

Проблемы и перспективы оценки научных исследований и разработок в финансовом учете российских компаний

Ярцева Надежда Михайловна, кандидат экономических наук, доцент
Всероссийская академия внешней торговли Минэкономразвития России (г.Москва)

В настоящее время активно идет процесс реформирования российского бухгалтерского (финансового) учета, направленный на конвергенцию российской и международной учетной политики. Внедрение в учетную практику российских компаний принципов международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) предоставит новые возможности российским компаниям в сфере выхода на зарубежные рынки капитала, снижения стоимости привлекаемого капитала, увеличения притока иностранных инвестиций и повышения конкурентоспособности.

В связи с этим представляет интерес анализ различий российской и международной системы учета в части учета и оценки немонетарных активов, в частности, таких нематериальных активов как научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР).

В пп.52-62 международного стандарта МСФО (IAS) 38 особое внимание уделяется внутренне созданным нематериальным активам [4]. Процесс НИОКР разделен на стадию исследований и стадию разработок. В отличие от затрат на разработки, затраты на исследования не признаются в составе себестоимости будущего нематериального актива, так как отсутствует уверенность в положительном результате и получении экономических выгод в будущем. Поэтому расходы, направленные на получение новых научных знаний, не капитализируются и списываются на расходы периода.

В российском стандарте ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» [3] не существует особого подхода к внутренне создаваемым нематериальным активам с точки зрения вопроса их признания. К тому же, российский стандарт не разделяет расходы на их создание на стадии, а лишь перечисляет компоненты затрат, которые включаются в их первоначальную стоимость. Более того, согласно п.3 стандарта ПБУ 17/2002 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», регулируемые им вопросы учета НИОКР вообще не относятся к созданию нематериальных активов [2]. Предполагается, что уже на этапе исследований руководство организации должно знать, какой результат будет получен по их завершении, что на практике трудно осуществимо [5, с.143]. В итоге, в российском стандарте существует пробел в регулировании научно-исследовательских, технологических и экспериментальных работ с целью получения нематериального актива. Как следствие, потенциал российских компаний в деле повышения их стоимости ограничен, ведь текущие затраты на научные исследования и разработки как правило списываются ими в прочие расходы периода в силу существования достаточно жестких условий для их капитализации, а именно наличия документов о выполнении работ и

необходимость демонстрации использования их результатов. Последнее может быть сделано только после завершения исследований и разработок, а, значит, компанией уже списаны затраты на них в прочие расходы текущего отчетного периода.

Таким образом, исходя из более либерального подхода МСФО к вопросу учета внутренне создаваемых нематериальных активов можно сделать вывод, что международная учетная практика преимущественно нацелена на предоставление компаниям возможности всеобъемлющего отражения в отчетности неосязаемых конкурентных преимуществ. Следовательно, растет их привлекательность в глазах внешних пользователей отчетности, упрощая задачу привлечения финансовых ресурсов.

В вопросе оценки нематериальных активов, не полученных извне, а созданных самой организацией, и российская и международная практика исходят из метода исторической стоимости. Иными словами, расходы, непосредственно связанные с процессом создания актива, капитализируются до тех пор, пока он не готов к использованию.

В российском учете понятия внутренне созданного нематериального актива и объекта НИОКР имеют одну и ту же функциональную природу, однако различное документальное оформление. По сути объект НИОКР – это такой же нематериальный актив, на который не было оформлено исключительное право владения. Это может объясняться особенностью российского законодательства или решением самой организации, не пожелавшей регистрировать исключительное право. Поэтому состав затрат, которые могут капитализироваться в стоимость как нематериального актива, так и объекта НИОКР, следует рассматривать в совокупности. Лишь сумма регистрационного взноса не будет включаться в стоимость последнего.

Особое внимание необходимо уделить временному периоду капитализации расходов на создание нематериального актива. Международный стандарт МСФО (IAS) 38 предписывает капитализировать только те затраты, которые понесены на стадии разработок. Исходя из пп.57-62 этого стандарта [4], в качестве разработки нематериального актива можно признать проектировочную, экспериментальную и конструкторскую деятельность, когда техническая осуществимость создания нематериального актива и его способность генерировать будущие экономические выгоды не подлежат сомнению. Для начала капитализации компания должна располагать достаточными ресурсами для завершения проекта, а также иметь намерение его закончить для дальнейшего использования или продажи нематериального актива.

В отличие от международных подходов, в российской учетной практике отсутствует четкость обозначения периода капитализации подобных затрат. С

одной стороны, стандарты ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» и ПБУ 17/2002 «Учет расходов на НИОКР» не ограничивают его только стадией разработок, а значит, расходы на исследования, то есть затраты на получение новых знаний, гипотетически тоже могут включаться в стоимость внутренне созданного нематериального актива или объекта НИОКР. С другой стороны, как уже было отмечено ранее, в п.7 ПБУ 17/2002 выдвигается условие демонстрации применения результатов НИОКР и необходимость наличия документов о проделанной работе [2], что значительно сужает допустимый временной период капитализации затрат на них, указывая на завершающую стадию разработок.

Рассмотрим влияние указанных различий в международном и российском подходах на примере оценки результатов научных исследований и разработок в сфере создания нового лекарственного средства.

Процесс создания лекарства проходит несколько этапов. Сначала определяется цель или объект исследования. Целью может быть разработка лекарства от какого-либо заболевания, объектом же – целевая молекула, в отношении которой и будут проводиться исследования. На втором этапе проводятся доклинические испытания будущего лекарства на животных. Если по их итогам было доказано, что лекарственное средство эффективно и безопасно, то разработчик может переходить к следующей, самой длительной фазе процесса создания лекарства – клиническим испытаниям на людях.

Обычно клинические испытания состоят из трех фаз. В случае успешного завершения первой фазы разработчик переходит ко второй. Назначение второй фазы испытаний – доказать эффективность лекарства в вопросе лечения целевого заболевания или медицинского состояния. Изучаются возможные риски его применения, патологии, определяется эффективная дозировка. После доказательства эффективности лекарственного средства на второй фазе начинается третья фаза испытаний. Здесь главная задача – доказать эффективность и безопасность препарата на большой выборке людей, а также выяснить новые факты о его медицинском применении. Сведения, собранные на третьей фазе, будут использованы в составлении инструкции для нового лекарственного средства.

По завершении третьей фазы разработчику необходимо получить разрешение на коммерциализацию разработанного лекарства в Министерстве здравоохранения РФ. Проводится экспертиза его ожидаемой пользы, возможные риски его применения, предложенные методы контроля его качества, и только в случае ее положительных результатов данной проверки будет получено разрешение. При этом, с даты подачи заявления в Минздрав до получения разрешения может пройти до полугода, ведь, согласно статьям 13 и 14 Федерального закона № 61-ФЗ «Об обращении лекарственных средств», предельный срок его выдачи составляет 160 дней [1].

После получения государственного разрешения лекарственное средство может быть продано на рынке. Одновременно разработчик может проводить клинические испытания четвертой фазы, назначение

которых состоит в сборе дополнительной информации о новом лекарстве, об оптимальных способах его применения, а также о рисках, сопряженных с этим. Выборка участников таких испытаний очень широка и может достигать до нескольких тысяч человек. Этот этап клинических испытаний может проводиться в течение года и даже нескольких лет.

В случае разработки лекарственных средств главный критерий в международном стандарте – это уверенность организации в будущем коммерческом успехе нового лекарства, в том, что он будет генерировать приток экономических выгод. Такая уверенность может иметь место не только после получения доказательств об эффективности и безопасности нового лекарственного средства, но и при высокой вероятности получения государственного разрешения на него. Соблюдение остальных критериев признания затрат на разработки в составе активов отчетности для целей МСФО предполагается автоматическим на этапе завершения клинических испытаний. Среди них – техническая осуществимость проекта, осведомленность о способе его использования или реализации на рынке, наличие достаточных ресурсов для завершения клинических испытаний, способность надежно оценить затраты, которые могут быть капитализированы (МСФО (IAS) 38). Таким образом, стартом для капитализации затрат на научные разработки в целях МСФО можно считать получение государственного разрешения на продажу лекарства или же высокую степень уверенности в его оформлении в будущем (например, если лекарство производится по государственному заказу, или же его экспертиза дала положительный результат).

В российской учетной практике действуют иные правила. Как уже упоминалось, критерии признания затрат на НИОКР в российской системе учета включают требования наличия документального подтверждения завершения работ и демонстрации результатов научных разработок. Такие правила отодвигают стартовый момент капитализации расходов на разработки лекарственных средств на самый финальный уровень, то есть на момент получения государственного разрешения. Как уже отмечалось выше, такое разрешение возможно получить лишь на финальных стадиях клинических испытаний (по завершении третьей или во время четвертой фазы).

Диспропорции в стоимости капитализированных расходов на НИОКР могут быть проиллюстрированы следующими примерами. На конец 2019 года у российской биотехнологической компании «ИСКЧ» балансовая стоимость результатов исследований и разработок, отраженная в отчетности МСФО, была в четыре раза выше, чем аналогичный показатель в отчетности по российским стандартам (419 863 тыс. руб. против 101 819 тыс. руб.) [6], на конец 2018 года у фармацевтической компании «Фармсинтез» – в 1,7 раза выше (654 563 тыс. руб. против 385 638 тыс. руб.) [7].

В условиях закономерной жесткости требований Минздрава РФ к полноте и качеству выполненных исследований, фармацевтические компании зачастую проводят дополнительные испытания для получения государственного разрешения. Такая жест-

кость регуляторных норм в сочетании с общемировой тенденцией роста стоимости разработки новых лекарств означает, что компании несут дополнительные расходы, которые вынуждены списывать на финансовый результат, а не учитывать на балансе в качестве нематериальных активов. Это негативно сказывается на рентабельности их бизнеса и финансовой устойчивости.

Таким образом, в российской учетной практике должна совершенствоваться регламентация включения затрат на самостоятельное создание объектов

НИОКР и нематериальных активов. Необходимо перейти от требования наличия физических доказательств - документов и демонстраций использования будущего актива - к подтверждению экономической целесообразности и реализуемости проекта с использованием бизнес-плана, включающего прогноз поступления денежных потоков от использования результата научных исследований и разработок.

Литература:

1. Федеральный закон «Об обращении лекарственных средств» от 12.04.2010 № 61-ФЗ (в ред. от 13.07.2020г.) [Электронный ресурс] КонсультантПлюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_99350/ (дата обращения 07.09.2020).
2. Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 115н (ред. от 16.05.2016) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" ПБУ 17/02" [Электронный ресурс] / КонсультантПлюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_39968/ (дата обращения 29.08.2020).
3. Приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н (ред. от 16.05.2016) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2007". [Электронный ресурс] / КонсультантПлюс. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/ (дата обращения 29.08.2020).
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы». [Электронный ресурс] Режим доступа: <https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/02/main/ias38.pdf> (дата обращения 29.08.2020).
5. Шмарова Л.В. Бухгалтерский учет расходов на НИОКР / Л.В. Шмарова // Современный учет и аудит: теория, практика, перспективы развития: Материалы Второй международной инновационной научно-практической конференции. – М.: Издательство Московского гуманитарного университета, 2014.
6. ПАО «ИСКЧ» Официальный сайт. [Электронный ресурс] Режим доступа: https://hsci.ru/wp-content/uploads/ifrs/12m2019%20HSCI_IFRS.pdf (дата обращения 10.09.2020).
7. ПАО «Фармсинтез» Официальный сайт. [Электронный ресурс] Режим доступа: http://pharmsynthez.com/?page_id=2382 (дата обращения 10.09.2020).