Section: Accounting, Auditing and Taxation

DOI 10.70286/SV-13.11.2026.003

Модель обліку досліджень у галузі клітинної терапії

Панченко Ольга Михайлівна, к.е.н., доцент,
Пашкет Маргарита Олександрівна, магістр
Кафедр обліку та фінансів
Національний університет НУ «Запорізька політехніка»
м. Запоріжжя, Україна

Вступ. Сучасний світ швидко змінюється. Поява та розвиток нових секторів в економіці, інноваційні технологічні зміни, революційні відкриття викликають появу нових об'єктів обліку. Це зумовлює необхідність швидкої адаптації обліку до нових реалій, тому «у таких умовах особливої ваги набуває методична база наукових досліджень, яка забезпечує обґрунтованість, достовірність та практичну корисність розробок у сфері обліку, оподаткування, аудиту та аналізу»[1]. Підтримуємо думку академіка В.М. Жука, що моделювання - це «ефективний метод приведення наукової та нормативної складових бухгалтерського обліку до потреб практики та сучасних економічних теорій» [2]. Але проблема полягає у тому, як саме це зробити. Бухгалтерський облік концептуально ґрунтується на загальноприйнятих принципах, методах та процедурах. Стандарти бухгалтерського обліку окреслюють методологічні рамки ведення обліку за окремими типовими об'єктами, наприклад, основними засобами, запасами, нематеріальними активами тощо. Відповідно до діючих стандартів та іншого законодавства, яке дозволяє враховувати в обліку галузеві особливості, кожний господарюючий суб'єкт формує власну облікову модель, що має найкращім чином відповідати фактичній господарській діяльності.

Втім, якщо облікові підходи для опису відносно типових організаційних схем ведення господарської діяльності добре досліджено та достатньо ґрунтовно розкрито у науково-методичних джерелах. То за деякими напрямами спостерігається нестача відповідних інструктивно-методичних розробок.

До такого напряму, зокрема, відноситься сфера інновацій, прикладних наукових досліджень та розробок. Практикуючі бухгалтери та науковці часто стикаються з браком обґрунтованих облікових рішень у специфічних сферах, наприклад, у біотехнологіях. Тому питання побудови дієвих моделей обліку для інноваційної сфери, зокрема, стосовно біотехнологій (біофарме), у галузі генної та клітинної інженерії, потребує подальших наукових розвідок.

Основна частина. Модель обліку на мікрорівні) можна визначити як конкретну систему організацій та ведення обліку, унікальну внутрішню

інфраструктуру збору, реєстрації та обробки даних про діяльність суб'єкта господарювання.

Оскільки наукові дослідження та розробки у галузі біотехнологій є тривалими, капіталомісткими та мають високий ризик невдачі, класичну модель бухгалтерського обліку адаптують як під загальну специфіку наукового процесу, так й під специфіку життєвого циклу конкретної біотехнології.

У контексті специфіки процесу наукового дослідження модель бухгалтерського обліку постає як спеціалізована система структурування, накопичення та відображення витрат і активів, яка дозволяє оцінити фінансову ефективність, ризики та вартість кожного етапу створення нового продукту. Згідно НПСБО 8 «Нематеріальні активи» та МСФЗ / IAS 38 «Нематеріальні активи», весь процес наукового дослідження чітко ділиться на дві фази «Дослідження» та «Розробка». Перехід між ними визначає, чи підуть витрати на по-факту збитки поточного періоду, чи сформують майбутній актив. Це основа будь-якої облікової моделі наукового процесу.

Модель обліку досліджень у галузі клітинної терапії доцільно визначити як спеціалізовану інформаційну архітектуру та систему бізнес-процесів, яка забезпечує наскрізне відстеження (Chain of Custody/Identity), протоколювання та аудит кожного етапу роботи з клітинним матеріалом – від забору біологічного матеріалу у донора до введення готового продукту пацієнту (реципієнту).

Модель складається з фаз «Дослідження» та «Розробка». Але через свою специфіку є одним із найскладніших аспектів обліку в біофармацевтичному секторі. Головна особливість полягає у високому рівні невизначеності щодо того, чи завершиться наукові розробки створенням життєздатного медичного продукту. Це справжній методологічний виклик: як правильно класифікувати це в обліку? При цьому діючи стандарти бухгалтерського обліку встановлюють загальні жорсткі рамки для класифікації та аспект невизначеності не описують.

Можна визначити наступні ключові причини, за якими виникає методологічна проблема побудови ефективної моделі обліку досліджень у галузі клітинної терапії.

Перша проблема полягає у самому бінарному поділу на «Дослідження» та «Розробка». Відповідно до чинних бухгалтерських стандартів, усі витрати мають чітко ділитися на дві фази:

- стадія досліджень, під час якої усі витрати списуються на витрати періоду (фактично збитки), оскільки немає впевненості у майбутній економічній вигоді.

- стадія розробок: витрати можуть капіталізуватися (визнаватися як актив), але лише після виконання передбачених стандартом критеріїв, головний з яких – технічна здійсненність створення продукту.

При цьому специфіка клітинної терапії та невизначеність роблять обґрунтування цього переходу технічно дуже складним. У традиційній фармацевтиці, що розробляє хімічні сполуки, шлях від молекули до ліків є лінійним і прогнозованим. У клітинній терапії «ліками» є живі клітини, часто індивідуальні для кожного пацієнта. Тому фактор біологічної невизначеність є

колосальним за впливом як на конкретні результати створення «ліків» так й на фінансові результати в цілому. Успішні результати на першій чи другій фазі клінічних випробувань (Phase I/II) у клітинній терапії взагалі не гарантують, що продукт вдасться масштабувати у виробництві без втрати його властивостей. Тому складно визначити головний критерій для класифікації витрат (капіталізувати чи ні) – «технічна здійсненність».

Враховуючи таку невизначеність та пов'язані з цим регуляторні ризики, зазвичай розробники капіталізують витрати лише після отримання дозволу від регулятора. А до цього моменту величезні гроші, витраченні на дослідження, списуються на витрати. Як наслідок - величезна інтелектуальна цінність просто не відображається в активах. Це викривлює фінансову звітність.

Інша складна методологічна проблема полягає у площині організації та ведення обліку унікальних матеріалів. Клітинна терапія використовує специфічні матеріали: клітинні лінії, специфічні біореактори, інструменти редагування генів (як-от CRISPR). Постає питання їх класифікації в обліку: чи є вони запасами, основними засобами чи витратами на дослідження, якщо їх використання обмежене конкретним (і ще не затвердженим) проєктом? Зараз кожний розробник сам формує облікову політику щодо цього.

Існує певний обліковий парадокс. Якщо компанія купує інший стартап із розробками клітинної терапії, за стандартами ці витрати можна капіталізувати як нематеріальний актив за справедливою вартістю. Виникає суперечлива облікова практика, коли власні розробки на тій самій стадії списуються у збитки, а куплені - стають активами.

Висновки. Відсутність у чинних бухгалтерських стандартах гнучких інструментів для оцінки ризиків та високого рівня невизначеності у галузі клітинної терапії потребує від розробника будувати облікову модель, балансуючи між необхідність пошуку обґрунтування досягнення критерію «технічна здійсненність» для фіксації інтелектуальних здобутків щодо інноваційного біологічного продукту на ранніх етапах дослідження. Або показувати довгий час великі витрати, що негативно відбивається у звітності. Це, крім іншого, робить проблемним залучення додаткових інвестицій у галузь, яка є надважливою для збереження життя та здоров'я людей.

Список використаних джерел

1. Перетятько Ю.М. (2025) Особливості використання методів наукових досліджень у бухгалтерському обліку. Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : тези доповідей XI Міжнарод. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 27 листопада 2025 р.). Чернігів. НУ «Чернігівська політехніка». С. 9-11. URL: https://ir.stu.cn.ua/server/api/core/bitstreams/63f291d2-a111-4d24-89ed-b0736f5a69d2/content
2. Жук В.М. Розвиток моделювання в бухгалтерському обліку. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 3. С.26-32. URL: https://magazine.faaf.org.ua/rozvitok-modelyuvannya-v-buhgalterskomu-obliku-1218.html