

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 СИРОВИНИ І МАТЕРІАЛІВ У ФАРМАЦЕВТИЧНІЙ ГАЛУЗІ

Проаналізовано особливості методик оцінки сировини і матеріалів, визначено їх переваги і недоліки. Обґрунтовано основні методичні підходи до оцінки матеріальних ресурсів на підприємствах фармацевтичної промисловості.

The features of methods of estimation of raw material and materials have been analysed, their advantages and disadvantages have been determined. The basic methodological approaches to the evaluation of a financial resources on the enterprises of pharmaceutical industry have been substantiated.

Ключові слова: оцінка виробничих запасів, первісна вартість сировини і матеріалів, транспортно-заготівельні витрати, методи оцінки вибуття сировини і матеріалів.

Реформування бухгалтерського обліку в Україні залучило в методологію обліку нові види оцінок та методи їх розрахунку.

В ринкових умовах господарювання функції оцінки суттєво розширюються, про що зазначають вітчизняні та зарубіжні вчені. Так, М. В. Кужельний називає оцінку не тільки складовою бухгалтерського обліку, а й його діючою контролюючою функцією фінансового стану [1]. Я. В. Соколов називає оцінку серцем методології бухгалтерського обліку [2].

Запровадження нових функцій оцінки в бухгалтерському обліку підприємств України відбулося через запозичення зарубіжного досвіду в процесі розроблення національних положень (стандартів). Вони ґрунтуються на міжнародних стандартах обліку і фінансової звітності.

За короткий час система бухгалтерського обліку в цілому та оцінка його об'єктів зокрема зазнали суттєвих змін. Загальнови-знаним є факт, що запровадження більшості нормативних актів в Україні з питань бухгалтерського обліку відбулося без попереднього наукового обґрунтування, без врахування галузевих особливостей. Це спричинило певні проблеми в їх практичному застосуванні.

Отже, тому питання оцінки виробничих запасів особливо актуальні в сучасних умовах фінансової кризи, адже вона впливає на точність фінансових результатів підприємства.

У складі виробничих запасів провідне місце посідають сировина і матеріали. Їх питома вага найбільша у порівнянні з усіма іншими цінностями, що входять до виробничих запасів. На визначення оцінки впливає багато факторів, але фармацевтична галузь відноситься до таких, де чітко повинні дотримуватись вимог до оцінки. Практично їх небагато, але дві з них найголовніші — це реальність і єдність. Що вимагає кожна: реальність оцінки — це достовірність, відповідність оцінки в грошовому вимірнику дійсності; єдність оцінки — це дотримання єдиного порядку оцінки однорідних засобів на різних підприємствах [1].

Щоб дотримуватись цих вимог, на кожному підприємстві і в галузі в цілому необхідно створити дієву систему обліку і контролю. При цьому облік потрібно використовувати не заради обліку, а для управління, пам'ятаючи, що це основа інформаційного забезпечення і засіб контролю. А тому контроль як функція управління ніколи не буде проявлятися в повній віддачі, якщо його контрольні функції пригнічені і не будуть отримувати повного їх розкриття.

Контрольні функції обліку, на що необхідно звертати увагу, проявляються через методичні прийоми, загальна кількість яких біля семидесяти і майже всі вони використовуються для контролю за кожною ділянкою діяльності підприємства, за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. У зв'язку з цим постійно треба дбати про відповідальність економічних і технічних служб, про зразкове налагодження системи обліку і контролю, підвищення їх оперативності.

Облік сировини і матеріалів — складна система отримання інформації про наявність, надходження і вибуття товарно-матеріальних цінностей. Кожне направлення вимагає відповідних умов, а головне — кваліфікованого підходу, професіоналізму працівників бухгалтерії, фармацевтів, провізорів, технологів і всіх інших працівників системи.

Налагодити облік наявності сировини і матеріалів — це не просто визначитись з його методикою. В першу чергу треба створити належні умови зберігання товарно-матеріальних цінностей, а це означає: створити умови для зберігання товарно-матеріальних цінностей; дотримуватись складських запасів; робота

матеріально відповідальних осіб, де найбільш принципові питання: підбір матеріально відповідальних осіб за їх діловими і моральними якостями, щорічна відпустка з повною передачею товарно-матеріальних цінностей, укладання з кожною матеріально відповідальною особою договору про повну матеріальну відповідальність, своєчасне проведення інвентаризацій та виведення їх результатів з відображенням у бухгалтерському обліку, структура запасів — залежалі, довгий час знаходяться без руху.

Умови зберігання фармацевтичної сировини визначені як загальними нормативними актами по обліку товарно-матеріальних цінностей, так і спеціальними наказами Міністерства охорони здоров'я.

Характерною особливістю фармацевтичного виробництва є невеликі обсяги субстанцій і матеріалів, які використовуються при виробництві лікарських засобів. Але поряд з цим на сьогоднішній день обсяги субстанцій та матеріалів, що закуповуються, є значними, в зв'язку з відсутністю надійних постачальників. З цієї точки зору, організація процесу закупівлі є неоптимальною. Це призводить до зростання тривалості обігу виробничих запасів, відповідного збільшення витрат, пов'язаних з їх зберіганням, підвищення рівня іммобілізації коштів фармацевтичних підприємств у виробничі запаси і, як наслідок, — погіршення їх фінансового стану.

У зв'язку з малотонажністю виробництва, а також невеликими обсягами субстанцій і матеріалів, необхідними при виробництві лікарських засобів, спостерігається і значний час між постачаннями субстанцій і матеріалів (табл. 1).

Таблиця 1

**АНАЛІЗ СЕРЕДНЬОГО ІНТЕРВАЛУ ПОСТАЧАННЯ
СУБСТАНЦІЙ І МАТЕРІАЛІВ НА ВІТЧИЗНЯНИХ
ФАРМАЦЕВТИЧНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

Показник	Фармацевтичне підприємство		
	ТОВ ФК «Здоров'я»	ДП «ДЗ ДНЦІЗ»	ВАТ ХФЗ «Червона Зірка»
Середній проміжок часу між постачаннями субстанцій і матеріалів, міс.	3	2,8	4

У сучасних умовах складські запаси перебувають у повній невизначеності: норматив складських запасів і який він повинен бути — не визначається ніким, а тому було б доцільно такі запаси для промислових підприємств зберігати в межах місячної потреби. Це треба визначати по кожному найменуванню сировини і його необхідно вказувати в картках кількісного обліку матеріалів, про що завідувачі складами повинні щомісячно повідомляти керівництво підприємств про понаднормативні запаси, наявність залежаних, неходових та зіпсованих матеріалів і сировини.

Однією з суттєвих вимог до матеріально відповідальних осіб — це не допуск їх до роботи, пов'язаною з матеріальною відповідальністю. Треба також закрити доступ для осіб, що скомпрометували себе за попереднім місцем роботи, осіб, що притягались до кримінальної відповідальності за шахрайство і скоєні зловживання з матеріальними цінностями.

Процес інвентаризації супроводжується не просто перевіркою фактичної наявності сировини і матеріалів, а й одночасним виявленням того, що не було враховано в поточному обліку — нестачі, пересортиця, крадіжки, природний убуток. А тому при виведенні результатів інвентаризації дозволяється перекривати нестачі деяких матеріалів лишками. Але це дозволяється робити тільки в межах однойменних груп. Результати інвентаризації повинні бути виведені і відображені в бухгалтерському обліку у тому місяці, в якому вона проводилась.

Серед звичайних сировини і матеріалів фармацевтична промисловість ще має особливі товарно-матеріальні цінності, що містять наркотичні і психотропні речовини. Оскільки така сировина окремо не виділяється і за її рухом здійснюється оперативний контроль практично тільки провізорами під час відпуску за рецептами споживачам, належний контроль з боку керівництва підприємств, їх відповідних економічних служб відсутній. А тому сировину і матеріали, що містять наркотичні речовини, доцільно обліковувати на спеціальному субрахунку до синтетичного рахунку «Виробничі запаси». Називати субрахунок просто: «Сировина і матеріали, що містять наркотичні і психотропні речовини». З метою посилення контролю та обліку за обігом сировини і матеріалів, що містять наркотичні засоби і психотропні речовини та недопущення їх витоку в незаконний обіг, здійснювати облік цих речовин на всіх стадіях (від прийому на склад до відпуску у виробництво) таким чином, щоб за інформацією, що відображена в

первинних документах у будь-який час можна було б встановити рух сировини та виконавця. Всі первинні документи повинні надходити до бухгалтерії за підписом не менш ніж трьох осіб. Щодня робітниками бухгалтерії повинна перевірятись правильність зроблених завідуючим складом записів та їх відповідність документам, які заздалегідь підлягають перевірці. В присутності матеріально-відповідальної особи бухгалтер підраховує загальну цільність документів, що здаються при реєстрі, та вживає заходи щодо негайного виявлення помилок при оформленні операцій з надходження та відпуску наркотичних засобів і психотропних речовин.

Уся облікова документація (накладні, вимоги, рахунки та інше) на наркотичні засоби та психотропні речовини повинна вписуватись окремо від облікової документації на іншу сировину для виготовлення лікарських засобів, а кількість повинна проставлятися лише прописом.

Сировина і матеріали, незалежно від постачальника і джерела надходження, оцінюються за первісною вартістю, яка дорівнює вартості, сплаченої постачальнику, плюс транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ). Останні складаються з вартості перевезення, вартості робіт по навантажуванню та розвантажуванню, природного убутку в межах норм. У фармацевтичній галузі сума ТЗВ складає від 10 до 15 % [10] від вартості сировини і матеріалів за обліковими цінами. Така висока сума витрат пояснюється специфікою фармацевтичної галузі. Адже в процесі виробництва лікарських засобів використовується сировина (субстанція), що потребує спеціального контролю при транспортуванні, прийманні, зберіганні. Крім того, більшість субстанцій (до 70 %) закуповуються закордоном, що також впливає на суму витрат. Але по цьому виду витрат є немалі резерви зменшення ТЗВ, тому що на місцях допускають систематичне завищення тарифів на перевезення вантажів, не дотримуються встановлених розцінок на роботи по навантажуванню та розвантажуванню, навмисно допускають помилки при обчисленні природного убутку, а також помилки при розрахунках ТЗВ, що припадають на залишки ТМЦ на кінець звітного періоду.

Облік наявності сировини і матеріалів раціонально вести за сальдовим методом. Принципи цього методу зберігаються і при автоматизованому обліку, але кожне підприємство зобов'язано забезпечити регулярну звірку з бухгалтерією залишків ТМЦ на

1-ше число кожного місяця. Тоді усі машинограми залишків ТМЦ у розрізі місць зберігання повинні бути підписані кожною матеріально відповідальною особою.

При відпуску запасів у виробництво оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (FIFO);
- нормативних затрат.

Розглянемо вищевказані методи, враховуючи їх переваги та недоліки. Вибираючи один з методів обліку запасів необхідно пам'ятати, що зміна облікової політики повинна бути обґрунтованою і можлива лише тоді, коли такі зміни повно і достовірно відображають специфіку діяльності підприємства. Розглянемо характеристику різних методів обліку відпуску запасів у виробництво.

Метод ідентифікованої собівартості може застосовуватись при невеликій номенклатурі сировини і матеріалів, оскільки припускає облік фактичної собівартості за кожною конкретною одиницею запасів. Цей метод доцільно застосовувати тільки до запасів з високою вартістю, що відпускаються у виробництво на виготовлення виробів медичного призначення або при розробці нових лікарських засобів фармакологічним центром.

До деяких фармацевтичних запасів сировини і матеріалів може бути застосований метод середньозваженої собівартості, який припускає розрахунок запасів, виходячи із середніх цін. Даний метод припускає розрахунок середньої ціни за кожним найменуванням, що при значній номенклатурі сировини і матеріалів та постійному їх русі (надходженні і вибутті) є трудомістким й інколи невиправданим. Суттєвими перевагами даного методу є: об'єктивність, послідовність, відносна легкість при застосуванні, практична неможливість для маніпулювання.

Суттєвими недоліками даного методу є фізична кількість запасів не підраховується до кінця звітної періоду та середньозважена собівартість може бути визначена тільки в кінці періоду.

Оцінка сировини і матеріалів за методом обліку FIFO передбачає їх списання в тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство. При цьому запаси списуються за тією ж первин-

ною вартістю, за якою вони надійшли та оприбутковані в облікових документах.

У літературі метод обліку FIFO визначається простою формулою «першим прийшов — першим вибув». Для лікарських засобів, а також сировини і матеріалів, що входять до складу лікарських засобів, що мають обмежений термін придатності, цей метод є доцільним в організації обліку не лише для виробників лікарських засобів, а й оптових та роздрібних підприємств. За методом FIFO виробничі запаси відображаються в балансі за вартістю, що надійшли останніми. Оцінка таких запасів буде наближена до ринкової (реальної) вартості.

Згідно з методом FIFO в умовах інфляції, характерної для українського фармацевтичного ринку, при розрахунку прибутку сировина і матеріали, що надійшли раніше (за нижчою собівартістю), сприяють завищенню прибутку, в тому числі і оподаткованого, оскільки в його визначенні використовуються облікові дані про залишки запасів на початок і кінець звітного періоду (кварталу). Тому застосування цього методу має недоліки: по-перше, враховує в умовах інфляції нереальні «паперові» доходи і, як наслідок, призводить до завищення бухгалтерського та оподаткованого прибутку, по-друге, в умовах зростання цін сприяє збільшенню податку на прибуток.

У зарубіжній літературі розглядається оцінка виробничих запасів по методу LIFO, який передбачає зворотний порядок списання вартості сировини і матеріалів по відношенню як до методу FIFO, так і до послідовності надходження, тобто за формулою «останнім прийшов — першим вибув».

Цей метод припускає, що в першу чергу списуються виробничі запаси, які надійшли останніми. При цьому залишки виробничих запасів, які відображаються в балансі, враховуватимуться за вартість запасів, що надійшли раніше, при чому ця вартість в умовах інфляції відрізняється від реальної. Проте прибуток буде визначений достовірніше, ніж за методом FIFO. Це положення є перевагою методу обліку LIFO.

В умовах інфляції метод LIFO показує найвищу собівартість відпущених у виробництво сировини і матеріалів, оскільки відображає останні ціни, які постійно зростають. Чим вища собівартість списаних виробничих запасів, тим менший прибуток. Як наслідок, знижується податок на прибуток. При цьому запаси оцінюються за зниженою вартістю. Це стало причиною відмови

від його використання, не дивлячись на явні переваги методу обліку LIFO.

Цей метод виключено із П(С)БО 9 згідно з наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. №731. Запровадження методу LIFO в період фінансової кризи міг би нівелювати інфляційний вплив на оцінку витрат діяльності фармацевтичних підприємств.

Однак питання про доцільність запровадження оцінки запасів за методом FIFO на підприємствах фармацевтичної промисловості залишається відкритим. Виключення методу LIFO з вітчизняної нормативної бази обґрунтовується, як зазначалось вище, спотворенням у разі його застосування показників фінансової звітності. Такі самі наслідки може мати і метод FIFO за умови зміщення курсу національної валюти.

Оцінка за нормативними витратами полягає у використанні норм витрат на одиницю продукції, які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін [9]. Тобто метод нормативних витрат вимагає встановлення норм витрат матеріалів на одиницю продукції як у натуральному, так і в грошовому виразі. Цей метод використовують промислові підприємства, які в силу технічних причин не можуть достовірно визначити фактичні витрати запасів. Це стосується, перш за все рідких, газоподібних, сипучих матеріалів. Даний метод використовується деякими фармацевтичними фабриками, підприємствами, що займаються виробництвом медичних газів.

Для забезпечення максимального приближення нормативних витрат до фактичних норм витрат і ціни повинні регулярно перевірятись і переглядатись у нормативній базі (п. 21 ПСБО 9).

Метод нормативних витрат вимагає регулярного порівняння фактичної величини витрат з нормативною. Це достовірно можна зробити тільки за результатами інвентаризації. Виявлені в результаті порівняння відхилення не варто списувати на незавершене виробництво, відхилення повинні через рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» списуватись на рахунок 79 «Фінансові результати».

Запропоновані методи оцінки сировини і матеріалів представляють інтенсивні зусилля фармацевтичних підприємств, спрямовані на пошук найбільш оптимального методу визначення собівартості використаних матеріалів. Без сумніву, не

існує найкращого методу, який можна було б застосовувати в усіх ситуаціях. Адже кожний метод має свої недоліки та переваги. Вибір методу оцінки є елементом облікової політики фармацевтичного підприємства і не підлягає змінам без вагомих підстав. При виборі методу оцінки вибуття сировини і матеріалів підприємство повинно виходити з інтересів користувачів. Обраний метод розкривається в примітках до фінансової звітності.

Література

1. *Кужельний М. В.* Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — № 8–9. — С. 45–47.
2. *Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учеб. пособ. для вузов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 636 с.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 — XIV від 16 липня 1999 р.
4. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. № 246.
5. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. № 318.
6. План рахунків, затверджений наказом Мінфіну України від 30.11.1999 р. № 291.
7. Організація бухгалтерського обліку: Навчальний посібник // Ф.Ф. Бутинець та ін., 2-е вид. доп. і перероб. — Житомир: ЖІТІ, 2001. — 576 с.
8. *Ткаченко Н. М.* Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник // 5-е вид. доп. і перероб. — К.: А.С.К., 2000. — 784 с.
9. *Ловінська Л. Г.* Оцінка в бухгалтерському обліку: Монографія. — К.: КНЕУ, 2006. — 256 с.
10. Фармацевтична логістика: Монографія / О. В. Посилкіна, Р. В. Сагайдак, Б. П. Громовик; За ред. О. В. Посилкіної. — Х.: Вид-во НфаУ: Золоті сторінки, 2004. — 320 с.
11. 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.: Вид-во НфаУ: Золоті сторінки, 2005. — 504 с.

Стаття надійшла до редакції 15.05.09.