитывая важность качественной оценки отклонений для принятия решений, мы предлагаем для целей контроля инновационной деятельности рассчитывать несколько значений уровня существенности отклонений. В первую очередь индивидуальные шкалы существенности должны быть установлены для отклонений, вызванных внешними и внутренними факторами. Отклонения, вызванные внутренними факторами, означают неэффективность текущего (оперативного) управления или ошибки нормирования затрат и планирования инноваций, поэтому для них должен быть принят более низкий порог реагирования, чем для внешних влияний (например, от 2 до 5 %). Однако отклонения, вызванные внешними причинами, также требуют оценки и вмешательства, поскольку могут означать ошибки в стратегическом планировании и среднесрочном прогнозировании или принципиальное изменение экономической ситуации, при котором должны быть пересмотрены планы и сама целесообразность проекта. Уровень существенности отклонений, вызванных внешними причинами, целесообразно устанавли-

вать выше, чем для внутренних факторов (например, от 5 до 10 %). Кроме того, можно рекомендовать дифференцировать пороги существенности по степени радикальности мер управленческого реагирования (к примеру, для внешних факторов на нижнем пороге уточняются планы и прогнозы, на верхнем - пересматриваются допущения и система методов планирования и управления инновациями).

Наиболее просто определяются финансовые результаты от продаж нового продукта или от освоения нового сегмента рынка сбыта. В данном случае для проведения сметного контроля мы рекомендуем воспользоваться таблицей 3, включающей в себя показатели формы №2 "Отчет о прибылях и убытках" для плановых и фактических условий. Необходимо отметить, что расчет оперативного денежного потока в таблице 3 включает уменьшение чистой прибыли на суммы притоков и оттоков денежных средств от инвестиционной и финансовой деятельности. Ситуация с внедрением новой технологии, не отражающаяся на объеме продаж, но снижающая затраты на производство и реализацию, может быть проанализирована с помощью альтернативного варианта таблицы 3, включающего только данные о затратах.

Таблица 3. - Контроль выполнения сметы доходов и расходов по проекту "Гылым ордасы" за _____ 2013 г.

Показатели	По плану	По плану в фактический объем	По плану на фактический объем в фактических ценах	Фактически	Отклонения	
					за счет внешних факторов	за счет внутренних факторов
A	1	2	3	4	5	6

Однако для случаев, когда эффект нововведений определяется приростом или снижением тех или иных экономических показателей, контроль абсолютных величин доходов и расходов недостаточно удобен для решения задач управления. Сложность контроля приростов заключается в отсутствии фактических данных о доходах и расходах, которые бы имели место без нововведений. Поэтому можно рекомендовать находить указанные величины расчетным путем, корректируя плановые показатели на изменения уровня цен, объемов продаж и учитывая влияние иных внешних факторов. Пример формы внутренней отчетности, предназначенной для проведения сметного контроля приростных величин доходов и расходов, приведен в таблице 4. Предлагаемый подход облегчает переход от сметного контроля к контролю эффективности инновации и повышает информативность показателей отклонений, чем способствует росту обоснованности и оперативности принимаемых управленческих решений.

Отклонения в таблице 3 подразделяются на вызванные внешними причинами (гр. 5) и зависящие от внутренних факторов (гр. 6). В каждом конкретном случае порядок расчета данных отклонений может варьироваться, но в общем случае суммы по графе 5 складываются из отклонений за счет изменения цен (гр. 3 - гр. 2) и, возможно, за счет объемов продаж (гр. 2 - гр. 1).

Аналитикам необходимо учитывать, что изменение объемов продаж прямо зависит от действий руководства организации. Кроме того, даже изменение цен на ресурсы поддается контролю при выборе поставщиков. Поэтому разграничение отклонений - наиболее ответственный этап проведения сметного контроля инноваций. Отклонения за счет внешних факторов (гр. 6) отражают чистую экономию (перерасход) по смете и

складываются из влияния уровня расхода ресурсов в натуральном выражении (гр. 4 - гр. 3) и, возможно, влияния объема продаж (гр. 2 - гр. 1). Наиболее точно распределить влияние объема продаж позволяют предельный или факторный анализ спроса на рынке, учитывающие влияние конкуренции, изменения цен и автономную динамику спроса, а также иные факторы.

Форма, приведенная в таблице 3, позволяет также контролировать денежные потоки инноваций, что составляет неотъемлемую часть оценки выполнения финансовых планов организации. Для этого в состав показателей введены амортизационные отчисления и изменения остатков дебиторской и кредиторской задолженности, необходимые для расчета денежных потоков косвенным методом. Операционные денежные потоки формируются из прибыли до налогообложения за вычетом налога на прибыль, из амортизационных отчислений и прироста кредиторской задолженности, уменьшенного на величину прироста дебиторской задолженности. Из операционного денежного потока дополнительно вычитаются элементы, входящие в состав денежных потоков от инвестиционной и финансовой деятельности: доходы и расходы по выбытию внеоборотных активов (с соответствующей долей изменения остатков задолженности), процентные выплаты и иные расходы по обслуживанию капитала, затраты на разработки, рационализацию и исследования рынка (относимые к инвестиционным затратам). Полученные отклонения по денежным потокам могут непосредственно использоваться для получения скорректированных оценок эффективности инноваций или для факторного анализа отклонений оценок от планового уровня.

Показатели таблицы 4 определяются в следующем порядке. Сначала находятся расчетные значения величин доходов и расходов при фактическом объеме продаж и в фактических ценах в соответствии с планом

инноваций, затем на основании того же плана и расчетов - обоснований проекта рассчитываются условные величины доходов и расходов, которые возникли бы без внедрения новшеств в тех же условиях деятельности.

Таблица 4. - Контроль сметы доходов и расходов инновационного проекта (сегмента) "Гылым ордасы" за _____ 2013 г.

(млн тенге)

Показатели	По плану	По плану фактический объем	По плану на фактический объем в фактических ценах	Фактически	Отклонения	
					за счет внешних факторов	за счет внутренних факторов
A	1	2	3	4	5	6

С этой целью корректируют плановые или исторические величины на уровень текущих цен и при необходимости на изменение продаж. Целесообразно учитывать отдельно ту часть отклонений объемов, которая зависит от руководства. Затем находят приросты по статьям доходов и расходов и рассчитывают денежные потоки и отклонения. Денежные потоки инноваций складываются из приростов доходов и расходов, скорректированных на приросты неденежных статей затрат (амортизационные отчисления, изменение остатков дебиторской и кредиторской задолженности и т.п.). Аналогично таблице 3 проводится исключение из операционного денежного потока инвестиционных и финансовых составляющих. Контрольными показателями в данном случае могут выступать отклонения как по денежным потокам, так и по приростам статей доходов и затрат.

Предлагаемый подход позволяет более точно оценить влияние управленческих воздействий на реализацию инноваций, облегчает установление взаимосвязи сметного контроля и контроля эффективности, а также приближает критические показатели (контрольные точки) к показателям сметного планирования. Однако для проявления указанных преимуществ требуется не только разработка бизнес-планов и формирование системы аналитического учета в соответствии с требованиями сметного контроля, но и большой объем аналитической работы, а также использование наиболее достоверных исходных данных и методов корректировки показателей. Учитывая потребность в выделении влияния внешних и внутренних факторов на отклонение объемов продаж, а также большую значимость правильного определения данных отклонений, мы предлагаем использовать с этой целью другой подход, который может быть объектом отдельных исследований.

По результатам проведения всех этапов текущего или последующего сметного контроля формируется свод выявленных отклонений (таблица 5). Отклонения группируются по денежным потокам - операционным, инвестиционным и финансовым, что дает возможность контролировать влияние не только доходов и расходов, но и отдельных статей активов и обязательств (дебиторской и кредиторской задолженности). Отклонения, подразделяемые по их причинам на возникшие из-за действия внешних и внутренних факторов, служат основой для оценки выполнения сметы (бюджета) инноваций и принятия управленческих решений. Формирование данного регистра отчетности, как и таблицы 1-4, может проводиться ежемесячно или ежеквартально, в зависимости от организационных особенностей хозяйствующего субъекта.

Таблица 5 заполняется на основе данных об отклонении и денежных потоках таблиц 1-4. Инвестиционные денежные потоки определяются как сумма выплат по разработкам (таблица 1) и инвестиций во внеоборотные активы (таблица 2). Операционные денежные потоки переносятся из таблицы 3, а финансовые складываются из соответствующих итогов по таблицам 1-3. К принятию решений по результатам сметного контроля с использованием всей системы регистров внутренней отчетности применимы вышеприведенные положения, касающиеся оценки существенности отклонений. В данном случае общие решения принимаются на основе оценки отклонений сводных регистров (таблица 5), а решения по отдельным участкам контроля и управления - на основе контроля отдельных направлений инновационной деятельности (таблицы 1-4), который также позволяет более детально выявить причины существенных отклонений. Следует учитывать, что несущественные отклонения в сумме могут давать существенное расхождение с плановыми показателями.

Таблица 5. - Свод выявленных отклонений от сметы проекта "Гылым ордасы" за _____ 2013 г.

(млн тенге)

Показатели	По плану	Фактически	Отклонения		
			всего	за счет внешних факторов	за счет внутренних факторов
A	1	2	3	4	5

Кроме контроля отклонений по статьям доходов и расходов, для оценки исполнения смет (бюджетов) инноваций рекомендуется также контролировать структуру и величину активов и обязательств инноваций, в том числе состав источников финансирования и расходы по их обслуживанию. Для этого применяется форма внутренней отчетности, аналогичная приведенной таблице 6. В состав активов и обязательств инновационного сегмента включаются лишь статьи, прямо связанные с осуществлением инновационной

деятельности, такие как оборудование, используемое для производства продукции, или целевые кредиты и займы. Ряд статей активов и обязательств, непосредственно связанных с инновационной деятельностью, но не допускающих прямой оценки по данным учетам и отчетности, например, отдельные материальные запасы или обязательства перед поставщиками, должны быть обоснованно распределены между традиционной и инновационной деятельностью. Величина собственного финансирования

ния инноваций находится как разница между акти-
вами и обязательствами проекта. В таблице 6 пре-
дусмотрено выделение обязательств, связанных с

текущей (операционной) и инвестиционной деятель-
ностью, что важно для расчета денежных потоков
инноваций.

**Таблица 6. - Контроль активов и источников финансирования
проекта "Ғылым ордасы" за _____ 2013 г.**

(млн тенге)

Показатели	По плану	Фактически	Отклонение
A	1	2	3

Приведенные выше образцы форм внутренней от-
четности (таблицы 1-6) предназначены для проведе-
ния текущего и последующего сметного контроля ин-
новаций. Предлагаемая методика носит комплексный
характер, что позволяет более эффективно контроли-
ровать результаты инновационной деятельности. На
практике могут применяться также отдельные элемен-
ты данной методики, выбранные в соответствии с кри-
терием рациональности, т.е. с соотношением затрат и
выгод от контрольных мероприятий. Можно отметить
преимущество предлагаемых форм внутренней отчет-
ности. Они позволяют проводить корректировку на из-
менение уровня цен и иных внешних факторов и не
связаны с отраслевой спецификой, что дает возмож-
ность проводить контроль в различных отраслях на-
родного хозяйства, а результаты самого контроля де-

лает более достоверными и пригодными для приня-
тия оперативных управленческих решений.

Важный этап сметного контроля инновационной
деятельности - оценка ее влияния на общее финансо-
вое состояние и результаты деятельности организа-
ции. Для этой цели необходимо выбрать набор критере-
риев, характеризующих финансовое состояние, и оп-
ределить методы оценки влияния проекта на эти по-
казатели. В качестве оценочных критериев мы пред-
лагаем использовать набор из абсолютных и относи-
тельных показателей бухгалтерского учета, отчетнос-
ти, финансового планирования, а также финансовых
коэффициентов. В их состав входят денежные потоки
компании и проекта (инновационного сегмента), акти-
вы и обязательства, показатели рентабельности, обо-
рачиваемости и ликвидности (таблица 7).

**Таблица 7. - Контроль активов и источников финансирования
проекта "Ғылым ордасы" за _____ 2013 г.**

(млн тенге)

Показатели	Организация (фактически)	Проект (фактически)	Отклонение по проекту	Организация (при плановом проекте)	Удельный вес проекта (гр. 2) : (гр. 1)	Удельный вес отклонения (гр. 3) : (гр. 1)
A	1	2	3	4	5	6

На наш взгляд, с помощью этих коэффициентов
можно получить комплексную характеристику влияния
инноваций на организацию. Отбор показателей про-
водился для того, чтобы устранить дублирование оце-
нок. Абсолютные показатели таблицы 7 рассчитыва-
ются следующим образом. На основе фактических дан-
ных о результатах деятельности организации, резуль-
татах и отклонениях по инновационному сегменту за-
полняются графы 1-3. Затем расчетным путем нахо-
дятся значения по графе 4 как разница между показа-
телями графы 1 и графы 3. Значения удельного веса
проекта (инновационного сегмента) в общих результа-
тах дополняют характеристику влияния отклонений по
инновационной деятельности.

Относительные показатели таблицы 7, т.е. финан-
совые коэффициенты, рассчитываются путем деления
соответствующих величин по графам 1, 2 и 4. Отклоне-
ние, вызванное проектом (гр. 3), определяется как раз-
ница показателей организации при плановых и факти-
ческих результатах инноваций (гр. 1 - гр. 4). Показатель
удельного веса проекта для финансовых коэффициен-
тов не рассчитывается, поскольку не имеет существен-
ного для принятия решений экономического смысла.

Анализ коэффициентов таблицы 7 показывает, что
рассматриваемый инновационный проект негативно
влияет практически на все стороны оценки экономи-
ческого состояния организации. Однако величина дан-
ного влияния незначительна, а высокие темпы инве-
стиций в основной капитал и нематериальные активы в
сочетании с прогнозом будущих денежных потоков по-
зволяют говорить о конечной эффективности проекта
для организации. Приведенный пример иллюстриру-

ет, помимо процедур сметного контроля, преимуще-
ства дисконтных показателей для оценки инноваций и
принятия управленческих решений. Если бы оценка
инноваций проводилась только на базе их влияния на
финансовое состояние предприятия, даже в средне-
срочном периоде, было бы принято решение об отка-
зе от выгодных инвестиций.

Выводы

Таким образом, сметный контроль как важная со-
ставная часть системы управления нововведениями
должен носить комплексный характер и выступать во
взаимосвязи с другими разделами внутрихозяйствен-
ного контроля инноваций. Кроме того, контролируется
выполнение сметы затрат на исследования и разра-
ботки, проводимые в рамках всей организации безот-
носительно к конкретным проектам. Практическая
реализация приведенных методических рекомендаций
по проведению сметного контроля инноваций, на наш
взгляд, позволит повысить оперативность и обоснован-
ность принимаемых текущих и стратегических управ-
ленческих решений, эффективность инновационной и
финансово-хозяйственной деятельности организации.

ЛИТЕРАТУРА

1. Сатмурзаев А. А. Внутрихозяйственный контроль ин-
новационной деятельности: организационно-методический
аспект / А. А. Сатмурзаев // Факторы инновационного разви-
тия современной экономики. Экономические исследования:
теория, методология, практика : [коллективная монография]
/ [под ред. А. А. Абишева, С. С. Таменовой]. - Алматы : Эконо-
мика, 2011.

2. Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции. Утверждены Министерством науки и технической политики РФ от 15.06.1994 г., № ОР - 22-2-46.

3. Друри К. Введение в управленческий и производствен-

ный учет / К. Друри ; [пер. с англ. ; предисловие П. С. Безруких]. - 3-е изд., перераб. и доп. - М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998.

4. Хонко Я. Планирование и контроль капиталовложений / Я. Хонко ; [сокр. пер. со швед. и англ. ; авт. предисл. и науч. ред. Г. А. Егизарян]. - М. : Экономика, 1987.

Сатмурзаев Асан,

*доктор экономических наук, профессор, проректор по учебно-методической работе
Университета "ТУРАН", г. Алматы, Республика Казахстан*

ПОДХОДЫ К РАЗРАБОТКЕ СМЕТНОГО (БЮДЖЕТНОГО) КОНТРОЛЯ: МЕТОДИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

Статья посвящена теоретико-методическим проблемам анализа и внутрихозяйственного контроля инновационной деятельности предприятия как объекта бухгалтерского учета. Серьезные затруднения в практическом применении теоретических положений анализа и оценки нововведений вызывает недостаточность методических разработок в области внутрихозяйственного контроля инновационной деятельности.

Соответствующие положения, касающиеся проведения сметного (бюджетного) контроля инновационной деятельности, могут быть закреплены внутренними инструкциями и рекомендациями, относящимися к руководителям и учетно-аналитическим подразделениям. Для средних и крупных организаций наиболее эффективно построение системы сметного контроля при включении необходимых форм в систему внутрифирменной отчетности, составляемой по отдельным подразделениям и центрам ответственности. Указанные формы внутрифирменной отчетности позволяют выделять отклонения от бюджетов (смет) инновационных проектов. Исходя из всего этого, автор приводит конкретные образцы форм внутрифирменной отчетности.

Ключевые слова: бухгалтерский аналитический и синтетический учет; смета затрат; контроль; затраты; доходы; расходы; активы; обязательства; инновационная деятельность; управленческие решения.

Satmurzaev Asan,

*doctor of economics, professor, Vice-Rector on educational work
of the University "Turan", Almaty, Kazakhstan*

APPROACHES TO THE DEVELOPMENT OF ESTIMATE (BUDGET) CONTROL: METHODICAL ASPECT

This article is devoted to theoretical and methodological problems of analysis and control of farm innovation enterprise as an object of accounting. Demand for research results above problems defined by the author insufficient development of a number of significant theoretical and applied aspects. Serious difficulties in the practical application of theoretical concepts and analysis and evaluation of innovation is insufficient methodological developments in the field of on-farm control innovation.

Relevant provisions relating to the conduct of the estimated (budget) control innovation, can be secured by internal instructions and recommendations relating to accounting managers and analytical units. In our opinion, for medium and large organizations, in particular the most effective building control system of the estimated when the necessary forms in intra statements prepared by individual departments and responsibility centers. These forms allow you to highlight intra reporting deviations from budgets (estimates) for innovative projects. For all these reasons, the author of this article provides specific examples of intra-reporting forms.

Practical implementation of the above guidelines for the control of the estimated innovation certainly will improve the efficiency and validity of the received current and strategic management decisions.

Keywords: accounting analytical and synthetic accounting; cost estimates; control; cost; revenue; expenses; assets; liabilities; innovation; management decisions.

REFERENCES

1. Satmurzaev A. A. (2011), Intraeconomic control of innovative activity: organizational and methodical aspect, in Abishev A. A., Tamenova S. S. (ed.), *Factors of innovative development of the economy. Economic research: theory, methodology, practice*, collective monograph, Almaty (rus).
2. Typical methodical recommendations for planning, accounting and cost calculation scientific and technical products. Approved by the Ministry of Science and Technology Policy of the Russian Federation of 15.06.1994, № ОР - 02/22/46 (rus).
3. Druri K. (1998), Introduction to management and production accounting, 3rd ed., Audit, UNITY, Moscow (rus).
4. Khonko Ya. (1987), Planning and investment control, Moscow (rus).

© Сатмурзаев Асан

Надійшла до редакції 12.03.2014