



Проект финансируется Европейским Союзом

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) Проблемы и решения для фармацевтической отрасли*





Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) Проблемы и решения для фармацевтической отрасли

Предисловие

По мере приближения времени перехода на МСФО, во всем мире компании, акции которых открыто торгуются на бирже, готовятся к переменам. При этом остается много проблем. Например, «стабильная платформа» продолжает изменяться, в то время как в определениях и интерпретациях сохраняются различные «пограничные» области. Кроме того, переход на МСФО влияет не только на составление компаниями отчетности о результатах деятельности, но и на методы их работы, и на восприятие компаний рынками капитала.

Во многих публикациях рассматривалось влияние МСФО в более широком смысле. Однако ни в одной из них до сих пор не рассматривались особые проблемы, с которыми сталкивается фармацевтическая промышленность. Преследуемая нами цель при подготовке данной публикации – подчеркнуть специфичные для отрасли факторы, которые необходимо учитывать, и дать оценку наиболее оптимальным решениям в области бухгалтерского учета в контексте перехода на новые стандарты. Для полноты картины мы включили два дополнительных раздела: первый из них касается объединения предприятий, а второй – практических аспектов внедрения МСФО.

Саймон Френд

Руководитель
Международной группы по
оказанию услуг
фармацевтическим компаниям



Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) Проблемы и решения для фармацевтической отрасли

Оглавление

Введение	1
Стоимостная цепочка и вопросы, связанные с бухгалтерским учетом по МСФО	4
Технические решения	5
1 Капитализация издержек, связанных с внутренней разработкой: выбор времени	5
2 Капитализация издержек, связанных с внутренней разработкой, когда на аналогичном рынке было получено разрешение регулирующих органов	6
3 Капитализация издержек, связанных с разработкой, для дженериков	7
4 Издержки, связанные с разработкой, после удовлетворения критериев капитализации	7
5 Примеры издержек, связанных с разработкой	8
6 Срок полезного использования нематериальных активов	9
7 Начало начисления амортизации	9
8 Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования	10
9 Признаки и момент снижения стоимости нематериальных активов	10
10 Обмен нематериальных активов без продолжения участия	11
11 Обмен нематериальных активов с продолжением участия	11
12 Учет поступлений котирующихся акций в обмен на патент	12
13 Учет поступлений не котирующихся акций в обмен на патент	12
14 Учет поступления акций, на торговлю которыми распространяются ограничения, в обмен на патент	13
15 Сложный механизм для договоров о внутреннем лицензировании, включая капитализацию	14
16 Авансовые платежи для проведения исследований, с доступом к исследованиям	14
17 Платежи для проведения исследований	15
18 Платежи, полученные для проведения разработок	15
19 Авансовые платежи, полученные для проведения разработок: первоначальное признание	16
20 Авансовые платежи, полученные для проведения разработок: промежуточное признание	16
21 Авансовые платежи, полученные для проведения разработок: завершение	17



Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) Проблемы и решения для фармацевтической отрасли

Введение

Начиная с 1 января 2005 года, в странах – членах Европейского Союза (ЕС) компании, чьи акции котируются на бирже, будут обязаны соблюдать Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) при подготовке своей консолидированной финансовой отчетности. То же самое относится к компаниям, зарегистрированным на бирже, из ряда других стран, включая Австралию, Россию и некоторые ближневосточные и африканские страны, в которых соблюдение МСФО также является обязательным. Эти изменения приведут к серьезным проблемам для предприятий, которые в настоящее время составляют отчетность в соответствии с национальными общепринятыми принципами бухгалтерского учета (ОПБУ). Для составления сопоставимой промежуточной финансовой отчетности и для правильного управления ожиданиями заинтересованных лиц, компаниям нужно понять влияние МСФО прежде, чем новые правила фактически вступят в силу.

Изменения в МСФО

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) подготовил «стабильную платформу» для перехода на МСФО, разработав комплексную программу, учитывающую объединение предприятий, платежи, основанные на акциях, краткосрочное сближение с US GAAP, а также усовершенствование целого ряда существующих стандартов. Несколько фармацевтических компаний уже составляют отчетность по МСФО. Но гораздо большее количество фармацевтических компаний присоединятся к ним в 2005 году – и различия в степени готовности к переходу будут определять содержание дискуссии о методах применения новых стандартов и дополнений к ранее принятым.

Определение более широких вопросов

Некоторые из вопросов, влияющих на фармацевтические компании, являются общими для компаний, работающих в других отраслях. К ним относятся:

- **Вознаграждение на основе акций:** Размеры вознаграждений за основанные на справедливой стоимости опционы рассчитываются по состоянию на дату предоставления и признаются в течение периода, на который они предоставлены. Вероятно, это окажет большое влияние как на крупные международные фармацевтические компании, так и на компании, находящиеся на этапе развития, которые выплачивают вознаграждение сотрудникам в форме опционов на акции или за счет других схем, основанных на долевыми инструментах.
- **Объединение предприятий:** Все операции объединения предприятий должны учитываться с использованием метода приобретения. Активы и обязательства должны признаваться по справедливой стоимости и по

гудвиллу; нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования и нематериальные активы, не готовые для целевого использования, необходимо будет ежегодно капитализировать и анализировать на предмет снижения их стоимости.

- **Финансовые инструменты и производные финансовые инструменты:** Большинство финансовых инструментов, включая производные, должны учитываться в финансовой отчетности по справедливой стоимости, причем изменение стоимости относится либо на доходы, либо на изменение величины уставного капитала, в зависимости от инструмента. Кроме того, компании должны будут указывать и определять стоимость встроенных производных инструментов.
- **Пенсии:** Взносы в пенсионный фонд, уплачиваемые работодателем, должны отражаться в бухгалтерском балансе с использованием актуарной оценки. Возникающие в результате этого чистые пенсионные активы или обязательства могут быть значительными, и связанные с этим изменения в признании пенсионных расходов могут значительно отличаться от расходов, основанных на вкладах работодателей в пенсионные схемы.

Вопросы, специфичные для отрасли

Другие вопросы являются специфичными для фармацевтического сектора и могут быть связаны с отраслевой стоимостной цепочкой (см. стр. 4).

Нематериальные активы

Одной из областей, представляющих особый интерес для крупных фармацевтических компаний, является порядок учета нематериальных активов. Компании, в настоящее время составляющие отчетность в соответствии с МСФО, уже определили принципы капитализации расходов, связанных с разработками, выполненными своими силами. Однако изменения в IAS38 приводят к возникновению различий в порядке учета расходов, связанных с приобретенными разработками, выполненными сторонними организациями. Это привело к большим спорам внутри отрасли.

Полагаем, что капитализация расходов, связанных с внутренними разработками, должна начинаться не позднее даты подачи документов на получение окончательного разрешения от научных регулирующих органов; эта точка зрения основана на коэффициенте успешного получения разрешения от регулирующих органов после направления документов – и на предшествующем ему коэффициенте провала. В новой редакции IAS38 указаны шесть критериев, каждый из которых должен быть соблюден, прежде чем предприятие сможет капитализировать расходы, связанные с внутренними разработками; после этого капитализация таких расходов является обязательной. Необходимо придерживаться следующего общего правила:

- *Техническая целесообразность завершения нематериального актива с тем, чтобы можно было его использовать:* Доказательство технической целесообразности новых веществ до подачи документов в регулирующие органы для получения окончательного разрешения может быть связано с трудностями, которые, однако, можно преодолеть. Необходимо учитывать характер препарата. Например, имеет ли этот препарат доказанное лечебное воздействие, использует ли он подтвержденные методы лечебного воздействия? Или это лекарство, на которое существует значительный неудовлетворенный спрос, и которое поэтому может быть благосклонно воспринято регулирующими органами? В некоторых случаях вероятность получения разрешения от регулирующих органов будет ясна уже по результатам третьего этапа клинических испытаний, и капитализация может начаться после этого. В других случаях недавний опыт с получением разрешений от регулирующих органов может ставить под сомнение определение вероятности получения разрешения, и, возможно, дополнительные расходы, связанные с разработкой, придется отнести на издержки.
- *Наличие достаточных технических, финансовых и других ресурсов для завершения разработки и для использования или продажи нематериального актива:* Этот критерий должен учитываться для каждого отдельного проекта и организации путем изучения планов реализации проекта и рассмотрения вопроса об их жизнеспособности, учитывая историю реализации организацией таких проектов.
- *Способность корректно определять расходы, относимые на нематериальный актив, в ходе его разработки:* Руководство должно располагать системами, способными собирать данные с целью дифференциации издержек, связанных с разработкой, от исследовательских издержек и других издержек. Какие-либо конкретные соображения относительно применения этого критерия к фармацевтической компании отсутствуют.

В любом случае, факт направления документов на получение окончательного разрешения от регулирующих органов дает весомые основания допускать, что руководство считает препарат целесообразным с технической точки зрения, хотя сам факт подачи заявления или допущения не обязательно являются достаточными причинами. Вне зависимости от того, какую оценку делает руководство, эта оценка должна последовательно применяться. Например, решение о начале производства запасов или начале маркетинговой кампании является убедительным доказательством того, что руководство считает получение разрешения вероятным; поэтому это требование выполнено.

- *Намерение завершить создание нематериального актива и использовать или продать его:* Для фармацевтических компаний нет каких-либо конкретных соображений в отношении этого критерия. Поэтому намерение руководства завершить проект разработки необходимо будет оценивать индивидуально для каждого предприятия и для каждого проекта (например, составление конкретного плана, выделение ресурсов для проекта или заключение других контрактов в связи с проектом).
- *Способность использовать или продать нематериальный актив:* Выполнение этого требования может быть доказано до направления документов с целью получения разрешения от регулирующих органов, если, например, другие структуры активно заинтересованы в приобретении препарата, или если у компании имеются маркетинговые оценки, показывающие сбытовой потенциал препарата, как только он будет одобрен. Исключением является тот случай, если компания получила разрешение от регулирующего органа в отношении того и или иного препарата, но она не обладает производственными мощностями или маркетинговыми ресурсами для производства и продажи такого препарата (и не может получить к ним доступ).
- *Нематериальный актив будет приносить вероятные будущие экономические выгоды, или будут доказаны существование рынка или полезность актива, если он будет использоваться внутри компании:* Фармацевтические компании разрабатывают препараты для удовлетворения конкретных терапевтических потребностей. Они оценивают потенциальный рынок для этих препаратов на различных этапах разработки и постоянно проводят повторную оценку для того, чтобы убедиться в том, что продолжение работы над препаратом имеет экономический смысл. Например, на рынок могли выйти конкурирующие препараты, или их коммерческий потенциал или вероятность получения одобрения в отношении этих препаратов снизились под влиянием других факторов. Все эти нюансы необходимо учитывать.

Факторы, которые необходимо принимать во внимание при оценке запасов до получения разрешения в отношении продукта, аналогичны вышеуказанным факторам в отношении капитализации издержек, связанных с разработкой. Например, утверждения, доказывающие вероятность получения экономических выгод, будут влиять и на оценку запасов, и на решение о капитализации издержек, связанных с разработкой.

Сотрудничество и стратегические альянсы

В дополнение к программам внутренних исследований и разработок, многие фармацевтические компании также сотрудничают и вступают в стратегические альянсы с другими организациями, ведущими исследования в области здравоохранения. Преимущества могут быть значительными. Биотехнологические компании часто ведут разработки перспективных веществ, но им необходим доступ к денежным средствам, производственному и маркетинговому опыту. В результате, фармацевтические компании могут расширить свой продуктовый ряд. Также довольно часто встречаются сделки между двумя фармацевтическими компаниями, поскольку они все больше сосредотачиваются на основных терапевтических областях и на ключевых территориях и отказываются от непрофильной продукции с целью повышения собственной производительности, эффективности и способности к инновациям.

Расширяется не только объем сотрудничества между компаниями внутри отрасли, но и сами эти отношения становятся более сложными. Обычно они включают в себя такие элементы, как финансирование исследований (платные услуги, финансирование проектов по установленным нормативам), совместная разработка (разделение расходов), совместный маркетинг и совместное продвижение (участие в прибылях), традиционное внутреннее лицензирование (авансовые и поэтапные платежи и роялти), инвестиции в долевые инструменты и(или) приобретение продукции, кредиты (конвертируемые, невзыскиваемые, необеспеченные), обмены продуктами и сочетания вышеизложенного.

Компании, участвующие в подобных проектах, должны рассмотреть вопрос о методах учета и раскрытия расходов и доходов от такой деятельности. Это означает понимание экономической сущности каждой схемы, включая права и обязательства всех сторон; использование бухгалтерских методов, которые соответствуют определенной экономической сущности, а также соблюдение правил, касающихся расходов, связанных с разработкой, нематериальными активами и признанием выручки.

Далее мы предлагаем рассмотреть некоторые последствия учета коммерческих операций согласно МСФО и приводим простые примеры различных технических проблем и возможные методы их решения. Мы также рассмотрели влияние МСФО на объединение предприятий, процесс перехода на новые стандарты и внедрение изменений в деятельность с тем, чтобы они стали повседневной практикой.

Однако предусмотреть каждый случай, очевидно, будет невозможно, и здесь необходимо предостеречь читателя.

Многие из описанных нами решений основаны на упрощенных вариантах зачастую сложных ситуаций. Эти решения предназначены служить в качестве ориентировочного руководства. В действительности каждая ситуация должна оцениваться индивидуально и по своему существу. В частности, вопросы, касающиеся признания выручки, сильно зависят от обстоятельств каждой сделки.

Кроме того, мы не ставим перед собой задачу составить полный свод МСФО или недавних изменений в МСФО. В разделе нашего сайта, посвященном МСФО, содержится обновленная информация о деятельности Комитета по МСФО в данной области (www.pwc.com/ifrs). Все компании, к которым будут применяться новые стандарты, также должны следить за развитием событий в тех областях, которые имеют для них особое значение.

Надеемся, что предлагаемый материал будет полезным для понимания вопросов, которые окажут значительное влияние на фармацевтические компании. Понимание этих вопросов и разработка правильных решений для вашего конкретного предприятия будут чрезвычайно важны для выполнения требований новых стандартов, поддержания эффективных отношений с инвесторами и, в конечном итоге, для поддержания высоких результатов работы и конкурентоспособности вашей компании.

Саймон Френд

Партнер

Стефани Хайд

Директор

Стоимостная цепочка и вопросы, связанные с бухгалтерским учетом по МСФО

Капитализация и амортизация

- Капитализация издержек, связанных с внутренней разработкой: выбор времени
- Капитализация издержек, связанных с внутренней разработкой, когда на аналогичном рынке было получено разрешение регулирующих органов
- Капитализация издержек, связанных с разработкой дженериков
- Издержки, связанные с разработкой, после выполнения критериев капитализации
- Примеры издержек, связанных с разработкой
- Срок полезного использования нематериальных активов
- Начало начисления амортизации
- Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования
- Признаки и момент снижения стоимости нематериальных активов

НИОКР, финансируемые из внешних источников

- Обмен нематериальных активов без продолжения участия
- Обмен нематериальных активов с продолжением участия
- Учет поступлений котирующихся акций в обмен на патент
- Учет поступлений не котирующихся акций в обмен на патент
- Учет поступления акций, на торговлю которыми распространяются ограничения, в обмен на патент
- Сложный механизм для договоров о внутреннем лицензировании, включая капитализацию
- Авансовые платежи для проведения исследований, с доступом к исследованиям
- Платежи для проведения исследований

Вопросы, связанные с НИОКР

- Платежи, полученные для проведения разработок
- Авансовые платежи, полученные для проведения разработок: первоначальное признание
- Авансовые платежи, полученные для проведения разработок: промежуточное признание
- Авансовые платежи, полученные для проведения разработок: завершение
- Безвозмездный платеж за проведение исследования
- Кредиты, полученные в научно-исследовательских целях
- Составление сегментной отчетности о внутренних исследованиях и разработках
- Составление сегментной отчетности о внешних исследованиях и разработках
- Порядок учета пробных партий в разработках

Производство

- Балансовая стоимость основных средств
- Порядок учета аттестационных партий
- Балансовая стоимость запасов
- Порядок учета поставок для разработок
- Порядок учета запасов препаратов, разработанных внутри фирмы
- Порядок учета запасов дженериков, разработанных внутри фирмы

Продажи и маркетинг

- Рекламные расходы и расходы по продвижению
- Представление расходов, связанных с совместным маркетингом
- Представление доходов, связанных с совместным маркетингом

НИОКР

Производство

Продажи и маркетинг



Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) Проблемы и решения для фармацевтической отрасли

Технические решения

1 Капитализация издержек, связанных с внутренней разработкой: выбор времени

Исходная информация

Сценарий 1: Фармацевтическая организация разрабатывает вакцину от ВИЧ, которая успешно прошла первый и второй этапы клинических испытаний. Сейчас препарат проходит третий этап клинических испытаний. Руководство все еще серьезно обеспокоено вопросом получения разрешения от регулирующих органов и поэтому еще не приступило к изготовлению или маркетингу вакцины.

Должна ли организация начать капитализацию издержек, связанных с разработкой, на этом этапе?

Сценарий 2: Фармацевтическая организация разрабатывает вакцину от ВИЧ, которая успешно прошла первый и второй этапы клинических испытаний. Сейчас завершается третий этап клинических испытаний. Этот препарат аналогичен лекарственным средствам, успешно разработанным компанией в прошлом, и руководство полагает, что он будет благосклонно воспринят регулирующим органом, поскольку он удовлетворяет значительный спрос на препараты подобного рода. Организация также начала изготовление запаса этого препарата.

Должно ли руководство начать капитализацию издержек, связанных с разработкой?

Руководящие принципы по этому вопросу

Издержки, связанные с разработкой, капитализируются в качестве нематериального актива в случае удовлетворения всех указанных далее критериев [IAS38R.57]:

- а.** Техническая целесообразность завершения актива с тем, чтобы он использовался или продавался;

- б.** Организация намерена завершить актив, а затем использовать или продать его;
- с.** Способность использовать или продать актив;
- д.** Актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды и продемонстрирует существование рынка или полезность актива, если планируется его использование внутри организации;

- е.** Наличие достаточных технических, финансовых и других ресурсов для завершения разработки и использования или продажи актива; и

- ф.** Способность точно измерять издержки, относимые на нематериальный актив.

Отсутствует определенная начальная точка для капитализации издержек, связанных с внутренней разработкой. Руководство должно поступать по собственному усмотрению, исходя из фактов и обстоятельств каждого проекта.

Однако явный признак удовлетворения организацией всех вышеуказанных критериев возникает тогда, когда организация направляет пакет документов в регулирующие органы для получения окончательного одобрения. Это – самый очевидный момент, в который техническая целесообразность завершения актива является доказанной [IAS38R.57(а)], и продемонстрировать соблюдение этого критерия наиболее трудно.

Поэтому во многих (но не во всех) обстоятельствах направление пакета документов в регулирующий орган для получения окончательного разрешения от научного регулирующего органа будет являться начальной точкой капитализации.

Решение

Компания, упомянутая в сценарии 1, не должна капитализировать свои последующие издержки, связанные с разработкой, поскольку она не выполнила все критерии капитализации, изложенные МСФО. Компания, упомянутая в сценарии 2, должна капитализировать свои последующие издержки, связанные с внутренней разработкой, поскольку, по всей видимости, она удовлетворила эти критерии.

2 Капитализация издержек, связанных с внутренней разработкой, когда на аналогичном рынке было получено разрешение регулирующих органов

Исходная информация

Сценарий 1: Фармацевтическая организация получила разрешение научного регулирующего органа в отношении нового препарата для лечения заболеваний дыхательной системы в стране Агара. В настоящее время она осуществляет дополнительные процедуры, связанные с разработкой, с целью получения разрешения в стране Белан.

Руководство полагает, что получение разрешения регулирующих органов на таком вторичном рынке является формальностью. Договоры о взаимном признании и прошлый опыт свидетельствуют о том, что органы власти редко отказывают в предоставлении разрешения в отношении любого нового препарата, уже одобренного в Агаре.

Сценарий 2: Фармацевтическая организация получила разрешение научного регулирующего органа в отношении нового препарата для лечения СПИДа в стране Спартек и осуществляет дополнительные процедуры, связанные с разработкой, с целью получения разрешения в стране Осеана.

Опыт показывает, что для удовлетворения требований, предъявляемых научными регулирующими органами Осеаны, потребуются значительные дополнительные клинические испытания. Некоторые препараты, принятые в Спартеке, не были допущены к продаже в Осеане даже после дополнительных клинических испытаний.

Решение

Компания из сценария 1 должна капитализировать любые дополнительные издержки, связанные с разработкой. Представляется, что критерий технической целесообразности в стране Белан был выполнен, поскольку регистрация в высшей степени вероятна, и, по всей видимости, барьеры на пути получения разрешения регулирующих органов будут низкими.

И наоборот, компания из сценария 2 не должна капитализировать дополнительные издержки, связанные с разработкой. Она не может доказать соблюдение критерия технической целесообразности, если регистрация на другом рынке требует значительных усилий, и одобрение препарата на одном рынке не обязательно приведет к получению разрешения на другом рынке.

Два вышеуказанных сценария показывают две диаметрально противоположные ситуации. В первом сценарии получение разрешения от регулирующего органа рассматривается как простая формальность, поэтому издержки, по всей вероятности, будут незначительными. Во втором сценарии получение разрешения от регулирующих органов совсем не гарантировано, и поэтому издержки не должны капитализироваться. Существование реального обязательства по осуществлению деятельности с целью получения дополнительного разрешения от научных регулирующих органов указывает на то, что такие издержки, связанные с разработкой, не могут капитализироваться.

Следует ли в обоих сценариях капитализировать издержки, связанные с разработкой? (В обоих сценариях мы допустили, что все остальные критерии, упомянутые в пункте 57 IAS38R (новая редакция), были удовлетворены).

Руководящие принципы по этому вопросу

Издержки, связанные с разработкой, капитализируются в качестве нематериального актива, если все без исключения критерии [IAS38R.57] будут удовлетворены, а именно:

- a. Техническая целесообразность завершения создания актива такова, что он будет использоваться или продаваться;
- b. Организация намерена завершить создание актива, а затем использовать или продать его;
- c. Способность использовать или продать актив;
- d. Актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды и продемонстрирует существование рынка или свою полезность, если планируется его использование внутри организации;
- e. Наличие достаточных технических, финансовых и других ресурсов для завершения разработки и использования или продажи актива; и
- f. Способность корректно оценивать издержки, относимые на нематериальный актив.

3 Капитализация издержек, связанных с разработкой, для дженериков

Исходная информация

Фармацевтическая организация разрабатывает непатентованный вариант болеутоляющего препарата, который продавался на рынке другой компанией в течение многих лет. Техническая целесообразность актива уже установлена, поскольку это – непатентованный вариант продукта, который уже был одобрен, и его химическая эквивалентность уже была доказана. Юристы, консультирующие организацию, не ожидают никаких значительных трудностей, способных задержать процесс получения разрешения регулирующего органа на продажу препарата.

Должно ли в этот момент руководство капитализировать издержки, связанные с разработкой? (Для следующего сценария делается допущение о том, что все остальные условия, содержащиеся в пункте 57 IAS38R, были выполнены).

Решение

Отсутствует определенная начальная точка капитализации; руководство должно самостоятельно принять решение, исходя из фактов и обстоятельств каждого проекта разработки. В данном сценарии вероятно, что коммерческое разрешение регулирующего органа будет получено и, поскольку остальные критерии, указанные в IAS38R.57, были удовлетворены, руководство должно начать капитализацию внутренних издержек, связанных с разработкой.

Руководящие принципы по этому вопросу

Издержки, связанные с разработкой, капитализируются в качестве нематериального актива, если все без исключения критерии [IAS38R.57] будут удовлетворены, а именно:

- a. Техническая целесообразность завершения создания актива такова, что он будет использоваться или продаваться;
- b. Организация намерена завершить создание актива, а затем использовать или продать его;
- c. Способность использовать или продать актив;
- d. Актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды и продемонстрирует существование рынка или свою полезность, если планируется его использование внутри организации;
- e. Наличие достаточных технических, финансовых и других ресурсов для завершения разработки и использования или продажи актива; и
- f. Способность корректно оценивать издержки, относимые на нематериальный актив.

4 Издержки, связанные с разработкой, после удовлетворения критериев капитализации

Исходная информация

Сценарий 1: Фармацевтическая организация MagicCure получила разрешение от научного регулирующего органа в отношении нового препарата для лечения заболеваний дыхательной системы и в настоящее время несет издержки, связанные с обучением своего торгового персонала и с проведением маркетинговых исследований.

Сценарий 2: Фармацевтическая организация DeltaB приняла решение о том, что она удовлетворила шесть критериев капитализации в отношении инструмента для отпуска вакцины. Она продолжает нести расходы в отношении данного инструмента для добавления новой функциональности. По завершении разработки этого прибора потребуется новое разрешение научного регулирующего органа.

Решение

MagicCure должна списывать на расходы коммерческие и маркетинговые издержки, например, на обучение торгового персонала или проведение маркетинговых исследований. Этот вид издержек не создает, не производит и не подготавливает актив к целевому использованию. Издержки, связанные с обучением персонала, продажами и администрированием не должны капитализироваться [IAS38R.67].

DeltaB не должна капитализировать расходы, которые она несет с целью добавления новой функциональности, поскольку для добавления новой функциональности потребуется направление пакета документов для получения нового разрешения научного регулирующего органа. Это требование подразумевает, что техническая целесообразность измененного прибора не была обоснована.

Должны ли руководители MagicCure и DeltaB капитализировать эти издержки?

Руководящие принципы по этому вопросу

Издержки, связанные с разработкой, капитализируются в качестве нематериального актива в случае удовлетворения критериев, определенных в IAS38R. Капитализированные издержки – это все издержки, непосредственно относящиеся к продукту и необходимые для создания, производства и подготовки актива для того, чтобы он мог функционировать в предусмотренном руководством порядке [IAS38R.66].

5 Примеры издержек, связанных с разработкой

Исходная информация

Лаборатория разрабатывает препарат для лечения SARS. Руководство приняло решение о том, что он удовлетворяет критериям, указанным в IAS38R.57, и что поэтому некоторые издержки, связанные с разработкой, должны капитализироваться. Но руководство не уверено в том, какие расходы можно капитализировать.

Какие виды издержек могут рассматриваться в качестве расходов, связанных с разработкой, в фармацевтической отрасли?

Руководящие принципы по этому вопросу

Разработкой является применение результатов исследований или других знаний к любому плану или проекту производства нового продукта до начала коммерческого производства или использования этого продукта [IAS38R.8].

Решение

Руководство должно рассмотреть следующие издержки, связанные с разработкой, при условии, что критерии капитализации издержек, связанных с разработкой, были выполнены [IAS38R.57]:

- Медицинские материалы, используемые при разработке препарата и в ходе клинических испытаний;
- Выплаты персоналу, занимающемуся исследованиями и испытаниями, включая пособия, уплачиваемые сотрудникам организации, занятым исключительно на данном проекте;
- Вознаграждение, уплачиваемые пациентам или их родственникам;
- Непосредственно относимые издержки, например, плата за передачу законного права и амортизация патентов и лицензий, которые используются для создания актива;
- Накладные расходы, которые непосредственно относятся на разработку актива и могут распределяться на обоснованной и последовательной основе; например, распределение расходов по амортизации основных средств или арендной плате;
- Юридические расходы, понесенные в связи с подачей документов в органы власти;
- Страховые расходы в отношении рисков возникновения неожиданных побочных эффектов у пациентов, участвующих в клинических испытаниях;
- Проектирование, построение и тестирование прототипов и моделей; и
- Проектирование, построение и эксплуатация опытного оборудования, не имеющего экономически целесообразного масштаба для коммерческого производства, в том числе непосредственно относимые расходы на заработную плату рабочих и служащих.

6 Срок полезного использования нематериальных активов

Исходная информация
Исходная информация о сроке полезного использования должна начинаться с 1 марта 20X4 года. Амортизация должна начинаться с 1 марта 20X4 года. До этого момента не реже одного раза в год необходимо проводить проверку стоимости нематериального актива на предмет его снижения. Амортизируемая часть нематериального актива должна систематически относиться на расходы в течение срока полезного использования, определенного с наибольшей степенью точности [IAS38R.79].

Какие факторы должно учитывать руководство при оценке срока полезного использования капитализированных издержек, связанных с разработкой (включая постоянную переоценку сроков полезного использования)?

Руководящие принципы
Руководящие принципы, которыми актив является доступным для использования. Амортизируемая часть нематериального актива должна систематически относиться на расходы в течение срока полезного использования, определенного с наибольшей степенью точности [IAS38R.79].

Срок полезного использования определяется как период времени, в течение которого организация предполагает использовать актив [IAS38R.7].

Руководство должно провести оценку срока полезного использования нематериального актива в момент его принятия к учету, которая впоследствии должна ежегодно проводиться [IAS38R.].

Решение

Руководство должно рассмотреть целый ряд факторов, которые применимы ко всем отраслям, при определении срока полезного использования любого нематериального актива. Дополнительно следует учесть факторы, специфичные для отрасли, а именно:

- Срок действия патентного права или лицензии на продукт;
- Избыточность аналогичных препаратов или приборов в связи с изменениями рыночных предпочтений;
- Влияние неблагоприятного общественного мнения о торговой марке (например, значительное снижение объема продаж в результате побочных эффектов, вызываемых продуктом, или в результате отзыва продукта);
- Неблагоприятные судебные решения по искам, предъявленным пользователями продукта;
- Решения регулирующих органов в отношении патентных прав или лицензий;
- Разработка новых препаратов для лечения того же самого заболевания;
- Изменения, делающие продукт неэффективным (например, мутация вируса, вызывающего заболевание, что делает вирус более устойчивым к препарату); и
- Изменения или ожидаемые изменения долей участия или правил возмещения со стороны страховых компаний, программы Medicare или правительств в отношении лекарств и других медицинских продуктов.

7 Начало начисления амортизации

Исходная информация

1 января 20X3 года фармацевтическая организация приобрела соединение, находящееся в разработке, за 5 млн. долл. США. Организация амортизирует свои нематериальные активы по линейному принципу в течение приблизительного срока полезного использования актива. Организация получает разрешение от регулирующего органа и разрешение на маркетинг 1 марта 20X4 года и начинает использовать вещество в своем производственном процессе 1 июня 20X4 года.

Когда организации следует начать амортизацию своих нематериальных активов?

Решение

, вне зависимости от наличия каких-либо признаков снижения стоимости [IAS36R.10(a)].

Руководящие принципы по этому вопросу

Амортизация любого актива начинается в тот момент, когда он становится доступным для использования. Актив должен находиться в таком месте и в таком состоянии, которое необходимо для его функционирования в порядке, предусмотренном руководством [IAS38R.97].

8 Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного

использования

Исходная информация

Руководство фармацевтической организации определило существование нематериального актива, который, по ее мнению, имеет неопределенный срок полезного использования. Руководство приняло решение не амортизировать его.

Может ли руководство рассматривать такой актив как имеющий неопределенный срок полезного использования, и каким образом руководство должно учитывать его?

Решение

Действительно, руководство может рассматривать любой актив в качестве имеющего неопределенный срок полезного использования в соответствии с IAS38R. Однако, даже если актив не амортизируется, руководство обязано проверять его на предмет снижения стоимости, ежегодно сравнивая его восстановительную стоимость с его балансовой стоимостью, и в любое время, когда появляется признак возможного снижения стоимости нематериального актива [IAS36R.10(a)].

Фармацевтические нематериальные активы, которые могут рассматриваться в качестве имеющих неопределенный срок полезного использования, могут включать в себя приобретенные торговые марки или дженерики. Технический прогресс и медицинская наука сократят количество ситуаций, в которых можно будет считать, что нематериальные активы имеют неопределенный срок полезного использования. Поскольку сроки действия патентов ограничены, фармацевтическая продукция может иметь неограниченный срок полезного использования только в исключительных случаях.

Примечание: При существующих МСФО, срок полезного использования любого нематериального актива может быть очень длительным, но он всегда имеет свой конец. Руководство может не согласиться с допускаемым в стандарте сроком полезного использования в 20 лет, однако окончание срока полезного использования всегда должно быть определенной величиной [IAS38.79].

Руководящие принципы

по этому вопросу

Любой нематериальный актив может рассматриваться как имеющий неопределенный срок полезного использования при отсутствии обозримого предела времени, в течение которого актив, по обоснованным ожиданиям, будет создавать положительные денежные потоки для организации [IAS38R.88].

9 Признаки и момент снижения стоимости нематериальных активов

Исходная информация

Фармацевтическая организация капитализировала стоимость приобретения продукта для лечения заболеваний дыхательной системы на третьем этапе разработки, который она не амортизирует, поскольку он не доступен для использования.

Какие признаки снижения стоимости должно учитывать руководство?

Руководящие принципы

по этому вопросу

Организация должна оценить, существует ли какой-либо признак снижения стоимости актива по состоянию на каждую дату составления отчетности [IAS36R.9]. Вне зависимости от наличия какого-либо признака снижения стоимости актива, организация также должна ежегодно проводить проверку на предмет снижения стоимости нематериального актива, который еще не доступен для использования [IAS36R.10].

Решение

В пункте 12 IAS36R предусматривается минимальный набор потенциальных признаков, которые руководство должно учитывать при оценке снижения стоимости нематериального актива. Руководство фармацевтических организаций также должно учитывать другие показатели, специфичные для фармацевтической отрасли, в том числе:

- Разработка конкурирующего препарата;
- Изменение законодательных актов, касающихся патентов, прав или лицензий;
- Лекарство перестает быть эффективным после мутации заболевания, для лечения которого оно предназначено;
- Прогресс в области медицины и(или) технологиях, который влияет на способы лечения;
- Объем продаж находится на уровне ниже прогнозируемого;
- Влияние общественного мнения на торговые марки;
- Изменение сроков полезного использования аналогичных активов;
- Отношения с другими нематериальными или материальными активами; и
- Изменения или ожидаемые изменения долей участия или правил возмещения со стороны страховых компаний, программы Medicare или правительств в отношении лекарств и других медицинских продуктов.

10 Обмен нематериальных активов без продолжения участия

Исходная информация

Фармацевтическая организация Egram разрабатывает соединение для вакцины от гепатита. Фармацевтическая организация Fiorel разрабатывает соединение для вакцины от кори. Egram и Fiorel заключают договор об обмене двумя продуктами. Egram и Fiorel не будут продолжать участвовать в продуктах, которые они продали. Справедливая стоимость соединения Egram была оценена в 3 млн. евро, а его балансовая стоимость – 0,5 млн. евро.

Каким образом руководство Egram должно учитывать обмен вакцинами (представляющими собой интеллектуальную собственность)?

Руководящие принципы

по этому вопросу

Любой нематериальный актив может быть приобретен в обмен на любой актив или активы в натуральной форме, или на сочетание активов в денежной и натуральной форме. Стоимость приобретенного нематериального актива оценивается по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда (а) обменная сделка является некоммерческой по существу, или когда (b) не представляется возможным обоснованно оценить справедливую

Решение

Руководство Egram должно признать полученное соединение по справедливой стоимости переданного соединения, которая составляет 3 млн. евро. Также руководство должно признать доход, полученный в результате обмена, в размере 2,5 млн. евро (3 млн. евро – 0,5 млн. евро), поскольку участие в этом препарате прекращено.

стоимость ни получаемого, ни отдаваемого активов [IAS38R.45].

Наличие коммерческой основы у любой обменной сделки определяется с учетом той степени, в которой, как ожидается, изменятся будущие денежные потоки. Любая обменная сделка имеет коммерческую основу, если [IAS38R.46]:

- a. риск, сроки и размер денежных потоков от полученного актива отличаются от риска, сроков и размера денежных потоков от переданного актива; или
- b. специфичная для компании стоимость части деятельности компании, на которую влияет эта сделка, меняется в результате обмена; и
- c. разница в пунктах (a) или (b) является значительной по отношению к справедливой стоимости обменных активов.

Справедливая стоимость отданного актива используется для оценки величины издержек, за исключением случаев, когда справедливая стоимость полученного актива более очевидна [IAS38R.47].

11 Обмен нематериальных активов с продолжением участия

Исходная информация

Организация Giant разрабатывает соединение для вакцины от гепатита. Организация Hercules разрабатывает соединение для вакцины от кори. Giant и Hercules заключают договор об обмене этими двумя продуктами. По условиям договора Giant сохранит права на маркетинг своего препарата во всех азиатских странах. Справедливая стоимость соединения Giant была оценена в 3 млн. долл. США, включая 0,2 млн. долл. США в отношении прав на маркетинг в Азии. Балансовая стоимость соединения составляет 0,5 млн. долл. США.

Каким образом руководство Giant должно учитывать обмен вакцинами (представляющими собой интеллектуальную собственность), допуская, что сделка имеет коммерческую основу?

Руководящие принципы

по этому вопросу

Любой нематериальный актив может быть приобретен в обмен на любой актив или активы в натуральной форме, или на сочетание активов в денежной и натуральной форме. Стоимость приобретенного нематериального актива оценивается по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда (а) обменная сделка является некоммерческой по существу, или когда (b) не представляется возможным обоснованно оценить справедливую

Решение

Руководство Giant должно признать полученное соединение по справедливой стоимости отданного соединения, которая составляет 2,8 млн. долл. США (3,0 млн. долл. США – 0,2 млн. долл. США). Справедливая стоимость в размере 0,2 млн. долл. США, относящаяся к маркетинговым правам, исключается из расчета, поскольку эти права не были проданы. Руководство должно признать доход от обмена в размере 2,3 млн. долл. США (2,8 млн. долл. США – 0,5 млн. долл. США).

стоимость ни получаемого, ни отдаваемого активов [IAS38R.45].

Наличие коммерческой основы у любой обменной сделки определяется с учетом той степени, в которой, как ожидается, изменятся будущие денежные потоки. Любая обменная сделка имеет коммерческую основу, если [IAS38R.46]:

- a. риск, сроки и размер денежных потоков от полученного актива отличаются от риска, сроков и размера денежных потоков от переданного актива; или
- b. специфичная для компании стоимость части деятельности компании, на которую влияет эта сделка, меняется в результате обмена; и
- c. разница в пунктах (a) или (b) является значительной по отношению к справедливой стоимости обменных активов.

Справедливая стоимость отданного актива используется для оценки величины издержек, за исключением случаев, когда справедливая стоимость полученного актива более очевидна [IAS38R.47].

12 Учет поступлений котирующихся акций в обмен на патент

Исходная информация

Фармацевтическая компания Jerome соглашается приобрести патент у фармацевтической группы Kipla для разработки более сложного препарата. Jerome оплатит приобретаемое право путем предоставления Kipla 5%-ного пакета своих акций (которые котируются на бирже). Котирующиеся акции представляют собой справедливую рыночную стоимость патента. Если Jerome успешно разработает препарат и выведет его на рынок, Kipla также будет получать 5%-ные комиссионные со всех продаж. Руководство Kipla надеется классифицировать эти акции как имеющиеся для продажи.

Каким образом руководство Kipla должно учитывать получаемые им акции?

Руководящие принципы по этому вопросу

Организация должна первоначально оценить стоимость финансового актива, доступного для продажи, по его справедливой стоимости, плюс операционные расходы, непосредственно относимые на приобретение [IAS39R.43]. Справедливая стоимость финансового актива, согласно IAS39R, определяется с использованием AG69-AG82 в Приложении A [IAS39R.48].

Любой финансовый инструмент рассматривается как котирующийся на активном рынке, если котируемые цены можно без задержек и регулярно получать с фондовой биржи. Опубликованные ценовые котировки на активном рынке – лучшее подтверждение справедливой стоимости. Поэтому они используются для оценки финансового актива или финансового обязательства [IAS39.AG71].

Решение

Руководство Kipla должно первоначально признать полученные акции как имеющиеся для продажи ценные бумаги по их справедливой стоимости, плюс операционные расходы, непосредственно относимые на приобретение [IAS39.43]. Руководство Kipla должно также отказаться от признания патента, переданного компании Jerome, и должна признать доход от продажи патента. Справедливая стоимость полученных акций представляет собой размер полученного вознаграждения [IAS18.12].

Kipla пока не должна признавать любой актив, связанный с будущим потоком роялти от потенциальной продажи препарата, поскольку этот поток роялти зависит от успешной разработки препарата [IAS37.31]. Доход будет признаваться методом начисления, по мере того, как будут зарабатывать роялти [IAS18.30(b)].

13 Учет поступлений не котирующихся акций в обмен на патент

Исходная информация

Фармацевтическая компания Rossel соглашается приобрести патент у фармацевтической группы Kipla для того, чтобы попытаться разработать более сложный препарат. Rossel оплачивает приобретенное ей право путем предоставления Kipla 10%-ного пакета акций своей дочерней компании, которые не котируются на бирже. Если Rossel успешно разработает препарат и выведет его на рынок, Kipla будет получать 5%-ные комиссионные со всех продаж. Руководство надеется классифицировать эти акции как имеющиеся для продажи.

Каким образом руководство Kipla должно первоначально признавать акции, получаемые ею от Rossel по договору о сотрудничестве?

Руководящие принципы по этому вопросу

Организация должна первоначально оценить стоимость финансового актива, доступного для продажи, по его справедливой стоимости, плюс операционные расходы, непосредственно относимые на приобретение [IAS39R.43]. При определении справедливой стоимости финансового актива, с целью применения IAS39R, организация должна применять AG69-AG82 в Приложении A [IAS39R.48].

Любой финансовый инструмент рассматривается как котирующийся на активном рынке, если котируемые цены можно без задержек и регулярно получать с фондовой биржи. Опубликованные ценовые котировки на активном рынке – лучшее подтверждение справедливой стоимости. Поэтому они используются для оценки финансового актива или финансового обязательства [IAS39.AG71].

Решение

Руководство Kipla должно первоначально признать полученные акции как имеющиеся для продажи ценные бумаги по их справедливой стоимости, плюс операционные расходы, непосредственно относимые на приобретение [IAS39.43]. Kipla должна определить справедливую стоимость не котирующихся акций с использованием соответствующего метода оценки – например, модели дисконтированных денежных потоков, коэффициентов прибыли или коэффициентов для аналогичных котирующихся организаций. Руководство Kipla должно также отказаться от признания патента, переданного компании Rossel, и должна признать доход от продажи патента. Справедливая стоимость полученных акций представляет собой размер полученного вознаграждения [IAS18.12].

Kipla пока не должна признавать любой актив, связанный с будущим потоком роялти от потенциальной продажи препарата, поскольку этот поток роялти зависит от успешной разработки препарата [IAS37.31]. Доход будет признаваться методом начисления, по мере того, как будут зарабатывать роялти [IAS18.30(b)].

14 Учет поступления акций, на торговлю которыми распространяются ограничения, в обмен на патент

Исходная информация

Фармацевтическая компания Landra приобретает патент у фармацевтической группы Мiхap для разработки более сложного препарата. Landra платит за приобретаемое ею право путем предоставления группе Мiхap 15%-ного пакета своих котирующихся акций. Это не приводит к тому, что Мiхap может оказывать существенное влияние на компанию Landra. На акции, полученные группой Мiхap, будет распространяться следующее ограничение: в течение первых двух лет Мiхap может продавать акции третьему лицу по цене, указанной в договоре с Landra. Руководство Мiхap надеется классифицировать эти акции как имеющиеся для продажи.

Каким образом руководство группы Мiхap должно учитывать получаемые им акции?

Руководящие принципы по этому вопросу

Организация должна первоначально оценить стоимость финансового актива, доступного для продажи, по его справедливой стоимости, плюс операционные расходы, непосредственно относимые на приобретение [IAS39R.43]. При определении справедливой стоимости финансового актива, с целью применения IAS39R, организация применяет AG69-AG82 в Приложении А [IAS39R.48].

Решение

Руководство Мiхap должно первоначально оценить стоимость полученных котирующихся акций в качестве имеющихся для продажи ценных бумаг по их котируемой рыночной стоимости, плюс расходы, непосредственно относимые на приобретение. Это наилучшим образом представляет их справедливую стоимость [IAS39R.AG71]. Существование ограничений в отношении акций не мешает определению стоимости акций по их котируемой рыночной цене.

В соответствии с правилами для имеющихся для продажи ценных бумаг, компания Мiхap должна впоследствии оценивать стоимость акций по их справедливой стоимости на каждую дату составления бухгалтерского баланса. Изменения величины справедливой стоимости должны признаваться в акционерном капитале, за исключением убытков от обесценения, которые отражаются в отчете о прибылях и убытках. Руководство также должно предоставлять соответствующие раскрытия информации относительно важных характеристик акций (т.е. ограничений). Компания Мiхap должна отказаться от признания нематериального актива, представленного патентом, переданным группе Landra, и признать любой возникающий в результате доход или убыток в отчете о прибылях и убытках.

15 Сложный механизм для договоров о внутреннем лицензировании, включая капитализацию

Исходная информация

Фармацевтические организации Regal и Simba заключают договор, по условиям которого Regal будет лицензировать ноу-хау и технологии Simba (которые имеют справедливую стоимость в размере 3 млн. евро) для производства препарата для лечения СПИДа. Она не может использовать ноу-хау и технологию для любого другого проекта. Руководство Regal еще не пришло к выводу о том, что экономические выгоды с высокой степенью вероятности возникнут в результате использования такого препарата, и что будет получено разрешение соответствующих регулирующих органов. Regal будет использовать технологию Simba на своих объектах в течение трех лет. Simba должна постоянно обновлять эту технологию и обеспечивать ее соответствие требованиям Regal. В данном договоре определяется, что Regal осуществляет не возмещаемый платеж в размере 3 млн. евро в пользу Simba для доступа к этой технологии. Simba также будет получать 20-процентное роялти с продаж белкового соединения.

Каким образом руководство Regal будет учитывать договор о внутреннем лицензировании?

Руководящие принципы по этому вопросу

Любой нематериальный актив должен признаваться, если [IAS38R.21]:

- существует вероятность того, что будущие экономические выгоды от актива поступят в организацию; и
- стоимость актива может быть надежно оценена.

Исследование представляет собой оригинальные и плановые расследования, предпринимаемые с целью приобретения новых научно-технических знаний [IAS38R.8].

Не следует признавать какие-либо нематериальные активы, возникающие в связи с исследованиями. Издержки, связанные с исследованиями, должны относиться на издержки в момент их возникновения [IAS38R.54].

Решение

Руководство Regal должно признать нематериальный актив за пользование технологией Simba. Это право должно оцениваться по стоимости в 3 млн. евро. Нематериальный актив должен амортизироваться, начиная с даты, когда он предоставляется в распоряжение для использования (см. Решение 7). Амортизация должна отражаться в составе себестоимости продаж в отчете о прибылях и убытках (если издержки представлены функцией) или в качестве амортизационных отчислений (если издержки представлены в натуральной форме), поскольку она является расходом, непосредственно связанным с производством соединения.

Цена, уплачиваемая организацией для приобретения любого нематериального актива, отражает ожидания относительно вероятности того, что предполагаемые будущие экономические выгоды от актива будут поступать в организацию. Поэтому эффект вероятности отражается в стоимости актива. Критерий признания вероятности всегда считается удовлетворенным для отдельно приобретенных нематериальных активов [IAS38R.25].

При продажах препарата Regal будет уплачивать Simba 20% от суммы продаж. Эти платежи представлены в отчете о прибылях и убытках, по характеру (в качестве части операционных издержек) или по функции (в качестве себестоимости продаж). Метод представления издержек в отчете о прибылях и убытках должен применяться последовательно [IAS1R.27].

Примечание: согласно МСФО, действующим до 2005 года, руководство Regal должно рассматривать не возмещаемый платеж в качестве предоплаты, которая будет признаваться в качестве издержки в течение периода действия этого договора. Различия в порядке учета роялти с продаж отсутствуют.

16 Авансовые платежи для проведения исследований, с доступом к исследованиям

Исходная информация

Фармацевтическая компания Astro нанимает контрактную исследовательскую организацию (КИО), чтобы провести исследовательскую деятельность в течение двух лет для получения ноу-хау и чтобы попытаться найти средство для лечения СПИДа. КИО хорошо известна в отрасли своими современными производственными объектами и квалифицированными сотрудниками, занимающимися исследованиями. КИО получает не возмещаемый, авансовый платеж в размере 3 млн. долл. США для проведения исследований в соответствии с договором. Она будет представлять ежеквартальный компании Astro с результатами своих исследований. Astro обладает всей полнотой прав доступа ко

всем проведенным исследованиям, включая контроль над исследованиями потенциальных методов лечения СПИДа. КИО не имеет прав на использование результатов исследований в своих собственных целях.

Каким образом Astro должна учитывать авансовые платежи третьим лицам для проведения исследований?

Руководящие принципы по этому вопросу

Издержки, связанные с проведением исследований, должны относиться на расходы в момент возникновения [IAS38R.54].

Решение

Astro будет иметь доступ к исследованиям, проводимым в течение двухлетнего периода. Поэтому авансовый платеж будет отражаться как предоплата и признаваться в отчете о прибылях и убытках в течение срока исследований. Если исследование заканчивается досрочно, Astro должна незамедлительно списать остаток предоплаты. Расходы, связанные с проведением исследований, должны классифицироваться как расходы, связанные с проведением исследований и разработок, в отчете о прибылях и убытках.

17 Платежи для проведения исследований

Исходная информация

Alpha, небольшая фармацевтическая компания, заключает контракт со значительно более крупной компанией BetaX для разработки нового метода лечения мигреней в течение пяти лет. Alpha занимается только оказанием услуг по разработке и будет периодически предоставлять BetaX новую информацию с результатами ее работы. BetaX обладает исключительными правами на результаты разработки. Она осуществит 20 равных не возмещаемых платежей в размере 250 000 евро каждый (в общей сложности на 5 млн. евро), если Alpha сможет доказать соблюдение программы разработок. Платежи не зависят от достижения конкретного результата. По оценкам руководства Alpha, общая стоимость составит 4 млн. евро.

Решение

BetaX должна признавать расход в размере 250 000 евро ежеквартально в течение всего периода, в течение которого она уполномочивает компанию Alpha на проведение исследований. Эти платежи должны быть представлены в отчете о прибылях и убытках по характеру (в качестве части операционных издержек) или по функции (в качестве издержек, связанных с проведением исследований и разработок). Метод представления издержек в отчете о прибылях и убытках должен применяться последовательно [IAS1R.27].

В течение первого квартала первого года Alpha понесет расходы в размере 400 000 евро, что соответствует ее первоначальной оценке. Alpha соблюдает свое соглашение о проведении исследований, включая предоставление обновленной информации по результатам работы.

Каким образом BetaX должна признавать платежи, осуществляемые ею в пользу Alpha?

Руководящие принципы по этому вопросу

Издержки, связанные с проведением исследований, не должны капитализироваться в качестве нематериального актива. Издержки, связанные с проведением исследований, должны относиться на издержки в момент их возникновения [IAS38R.54].

18 Платежи, полученные для проведения разработок

Исходная информация

Alpha, небольшая фармацевтическая компания, заключает контракт со значительно более крупной компанией BetaX для разработки нового метода лечения мигреней в течение пяти лет. Alpha занимается только оказанием услуг по разработке и будет периодически предоставлять BetaX новую информацию с результатами ее работы. BetaX обладает исключительными правами на результаты разработки. Она осуществит 20 равных не возмещаемых платежей в размере 250 000 евро каждый (в общей сложности на 5 млн. евро), если Alpha сможет доказать соблюдение программы разработок. Платежи не зависят от достижения конкретного результата. По оценкам руководства Alpha, общая стоимость составит 4 млн. евро.

В течение первого квартала первого года Alpha понесет расходы в размере 400 000 евро, что соответствует ее первоначальной оценке. Alpha соблюдает свое соглашение о проведении исследований, включая предоставление обновленной информации по результатам работы.

Каким образом Alpha должна признавать платежи, получаемые ею от BetaX за проведение разработок?

Руководящие принципы по этому вопросу

Выручка является валовым поступлением экономических выгод в течение периода, возникающих в ходе обычной деятельности, когда такие притоки приводят к увеличению размера акционерного капитала. Увеличение размера акционерного капитала не должно быть связано со взносами участников в акционерный капитал [IAS18.7].

Выручка признается только в размере возмещаемых издержек, если невозможно точно оценить результат сделки, касающейся оказания услуг [IAS18.26].

Решение

Alpha должна признавать выручку от платежей в соответствии с процентом завершенности работ, на основании приблизительных общих издержек [IAS18.20] или на линейной основе [IAS18.25], в зависимости от того, какой метод обеспечивает наиболее рациональное признание выручки. В данном случае, с учетом обстоятельств, модель процента завершенности работ, основанная на оценке общих издержек, представляется наиболее целесообразной.

Поскольку Alpha выполнила свои обязательства, и проект осуществляется в соответствии с предварительными оценками и прогнозируется как прибыльный, за первый квартал Alpha должна признать выручку в размере 500 000 евро, издержки в размере 400 000 евро и прибыль в размере 100 000 евро. Не выставленная выручка в размере 250 000 евро должна отражаться как дебиторская задолженность в бухгалтерском балансе Alpha, так как работа по контракту не завершена. Руководство Alpha должно оценить сумму, причитающуюся от BetaX, на предмет возможности ее взыскания, в соответствии с IAS18.28.

19 Авансовые платежи, полученные для проведения разработок: первоначальное признание

Исходная информация

CareV поручила компании Devox разработать вместо нее существующее соединение. Devox не будет продолжать участие после получения разрешения от регулирующих органов. CareV сохранить полное право собственности на соединение (включая права интеллектуальной собственности), даже после получения разрешений научных регулирующих органов. Devox не будет участвовать в каких-либо дальнейших маркетинговых или производственных схемах. Контракт предусматривает поэтапный план. CareV соглашается осуществить следующие не возмещаемые платежи в пользу Devox:

- 3 млн. долл. США в момент подписания договора;
- 1 млн. долл. США в момент направления документов на утверждение результатов третьего этапа клинических испытаний; и
- 2 млн. долл. США в момент получения разрешения от научного регулирующего органа.

Кроме того, CareV возместит Devox любые издержки, понесенные сверх 3 млн. долл. США, до момента направления документов на утверждение результатов третьего этапа клинических испытаний.

Devox ожидает, что вплоть до момента направления документов на утверждение результатов третьего этапа клинических испытаний ее издержки составят общую сумму 3 млн. долл. США. Однако руководство не может точно оценить, получит ли соединение утверждение результатов третьего этапа клинических испытаний или разрешение от научного регулирующего органа.

Каким образом Devox должна признавать первоначальный платеж, полученный ею от CareV?

Руководящие принципы по этому вопросу

Выручка является валовым поступлением экономических выгод в течение периода, возникающих в ходе обычной деятельности, когда такие притоки приводят к увеличению размера акционерного капитала. Увеличение размера акционерного капитала не должно быть связано со взносами участников в акционерный капитал [IAS18.7].

Выручка признается только в размере возмещаемых издержек, если невозможно точно оценить результат сделки, касающейся оказания услуг [IAS18.26].

Решение

Devox должна учесть первоначальный платеж как отложенный доход. Этот отложенный доход впоследствии будет признаваться в качестве выручки в течение ожидаемого договорного периода по мере завершения каждого этапа проекта. В момент получения первоначального платежа процессы получения выручки не были завершены. Не следует учитывать будущие поэтапные платежи, поскольку их получение не может быть с точностью оценено, и процессы получения выручки не были завершены.

20 Авансовые платежи, полученные для проведения разработок: промежуточное признание

Исходная информация

В настоящее время компания Devox выполняет контракт с CareV, описанный в предыдущем сценарии. Понесенные ею издержки, связанные с разработкой, с момента начала выполнения контракта 1 марта 20X1 года до 31 декабря 20X1 года составляют 2 млн. долл. США, что соответствует первоначальному плану разработки.

Каким образом она должна признавать отложенные доходы и издержки, понесенные в связи с проведением разработок для другой стороны?

Руководящие принципы по этому вопросу

Выручка является валовым поступлением экономических выгод в течение периода, возникающих в ходе обычной деятельности, когда такие притоки приводят к увеличению размера акционерного капитала. Увеличение размера акционерного капитала не должно быть связано со взносами участников в акционерный капитал [IAS18.7].

Выручка признается только в размере возмещаемых издержек, если невозможно точно оценить результат сделки, касающейся оказания услуг [IAS18.26].

Решение

Теперь Devox должна признать отложенный доход, который она первоначально учитывала как выручку, в соответствии с методологией заверщенного контракта, содержащейся в IAS18. Поскольку к настоящему времени она понесла издержки, связанные с разработкой, в размере 2 млн. долл. США, и ожидает понести дальнейшие издержки в размере 1 млн. долл. США, она должна признать выручкой сопоставимое отношение отложенного дохода, т.е. 66,7% или 2 млн. долл. США. Не следует учитывать будущие поэтапные платежи, поскольку их получение не может быть с точностью оценено, и процессы получения выручки не были завершены.

21 Авансовые платежи, полученные для проведения разработок: завершение

Исходная информация

Документы в отношении соединения, над которым работает Devox (которое указано в предыдущем сценарии), были направлены для получения утверждения результатов третьего этапа клинических исследований. CareV сделала поэтапный платеж в размере 1 млн. долл. США, который указан в договоре о разработке, помимо 3 млн. долл. США, уплаченных ею в момент подписания контракта. Чтобы достичь этого этапа, Devox понесла расходы в размере 3 млн. долл. США, что соответствует первоначальным ожиданиям. Однако руководство не может точно оценить, будет ли возможным получить разрешение научного регулирующего органа в отношении этого соединения.

Каким образом следует признавать отложенный доход, поэтапные поступления и издержки, понесенные при проведении разработок для другой стороны?

Решение

Devox должна признать остающийся отложенный доход, связанный с первоначальным получением 3 млн. долл. США, в качестве выручки, в соответствии с методологией заверщенного контракта, содержащейся в IAS18. Она также должна учесть поэтапный платеж в размере 1 млн. долл. США, полученный ею в качестве дохода, поскольку процесс получения выручки, связанный с этим платежом, был полностью завершен. Не следует учитывать будущие поэтапные платежи, поскольку их получение не может быть с точностью оценено, и процессы получения выручки не были завершены.

Руководящие принципы

по этому вопросу

Выручка является валовым поступлением экономических выгод в течение периода, возникающих в ходе обычной деятельности, когда такие притоки приводят к увеличению размера акционерного капитала. Увеличение размера акционерного капитала не должно быть связано со взносами участников в акционерный капитал [IAS18.7].

Выручка признается только в размере возмещаемых издержек, если невозможно точно оценить результат сделки, касающейся оказания услуг [IAS18.26].

22 Безвозмездный платеж за проведение исследования

Исходная информация

Фармацевтическая компания Sheriff безвозмездно передала одному университету сумму 3 млн. евро. Эти средства будут использоваться для финансирования исследовательской деятельности в области инфекционных заболеваний в течение двухлетнего периода. Sheriff не имеет права доступа к результатам исследований.

Каким образом компания Sheriff должна учесть безвозмездную передачу средств?

Решение

Руководство не должно признавать безвозмездную передачу любого нематериального актива. Дарение должно относиться на издержки в момент осуществления (как правило, в момент выплаты средств) в отчете о прибылях и убытках в качестве расходов на благотворительную деятельность.

Руководящие принципы

по этому вопросу

Нематериальный актив – это идентифицируемый актив в неденежной форме, не имеющий физической сущности [IAS38R.8]. Любой актив является источником, который контролируется организацией в результате прошлых событий и от которого, по обоснованным ожиданиям, в организацию будут поступать будущие экономические выгоды [Основные принципы.49(a)].

23 Кредиты, полученные в научно-исследовательских целях

Исходная информация

Фармацевтическая компания Píax получила от другой фармацевтической компании Qula кредит для финансирования последней стадии разработки препарата для лечения онкологических заболеваний. Qula будет обладать правами совместного маркетинга в отношении любого разрабатываемого продукта. Руководство Píax приняло решение о капитализации всех издержек, связанных с разработкой и понесенных после направления документов для получения разрешения от регулирующего органа. Píax использует разрешенный альтернативный порядок учета в соответствии с IAS23 и капитализирует издержки, связанные с заимствованиями, по разрешенным активам.

Может ли она капитализировать проценты, уплаченные в связи с заимствованиями, полученными для финансирования НИОКР?

Решение

Издержки, связанные с заимствованиями и понесенные во время разработки, относятся на затраты до капитализации издержек, связанных с разработкой. В отношении разрешенных активов издержки, связанные с разработкой, должны капитализироваться, как только капитализируются издержки, связанные с разработкой. Капитализация издержек, связанных с заимствованиями, должна прекращаться, как только препарат был полностью разработан и может быть продан. Píax сделала выбор в пользу использования разрешенного альтернативного метода учета, предусмотренного в IAS23, и должна последовательно применять этот порядок учета в отношении всех издержек, связанных с заимствованиями, в отношении всех разрешенных активов предприятия [IAS8R.13].

Руководящие принципы по этому вопросу

Издержки, связанные с заимствованиями, списываются на расходы в момент возникновения. Они также могут капитализироваться в соответствии с разрешенным альтернативным порядком учета [IAS23.10]. К разрешенным активам относятся такие активы, для подготовки к целевому использованию или продаже которых обязательно требуется значительный период времени [IAS23.4].

Стоимость любого нематериального актива, созданного внутри компании, включает в себя все непосредственно относимые издержки, необходимые для создания, производства и подготовки актива для того, чтобы он мог функционировать в порядке, предусмотренном руководством [IAS38R.66]. Распределения накладных расходов осуществляются на основаниях, аналогичных тем, которые используются при распределении накладных расходов на запасы. В IAS23 «Затраты по займам» определяются критерии признания процентов в качестве элемента стоимости нематериального актива, созданного внутри компании [IAS38R.66].

24 Составление сегментной отчетности о внутренних исследованиях и разработках

Исходная информация

Фармацевтическая компания Alpha производит и продает определенную терапевтическую группу препаратов, которая включается в отчетность в качестве отдельного операционного сегмента в ее финансовой отчетности. Она финансирует основную часть своей деятельности в области НИОКР с целью разработки новых препаратов за счет собственных средств. Она не передает выполнение каких-либо значительных проектов НИОКР третьим лицам.

Следует ли отражать НИОКР в качестве отдельного сегмента?

Решение

Деятельность компании Alpha в области НИОКР должна быть отнесена к фармацевтическому операционному сегменту. Деятельность в области НИОКР сама по себе не создает большую часть выручки от продаж внешним потребителям. Поэтому она не может рассматриваться в качестве отдельного отчетного сегмента.

Руководящие принципы по этому вопросу

Операционный сегмент – это отдельный элемент любой организации, который предоставляет продукт или услугу, или группу связанных продуктов или услуг. Каждый операционный сегмент подвержен рискам и приносит доход, которые отличаются от рисков и доходов других операционных сегментов [IAS14.9].

Операционный сегмент должен быть выделен в отдельный отчетный сегмент, если большая часть его выручки поступает от продаж внешним потребителям и удовлетворяет определенным критериям [IAS14.35].

25 Составление сегментной отчетности о внешних исследованиях и разработках

Исходная информация

Лаборатория В обладает научно-исследовательскими объектами, которые она использует для осуществления договорной исследовательской деятельности для других лабораторий и фармацевтических компаний. 60 процентов выручки лаборатории приходятся на внешних потребителей – на всю эту внешнюю выручку приходится 15% от всей величины выручки организации.

Должна ли лаборатория выделять свою деятельность в области НИОКР в операционный сегмент?

Решение

Руководство лаборатории В должно отчитываться о своей деятельности в области НИОКР в качестве отдельного сегмента. Существенная часть выручки сегмента зарабатывается путем предоставления услуг в области НИОКР внешним потребителям. В остальных отношениях эта деятельность также отвечает критериям отчетного сегмента.

Руководящие принципы по этому вопросу

Операционный сегмент – это отдельный элемент любой организации, который предоставляет продукт или услугу, или группу связанных продуктов или услуг. Каждый операционный сегмент подвержен рискам и приносит доход, которые отличаются от рисков и доходов других операционных сегментов [IAS14.9].

Операционный сегмент должен быть выделен в отдельный отчетный сегмент, если большая часть его выручки поступает от продаж внешним потребителям и удовлетворяет определенным критериям [IAS14.35].

26 Порядок учета пробных партий в разработках

Исходная информация

Лаборатория изготавливает запас из 20 000 доз (пробных партий) вновь разработанного препарата, используя различное сырье. Дозы могут использоваться только в ходе испытаний с участием пациентов во время третьего этапа клинического тестирования, и они не могут использоваться ни для какой другой цели. Сырье может использоваться в производстве других препаратов.

Каким образом руководству следует учитывать сырье и пробные партии?

Решение

Руководство должно первоначально признать сырьевые материалы, приобретенные для производства пробных партий, в составе запасов. Они должны оставаться запасами до тех пор, пока они не начнут использоваться для фактического производства. Поскольку пробные партии не имеют никакого альтернативного будущего использования, а техническая целесообразность препарата не доказана, пробные партии (включая сырье) должны относиться на издержки, связанные с разработкой, в момент их изготовления.

Руководящие принципы по этому вопросу

Запасы – это активы, которые [IAS2R.6]:

- хранятся с целью продажи в ходе обычной деятельности;
- находятся в процессе производства с целью продажи в ходе обычной деятельности; или
- являются материалами или иными средствами, которые будут использоваться в производственном процессе.

27 Балансовая стоимость основных средств

Исходная информация

Какие признаки снижения стоимости должна учитывать фармацевтическая организация при оценке балансовой стоимости основных средств?

Руководящие принципы по этому вопросу

Балансовая стоимость актива должна уменьшаться до его восстановительной стоимости, если (и только в этом случае) восстановительная стоимость меньше его балансовой стоимости. Это уменьшение стоимости представляет собой убытки от обесценения [IAS36R.59].

Решение

Руководство всех организаций должно принимать во внимание общие признаки, указанные в пункте 12 IAS36R, при принятии решения о возможном снижении стоимости основных средств. Кроме того, фармацевтические компании также должны рассматривать факторы, имеющие отраслевую специфику, например:

- Дата истечения срока действия патента;
- Несоответствие оборудования требованиям нормативных актов;
- Техническое устаревание основных средств (например, поскольку они не отвечают новым рыночным предпочтениям);
- Выход на рынок конкурентной продукции;
- Отзыв продукта;
- Отношение с другими материальными и нематериальными активами; и
- Произошедшие или ожидаемые изменения в политике возмещения со стороны третьих лиц.

28 Порядок учета аттестационных партий

Исходная информация

Лаборатория только что закончила разработку машины для смешивания компонентов при определенной температуре для создания новой формулы аспирина. Лаборатория производит несколько партий аспирина, используя новые машины, для получения аттестации (разрешения на использование машины) соответствующих регулирующих органов. Аттестация машин – это процесс, которых протекает отдельно от одобрения регулируемыми органами новой формулы аспирина.

Следует ли капитализировать издержки, связанные с аттестацией машин?

Руководящие принципы по этому вопросу

Стоимость любого объекта основных средств включает в себя цену приобретения актива и любые непосредственно относимые издержки, связанные с приведением актива в его рабочее состояние [IAS16R.16].

К издержкам, которые не должны капитализироваться в составе стоимости основных средств, относятся издержки, связанные с введением нового продукта или услуги, издержки, связанные с осуществлением деятельности с новой категорией потребителей, а также административные и другие общие накладные расходы [IAS16R.19].

Решение

Лаборатория должна капитализировать стоимость материалов, использующихся для проведения необходимой аттестации на право использования машин, вместе со стоимостью машин. Аттестация должна быть проведена для приведения машин в их рабочее состояние. Трудозатраты персонала, участвующего в производственном процессе, также должны капитализироваться, если они могут быть непосредственно отнесены на процесс аттестации. Однако руководство должно исключить аномальные издержки по аттестации, которые были вызваны ошибками или неправильными расчетами в ходе процесса аттестации (например отходы материалов, трудовые и другие ресурсы).

29 Балансовая стоимость запасов

Исходные материалы

Фармацевтическая компания Cerise имеет значительное количество запасов.

Какие факторы должно учитывать руководство для определения возможного снижения стоимости запасов?

Руководящие принципы по этому вопросу

Стоимость запасов организации в учете не должна превышать ожидаемых поступлений от их продажи или использования [IAS2R.25]. Руководство должно проводить новую оценку чистой реализуемой стоимости в каждом последующем периоде [IAS2R.30].

Решение

Существует целый ряд общих признаков, которые руководство должно принимать во внимание при принятии решения о возможном снижении стоимости запасов [IAS2R25]. Кроме того, фармацевтические компании также должны рассматривать факторы, имеющие отраслевую специфику, например:

- Дата истечения срока действия патента;
- Дата истечения срока возможного использования запасов;
- Выход на рынок аналогичной продукции (например, дженериков);
- Изменение методов лечения;
- Прогресс в области медицины;
- Отзывы продуктов; и
- Произошедшие или ожидаемые изменения в политике возмещения со стороны третьих лиц.

30 Порядок учета поставок для разработок

Исходная информация

Лаборатория приобрела 10 000 партий солевого раствора. Эти партии используются в ходе испытаний на пациентах во время третьего этапа различных клинических испытаний. Они также могут использоваться для других целей, связанных с испытаниями. Руководство рассматривает вопрос о том, могут ли эти партии рассматриваться в качестве актива.

Следует ли учитывать издержки, связанные с поставками, используемыми в ходе клинических испытаний, в качестве запасов?

Руководящие принципы по этому вопросу

Запасы – это активы, которые [IAS2R.6]:

- хранятся с целью продажи в ходе обычной деятельности;
- находятся в процессе производства с целью продажи в ходе обычной деятельности; или
- являются материалами или иными средствами, которые будут использоваться в производственном процессе.

Любой актив – это ресурс, который контролируется организацией в результате прошлых событий и от которого организация ожидает получить будущие экономические выгоды [Основные принципы.49(а)].

Решение

Партии не удовлетворяют определению запасов, но они удовлетворяют определению актива. Поэтому они должны учитываться по себестоимости как поставки, используемые в процессе разработки. При использовании поставок сопутствующие издержки являются частью издержек, связанных с разработкой.

31 Порядок учета запасов препаратов, разработанных

внутри фирмы

Исходная информация

Лаборатория А произвела 15 000 доз нового препарата после того, как направила документы для получения окончательного разрешения от регулирующего органа. Это было сделано с тем, чтобы она могла выйти на рынок с этим препаратом, как только она получит разрешение научного регулирующего органа. Дозы не могут использоваться для какой-либо другой цели. Руководство рассматривает возможность учета доз в качестве запасов.

Каким образом учитывать издержки, связанные с производством запасов для препаратов собственной разработки?

Решение

Лаборатория А должна капитализировать произведенные ею дозы в той степени, в которой они возместимы. Окончательное направление документов для получения разрешения от регулирующих органов показывает, что получение маркетингового разрешения является вероятным. Поэтому эти объекты запасов могут рассматриваться как полностью возместимые.

Руководящие принципы по этому вопросу

Запасы – это активы, которые [IAS2R.6]:

- хранятся с целью продажи в ходе обычной деятельности;
- находятся в процессе производства с целью продажи в ходе обычной деятельности; или
- являются материалами или иными средствами, которые будут использоваться в производственном процессе.

32 Порядок учета запасов дженериков, разработанных внутри фирмы

Исходная информация

Tina Pharmaceuticals разработала дженерик оригинального препарата, патент на который должен истечь в конце 20X3 года. Руководство полагает, что непатентованный вариант является химическим эквивалентом оригинального препарата, и что получение экономических выгод вероятно. Считая, что оно выполнило критерии признания, содержащиеся в IAS38R.57, руководство начало капитализацию издержек, связанных с разработкой, в мае 20X3 года.

До запуска препарата Tina произвела 15 000 доз дженерика в июне 20X3 года. Эти дозы не могут использоваться для каких-либо иных целей. Патент на оригинальный препарат истек, и разрешение на маркетинг непатентованного варианта было получено в ноябре 20X3 года. Руководство рассматривает возможность капитализации издержек, связанных с производством запасов до запуска в производство.

Решение

Запасы до запуска в производство должны учитываться в качестве запасов по более низкому из двух значений – по себестоимости или по чистой реализуемой стоимости. Решение руководства о капитализации издержек, связанных с разработкой, является показателем того, что дженерик является жизнеспособным с экономической точки зрения. Соответственно, издержки, связанные с производством запасов до запуска в производство, являются реализуемыми. Одобрение на маркетинг было получено до конца года, что свидетельствует об отсутствии снижения стоимости запасов.

Каким образом следует учитывать издержки, связанные с производством запасов дженериков, разработанных внутри организации?

Руководящие принципы по этому вопросу

Запасы – это активы, которые [IAS2R.6]:

- хранятся с целью продажи в ходе обычной деятельности;
- находятся в процессе производства с целью продажи в ходе обычной деятельности; или
- являются материалами или иными средствами, которые будут использоваться в производственном процессе.

33 Рекламные расходы и расходы по продвижению

Исходная информация

Фармацевтическая компания разработала новый препарат, который упрощает долговременное лечение заболеваний почек. Коммерческий департамент компании понес значительные издержки при проведении рекламной кампании, включая рекламные ролики по телевидению и презентации на конференциях и семинарах для докторов.

Каким образом учитывать эти издержки?

Руководящие принципы

по этому вопросу

Нематериальный актив – это идентифицируемый актив в неденежной форме, не имеющий физической сущности [IAS38R.8]. Любой актив является источником, который контролируется организацией в результате прошлых событий и от которого, по обоснованным ожиданиям, в организацию будут поступать будущие экономические выгоды [IAS38R.8].

Необходимо представить анализ издержек, который опирается на классификацию, основанную либо на характере издержек, либо на их функцию. Организация должна выбрать метод классификации, который обеспечивает предоставление надежной и более актуальной информации [IAS1R.88].

Решение

Компания не должна признавать свои рекламные расходы и расходы по продвижению в качестве нематериального актива, даже несмотря на то, что понесенные издержки могут обеспечивать будущие экономические выгоды. Она должна отражать все расходы по продвижению в отчете о прибылях и убытках. Издержки, связанные с рекламной и маркетинговой деятельностью, должны относиться на издержки в момент их возникновения [IAS38R.69c].

Представление расходов по продвижению в отчете о прибылях и убытках будет зависеть от того, как руководство будет анализировать издержки (по характеру или по функции). Расходы по продвижению должны классифицироваться как рекламные расходы и расходы по продвижению, если анализ издержек представлен по характеру; однако может предоставляться более подробный анализ. Расходы по продвижению должны включаться в маркетинговые расходы, если анализ расходов представлен по функции, и дополнительное раскрытие информации может быть обоснованным.

34 Представление расходов, связанных с совместным маркетингом

Исходная информация

Фармацевтические организации Gena и Himen заключили договор о совместном маркетинге соединения XY, разработанного компанией Himen, в течение десяти лет. Этот договор является существенным для обеих сторон. По условиям договора, Gena осуществила авансовые и поэтапные платежи, основанные на достижении определенных целей, например, получение разрешения от регулирующих органов. В обмен на это Himen предоставила компании Gena исключительные права на маркетинг XY в Японии.

Himen будет производить продукт и продавать его компании Gena по себестоимости. Gena также будет уплачивать Himen 20% со своих чистых продаж XY и будет нести часть любой потенциальной ответственности за качество продукта. Продвижение и коммерческое внедрение препаратов являются основным видом деятельности для Gena, хотя в этом случае он осуществляется совместно с третьим лицом.

Каким образом Gena должна показать свои издержки, связанные с совместным маркетингом, в своей финансовой отчетности?

Руководящие принципы

по этому вопросу

Выручка является валовым поступлением экономических выгод в течение периода, возникающих в ходе обычной деятельности, когда такие поступления приводят к увеличению размера акционерного капитала. Увеличение размера акционерного капитала не должно быть связано с взносами участников в акционерный капитал [IAS18.7]. Характер и размер статей доходов или расходов, которые являются существенными, должны раскрываться отдельно [IAS1.86].

Отраслевой практикой является рассмотрение только отношений с торговым агентством в качестве совместного продвижения, в то время как физические продажи продукта между двумя компаниями с целью перепродажи будут рассматриваться в качестве совместного маркетинга.

Решение

Gena должна отражать платежи, полученные от потребителей, как выручку от продаж, а стоимость приобретения XY у Himen – как запасы, а затем как себестоимость проданных товаров. Суммы, уплаченные компании Himen за совместный маркетинг в размере 20% от чистых продаж продукта, должны отражаться как коммерческие издержки и издержки по дистрибуции (если отчет о прибылях и убытках представлен по функции) и как издержки по уплате роялти (если отчет о прибылях и убытках представлен по характеру) в отчетности Gena. Если они являются существенным элементом соответствующих затрат, они должны отдельно отражаться как деятельность по совместному маркетингу.

35 Представление доходов, связанных с совместным маркетингом

Исходная информация

Фармацевтические компании Gena и Nimen заключили договор о совместном маркетинге соединения XY, разработанного компанией Nimen, в течение десяти лет. Этот договор является существенным для обеих сторон. По условиям договора, Gena осуществила авансовые и поэтапные платежи, основанные на достижении определенных целей, например, получение разрешения от регулирующих органов. В обмен на это Nimen предоставила компании Gena исключительные права на маркетинг XY в Японии.

Nimen будет производить продукт и продавать его компании Gena по себестоимости. Gena также будет уплачивать компании Nimen 20% от своих чистых продаж XY и будет нести часть любой потенциальной ответственности за качество продукта. Продвижение и коммерческое внедрение препаратов являются основным видом деятельности для Gena, хотя в этом случае он осуществляется совместно с третьим лицом.

Каким образом компания Nimen должна представлять доход от совместного маркетинга, полученный ею от Gena, в своей финансовой отчетности?

Руководящие принципы

по этому вопросу

Выручка является валовым поступлением экономических выгод в течение периода, возникающих в ходе обычной деятельности, когда такие поступления приводят к увеличению размера акционерного капитала. Увеличение размера акционерного капитала не должно быть связано с взносами участников в акционерный капитал [IAS18.7]. Характер и размер статей доходов или расходов, которые являются существенными, должны раскрываться отдельно [IAS1.86].

Отраслевой практикой является рассмотрение только отношений с торговым агентством в качестве совместного продвижения, в то время как физические продажи продукта между двумя компаниями с целью перепродажи будут рассматриваться в качестве совместного маркетинга.

Решение

Nimen должна отразить 100% продаж продукта XY компании Gena как выручку от продаж, а соответствующие производственные расходы – как себестоимость продаж. Доход от совместного маркетинга, в размере 20% от продаж компанией Gena, должен отражаться как выручка от совместного маркетинга и раскрываться отдельно как компонент выручки.



Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) Проблемы и решения для фармацевтической отрасли

МСФО и объединение предприятий

В предыдущем разделе данного отчета мы рассмотрели некоторые последствия МСФО для фармацевтических компаний, акции которых котируются на бирже. Теперь мы рассмотрим влияние на объединение предприятий. В данной отрасли уже действуют много подобных схем, и все свидетельствует о том, что они будут оставаться популярными и дальше (см. текст в рамке).

Стандарт, касающийся объединения предприятий - МСФО 3 – был издан 31 марта 2004 года и применяется ко всем объединениям предприятий, которые определяются как отдельные организации, составляющие собственную отчетность, которые объединены в одну структуру, составляющую собственную отчетность. МСФО 3 не применяется к совместным

Объединение предприятий в фармацевтической отрасли

Исследования, проведенные PricewaterhouseCoopers, показывают, что в 2003 году в фармацевтической отрасли произошли 1507 слияний и приобретений (на общую сумму 73 млрд. долл. США). В течение 2003 года было зарегистрировано особенно большое количество более мелких фармацевтических сделок, а на сектор медицинского оборудования и диагностики пришлось необычно большая доля от совокупной стоимости сделок – 34% по сравнению с 8% в 2002 году. Отраслевые эксперты также прогнозируют, что биотехнологический сектор тоже будет вынужден консолидироваться, поскольку слишком многим биотехнологическим компаниям не хватает финансовых ресурсов, продуктов, управленческого опыта и критической массы для того, чтобы оставаться независимыми.

Отмечался постоянный рост числа других форм объединений предприятий. Главная причина заключается в том, что сотрудничество может помочь компаниям повысить свою производительность и эффективность и снизить уровень риска. Например, внутреннее лицензирование – это хорошее дополнение к деятельности по НИОКР. Аналогичным образом, совместные предприятия – это хороший способ минимизации размера основных средств и оптимизации поставок. Кроме того, совместные предприятия в области продаж и маркетинга могут ускорять проникновение на рынок и максимизировать выручку от продукции, когда она еще защищена патентом. Поэтому объединения предприятий, по всей видимости, останутся обычной отраслевой практикой на многие годы вперед.

предприятиям или объединению предприятий с участием структур, находящихся под общим контролем, хотя эти структуры будут рассмотрены Комитетом по МСФО впоследствии.

Однако МСФО 3 имеет серьезные последствия для бухгалтерского учета всех остальных форм объединения предприятий, включая слияния и приобретения. В действительности, оно может влиять на воспринимаемую стоимость многих таких сделок, и таким образом – на логическое обоснование заключения таких сделок. Вводимые им изменения не связаны с денежным выражением сделок, но они будут влиять на каждый этап деятельности в области слияния и приобретения – начиная с выбора целей до заключения сделки и проведения юридической проверки до бухгалтерского учета после приобретения и анализа сделки.

На что распространяется действие МСФО 3

Стандартом предусмотрены новые критерии признания приобретенных нематериальных активов. В результате, новые активы, которые ранее частично относились бы к деловой репутации, теперь будут отдельно отражаться, оцениваться и капитализироваться в бухгалтерском балансе. Любой нематериальный актив может быть идентифицируемым, когда он либо возникает в связи с договорными или другими правами, или является отделимым, то есть он может быть отделен или выделен из организации и продан, передан, лицензирован, сдан в аренду или обменян, как отдельно, так и совместно с другим связанным контрактом, активом или обязательством. МСФО 3 включает в себя длинный список примеров нематериальных активов, наиболее распространенными среди которых, в целях объединения фармацевтических предприятий, являются следующие:

- лицензионные соглашения;
- патенты;
- соглашения о запрете конкуренции;
- производственные процессы или ноу-хау;
- непатентованная технология;
- клиентские контракты и связанные отношения;
- недоговорные клиентские отношения; и
- фирменные наименования и товарные знаки.

(Как мы указывали ранее, активы, находящиеся на стадии НИОКР, также будет нужно признавать согласно МСФО, если они могут быть идентифицированы, и если существует вероятность получения от них будущих выгод).

Что означает МСФО 3

Цель нового стандарта – выделить, что было приобретено, сделать приобретения более прозрачными для того, чтобы понять, как они работают. Он имеет три ключевых последствия для нематериальных активов, которые будут влиять на их амортизацию в отчете о прибылях и убытках:

- Он отвергает допущение о том, что срок полезного использования нематериальных активов ограничивается 20 годами, и разрешает рассматривать эти активы как имеющие неопределенный срок полезного использования, при условии удовлетворения ими строгих критериев.
- Он требует признавать большее количество приобретаемых нематериальных активов, и устанавливает срок полезного использования для каждого актива; и

- В нем определяется, что деловая репутация больше не будет амортизироваться. Вместо этого, деловая репутация должна стать предметом детальной годовой проверки на обесценение. При этом существует потенциальная опасность того, что величина обесценения превзойдет ожидания.

Кроме того, МСФО 3 также поднимает некоторые важные вопросы для руководства любой фармацевтической компании, как с точки зрения того, каким образом оно рассматривает потенциальные сделки, так и с точки зрения того, каким образом оно сообщает рынку о результате этих сделок. Мы кратко описали некоторые из этих вопросов ниже:

- Компании больше не могут рассматривать такие сделки в качестве слияний; им нужно будет указать приобретающую компанию. Это станет серьезным изменением для многих организаций и, безусловно, окажет влияние на структурирование сделок и на то, оплачиваются они наличными или акциями.
- Процесс приобретения станет более комплексным, начиная с этапа первоначального планирования до завершения, с более серьезной оценкой приобретаемого предприятия. Нематериальные активы приобретаемой компании должны определяться и оцениваться до завершения сделки для того, чтобы оценить влияние амортизации на выручку после совершения сделки.
- Финансовая отчетность приобретающей компании после приобретения будет сильно отличаться от ее же финансовой отчетности до приобретения. Идентифицируемые нематериальные активы представляют собой категорию активов, в отношении которых пользователям финансовой отчетности во многих странах ранее не предоставлялась подробная информация. Более пристальный анализ после проведения сделки и большая прозрачность, обеспечиваемая благодаря

более полному раскрытию информации, могут означать, что акционеры и аналитики будут ожидать от руководства разъяснения характера любых приобретаемых нематериальных активов, или воздействия на доходы после совершения сделки.

- Финансовые результаты будет труднее прогнозировать, и они будут более волатильными в связи с более частыми и взыскательными проверками на предмет возможного снижения стоимости деловой репутации и других приобретенных активов.
- Требования, предъявляемые стандартом к признанию и оценке, могут затруднить доказательство роста доходности благодаря приобретениям, особенно в краткосрочной перспективе. Это происходит не только из-за влияния амортизации на нематериальные активы (с коротким сроком полезного использования), но и потому, что многие издержки, связанные с приобретением (например, издержки, связанные с реструктуризацией), будут теперь списываться на расходы в момент их возникновения, в то время как в соответствии с ранее применявшимся международным стандартом финансовой отчетности, они могли рассматриваться в учете приобретения.

Выводы

Короче говоря, МСФО 3 значительно изменит методы учета сделок и нематериальных активов, что окажет влияние на бухгалтерский учет и на ожидания акционеров. Если они хотят успешно управлять сделками, фармацевтические компании должны обеспечить планирование своих стратегий приобретения и информирование о своих стратегиях приобретения в соответствии с новым стандартом, и чтобы они имели доступ к соответствующим ресурсам и знаниям.

Оценка нематериальных активов – это сложная область. Существуют различные методы оценки таких активов, зависящие от сущности актива. Руководству нужно будет обеспечить свободное владение этими методами или, при необходимости, получение экспертного содействия для определения справедливой стоимости приобретенных нематериальных активов. Особенно это касается сделок в фармацевтическом секторе, в котором на нематериальные активы может приходиться большая часть цены приобретения.

Помимо влияния на структуру, цену и учет потенциальных сделок, признание нематериальных активов и их последующая амортизация также будет влиять на ключевые показатели деятельности, опционы на акции и управленческие цели. Поэтому требования МСФО 3 будут иметь еще большие последствия в случае, когда доходы от любых приобретенных нематериальных активов влияют на параметры, используемые при составлении управленческой отчетности, и на планы стимулирования сотрудников.



Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) Проблемы и решения для фармацевтической отрасли

Больше, чем просто изменение цифр

Введение

В предыдущих разделах нашего отчета рассматривались технические проблемы, возникающие в связи с внедрением МСФО. Однако эта новая система также значительно влияет на условия, в которых фармацевтические компании готовят, анализируют и сообщают свою финансовую информацию – и этот момент будет иметь не меньшее, а, может быть, и большее значение. Ведение бухгалтерского учета на основе, которая соответствует МСФО, – это больше, чем просто изменение цифр. Это повлияет не только на финансовую и бухгалтерскую функции.

В данном разделе мы рассмотрим более глубокие последствия перехода на МСФО: как прямые последствия этого, так и последствия внедрения изменений во всей организации. Основой успеха является планирование, исполнение и контроль, а также внедрение изменений в рамках повседневной деятельности.

Важность обмена информацией

заинтересованности и для эффективной передачи знаний. Хотя переход на МСФО может первоначально затрагивать лишь ограниченный круг основных сотрудников, в конечном итоге он повлияет на требования к составлению финансовой отчетности для всего предприятия. Поэтому жизненно важно определить различные группы заинтересованных лиц, с которыми будет необходимо обмениваться информацией – то есть всех тех, кому будет полезно понять ход реализации проекта и долгосрочное воздействие проекта – и регулярно обмениваться информацией с этими людьми. Большинство компаний признают, что обмениваться информацией необходимо с самого начала проекта. Однако важность информационного обмена часто тускнеет по мере того, как другие приоритеты берут верх. Поэтому проектная группа должна не только регулярно обмениваться информацией со своей целевой аудиторией, но и ее деятельность должна оцениваться в зависимости от успеха этих усилий.

В любой фармацевтической компании введение МСФО повлияет на сотрудников многочисленных и разнообразных операционных подразделений, включая сотрудников, занимающихся развитием бизнеса (особенно тех из них, которые отвечают за договора о сотрудничестве), на сотрудников, обеспечивающих бухгалтерский учет деятельности в области НИОКР в части порядка учета издержек, связанных с исследовательской деятельностью, и, в более общем плане, на любого человека, участвующего в оценке нематериальных активов предприятия. Все эти люди должны понимать влияние соответствующих стандартов МСФО на их собственную сферу деятельности.

Планирование: люди и ресурсы

Существуют два аспекта планирования: люди и ресурсы, которые будут участвовать в проекте, и официальный план, который будет разрабатываться и использоваться для руководства действиями каждого человека, участвующего в проекте перехода на МСФО. В любом случае, переход на МСФО требует сочетания знаний и опыта всего предприятия. Хотя применение этих новых стандартов можно было бы рассматривать исключительно как задачу финансового подразделения, многие из изменений, возникающих в связи с внедрением этих стандартов, затронут саму основу операционной деятельности. Они изменят основу, на которой составляются отчеты о результатах деятельности, используемые компаниями внутренние критерии ключевых результатов деятельности и процесс составления обязательной финансовой отчетности. Осуществить эти изменения на практике было бы трудным делом без вовлечения сотрудников на всех уровнях компании.

Поэтому, с одной стороны, планирование связано с привлечением людей – с использованием имеющихся у них различных знаний, умений, навыков и опыта для того, чтобы создать продукт, превосходящий возможности любого отдельно взятого человека или функциональной группы. Создаваемая таким образом команда также должна обладать общим видением, стремиться к общим целям, и сообща стремиться к выполнению задач, поставленных руководящим комитетом, отвечающим за управление процессом перехода на МСФО.

Однако создание такой команды – нелегкое дело. Обычно можно без труда обозначить группу сотрудников, которые должны участвовать в процессе перехода на МСФО. Однако большое количество проектов проваливается именно потому, что эти люди не могут полностью посвятить себя этому делу. Поэтому важно создать общую почву, чтобы каждый начинал реализацию проекта с аналогичным уровнем знаний, поскольку гораздо легче дополнить эти знания (что, по-видимому, будет необходимым время от времени) с какой-то общей начальной точки.

Также важно иметь хорошо разработанный и глубоко проанализированный план проекта, поскольку он помогает проектной группе определить все потенциальные последствия перехода на МСФО, включая любые изменения функциональности бухгалтерских систем, которые могут потребоваться. В действительности, лучше всего начинать привлечение сотрудников по информационным системам как можно раньше, чтобы определить, существуют ли в имеющихся ИТ-системах какие-либо характеристики, которые ограничат компанию в реализации своих планов. Судя по нашему опыту, информационные технологии могут стать одним из самых серьезных препятствий на пути перехода на новые стандарты – главным образом потому, что проектная группа часто не предоставляет информацию обо всем объеме работ, которые необходимо будет выполнить.

Исполнение

Но довольно о планировании. Как насчет исполнения? В отношении исполнения процесса перехода на МСФО нет каких-либо стандартов МСФО или руководящих принципов Комитета МСФО. Вряд ли это слишком заинтересует и финансовых аналитиков, если возникающая в результате финансовая информация будет предоставляться своевременно и содержать все необходимые сравнительные значения.

Однако надлежащее исполнение процесса перехода очень важно для успеха. Для этого нужно взять стандарты и понять их смысл в конкретном контексте деятельности компании. Ни ограниченные руководящие принципы, ни отсутствие интереса не должны уменьшать целеустремленность компании в осуществлении перехода.

Ключевое решение, которое предстоит принять, касается объема работ, необходимого для принятия МСФО, и того, какая часть этого объема может быть выполнена до начала 2005 года. Компании, которые не в состоянии завершить процесс перехода до этого момента, также должны будут подумать о том, чего они хотят достичь в более долгосрочном плане. Многие компании решили принять «тактические» решения для выполнения задачи составления своей финансовой отчетности в 2005 году для того, чтобы разработать более долгосрочные «стратегические» решения, как только будут полностью описаны новые стандарты. Но это означает, что они будут проводить значительные изменения и в 2006 году.

Успешный переход

Опыт показывает, что успешный переход на МСФО зависит от наличия основной группы, обладающей достаточными техническими знаниями для интерпретации стандартов и способной учитывать все их последствия в случае применения в компании. Обычно эта команда формируется из представителей финансового управления центрального аппарата и может включать в себя сотрудников операционных подразделений (или иметь к ним доступ), в зависимости от характера и сложности бизнеса. Она должна состоять не более чем из четырех – пяти человек, если они обладают необходимыми навыками и опытом и могут посвятить проекту достаточно времени.

Основная команда должна стать техническим форумом для обсуждения всех вопросов, связанных с МСФО, и должна взять на себя ответственность за составление новой учетной политики компании. Кроме того, она должна стать основой (с дополнительным представительством со стороны высшего руководства) руководящего комитета, контролирующего весь проект. Вне зависимости от их роли в руководящем комитете или от состава этого комитета, члены основной команды должны обладать самыми широкими полномочиями (на уровне совета директоров) при принятии решений в области методологии, необходимыми для разработки учетного подхода, соответствующего МСФО.

Контроль

Как только компания разработала свои планы и начала процесс перехода на МСФО, она должна контролировать реализацию проекта. Иными словами, основная команда, отвечающая за осуществление перехода, должна быть в состоянии убедить высшее руководство в том, что она работает удовлетворительными темпами; что она будет соблюдать сроки; и что процесс принятия решений эффективно работает, причем наиболее важные вопросы передаются для принятия решений в соответствующие управления, соответствующим комитетам и лицам.

Один из наиболее оптимальных способов осуществления контроля – выделить в проекте отдельные элементы (например, соответствующие каждому стандарту МСФО), распределить ответственность за каждый элемент среди соответствующих лиц и регулярно отчитываться о ходе выполнения каждого элемента. Однако проектная команда также должна оценить общее продвижение по различным элементам, чтобы предоставлять высшему руководству обзор ситуации. Основными областями, к которым необходимо привлекать внимание высшего руководства, являются те области, в которых достижения постоянно не удовлетворяют ожиданиям. Процесс отчетности по результатам должен высвечивать такие области, а также обеспечивать понимание причин проблем.

Контрольная матрица

Многие компании контролировали процесс внедрения МСФО, сосредоточиваясь на отдельных стандартах и отчитываясь о прогрессе на этой основе. Полезно использовать простую матрицу, которая включает целевую дату, «собственника» каждого стандарта и отчет об уверенности собственника в достижении целевой даты, – особенно на начальных этапах процесса. Однако точные контрольные механизмы, которые используются компанией, должны естественным образом отражать требования корпоративного управления компании и сложность проекта.

Это все?

Выше мы определили некоторые основные правила для начала и осуществления простого проекта перехода на МСФО. Но достаточно ли этого? Нет, не достаточно: принять новые стандарты – значит не просто ввести их, а затем полагать, что все знают, что делать; необходимо применять их постоянно. Настоящая проблема, таким образом, заключается во внедрении возникающих в результате изменений в жизнь бизнеса с тем, чтобы они стали нормой.

Этот процесс может продолжаться в течение длительного времени после завершения перехода на МСФО, поскольку он включает в себя все операционные и системные преобразования, необходимые для поддержки функции составления отчетности по МСФО – и они являются основным источником выгод, которые представляют собой отдачу от стоимости соблюдения МСФО (например, такие преимущества, как сокращение времени, уходящего на подготовку финансовой информации по окончании финансового года, разработка более оптимальных внутренних процессов и внедрение комплексных изменений в системы). В заключительной части мы посмотрим на то, каким образом внедрять новые стандарты в отношении финансовых показателей, сотрудников, процессов и систем компании.

Внедрение изменений в отношении финансовых показателей

Очевидно, что основной движущей силой каждого проекта по внедрению МСФО является изменение финансовых данных во время изменения основы учета с национальных правил на МСФО. Этот процесс может потребовать внесения небольших изменений в системы фундаментальных данных; может существовать возможность формирования цифр на консолидированном уровне путем преобразования финансовых отчетов, созданных в соответствии с национальными правилами при условии, что и система таких правил, и процесс преобразования являются надежными в эксплуатации и подчиняются обычным процедурам и контрольным механизмам, применение которых ожидается для составления финансовой отчетности. Также потребуются тщательная оценка воздействия на фундаментальные раскрытия информации.

Немногие из процессов преобразования высокого уровня будут отвечать этому стандарту. Иными словами, от компаний будет требоваться частое внесение изменений в их системы. Большинство этих изменений будут влиять на регистрацию и обработку сделок, и иногда могут требовать получения дополнительных финансовых данных. Даже если получение такой информации возможно вручную, этот процесс далек от идеала.

Таким образом, процесс внедрения изменений в финансовые данные зависит от получения полного понимания стандартов и влияния, которое они окажут на бухгалтерский учет и управление деятельностью; от разрешения любых проблем; и от закрепления нового учетного подхода в инструкциях, отражающих исправленную учетную базу, в настоящее время используемую компанией. Однако внедрение изменений в финансовые данные не может рассматриваться изолированно, поскольку оно связано со многими другими элементами.

Внедрение изменений в отношении людей

Изменения в бухгалтерском учете, возникающие при переходе на МСФО, будут влиять на гораздо большее количество людей, чем может показаться сначала. По всей вероятности, они затронут все уровни организации.

- Исполнительное руководство должно понимать последствия внедрения МСФО для того, чтобы объяснять результаты деятельности и долгосрочную стратегию компании в соответствующих понятиях. Сначала ему, возможно, придется объяснить влияние перехода на МСФО на результаты деятельности компании. Более того, бухгалтерский учет согласно МСФО может иметь стратегические последствия для способа структурирования компанией партнерских отношений и других форм сотрудничества. (Это может затронуть как настоящие, так и будущие схемы).
- Центральная финансовая группа, которая находится в самом сердце управления деятельностью на основе МСФО, должна реагировать на все вопросы, связанные с применением МСФО, и предлагать необходимую поддержку всем сотрудникам предприятия.

- Финансовые сотрудники на оперативном уровне – сотрудники, которые обеспечивают взаимодействие между учетной политикой, созданной центральной финансовой группой, и сотрудниками операционных подразделений, – должны понимать воздействие МСФО на локальный порядок учета, используемый для их операционных единиц.
- Руководящие сотрудники всей организации должны понимать изменения в основных показателях деятельности и управленческой информации, которые возникнут в результате перехода на МСФО. Они также должны подготавливать бюджеты на основе МСФО, для чего могут потребоваться дополнительные директивы.
- Потребуется скорректировать схемы выплаты вознаграждения руководству, привязав их к финансовым результатам, сообщаемым внешним пользователям, для того, чтобы они и дальше обеспечивали решение задач предполагаемого стимулирования и вознаграждения.

Поэтому здесь наиболее важно, чтобы каждый сотрудник, на которого влияют изменения, понимал последствия перехода на МСФО для издержек, связанных с исследовательской деятельностью, активов и договоров о сотрудничестве, а также технические и учетные последствия новых стандартов в той степени, в которой этого требуют его или ее функции. Признание тех, кто будет затронут этим процессом на ранней стадии процесса, помогает обеспечить целенаправленную реализацию ими этого проекта. Важно внедрить прогрессивный подход, при котором информация доставляется в такое время и таким способом, чтобы максимально облегчить ее восприятие и чтобы объяснить контекст для изменений. Гораздо легче убедить сотрудников, когда они понимают, каким образом они могут внести свой вклад в проект, а также общие цели. Опыт показывает, что самой эффективной формой обмена информацией является сочетание семинаров, обучения и более структурированных форм обучения.

Внедрение изменений в отношении процессов

Все больше компаний используют процессный подход для некоторых коммерческих функций, поскольку это обеспечивает большую последовательность в соблюдении нормативных обязательств. Внедрение изменений в эти процессы означает снабжение персонала средствами, обеспечивающими работу по другой методике и соблюдение ими новых руководящих принципов. В привязке к МСФО процессы могут включать в себя аспекты составления финансовой отчетности, порядок учета определенных особенностей бизнеса или подготовку управленческой информации. Если предприятие не внедрило процессный подход в какой-либо финансовой или бухгалтерской функции, переход на МСФО может открыть возможность для внедрения такого подхода.

Внедрение изменений в бизнес-процессы

Целый ряд организаций использовали процесс перехода на МСФО в качестве возможности для внедрения более официальных процедур решения конкретных учетных и административных проблем – либо путем внесения изменений в фундаментальный регламент финансовых систем, или путем составления письменных инструкций, которые должны соблюдаться в конкретных обстоятельствах. Однако изменение процессов не должно ограничиваться финансовой функцией; МСФО являются эффективным средством достижения последовательного и контролируемого подхода во всех областях деятельности, а иногда дают сотрудникам возможность решать задачи, превосходящие их обычный уровень навыков, умений или опыта, исключительно благодаря следованию набору инструкций.

Внедрение изменений в системы

Изменения, наиболее часто связанные с переходом на МСФО, - это те изменения, которые должны внедряться в основные компьютерные системы компании. Многие организации в действительности воспринимают такие изменения в качестве основы проекта. Однако слишком пристальное внимание к последствиям для ИТ-систем компании таит в себе опасность отвлечения внимания от фундаментальных технических и учетных факторов, которые фактически гораздо важнее для успеха. Технические аспекты перехода должны быть более приоритетными по сравнению с подробными изменениями во вспомогательные ИТ-системы, хотя эти аспекты могут разрабатываться параллельно для некоторых аспектов.

Ключ к системным изменениям

1. Анализ существующих систем на предмет наличия возможностей (емкости) для внедрения МСФО и других требований, которые могут быть в разработке.
2. Разработка тактических решений для выполнения обязательств по составлению отчетности в отношении первого года. Это будет сочетание временных решений, выполняемых вручную, и простых системных изменений, которые могут представлять собой прототип окончательного решения.
3. Разработка окончательных стратегических систем, которые будут включать в себя изменения, поддерживающие переход на МСФО на всем предприятии.

В действительности процесс прохождения технического преобразования часто приводит к разработке тактического решения, которое превращается в долгосрочное стратегическое решение, которое компания может внедрить после первоначальной оценки воздействия применения МСФО. Некоторые компании могут даже захотеть внести другие усовершенствования – и окончательным изменением будет принятие абсолютно новой финансовой системы.

Рекомендуемый подход

Говоря коротко, хотя многие из изменений, происходящих при переходе на МСФО, могут внедряться в соответствии с устоявшейся деловой практикой, такие проекты отличаются друг от друга в нескольких ключевых отношениях, и важно управлять ими соответствующим образом. Одно из основных отличий заключается в истолковании и применении сложных бухгалтерских стандартов, которое может занимать значительное количество времени и отнимать значительные ресурсы. Также следует отметить, что никакое преобразование не может рассматриваться как окончательное до тех пор, пока оно не было принято аудиторами финансовой отчетности компании. Поэтому есть смысл привлекать их на раннем этапе проекта для обеспечения их удовлетворенности результатами и для того, чтобы учиться на их опыте оказания помощи другим организациям при реализации этого процесса.

Переход на МСФО – это больше, чем просто изменение цифр. Однако нет оснований для того, чтобы любая фармацевтическая компания, которая соответствующим образом и своевременно не сосредотачивается на более широких последствиях, не добилась бы успеха в переходе на новые стандарты.



Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) Проблемы и решения для фармацевтической отрасли

Контактные лица в области применения МСФО в фармацевтической отрасли

Австралия	Лен Хоган	+ [61] (3) 8603 6184	len.hogan@au.pwc.com
Бельгия	Ян Ванфрэхем	+ [32] 2 710 72 39	jan.vanfraechem@be.pwc.com
Дания	Ларс Холтуг	+ [45] 39 45 92 85	lars.holtug@dk.pwc.com
Финляндия	Йоган Кронберг	+ [358] (9) 2280 1253	johan.kronberg@fi.pwc.com
Франция	Бернар Рабье	+ [33] 3 88 45 32 62	bernard.rabier@fr.pwc.com
	Жак Денизо	+ [33] 1 56 57 10 56	jacques.denizeau@fr.pwc.com
Германия	Армин Слотта	+ [49] (69) 9585 1220	armin.slotta@de.pwc.com
Индия	Томас Мэтью	+ [91] (022) 2284 2605	thomas.mathew@in.pwc.com
Израиль	Ассаф Шемер	+ [972] (3) 795 4678	assaf.shemer@il.pwc.com
Италия	Массимо Даль Лаго	+ [390] (45) 800 2561	dallago.massimo@it.pwc.com
Нидерланды	Кеес Ромме	+ [31] (30) 2191 645	kees.romme@nl.pwc.com
Польша	Антоний Тымински	+ [48] (61) 8567 502	antoni.tyminski@pl.pwc.com
Швейцария	Джеймс Кайзер	+ [41] (61) 270 55 10	james.kaiser@ch.pwc.com
	Марк Д. Софти	+ [41] (1) 630 21 08	softy.mark@ch.pwc.com
Турция	Кансен Базаран-Симс	+ [90] (212) 326 6102	cansen.basaran-symes@tr.pwc.com
	Эдиз Гансел	+ [90] (212) 326 6160	e.gunsel@tr.pwc.com
Великобритания	Рич Шарко	+ [44] (20) 7804 2214	rich.sharko@uk.pwc.com
	Саймон Френд	+ [44] (20) 7213 4875	simon.d.friend@uk.pwc.com
	Стефани Хайд	+ [44] 1895 274790	stephanie.t.hyde@uk.pwc.com
	Джйоти Гош	+ [44] (20) 7213 4281	jyoti.ghosh@uk.pwc.com
США	Андреас Ол	+ [1] (646) 471 2947	andreas.ohl@us.pwc.com

PricewaterhouseCoopers (www.pwc.com) предоставляет аудиторские и консультационные услуги, а также услуги в области налогообложения публичным и частным компаниям разных отраслей. Более 120 000 сотрудников в 139 странах мира используют при работе с клиентами все свои ресурсы, знания, накопленный опыт, знание отраслевой специфики и творческий подход, что способствует формированию общественного доверия и позволяет увеличить стоимость компаний для наших клиентов и других заинтересованных сторон.

Название «PricewaterhouseCoopers» используется всеми членами международной сети компаний «ПрайсвотерхаусКуперс Интернэшнл Лимитед», каждая из которых является самостоятельным юридическим лицом.

© 2004 «ПрайсвотерхаусКуперс». Все права защищены. Название «PricewaterhouseCoopers» используется всеми членами международной сети компаний «ПрайсвотерхаусКуперс Интернэшнл Лимитед», каждая из которых является самостоятельным юридическим лицом. *connectedthinking является товарным знаком PricewaterhouseCoopers LLP. Дизайн студии es4 16895 (10/04)