

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И СТАТИСТИКА

УДК 657.471

МЕТОДИКА СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА НАУЧНО–ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКУЮ РАБОТУ ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

М.А. ЛИХОВИДОВА

*Белорусский государственный экономический университет,
г. Минск, Республика Беларусь*

Введение. Фармацевтическая отрасль является одной из важнейших отраслей белорусской промышленности. Обеспечивая население широким ассортиментом лекарственных средств, она вносит достойный вклад в экономический рост Республики Беларусь.

Помимо промышленного производства лекарственных средств и их оптовой реализации, одним из основных и перспективных направлений фармацевтической деятельности Республики Беларусь является проведение научных исследований и разработок. Успех научно–исследовательских работ во многом обеспечивается благодаря привлеченным инвестициям, что осуществляется при эффективной системе управления финансовыми результатами организации и соответственно затратами их обуславливающими.

В связи с этим, настоящий практический интерес приобретает поиск общей методики расчета фактической себестоимости затрат на научные исследования и разработки для возможности сопоставления их с достигнутыми финансовыми результатами. В результате научно–исследовательской деятельности фармацевтическими предприятиями создаются:

- научный и научно–технический продукт, в виде знаний, содержащих открытие нового действующего вещества, новые (усовершенствованные) методики контроля качества субстанции, методики валидации количественного и качественного определения действующего вещества, а также нового (усовершенствованного) технологического процесса производства и др.;
- инновационный продукт, в виде продукции – нового (усовершенствованного) лекарственного средства.

На предприятиях Республики Беларусь инновационными являются как оригинальные, так и воспроизведенные лекарственные средства (Дженерики, от англ. Generic – общедоступный). Оригинальным называют лекарственное средство, выпущенное на рынок фирмой–производителем, в процессе разработки которого защищается патентом не только действующее вещество в лекарственном средстве, но и рецептуры, и процессы, применяемые в производстве.

Воспроизведенное средство имеет рецептуру уже известного и ранее успешного лекарственного средства, содержит те же самые действующие вещества и производится только после истечения патентной защиты оригинального средства. Они не являются точными копиями, поскольку содержат различные вспомогательные вещества, либо отличаются технологией производства. Кроме того, возможен выход на рынок Бренд–дженериков. Производители выпускают их до истечения патентной защиты на оригинальное средство и вносят инновации в процесс разработки с использованием новых методов и рецептур, не нарушающих права интеллектуальной собственности. В целом на разработку воспроизведенных лекарственных средств затрачивается намного меньше средств и времени. На фармацевтических предприятиях Республики Беларуси в научно–исследовательских разработках они занимают наибольший удельный вес.

Результаты и их обсуждение. Согласно Государственного стандарта Республики Беларусь СТБ 52.5.01–2011 «Оценка стоимости объектов гражданских прав. Оценка стоимости объектов интеллектуальной собственности» в состав затрат на создание инновационного продукта включаются не только затраты на проведение научно–исследовательских работ, но также затраты на маркетинговые исследования рекламы, доведение до готовности использования, обеспечение охраны и управления результатами, в том числе на уплату патентных пошлин и др. [1, с.5].

Проанализировав этапы создания инновационного лекарственного средства фармацевтического предприятия и сопоставив их с затратами, формируемыми на каждом из этапов, на рисунке 1 представлен общий механизм создания инновационного продукта, на примере оригинального лекарственного средства.

Выпуск первых промышленных серий является обязательным этапом в длинной цепочке механизма создания лекарственного средства. Однако затраты этапа включаются в затраты на производство, поскольку после проведения необходимого контроля созданное лекарственное средство подлежит продаже.

Реклама не является ключевым условием, но в современное время она несет, несомненно, важную роль в процессе продвижения лекарственного средства на фармацевтическом рынке. Однако прямое воздействие на научно-исследовательскую разработку она не оказывает, в связи с чем, руководствуясь МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», расходы на рекламу и продвижение продукции на рынок следует отражать в составе расходов того отчетного периода, в котором они были осуществлены [3].

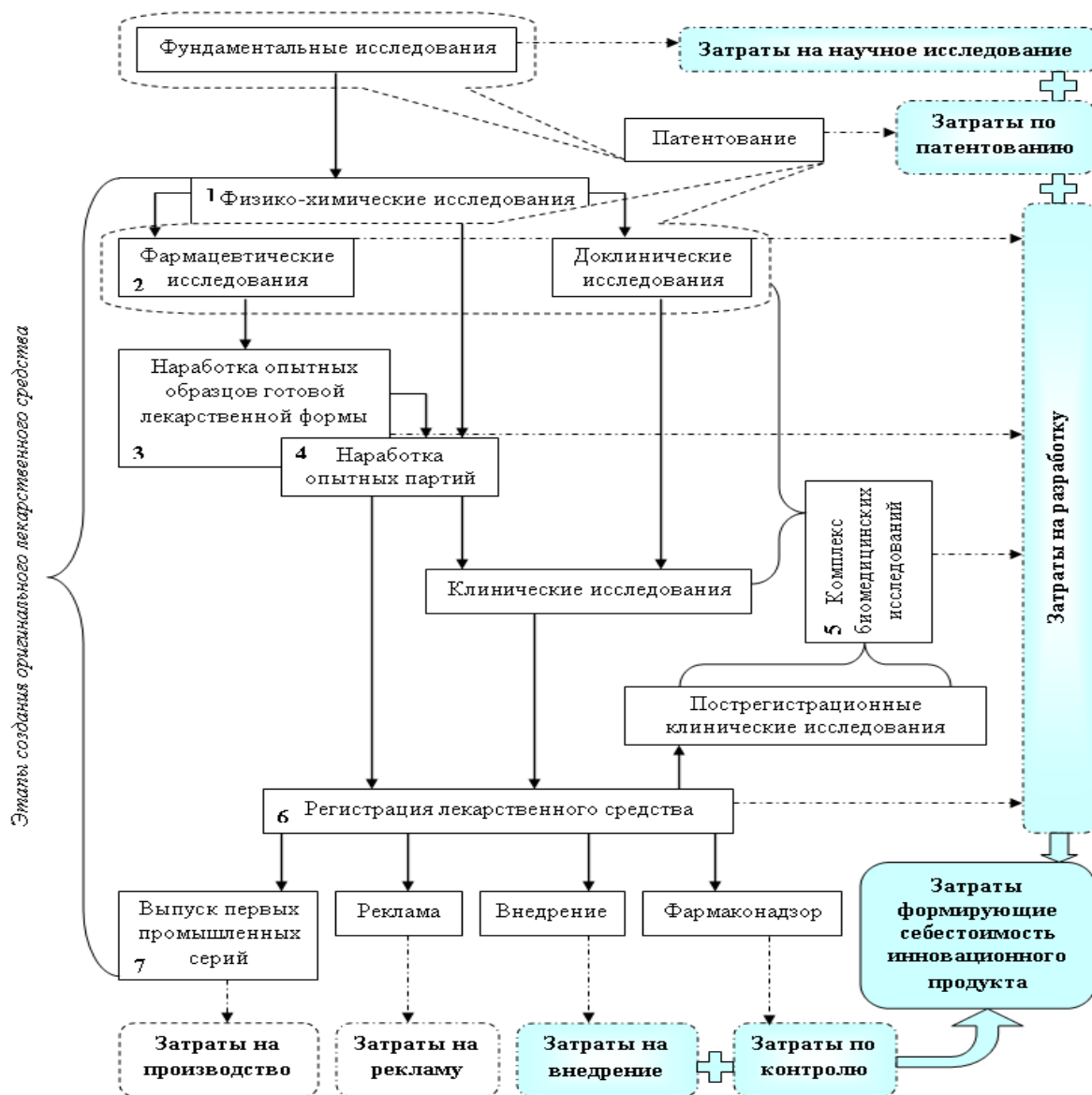


Рисунок 1 – Структурно-логическая модель формирования затрат по этапам создания оригинального лекарственного средства

Источник: собственная разработка на основании изученной экономической литературы [2, с.36]

С недавнего времени на территории Республики Беларусь был вновь введен фармэконадзор. Он осуществляет не последнюю роль при дальнейшем выпуске лекарственного средства и использовании его среди населения. Одной из функций фармэконадзора является выявление благоприятных эффектов, а также своевременное устранение побочных действий. В свою очередь, затраты, понесенные в результате устранения представленных замечаний, также могут увеличивать ранее сформированную стоимость лекарственного средства.

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

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 [4].

Согласно действующего законодательства фактические затраты в процессе проведения научно-исследовательских работ, связанных с получением новых знаний, на стадии завершеного научного исследования, отражаются по дебету счетов 20 «Основное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Если же фактические затраты связаны с созданием объекта интеллектуальной собственности – инновационного продукта, 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 [5].

В действительности на практике невозможно четко определить получится ли в результате научно-исследовательской работы инновационный продукт, или он возникнет 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 не возможно 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.

Руководствуясь предложенной структурно-логической моделью (рис. 1), схема счета 27 «Научная и инновационная деятельность» может быть представлена согласно рисунку 2.

Таблица 1 – Бухгалтерские записи по действующим (счет 20 «Основное производство», 08 «Вложения в долгосрочные активы») и предлагаемой (счет 27 «Научная и инновационная деятельность») методикам

Содержание хозяйственных операций	Действующая методика						Предлагаемая методика					
	с использованием счета 20		с использованием счета 08		с использованием счета 27		с использованием счета 08		с использованием счета 27		с использованием счета 27	
	Дт	Кт	Σ	Дт	Кт	Σ	Дт	Кт	Σ	Дт	Кт	Σ
Затраты на научные исследования												
Отражены затраты на проведение фундаментальных исследований												
Отражены затраты по правовой охране созданного результата фундаментальных исследований (формула вещества)	20/7	02, 05, 10, 21, 25, 70, 68, 69, 76	1000,0	08/4	02, 05, 10, 21, 25, 70, 68, 69, 76	1000,0	27/2/ЛС	02, 05, 10, 21, 25, 70, 68, 69, 76	1000,0	27/2/ЛС	02, 05, 10, 21, 25, 70, 68, 69, 76	1000,0
В случае признания права на изобретение отражена сумма патентной пошлины, согласно фундаментальным исследованиям	08/4	76	200,0	08/4	76	200,0	08/4	76	200,0	08/4	76	200,0
Закрывает этап исследований, согласно акта выполненных работ												
Принят этап исследований, согласно акта о приеме-передаче нематериальных активов	04	08/4	200,0	04	08/4	200,0	04	08/4	1200,0	04	27/2/ЛС	1000,0
Затраты на разработку												
Отражены затраты на проведение физико-химических исследований			500,0			500,0	27/2/ЛС/1		500,0	27/2/ЛС/1		500,0
Отражены затраты на проведение фармацевтических исследований	20/7	02, 05, 10, 21, 25, 70, 68, 69, 76	500,0	08/4	02, 05, 10, 21, 25, 70, 68, 69, 76	500,0	27/2/ЛС/2	02, 05, 10, 21, 25, 70, 68, 69, 76	500,0	27/2/ЛС/2	02, 05, 10, 21, 25, 70, 68, 69, 76	500,0
Отражены затраты на разработку опытных образцов готовой лекарственной формы			1500,0			1500,0	27/2/ЛС/3		1500,0	27/2/ЛС/3		1500,0
Отражены затраты на разработку опытных партий			1500,0			1500,0	27/2/ЛС/4		1500,0	27/2/ЛС/4		1500,0
Отражены затраты на комплекс биомедицинских исследований:												
доклинические	20/7	60, 62, 76	1000,0	08/4	60, 62, 76	1000,0	27/2/ЛС/5	60, 62, 76	1000,0	27/2/ЛС/5	60, 62, 76	1000,0
клинические			2000,0			2000,0	27/2/ЛС/6		2000,0	27/2/ЛС/6		2000,0
пострегистрационные клинические			2000,0			2000,0	27/2/ЛС/7		2000,0	27/2/ЛС/7		2000,0

Окончание таблицы 1

Отражены затраты по регистрации лекарственного средства	20/7	02, 05, 10, 21, 25, 70, 68, 69, 76	250,0	08/4	02, 05, 10, 21, 25, 70, 68, 69, 76	250,0	27/2/ЛС/8	02, 05, 10, 21, 25, 70, 68, 69, 76	250,0
	20/7	02, 05, 10, 21, 25, 70, 68, 69, 76	250,0	08/4	02, 05, 10, 21, 25, 70, 68, 69, 76	250,0	27/2/ЛС	02, 05, 10, 21, 25, 70, 68, 69, 76	250,0
В случае если лекарственное средство не зарегистрировано:									
Списание затрат на расходы будущих периодов				97	08/4				
Списание затрат в основное производство				20/7	97	9500,0	20/7	27/2/ЛС	9500,0
В случае если лекарственное средство зарегистрировано:									
Закрты этапы исследований согласно актам выполненных работ							08/4	27/2/ЛС	9500,0
Затраты на внедрение и рекламу									
Отражены затраты на внедрение научно-технического продукта	20/7	02, 05, 10, 25, 70, 68, 69, 76	1000,0	08/4	02, 05, 10, 25, 70, 68, 69, 76	1000,0	08/4	02, 05, 10, 25, 70, 68, 69, 76	1000,0
Отражены затраты на рекламу научно-технического продукта									
Формирование стоимости нематериального актива									
В случае признания права на изобретение отражена сумма пошлины на товарный знак согласно фармацевтических и доклинических исследований	08/4	76	300,0	08/4	76	300,0	08/4	76	300,0
Оприходована научно-техническая разработка, согласно акта о приеме-передаче нематериальных активов							04	08/4	10800,0
Полная стоимость							04/ЛС	04	12000,0
Затраты по контролю									
Согласно фармаконадзору отражены затраты по доработке лекарственного средства							08/4	02, 05, 10, 21, 25, 70, 68, 69, 76	500,0
Увеличена стоимость нематериального актива							04/ЛС	08/4	500,0

Источник: собственная разработка на основании нормативных актов [5].

27 «Научная и инновационная деятельность»

Дт	Кт
Сн = наличие незавершенных НИР на начало отчетного периода	
Оборот по дебету В течение года	Оборот по кредиту
<ul style="list-style-type: none"> • 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) • Отражены затраты по приостановленным научным исследованиям <i>Д-т 27/3</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • 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. Предлагаемая методика дает дополнительную возможность и время производителю в решении по отнесению научных исследований и разработок в ту или иную стадию [3].

Рассмотрим порядок формирования инновационного продукта на корреспондирующих счетах, представленный в таблице 1. На этапе фармацевтических и доклинических исследований могут быть созданы объекты интеллектуальной собственности, подлежащие патентной защите. При необходимости можно учесть стоимость затрат представленных этапов в составе нематериальных активов.

Таблица 2 – Предлагаемые корреспонденции (счет 27 «Научная и инновационная деятельность») по фармацевтическим и доклиническим исследованиям

Содержание хозяйственных операций	Дт	Кт	Сумма
Отражены затраты на проведение фармацевтических исследований	27/2/ЛС/2	02, 05, 10, 21, 25, 70, 68, 69, 76	500,0
Отражены затраты на доклинические исследования:	27/2/ЛС/5	60, 62, 76	1000,0
Отражены затраты по правовой охране созданного результата фармацевтических и доклинических исследований (форма и способ применения лекарственного средства)	27/2/ЛС/2 27/2/ЛС/5	25, 70, 68, 69, 76	100,0
В случае признания права на изобретение отражена сумма патентной пошлины согласно фармацевтических и доклинических исследований	08/4	76	400,0
Закрываются этапы фармацевтических и доклинических исследований согласно актам выполненных работ	08/4	27/2/ЛС/2 27/2/ЛС/5	1600,0
Оприходованы этапы исследований согласно акту о приеме–передаче нематериальных активов	04/ЛС	08/4	2000,0

Источник: собственная разработка на основании нормативных актов [5].

Выводы. Уровень развития предприятия напрямую зависит от степени развития инноваций. Создание нематериальных активов, несомненно, дает предприятию ряд преимуществ – это и выход на международный рынок, и привлечение иностранных инвестиций. Хотя способы приобретения нематериальных активов могут быть различны, однако первым этапом в оценке является определение их себестоимости.

При помощи предлагаемой методики учета появляется возможность выявить долю всех видов затрат на создание стоимости инновационных лекарственных средств, сформировать доходы от научно-исследовательской деятельности, объективно определить экономическую эффективность затрат на создание инновационных продуктов, учитывая при этом передовой международный опыт.

ЛИТЕРАТУРА

1. Государственный стандарт Республики Беларусь СТБ 52.5.01–2011 «Оценка стоимости объектов гражданских прав. Оценка стоимости объектов интеллектуальной собственности» (утвержден постановлением Государственного комитета по стандартизации Республики Беларусь от 20.01.2011 № 2);
2. Авилкина, М.А. Бухгалтерский учет и анализ затрат на создание инновационных продуктов в высших учебных заведениях: состояние и перспективы развития: диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук: 08.00.12: защищена 01.06.11: утверждена 09.11.11 / М.А. Авилкина. – Минск, 2011. – 176 с.
3. Международные стандарты финансовой отчетности / под ред. Л.В. Горбатовой. – М.: Волтерс Клувер, 2006 – 544 с.
4. 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.
5. 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.

THE ACCOUNTING'S IMPROVED METHOD FOR RESEARCH AND DEVELOPMENT OF PHARMACEUTICAL ENTERPRISE

M. LIKHAVIDAVA

Summary

An essential factor for the effective functioning of the pharmaceutical companies is the level of innovations. The peculiarities of costs formation of an innovative drug were analyzed. The development mechanism of an original drug was examined including costs at each stage. It is shown in the form of structural and logical model. The valid method of cost accounting was reviewed & a new method was proposed according to research and development process a pharmaceutical enterprise.

© Лиховидова М.А.

Поступила в редакцию 1 апреля 2012г.