

сближения законодательства Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности с МСФО:

- организационное обеспечение
- взаимодействие с Комитетом по МСФО и обеспечение представительства в нем от Республики Беларусь для совместного решения задач гармонизации национального законодательства с МСФО;
- создание постоянно действующей системы получения официального перевода МСФО на русском языке и обеспечение свободного доступа к ней бухгалтерской общественности;
- создание инфраструктуры контроля качества отчетности, составленной в соответствии с МСФО;
- методологическое обеспечение - законодательное закрепление применения МСФО на территории Республики Беларусь, принципов бухгалтерского учета и отчетности, новых подходов к признанию, классификации и оценке элементов отчетности;
- методическое обеспечение - создание системы национальных стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности на основе МСФО;
- кадровое обеспечение - совершенствование системы подготовки профессиональных бухгалтеров, а также повышения квалификации руководителей организаций, аудиторов, экономистов, финансистов по МСФО.

ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ИМИ НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

М.А. Лиховидова, аспирант кафедры
бухгалтерского учета, анализа и аудита в ОНХ БГЭУ

Аннотация. В статье рассмотрен общий механизм учета расходов и доходов фармацевтического предприятия от научно-исследовательской деятельности; предложена новая методика учета расходов на научные исследования и разработки, применение которой позволит представить информацию в разрезе проводимых заданий, этапов и источников финансирования, что необходимо для проведения управленческого анализа финансовых результатов касающихся реализации инновационных лекарственных средств.

Revenues and expenses of pharmaceutical companies in the performance of scientific research activities

М.А. Lihovidova

Abstract. The article is discussed the mechanism of revenue and expenditure accounting of pharmaceutical company research. Also a new technique is proposed for accounting of revenue on research and development. Using it will allow to show accurate data and financial resources of researches. That is necessary for management analysis of financial results the selling innovative medicines.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О Координационном совете по сближению законодательства Республики Беларусь с Международными стандартами финансовой отчетности: постановление Совета Министров Республики Беларусь, 8 июля 2010 г., № 1021 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». - Минск, 2012
2. Соколов Я.В. МСФО в России: их настоящее и будущее // Бухгалтерский учет. - 2007. - № 8. - С. 57-60.
3. Об аудиторской деятельности: Закон Республики Беларусь, 8 ноябр. 1994 г., № 3373-XII: в ред. Законов Республики Беларусь от 18.12.2002 № 164-З, от 29.06.2006 № 137-З, от 25.06.2007 № 240-З, от 08.07.2008 № 369-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». - Минск, 2012
4. Крылова Т.Б. Первые итоги внедрения МСФО за рубежом // Международный бухгалтерский учет. - 2008. - № 3. - С. 64-69.
5. Дуйсебек А. Опыт внедрения МСФО в Республике Казахстан // Международный бухгалтерский учет. - 2008. - № 2. - С. 48-50.
6. Review of practical implementation issues relating to International Financial Reporting Standards. Case study of Switzerland // Note by the UNCTAD Secretariat. TD/B/C.II/ISAR/47. - Geneva, 2008. - 19 p.
7. Гетьман В.Г. Успехи и резервы в реформировании бухгалтерского учета в России на основе МСФО // Международный бухгалтерский учет. - 2008. - № 3. - С. 4-15.

Введение. Научно-исследовательская деятельность является важным и перспективным направлением в развитии любого фармацевтического предприятия. В условиях инновационной модели развития система государственного управления стремится создавать собственные лекарственные средства, хотя процесс разработки является одним из самых сложных, длительных и сопряженных с высоким экономическим риском в сравнении с разработкой инновационных продуктов в других производственных сферах экономики.

В результате научно-исследовательской деятельности фармацевтическими предприятиями осуществляются научные исследования и создаются научные разработки. Национальным статистическим комитетом определено что: «под научными исследованиями и разработками понимается творческая деятельность, осуществляемая на систематической основе с целью увеличения объема научных знаний и разработки новых или значительно усовершенствованных продуктов, услуг и методов их производства (передачи), новых или усовершенствованных производственных процессов, а также с целью поиска новых областей применения этих знаний». На фармацевтических предприятиях к ним относятся научные знания по открытию нового действующего вещества, новой (усовершенствованной) методики контроля качества субстанции, методики валидации количественного и качественного определения действующего вещества, нового (усовершенствованного) технологического процесса производства, а также разработки новых или значительно усовершенствованных лекарственных средств и фармацевтических субстанций.

Основная часть. Научно-исследовательская деятельность, как и любая другая хозяйственная деятельность, приносит фармацевтическому предприятию финансовый результат, выраженный в разности между доходами и расходами хозяйствующего субъекта, при приросте его чистых активов. Общий механизм соотношения расходов и доходов от научно-исследовательской деятельности изображен на рисунке 1.

Расходами фармацевтического предприятия, согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода путем уменьшения активов [1]. Особенностью создания инновационного лекарственного средства является долгосрочный характер разработки. В среднем на оригинальное лекарственное средство – от стадии разработки до стадии регистрации затрачивается 12-15 лет, на воспроизведенное – 5-7 лет.

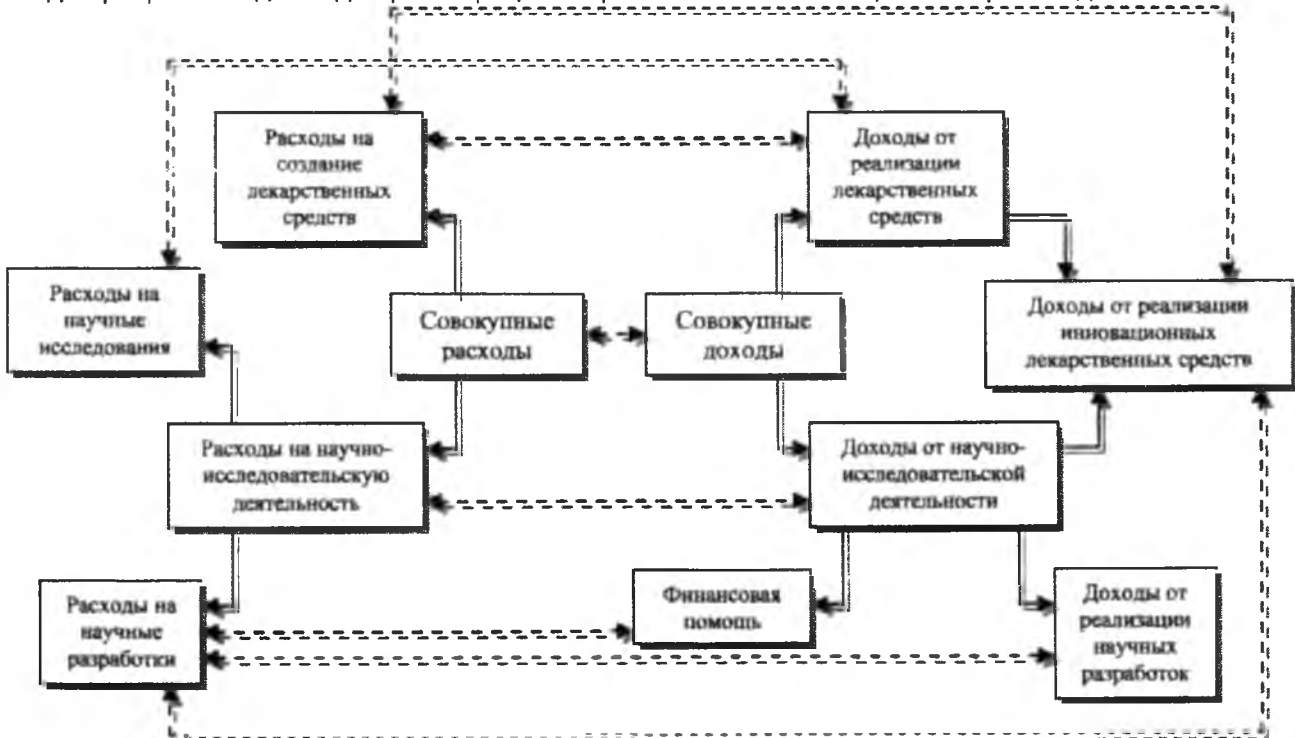


Рисунок 1 – Механизм соотношения производимых расходов с получаемыми доходами фармацевтическим предприятием при осуществлении им научно-исследовательской деятельности

Источник: собственная разработка

На практике зачастую принято делить процесс создания научной разработки по этапам, которые в большинстве случаев совпадают с календарным годом, полугодием или кварталом.

Работа по разработке лекарственного средства проводится непрерывно в течение всего года. В некоторых случаях она может быть приостановлена из-за недостаточного уровня развития научных технологий, неполной базы для проведения клинических исследований или по другой причине, и вновь возобновлена с решением возникнувших проблем. Сроки, размеры и порядок этапов работы оговаривается в заключаемых договорах.

Необходимость формирования затрат по этапам создания лекарственного средства также появляется исходя из специфики отрасли. Такая группировка позволяет получить достоверную учетную информацию для определения фактической себестоимости не только конечного результата инновационной деятельности, но и отдельных инновационных этапов, представляющих собой открытие (формула активного вещества, его форма или способ применения) подлежащее патентованию. Появляется необходимость в разработке методики бухгалтерского учета затрат на создание инновационного лекарственного средства, учитывающую особенности научно-исследовательской деятельности фармацевтического предприятия.

Порядок бухгалтерского учета расходов на выполнение научно-исследовательских работ установлен Инструкцией по бухгалтерскому учету результатов научно-технической деятельности, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.06.2006 № 75 [2].

Согласно действующего законодательства фактические затраты, в процессе проведения научно-исследовательских работ связанные с получением новых знаний, на стадии завершеного научного исследования отражаются по дебету счета 20 «Основное производство» субсчет «Научные исследования». К текущим научным исследованиям относят: процесс контроля качества производимых лекарственных средств, анализ образцов закупаемых субстанций, поиск новых знаний по проводимым научным исследованиям в области фармацевтики и др.

Если же фактические затраты связаны с созданием объекта интеллектуальной собственности – научной разработки, имущественные права принимаются к учету как нематериальный актив, в этом случае они отражаются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы». Все представленные выше счета отражаются в суммах, указанных в первичных документах, с кредита счетов 10 «Материалы», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других. При этом, если в результате научно-исследовательской деятельности активы не были созданы, то произведенные затраты отражаются по кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» с последующим списанием с кредита в дебет счетов учета затрат [3].

Для признания результатов научно-исследовательской деятельности нематериальными активами, согласно Инструкции по бухгалтерскому учету результатов научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ, необходимо выполнение в совокупности следующих условий:

- сумма расходов по выполненным работам может быть определена и подтверждена первичными учетными документами;
- имеется документальное подтверждение выполненных работ (акт приемки выполненных работ и т.п.);
- использование результатов НИОКР может быть продемонстрировано, то есть имеет документальное подтверждение о применении, в том числе освоении, результатов в производстве или о возможности использования полученных результатов другими организациями.

Моментом признания образования инновационного лекарственного средства (научной разработки) можно признать момент формирования Отчета НИР, подкрепленного Актом сдачи-приемки работ НИР и фактической калькуляцией на сумму произведенных затрат. Совокупность отчетов НИР по физико-химическим, фармацевтическим, биомедицинским и др. исследованиям представляет собой последовательный механизм создания лекарственного средства. Закрытый Акт сдачи-приемки работ НИР является основанием для списания затрат, согласно фактической калькуляции, на счет 08 «Вложения в долгосрочные активы» субсчет 4 «Приобретение и создание нематериальных активов» (по заданиям). Затраты будут накапливаться до полного создания нематериального актива и затем списаны в дебет счета 04 «Нематериальные активы».

В действительности на практике не всегда возможно четко определить получится ли в результате научно-исследовательской деятельности инновационное лекарственное средство, или оно возник-

нет в результате текущих научных исследований. В большом объеме научных разработок сложно выделить затраты на конкретный проект. И в случае, если возникнет необходимость выделить расходы на определенную научно-исследовательскую работу, списанные на текущие затраты в предыдущих отчетных периодах, их невозможно включить в последующих отчетных периодах во внеоборотные активы.

В связи с чем, согласно представленной выше схеме все затраты на научно-исследовательские разработки предлагается аккумулировать на специально созданном счете 27 «Научная и инновационная деятельность» в разрезе проводимых разработок (заданий или договоров). Согласно первичных документов затраты поэтапно будут отражаться по дебету счета 27 «Научная и инновационная деятельность» с кредитом счетов 10 «Материалы», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других.

Схема счета 27 «Научная и инновационная деятельность» может быть представлена, согласно рисунка 2.

27 «Научная и инновационная деятельность»	
Дт	Кт
Сн = наличие незавершенных НИР на начало отчетного периода	
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
В течение года	
• Отражены затраты на научные исследования <i>Д-т 27/1</i> • Отражены затраты на научные разработки <i>Д-т 27/2/С/D/E</i> (С – в разрезе проводимых заданий, D – этапов создания, согласно-структурно-логической модели, E – источников финансирования)	• Списаны затраты на научные исследования в основное производство <i>К-т 27/1</i> • Списаны затраты на научные разработки во вложения в долгосрочные активы <i>К-т 27/2</i>
Ск = наличие незавершенных НИР на конец отчетного периода	

Рисунок 2 – Модель счета 27 «Научная и инновационная деятельность»
Источник: собственная разработка в рамках предлагаемой системы учета

Предлагаемая система аналитических счетов позволяет учесть рекомендации, изложенные в МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» по разделению процесса создания научно-исследовательской работы на два этапа: стадию исследования и разработки [4]. Предлагаемая методика дает дополнительную возможность и время производителю в решении по отнесению научных исследований и разработок в ту или иную стадию. Деление затрат на научные разработки в разрезе проводимых заданий, этапов и источников финансирования позволит в дальнейшем сформировать базу для проведения управленческого анализа получаемых фармацевтическим предприятием финансовых результатов. Доходами, согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, по текущей деятельности признается выручка от реализации фармацевтической продукции, а также прочие доходы по текущей деятельности, в том числе научно-исследовательской [1]. Причем расходы фармацевтического предприятия от научно-исследовательской деятельности не всегда соотносятся по времени образования с соответствующими доходами.

Согласно предлагаемой методики учета затрат, в результате научно-инновационной деятельности фармацевтического предприятия, могут проводиться текущие научные исследования, с последующим созданием инновационного продукта или без него. Затраты по проведенным научным исследованиям необходимо списывать с кредита счета 20 «Основное производство» субсчет «Научные исследования» в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». При этом, если учетной политикой организации принят метод определения выручки по оплате, фактическая себестоимость выполненных работ на научно-исследовательскую деятельность отразиться с использованием счета

45 «Товары отгруженные» в период образования затрат.

В случае создания научной разработки – нематериальный актив может быть использован как для собственных нужд предприятия, так и для продажи. В случае реализации, выбытие нематериального актива отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Многие научные разработки в Республике Беларусь ведутся в рамках государственных, научно-технических или инновационных программ. И государство, в лице головных организаций заданий – Научно-исследовательских институтов и центров, частично финансирует разработку инновационных лекарственных средств, согласно представленным проектам заданий.

Сложность заключается в том, что целевые денежные средства, поступающие в рамках заданий, перечисляются на предприятия не напрямую, а через Научно-исследовательские институты или центры. Поэтому поступление денежных средств по договору отражается по дебету счетов 51 «Расчетный счет» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». После приемки и оплаты заказчиком выполненных этапов работ научной разработки производится запись по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Однако мы считаем, что для отражения целевой финансовой помощи, целесообразнее использовать счет 98 «Доходы будущих периодов». Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету государственной поддержки, полученная из республиканского бюджета финансовая помощь отражается в бухгалтерском учете коммерческих организаций в составе доходов будущих периодов с последующим отнесением в состав доходов в тех отчетных периодах, в которых будут понесены соответствующие расходы, возмещаемые за счет этой финансовой помощи [5]. К счету 98 «Доходы будущих периодов» могут быть открыты субсчета по видам доходов будущих периодов.

Заключение. Доходы и расходы от научно-исследовательской деятельности вносят свой вклад в формирование финансового результата фармацевтического предприятия. Длительная работа над научными разработками позволит не только расширить номенклатуру выпускаемых лекарственных средств, заменить лекарственные средства более эффективными, но и повысить уровень развития предприятия, создавая при этом нематериальные активы. Детализация расходов от научно-исследовательской деятельности, во-первых, предоставит возможность количественного измерения, в рамках предлагаемой методики учета, расходов на научные разработки, определения вклада каждого из участников в их создание, а во-вторых позволит сформировать информационную базу для проведения анализа финансовых результатов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 30.09.2011г. №102 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012;
2. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.06.2006г. №75 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету результатов научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ и внесении изменения в постановление Министерства финансов Республики Беларусь» // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012;
3. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011г. №50 «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012;
4. Международные стандарты финансовой отчетности / под ред. Л.В. Горбатовой. – М.: Волтерс Клувер, 2006 – 544 с.;
5. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011г. №112 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету государственной поддержки, Инструкции по бухгалтерскому учету безвозмездной помощи, признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов Республики Беларусь по вопросам бухгалтерского учета» // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.