

15. Справочник-словарь бухгалтера / Под ред. А. Ю. Редько. — К.: Друкар, 1995. — 178 с.

16. *Кужельний М. В., Лінник В. Г.* Теорія бухгалтерського обліку. — К.: КНЕУ, 2001. — 334 с.

17. *Сопко В. В., Завгородій В. П.* Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю і аналізу. — К.: КНЕУ, 2000. — 260 с.

18. *Литвин Ю. Я., Олійник В. М., Палюх М. С.* Організація бухгалтерського обліку в сільському господарстві. — Тернопіль: ТАНТ, 1998. — 375 с.

19. *Свірко С. В.* Організація бухгалтерського обліку бюджетних установах. — К.: КНЕУ, 2003. — 380 с.

20. *Ловінська Л. Г., Стефанюк І. Б.* Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні. — К.: НДФІ, 2006. — 240 с.

Дата подання статті до редакції 11.01.09.

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

ОЦІНКА І КАЛЬКУЛЯЦІЯ В СИСТЕМІ ФАРМАЦЕВТИЧНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Рассмотрен анализ действующей практики ценообразования на предприятиях фармацевтической промышленности согласно законодательству Украины и стран ЕС. Изучены особенности формирования затрат калькулирования себестоимости лекарственных средств. Приведены практические рекомендации относительно обеспечения контроля за соблюдением государственной дисциплины цен на лекарственные средства.

The analysis of an operating practice of pricing on the enterprises of the pharmaceutical industry has been considered in obedience to the current legislation of Ukraine and of the countries of EU. The features of forming charges of calculation cost of a medications have been studied. The practical recommendations have been given in relation to providing of a control after the observance of the state discipline of a prices on medications.

Ключові слова: калькуляція, оцінка, собівартість промислової продукції, оптова ціна виробника, декларація оптової ціни виробника.

Сьогодні на фармацевтичному ринку України накопичилось багато різного роду проблем, пов'язаних зокрема з державним регулюванням цін на лікарські засоби у суб'єктів, що займаються виробництвом лікарських засобів, оптовою та роздрібною їх ре-

лізацією. Вирішення цього питання неможливе без упровадження державної реєстрації оптових цін виробника (митної ціни) на лікарські засоби. Тому питання формування оптової ціни на лікарські засоби та вивчення методик визначення собівартості лікарських препаратів промислового виробництва особливо гостро стоїть на порядку денному.

За останні роки вивченню даних питань у розвитку фармацевтичної галузі різних країн присвячено низку статей у вітчизняних фахових періодичних виданнях. Так, результати наукового аналізу зарубіжних літературних джерел показали, що в розвинутих країнах значна увага приділяється дослідженню проблем економічної (цінової) доступності лікарських засобів для населення.

При цьому встановлено, що в більшості базових держав — членів ЄС проблема створення єдиних підходів до формування цін на лікарські засоби на сьогодні не вирішена. Для розв'язання питання економічної доступності на лікарські засоби для населення ціни майже повністю контролюються державою через державну реєстрацію оптових цін виробника (митної вартості), обмеження торговельних надбавок, інколи застосовуються фіксовані ціни, обмеження рентабельності при виготовленні основних лікарських засобів, запровадження пільгового оподаткування. У деяких країнах (Німеччина, Великобританія, Нідерланди) застосовуються непрямі методи державного регулювання фармацевтичного ціноутворення [13], а саме домовленість між державою та виробником про обмеження рівня прибутку в обмін на гарантії обсягів закупівель. Тому питання оцінки і калькуляції в системі фармацевтичної промисловості потребують детального розгляду.

Калькулювання має значний ефект, якщо воно виконує роль засобу попереднього контролю за формуванням собівартості і ціни. Це означає, що не можна приступати до масового виготовлення продукції, якщо не з'ясовано — у що це буде обходитись для підприємства, яка буде її собівартість і на цій основі ціна, який прибуток матиме підприємство.

Разом з тим фармацевтична промисловість належить до таких галузей, в яких орієнтуватись на собівартість не завжди раціонально, бо є особливі ліки, які, незважаючи на всі інші фактори, треба виготовляти і забезпечувати ними населення. У таких випадках держава надає необхідну допомогу — пільги з податку на додану вартість та акцизний збір на спирт етиловий, що дає можливість не збільшувати ціну на життєво необхідні лікарські засоби, хоча виробники працюють на межі рентабельності за цими видами продукції. Але чинна методологія обліку, організація

контролю за цінами роблять ці процеси безконтрольними, притупляють увагу фахівців підприємства і не створюють належних умов для пошуку дієвої системи контролю. У результаті розроблена технологія виготовлення лікарських засобів не змінюється десятками років, хоч за такий проміжок часу відбулися суттєві зміни в організації і технології виробництва, не такі стали споживачі сировини медичного походження. Тож було б доцільно таку сировину обліковувати на окремому субрахунку «Сировина для виробництва лікарських засобів, що підлягають державному регулюванню» та «Сировина для виробництва лікарських засобів, що закуповуються за бюджетні кошти» (до синтетичного рахунку «Виробничі запаси»). Це створить сприятливі умови для здійснення постійного контролю за рухом такої сировини особливого призначення, підвищить відповідальність обліково-аналітичного апарату за якісні показники та ефективне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів на виготовлення і доведення до споживача лікарських препаратів. З цією метою покупці зобов'язані щомісяця надсилати до бухгалтерії підприємства звіти про наявність та рух лікарських засобів, ціни на які підлягають державному регулюванню.

Оцінка — це загальне вираження вартості активів і пасивів підприємства в грошовій формі. Вона використовується для приведення всіх засобів господарства до єдиного вимірника. Це відкриває широкі можливості для аналізу діяльності підприємства, прогнозування потреби в ресурсах, нормування, визначення резервів, розробки заходів економного використання ресурсів та недопущення непродуктивних втрат [7]. Отже, на підприємствах фармацевтичної промисловості використовуються всі вимірники, які застосовуються в обліку, — натуральні, трудові, грошові. Кожний вимірник має своє призначення, а тому застосовується на відповідних ділянках фармацевтичної галузі, і плутанини тут не допускається: замість натуральних вимірників, призначених для товарно-матеріальних цінностей, години-дні, декади і т. ін. не застосовуєш. Таке ж не можна об'єднувати і з грошовим вимірником.

Усі вимірники в комплексі створюють умови для раціональної системи управління, автономного і комплексного проявлення згаданих раніше функцій управління. Значна роль відводиться оцінці в пошуках невикористаних резервів.

Калькуляція і калькулювання — не тотожні поняття. Якщо калькуляція виступає як документ, в якому визначається нормативна собівартість виготовлюваного виробу, то калькулювання являє процес визначення цієї собівартості. Калькуляції поділя-

ються на нормативні і фактичні. Їх необхідно аналізувати і робити відповідні висновки. Процес калькулювання повинен здійснюватись за статтями, перелік яких необхідно постійно уточнювати, не допускаючи більше одного місяця некоригованих калькуляцій [7].

У фармацевтичній галузі діють прямі методи калькулювання, покладені в основу методики визначення собівартості лікарських препаратів промислового виробництва, згідно з якою враховуються однорідні економічні елементи поточних витрат.

Собівартість промислової продукції — це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво і збут. Витрати на виробництво утворюють виробничу (заводську) собівартість, а витрати на виробництво і збут — повну собівартість промислової продукції.

Мета обліку витрат — отримання своєчасної і повної інформації про величину витрат, пов'язаних з виробництвом і збутом продукції, створення необхідних умов для здійснення дійового контролю за ефективним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. А тому на кожному підприємстві повинна бути визначена чітка класифікація витрат, методика здійснення поточного контролю — як його здійснювати — за статтями калькуляції чи елементами витрат.

Важливішою класифікацією витрат є їх поділ за статтями калькуляції і економічними елементами. Елементи витрат — це економічно однорідні види витрат, які показують, що витрачено і в якій величині. Статті калькуляції показують, куди витрачені ресурси і на які цілі.

Процес накопичення витрат за статтями і елементами витрат наведений у табл. 1, 2.

Таблиця 1

**КАЛЬКУЛЯЦІЯ СОБІВАРТОСТІ
НАСТОЯНКИ КАЛЕНДУЛИ 40 МЛ У ФЛАКОНІ**

№ з/п	Найменування статей витрат	Вартість за 1000 шт., грн	%
1	Основні матеріали і сировина	471,66	45,35
2	Допоміжні матеріали	43,47	4,18
	Всього матеріальні витрати	515,13	49,53
3	Основна заробітна плата	13,78	1,33
4	Додаткова заробітна плата (67,4 %)	9,29	0,89
	Всього по заробітній платі	23,07	2,22

Закінчення табл. 1

№ з/п	Найменування статей витрат	Вартість за 1000 шт., грн	%
5	Резерв відпускних (85%)	1,96	0,19
6	Відрахування в соціальні фонди	8,88	0,85
7	Загальновиробничі витрати (змінні)	46,42	4,46
8	Загальновиробничі витрати (постійні)	61,70	5,93
	Всього загальновиробничі витрати	108,12	10,39
9	Виробнича собівартість	657,16	63,19
10	Адміністративні витрати	51,47	4,95
11	Витрати на сбут	17,15	1,65
12	Повна собівартість	725,78	69,79
13	Прибуток	314,22	30,21
14	Відпускна ціна	1040,00	100

Таблиця 2

**ФОРМУВАННЯ ОПТОВОЇ ЦІНИ НАСТОЯНКИ
КАЛЕНДУЛИ 40 МЛ У ФЛАКОНІ НА 1000 ШТ.**

№ з/п	Основний показник	Сума, грн	%
1	Прямі виробничі витрати	549,04	52,79
2	Непрямі витрати	176,74	17,00
3	Собівартість реалізації	725,78	69,79
4	Прибуток	314,22	30,21
5	Відпускна ціна	1040,00	3,49

Оптова ціна підприємства формується на підставі повної собівартості, податків, обов'язкових платежів, запланованого прибутку. Дана ціна є базовою. У процесі реалізації договірна ціна встановлюється з урахуванням виду упаковки, закупівельної партії, форми оплати, умов доставки, інших факторів.

Підприємства у своїй обліковій політиці можуть вносити зміни щодо складу статей витрат залежно від технології, техніки й організації виробництва та питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції.

Підприємства мають право об'єднувати кілька типових статей калькуляції в одну, і навпаки, з однієї типової статті виокремлювати кілька. За новими лікарськими засобами в структуру калькуляції включають витрати на науково-дослідні роботи.

На фармацевтичному виробництві іноді мають місце зворотні відходи, які вираховуються із сум матеріальних витрат. До них належать залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших видів матеріальних ресурсів, які виникли в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі якості (хімічні або фізичні), тому використовуються з підвищеними витратами (зниження виходу продукції) чи зовсім не використовуються за прямим призначенням.

До зворотних відходів не належать: залишки сировини, матеріалів, які згідно з установленою технологією (регламентом) передаються на інші дільниці, цехи як повноцінна сировина (матеріали) для виробництва інших видів продукції; супутня продукція, яку отримують одночасно з основною в єдиному технологічному процесі.

Висока частка матеріальних витрат у собівартості лікарського засобу потребує організованого оперативного обліку і контролю за використанням сировини та матеріалів у виробництві, який дозволить виявити причини відхилення від установлених норм і вжити заходів щодо запобігання перевитратам матеріальних цінностей. Матеріальні витрати в собівартості лікарських препаратів становлять приблизно 50—80 % [12].

Питома вага лікарських засобів, на ціни яких введено державне регулювання, в загальному обсязі становить близько 16 %. Державного регулювання цін на лікарські засоби у сфері виробництва на сьогодні немає.

Держава не володіє достатньою мірою ціновою ситуацією та не має важелів впливу на неї в сегменті основних лікарських засобів фармацевтичного ринку.

Наслідком цього є необґрунтоване завищення цін на вказані препарати на етапі їх виробництва і до реалізації кінцевому споживачеві, неефективне витрачання бюджетних коштів на їх закупівлю.

З метою забезпечення контролю за дотриманням державної дисципліни цін на лікарські засоби є обов'язкове запровадження декларації оптової ціни виробника, яка обов'язково подається суб'єктам господарювання разом з документами первинного обліку (товарно-транспортною накладною, накладною на відпуск товару) щодо відпуску лікарських засобів на шляху їх просування

від виробника до кінцевого споживача. Ці заходи приведуть до економічно обґрунтованих оптово-відпускних та роздрібних цін на лікарські засоби, щодо яких запроваджено державне регулювання.

Вивчення літератури та нормативних актів України щодо ціноутворення на лікарські засоби дозволяє зробити такий висновок. У цілому сьогодні немає єдиного методологічного підходу до нормативно-правового визначення наявних видів цін, до порядку формування, установлення та застосування цін, у першу чергу регульованих, що не дозволяє провадити ефективну державну політику ціноутворення.

Брак єдиної методики та вказаних положень з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, зокрема, закріплення питань установлення цін як відповідними органами державного управління, так і самими підприємствами, як свідчать матеріали перевірок, призводить до безпідставного систематичного підвищення цін, посилює ціновий тиск на населення і не дає можливості вповноваженим з питань ціноутворення органам виконавчої влади на належному рівні здійснювати регулювання цінних процесів з метою стабільного їх розвитку.

Нині цінову політику на фармацевтичному ринку України формують виробники. Адже ціна виробників жодним чином не регулюється державою, і тому навіть значне обмеження націнок не збільшить доступність препаратів, а призведе лише до банкрутства оптової та роздрібною системи. А тому необхідно одночасно з обмеженням націнок провести реєстрацію цін виробника, дистриб'ютора та роздрібною ціни.

Література

1. Закон України «Про ціни та ціноутворення» від 03.12.90 № 507-ХІІ.
2. Постанова Кабінету Міністрів України від 29.03.06 № 400 «Про затвердження Національного переліку основних лікарських засобів і виробів медичного призначення»
3. Постанова Кабінету Міністрів України від 05.09.96 № 1071 «Про порядок закупівлі лікарських засобів закладами та установами охорони здоров'я, що фінансуються з бюджету»
4. Спільний наказ Міністерства охорони здоров'я України, Міністерства економіки України від 03.12.01 № 480/294 «Про затвердження Переліку вітчизняних та імпортованих лікарських засобів і виробів медичного призначення, ціни на які підлягають державному регулюванню».
5. *Кужельний М. В.* Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку// Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — № 8—9. — С. 45—47.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.99 № 318.

7. Організація бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець та ін. — 2-е вид., доп. і перероб. — Житомир: ЖІТІ, 2001. — 576 с.

8. *Ловінська Л. Г.* Оцінка в бухгалтерському обліку: Монографія. — К.: КНЕУ, 2006. — 256 с.

9. Фармацевтична логістика: Монографія / О. В. Посилкіна, Р. В. Сагайдак, Б. П. Громовик; За ред. О. В. Посилкіної. — Х.: НфаУ: Золоті сторінки, 2004. — 320 с.

10. Основи економіки та системи обліку у фармації: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / А. С. Немченко, Г. Л. Панфілова, В. М. Чернуха та ін.; За ред. А. С. Немченко. — Х.: НфаУ: Золоті сторінки, 2005. — 504 с.

Дата подання статті до редакції 15.01.09.

УДК 657.424

І. В. Ткач
асистент кафедри
обліку, аналізу та аудиту в АПК
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ЩОДО ОБЛІКУ НАДХОДЖЕННЯ МАТЕРІАЛЬНИХ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Раскрыта сущность поступления материальных и нематериальных необоротных активов и их влияние на построение учета капитальных вложений.

The essence of receipt of material and intangible fixed assets and their influence on account construction is revealed.

Ключові слова: *інвестиції, корпоративні права, необоротні активи, капітальні інвестиції, капітальні вкладення.*

Перехід України до ринкової економіки і вступ до Світової організації торгівлі вимагає технічного переоснащення вітчизняних підприємств. Це реалізується через залучення в економіку інвестицій як у фінансовій, так і в матеріальній формах. Чітке нормативно-правове регулювання обліку інвестицій сприяє об'єктивному відображенню їх у фінансовій звітності.

Дослідженню теорії і практики ведення обліку капітальних інвестицій присвячено праці багатьох науковців, серед яких М. І. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, О. С. Гавриловський, З. Задорожній, Я. Д. Крупка, Н. Лисенко, І. М. Павлюк, Л. К. Сук та інші. Вод-