

контролюючий суб'єкт господарювання володіє часткою власності та / або 50 % голосів, разом з поясненням способу існування контролю; назва будь-якого суб'єкта господарювання, у якому контролюючому суб'єктові господарювання належить частка власності в розмірі понад 50 %, але який не є контрольованим суб'єктом господарювання, разом з поясненням причин відсутності такого контролю; вплив придбання та продажу контрольованих суб'єктів господарювання на фінансовий стан на дату звітності, на результати звітного періоду та на відповідні суми попереднього періоду. В окремих фінансових звітах контролюючого суб'єкта господарювання рекомендовано розкривати характеристику методу, використаного для обліку контрольованих суб'єктів господарювання.

### **Література**

1. 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.

2. Міжнародні стандарти з бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81042/B2.pdf>.

Стаття надійшла до редакції 15.12.2010 р.

УДК 657.30071:615

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

### **КЛАСИФІКАЦІЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ФАРМАЦЕВТИЧНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ**

*АНОТАЦІЯ.* Запропоновано економічну та технічну класифікацію виробничих запасів для фармацевтичних підприємств з метою чіткої організації аналітичного обліку.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** виробничі запаси, економічна класифікація виробничих запасів, технічна класифікація виробничих запасів.

*АННОТАЦИЯ. Предложена экономическая и техническая классификация производственных запасов для предприятий фармацевтической отрасли с целью четкой организации аналитического и синтетического учета.*

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** экономическая классификация производственных запасов, техническая классификация производственных запасов.

*ABSTRACT. Economic and technical classification of production reserves for pharmaceutical companies to clear organization of analytical and synthetic accounting has been proposed.*

**KEY WORDS:** production reserves, economic classification of production reserves, technical classification of production reserves.

Виробнича діяльність підприємств з виробництва лікарських засобів зумовлена, передусім, використанням значної кількості різноманітних виробничих запасів. Тому виникає потреба у чіткому розмежуванні запасів виробничої діяльності із подальшою їх деталізацією та запасів придатних для обслуговування виробничого процесу.

Облік виробничих запасів є досить трудомісткою ділянкою роботи, оскільки до їх складу можуть входити сотні видів найменувань за кожним з яких, для забезпечення кількісної якісної інформації, слід вести аналітичний облік. Враховуючи чисельність найменувань, особливо характерних для фармацевтичного виробництва, постає потреба обґрунтування вибору ознак і критеріїв для класифікації виробничих запасів, що зумовить найоптимальніший вибір об'єктів обліку і контролю. В наукових виданнях в основу класифікації покладено різні ознаки, що спричинило неоднозначність думок учених щодо досліджуваного об'єкта.

Існує безліч ознак, які покладаються в основу класифікацію запасів узагалі і виробничих запасів зокрема. Проте, розглянуті вітчизняними науковцями В. В. Сопко, Ф. Ф. Бутинцем, М. С. Пушкарем [4—6] економічні класифікації не в повній мірі відповідають особливостям фармацевтичного виробництва. А тому постає питання наявності економічно обґрунтованої класифікації виробничих запасів на фармацевтичному виробництві з метою ефективної організації обліку та контролю за їх станом та використанням.

У фармацевтичному виробництві наявні специфічні особливості розподілу матеріалів на основні і допоміжні. Проте, як зазначає Ф. Ф. Бутинець, цей поділ має умовний характер і часто залежить лише від кількості сировини, використаної на виробництво різних видів продукції [3, с. 314].

Поділити матеріали на основні і допоміжні можна лише на конкретному підприємстві, враховуючи специфіку виробничої діяльності.

На підприємствах фармацевтичної галузі до основних відносять субстанції і речовини, які становлять основу лікарського засобу.

За економічним призначенням та функціональною роллю у процесі виробництва виробничі запаси фармацевтичних підприємств поділяють на такі групи: матеріали (в тому числі основні і допоміжні), паливо, запасні частини, тару і тарні матеріали, інші матеріали (рис. 1).



Рис. 1. Класифікація виробничих запасів фармацевтичних підприємств

Стосовно способу спеціального контролю щодо придбання, перевезення виробничих запасів, їх зберігання і особливостей відпуску у виробництво, керуючись нормами Закону України «Про наркотичні засоби, психотропні речовини і прекурсори» основні матеріали на фармацевтичних підприємствах можна класифікувати на: наркотичні речовини, психотропні речовини, прекурсори, отруйні речовини, сильнодіючі речовини, інші

діючі речовини (субстанції), що не знаходяться під спеціальним контролем [1] .

Інші матеріали або входять до складу лікарських засобів, додаючи їх властивостей (продлонгованої дії препарату), зручності використання (смак, колір, запах, зовнішній вигляд), стійкість при зберіганні і т.п., або забезпечують процес виробництва продукції (дезрозчини, миючі засоби, фільтри, спирти і т.п.) такі матеріали називаються допоміжними. Однак, такий склад допоміжних матеріалів не в повній мірі відповідають особливостям виробничого процесу фармацевтичних підприємств. Це пов'язано з тим, що певна частина матеріалів не має прямого відношення до виготовлення лікарських засобів, через що їх доцільно відображати окремою групою — допоміжні матеріали невиробничого.

Така аналітичність сприяє внутрішньогосподарському контролю за ефективністю використання матеріалів фармацевтичних підприємств, що дозволяє вчасно виявляти невикористані резерви зменшення собівартості продукції.

У процесі виготовлення лікарських засобів іноді виникають відходи. До них відносяться залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, які виникли в процесі виробництва, що втратили повністю або частково споживчі якості (хімічні чи фізичні), тому використовуються з підвищеними витратами (зниження виходу продукції) чи зовсім не використовуються за прямим призначенням.

До відходів не відносяться: залишки матеріалів, які у відповідності до встановленої технології (регламенту) передаються в інші цехи, дільниці як повноцінна сировина; матеріали для виробництва інших видів продукції, так звана супутня продукція, яку одержують одночасно з основною в єдиному технологічному процесі.

Зменшення витрат відходів дозволяє отримати економію матеріалів, збільшити випуск продукції та знизити матеріаломісткість. З цього приводу слід зазначити, що тільки в результаті зменшення виробничих відходів витрачання субстанції і допоміжних речовин може бути зменшено на 3—4 %. Тому такі відходи на фармацевтичному підприємстві необхідно зберігати нарівні з матеріалами.

Інші відходи вважаються втратами виробництва і, як правило, підлягають утилізації. До таких відходів належить осад при виробництві настоянок і розчинів на фармацевтичних фабриках. Існують втрати сировини, основних матеріалів і під час технологічного процесу (табл. 1). При цьому втрати сировини і матеріалів на фармацевтичних фабриках складають 2,83 %.

Одержані зворотні відходи на фармацевтичних підприємствах обліковують, як правило, у складі основних або допоміжних матеріалів. Проте, для управління рухом і використанням відходів необхідна відповідна інформаційна база, яка формується, в основному, за даними бухгалтерського обліку. А тому вважаємо за доцільне відокремлення групи зворотних відходів, що забезпечить накопичення інформації з метою контролю за ефективністю їх використання.

Таблиця 1

**МАТЕРІАЛЬНИЙ БАЛАНС СЕРІЇ МЕНОВАЗИНУ  
У ФЛАКОНАХ 40 мл ЗА ДАНИМИ КОДКП «ФАРМФАБРИКА»**

Витрачено		Отримано	
Найменування сировини	Кількість, кг	Найменування готового виробу і відходів	Кількість, кг
Анестезин	1,67	Готовий продукт:	
Вода очищена	48,24	Меновазин у флаконах по 40 мл	147,00 (4118 фл.)
Ментол	4,20	Відходи:	
Новокаїн	1,67	Осад	0,49
Спирт етиловий 96 %	95,51	Втрати:	
		Меновазин	3,80
Всього:	151,29	Всього:	151,29

Представлена класифікація виробничих запасів містить паливо, яке використовується підприємствами для технологічних потреб, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії чи опалення приміщень. У виробничому процесі фармацевтичні підприємства використовують значну кількість енергії, яка надходить «зі сторони» і оплачується згідно встановлених тарифів. Енергія витрачається як на технологічні потреб, так і для господарських та енергетичних потреб підприємства.

Для пакування, перевезення та зберігання виготовлених фармацевтичних виробів використовується тара і тарні матеріали одноразового та багаторазового використання. До складу першої на фармацевтичних підприємствах відносять пакувальні мішки, плівку, етикетки, які призначені для пакування продукції з метою збереження її якості і вигляду. У складі другої виділяють інвентарну та-

ру, яка призначена для виробничих або господарських потреб. При цьому, залежно від терміну використання та вартості, інвентарну тару відносять до основних засобів або малоцінних предметів.

Наступну групу виробничих запасів становлять запасні частини, які призначені для поточного ремонту основних засобів фармацевтичних підприємств і, тим самим, підтримують їх у робочому стані.

Матеріали, які не знайшли відображення у попередніх класифікаційних групах, будуть відображатись у складі групи «інші матеріали».

Описана вище економічна класифікація виробничих запасів недостатня для організації аналітичного обліку матеріалів фармацевтичних підприємств та контролю за їх станом та рухом. У даному випадку вагомим значення набуває класифікація за технічними ознаками, в основу якої покладено фізико-хімічні властивості окремих матеріалів (технічна класифікація).

Особливої ваги набуває технічна класифікація на підприємствах зі значною номенклатурою товарно-матеріальних цінностей, до складу яких відносяться фармацевтичні підприємства.

Доречно зауважити, що виробництво сучасних лікарських засобів передбачає використання різноманітних допоміжних речовин, які на ряду з діючими речовинами (субстанціями) входять до складу лікарського препарату. Допоміжні речовини є обов'язковими складовими практично всіх лікарських форм і в деяких засобах складають до 90 % маси. Тому при розробці і виробництві лікарських форм велика увага приділяється правильному вибору допоміжних речовин. Будь-яка заміна однієї допоміжної речовини на наче б то аналогічну (наприклад, картопляний крохмал на рисовий чи кукурудзяний, буряковий на молочний цукор) вимагає додаткових біофармацевтичних досліджень, а значить додаткових витрат.

У якості ознак для технічної класифікації допоміжних речовин приймемо:

- групу допоміжних речовин;
- підгрупу (ПАР, стабілізатори, консерванти);
- хімічну структуру (неорганічні, органічні);
- найменування (лецитин, тимол, фосфорна кислота).

Особливістю технічної класифікації є присвоєння кожному виду матеріалів номенклатурних номерів, які, в подальшому зазначаються у всіх первинних.

Проте, у своїх працях учені наводять лише опис побудови технічної класифікації [7, с. 129]. На основі даного опису і побу-

дуємо конкретну технічну класифікацію допоміжних речовин фармацевтичних підприємств — субстанції (рис. 2).

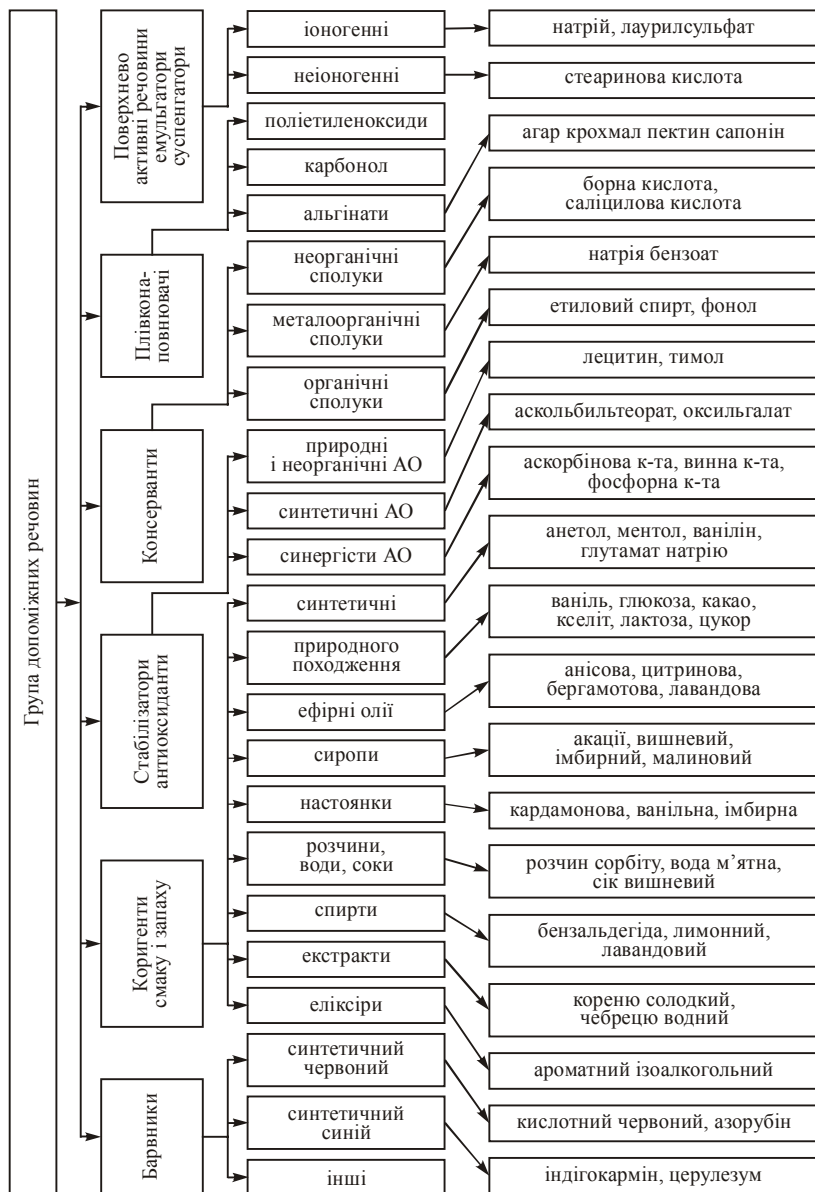


Рис. 2. Технічна класифікація допоміжних речовин

Таблиця 2

**НОМЕНКЛАТУРНІ НОМЕРИ ДЛЯ ОБЛІКУ ДОПОМІЖНИХ РЕЧОВИН ВІДПОВІДНО  
ДО ТЕХНІЧНОЇ КЛАСИФІКАЦІЇ**

Група	Серія номерів	Підгрупа	Серія номерів	За хімічною структурою	Серія номерів	За найменуванням	Серія номерів				
Допоміжні речовини	3—651	ПАР, емульгатори, суспенгатори	1—60	Іоногенні	1—30	Нагрій лаурилсульфат	1—7				
				неіоногенні	31—60	інші	8—30				
		Плівкоутворювачі	61—120	поліетиленоксиди	61—71	поліетиленоксиди	31—37	Стеаринова кислота	31—37		
				карбопол	72—89	карбопол	38—60	інші	38—60		
				альгінати	90—120	Карбопол	72—79	Агар	61—65	поліетиленоксиди	61—65
						Крохмаль	80—89	інші	80—89	інші	80—89
		Консерванти	121—185	Неорганічні сполуки	121—141	пектин	105—110	пектин	105—110		
						сапонін	111—114	сапонін	111—114		
						інші	115—120	інші	115—120		
						Борна кислота	121—127	Борна кислота	121—127		
						Саліцилова к-та	128—134	Саліцилова к-та	128—134		
						Інші	135—141	Інші	135—141		





Закінчення табл. 2

Група	Серія номерів	Підгрупа	Серія номерів	За хімічною структурою	Серія номерів	За найменуванням	Серія номерів
						Інші	281—292
						Глюкоза	293—310
						Ваніль	311—315
						Какао	316—321
						Ксиліт	322—329
						Лактоза	330—338
						Цукор	339—345
						Цукроза	346—351
						Інші	352—363
						Кардамонова	364—371
						Ванільна	372—378
						Імбирна	379—384
						Інші	385—391
						Розчин сорбіту	39—397
						сік вишневий	398—407
						сік малиновий	408—414
						вода м'ятна	415—421
						інші	422—731
						Анісова	432—435
						Цитринова	436—441

				Лавандова	442—447
				Інші	448—453
				Акації	454—461
				Вишневий	462—469
			Сиропа	Імбирний	470—475
				Малиновий	476—482
				Інші	483—491
				Бензолдегіда	492—497
			Спирти	Лимонний	498—503
				Лавандовий	504—511
				Інші	512—519
				Кореню солодки	520—527
			Екстракти	Чебрецю водяного	528—533
				інші	534—539
				Кислотний червоний	540—547
			Синтетичні червоні	Азорубін	548—554
				Інші	555—561
				Індигокармін	562—571
			Синтетичний синій	Церулезум	572—579
			інші	інші	580—592
					593—651
			Барвники		

Документах з обліку запасів. Це дозволяє уникнути помилок під час заповнення прибуткових і видаткових документів, а також при здійсненні записів у складському і бухгалтерському обліку. Перші три цифри, як правило, вказують на номер рахунку та субрахунку, на якому обліковується даний вид матеріалу, а інші — на його групу, підгрупу, найменування серія, реєстраційний номер тощо.

Дослідження, виконані на фармацевтичних підприємствах, показали, що при одержанні виробничих запасів їм присвоюються наменклатурні номери, які відповідають черговості надходження матеріалів. На перший погляд організований таким чином складський облік відповідає партійному способу. Проте, обов'язковою умовою його застосування є окреме розміщення кожної нової партії серії одержаної субстанції. До того ж необхідність оформлення індивідуального паспорту, з зазначенням даних про найменування постачальника, номенклатурний номер, реєстраційний номер, дату одержання, фізико-хімічні показники тощо, свідчить про трудомісткість та неефективність його застосування на досліджених підприємствах. У результаті номенклатурний номер не відображає інформації, необхідної для оперативного контролю за наявністю та рухом конкретного найменування матеріалу.

На основі технічної класифікації субстанцій та допоміжних речовин нами розроблено класифікатор номерів, присвоєння яких буде вказувати на групу, підгрупу, призначення та найменування матеріалу (табл. 2).

Слід зазначити, що систематизований перелік виробничих запасів, згрупованих за визначеною для них ознакою, називається номенклатурою матеріалів. Як правило, зазначена номенклатура містить одиницю виміру і ціну, а тому досить часто називається номенклатурою — цінником.

Підсумовуючи викладений матеріал зазначимо, що фармацевтичне виробництво характеризується різноманітністю асортименту готової продукції, для виготовлення якої використовується значна кількість виробничих запасів.

Від своєчасного одержання інформації про їх наявність та використання залежить успіх виконання виробничих завдань підприємства. До того ж, у сучасних умовах господарювання важливого значення набуває вдосконалення обліку виробничих запасів, забезпечення суворого порядку їх зберігання, впровадження ефективних форм контролю за ефективністю використання. Цьому сприяє науково обґрунтована класифікація виробничих запасів.

Аналіз проведеного дослідження свідчить, що важливою передумовою раціональної організації аналітичного обліку матеріалів є технічна їх класифікація. Визначено основні ознаки, які покладено в основу технічної класифікації допоміжних речовин. Так, з метою належної організації складського господарства, наявності аналітичних даних щодо руху конкретної номенклатурної одиниці, контролю за ефективністю використання допоміжних речовин їх доцільно групувати за призначенням (ПАР, консерванти, стабілізатори, барвники), хімічною структурою допоміжної речовини (неорганічні, органічні), найменуванням (феноли, сапоніни). Крім того, запропоновано класифікатор номерів, присвоєння яких буде включати в групу, підгрупу, призначення, хімічну структуру та найменування матеріалу. Організований таким чином складський облік матеріалів фармацевтичних підприємств буде сприяти обліку та контролю за кожною номенклатурною одиницею та прискорює отримання інформації про ефективність їх використання.

### **Література**

1. Про наркотичні засоби, психотропні речовини і прекурсори: Закон України від 22.12.2006 р. № 530-VII. — Відомості Верховної Ради. — 1995. — № 10. — С. 60.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.99 р. № 246.
3. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник / За ред. Ф. Ф. Бутинця. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 608 с.
4. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник / За ред. Ф. Ф. Бутинця. — 4-те вид., доповн. і перероб. — Житомир: ПП. «Рута» 2002. — 688 с.
5. *Пушкар М. С.* Фінансовий облік. — К.: Карт-Бланш, 2002. — 628 с.
6. *Сопко В. В.* Бухгалтерський облік: Навчальний посібник / 3-те вид., перероб. і доп. — К.: КНЕУ, 2000. — 578 с.
7. *Козлова С. П. Паращутин Н. В.* Бухгалтерский учет в промышленности: 3-е изд. перераб. и дополн. — М.: Финансы и статистика, 1989. — 438 с.

Стаття надійшла до редакції 15.12. 2010 р.