

## Література

1. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в держаному секторі на 2007—2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 № 34 // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
2. Міжнародні стандарти з бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81042/B2.pdf>
3. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в держному секторі: У 3 ч. / За заг. ред. М. В. Кужельного. — К.: УАСБА, 2009. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров. — 2009. — 479 с.

*Стаття надійшла до редакції 15.01.2010 р.*

УДК 657.30071:615

**Л. В. Титенко**  
здобувач кафедри обліку  
підприємницької діяльності,  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»,  
голова правління Державної  
акціонерної компанії «Ліки України», м. Київ

## ВПЛИВ ПЕРВІСНОЇ ВАРТОСТІ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ВАРТІСТЬ ГОТОВИХ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ

В статье произведен анализ нормативно-правового обеспечения регулирования цен на лекарственные средства и учета производственных запасов. Определен ряд дискуссионных вопросов, связанных с влиянием первоначальной стоимости производственных запасов на цену готовых лекарственных средств. Предложены практические рекомендации по каждому проблемному вопросу с учетом существующих особенностей действующего законодательства регулирующего ценообразование лекарственных средств в Украине.

The article analyzed the legal maintenance of prices regulation on medicines and accounting of inventory. Identified a number of debatable issues related to the influence of the initial value of inventory at the price of finished medicines. Proposed practical recommendations for each subject matter in view of the existing features of the current legislation governing the pricing of medicines in Ukraine.

У статті проведено аналіз нормативно-правового забезпечення регулювання цін на лікарські засоби та обліку виробничих запасів. Визначено дискусійні питання, що пов'язані із впливом первісної вартості виробничих запасів на ціну готових лікарських засобів. Запропоновано практичні рекомендації по кожному проблемному питанню з врахуванням існуючих особливостей діючого законодавства, що регулює ціноутворення лікарських засобів в Україні.

**Ключевые слова:** *первичная стоимость производственных запасов, цена, готовые лекарственные средства.*

**Keywords:** *initial value of inventory, price, finished medicines.*

**Ключові слова:** *митна вартість, первісна вартість виробничих запасів, транспортно-заготівельні витрати, декларація імпортової сировини.*

Вже більше року питання ціноутворення на лікарські засоби є одним із найбільш актуальних і тривожних для всіх суб'єктів фармацевтичного ринку України.

Основу державного регулювання цін становить глава 21 Господарського кодексу України. У відповідності зі ст. 191 Господарського кодексу на ресурси, які суттєво впливають на загальний рівень і динаміку цін, а також на продукцію і послуги, які мають суттєве соціальне значення для населення можуть бути встановлені державні фіксовані або регульовані ціни. Цією ж статтею можуть бути передбачені повноваження КМУ затверджувати переліки таких ресурсів, продукції чи послуг.

Частина 5 ст. 191 Господарського кодексу встановлює способи регулювання цін. Ціни можуть регулюватись шляхом встановлення:

- 1) фіксованих цін;
- 2) граничних рівнів цін;
- 3) граничних рівнів торгових націнок і винагород постачальників;
- 4) граничних нормативів рентабельності;
- 5) обов'язкового декларування зміни ціни.

Спеціальним законодавчим актом, що регулює порядок ціноутворення, є Закон України «Про ціни і ціноутворення», який у цілому відображає всі положення Господарського кодексу по питанням формування цін.

В даний час регулювання цін на лікарські засоби здійснюється у відповідності до постанови КМУ від 17.10.2008 р. № 955, якого встановлені граничні рівні торговельних націнок на лікарські засоби, що внесені до Національного переліку основних лікарських

засобів і виробів медичного призначення, затвердженого постановою КМУ від 25.03.2009 р. № 333.

Основу порядку регулювання цін на лікарські засоби складають два закріплені граничних рівня націнок:

— гранична постачальницько-збутова надбавка у розмірі 12 % оптово-відпускної ціни;

— гранична торгова (роздрібна) надбавка у розмірі 25 % закупівельної ціни.

Але контроль цін на рівні оптової та роздрібною ланки не вирішує повністю питання доступності населення до лікарських засобів.

Вирішення цього питання не можливе без впровадження державної реєстрації оптових цін виробника. Тому питання формування оптової ціни на лікарські засоби та вивчення методики визначення собівартості лікарських препаратів промислового виробництва особливо гостро стоїть на порядку денному.

Матеріальні витрати у собівартості лікарських засобів складають до 80 %, а 90 % лікарських препаратів вітчизняного виробництва виробляються із імпоротною сировини — субстанції. Держава не володіє в достатній мірі ціновою ситуацією за ввезенням на митну територію сировини для виробництва основних лікарських засобів та не має важелів впливу на неї.

А тому питання оцінки виробничих запасів при їх надходженні на підприємства фармацевтичної галузі особливо актуальні в сучасних умовах фінансової кризи, адже, з одного боку, вона впливає на точність фінансових результатів підприємства, а з іншого — на реальність ціни соціально важливих товарів — лікарських засобів.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» придбана фармацевтичним підприємством сировина та допоміжні матеріали зараховуються на баланс за їх первісною вартістю.

Первісною вартістю запасів придбаних за плату за договорами зовнішньоекономічної діяльності є їх фактична собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

— сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;

— сум ввізного мита;

— сум непрямих податків у зв'язку з придбанням виробничих запасів, які не відшкодовуються підприємству;

— транспортно-заготівельних витрат (затрат на заготівлю виробничих запасів, оплату (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів), а саме:

- витрати послуг митно-ліцензійних складів;
- витрат на протипожежну й сторожову, супровідну охорону при транспортуванні запасів;
- витрати зі страхування ризиків транспортування запасів;
- витрат на оплату тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи з доставки запасів на склади підприємства (крім оплати праці постійних складських робітників, яка відноситься до витрат на утримання заводських складів і включається до адміністративних витрат);
- витрат на відрядження, пов'язаних з безпосередньою заготівлею запасів та доставкою їх на склади підприємства з місць заготівель (на відрядження водіїв та вантажників даного підприємства з доставки вантажів від постачальників).

До транспортно-заготівельних витрат не належать витрати на відрядження, пов'язані з погодженням технічних умов на постачання матеріальних ресурсів та з оформленням договорів. Останні витрати включаються до складу адміністративних витрат.

Транспортно-заготівельні витрати включаються до собівартості придбаних виробничих запасів або загальною сумою відображаються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів.

Включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості конкретних найменувань, груп, видів виробничих запасів при їх оприбуткуванні доцільно здійснювати у випадку, якщо достовірно можна визначити суми таких витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних виробничих запасів.

Якщо транспортно-заготівельні витрати пов'язані з доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів, то їх необхідно узагальнювати за окремими групами запасів на окремому субрахунку (наприклад 201.1 «Транспортно-заготівельні витрати на сировину і матеріали» та 201.11 «Транспортно-заготівельні витрати на сировину і матеріали іноземного походження»).

Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюються на окремому субрахунку обліку виробничих запасів, щомісяця розподіляються між сумою залишку цих запасів станом на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули використані у вироб-

ництві, реалізовані або безплатно передані у звітному періоді. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до виробничих запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням їх на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів.

Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітний місяць і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишків вартості виробничих запасів на початок місяця і виробничих запасів, що надійшли за звітний місяць.

Розподілена частка транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до вартості виробничих запасів, що вибули, відображається на тих рахунках бухгалтерського обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття відповідних цих запасів.

Визначення митної вартості субстанції і її складових наведено в Митному кодексі України і Законі України «Про єдиний митний тариф». Зокрема, Митним кодексом України встановлено, що митна вартість — це заявлена декларантом чи визначена митним органом вартість товарів, що перетинають митний кордон України, яка розраховується на момент перетину товарами митного кордону України у відповідності з положеннями Митного кодексу. Крім того, Митним кодексом встановлені методи визначення митної вартості товарів, що ввозяться в Україну.

Відповідно до ст. 16 Закону України «Про єдиний митний тариф» митна вартість — це ціна, що фактично сплачена чи підлягає сплаті за товари та інші предмети, які обкладаються митними платежами на момент перетину митного кордону України. При визначенні митної вартості до неї включаються ціна товару, яка зафіксована в рахунку-фактурі, а також інші фактичні витрати, якщо вони не були враховані в рахунку-фактурі: на транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження і страхування до пункту перетину митного кордону України; комісійні і брокерські, плата за використанні об'єктів інтелектуальної власності, що повинна бути сплачена імпортером прямо чи опосередковано як умова їх ввозу [4].

Таким чином, можна прийти до висновку, що вартість одиниці імпортованого товару — це вартість, що вказана в митній накладній.

У свою чергу, при реалізації ціна одиниці імпортованого готового лікарського засобу визначається, виходячи із ціни визначен-

ної в митній декларації, що множиться на коефіцієнт, що є відношенням між середнім курсом валюти, що вказана в інвойсі, на міжбанківському валютному ринку на дату реалізації товару і офіційним курсом НБУ цієї валюти на дату митного оформлення [6].

Алгоритм, який використаний у постанові КМУ від 25.03.2009 р. № 333 можна було б трансформувати і на імпорту сировину, і матеріали. Тобто, при відпуску у виробництво ціна одиниці імпортованої субстанції визначається, виходячи із ціни зазначеної в митній декларації, що множиться на коефіцієнт, що є відношенням між середнім курсом валюти, що вказана в інвойсі, на міжбанківському валютному ринку на дату відпуску у виробництво і офіційним курсом НБУ цієї валюти на дату митного оформлення.

Сума дооцінки, яка визначається з використанням коефіцієнта перерахунку курсу, визнається іншим операційним доходом (Дт 20 Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності»).

### *Література*

1. Господарський кодекс України від 16.01.08 р. № 436-IV із змінами та доповненнями.
2. Митний кодекс України. Від 11 липня 2002 р. № 92-IV із змінами та доповненнями.
3. Закон України «Про ціни і ціноутворення» від 03.12.90 р. № 507-XII із змінами та доповненнями.
4. Закон України «Про Єдиний митний тариф» від 05.02.92 р. № 2097-XII із змінами та доповненнями.
5. Постанова Кабінету Міністрів України «Про заходи щодо стабілізації цін на лікарські засоби і вироби медичного призначення» від 17 жовтня 2008 року № 955.
6. Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання державного регулювання цін на лікарські засоби і вироби медичного призначення» від 25 березня 2009 року № 333.
7. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку визначення митної вартості товарів та інших предметів у разі переміщення їх через митний кордон України» від 05.10.98 р. № 1598.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 02.11.99 р. за № 751/4044, із змінами та доповненнями.

*Стаття надійшла до редакції 15.01.2010 р.*