

ВПЛИВ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНИХ ОСОБЛИВОСТЕЙ ФАРМАЦЕВТИЧНОГО ВИРОБНИЦТВА НА МЕТОДИКУ І ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Проаналізовано вплив організаційно-технологічних особливостей виробництва лікарських засобів на методику і організацію обліку виробничих запасів. Дані практичні рекомендації по удосконаленню обліку виробничих запасів на підприємствах фармацевтичної промисловості

Розвиток ринкових відносин в Україні і необхідність відповідності фінансової звітності міжнародним стандартам вимагають удосконалення системи бухгалтерського обліку і економічного аналізу. При цьому необхідно враховувати специфіку фармацевтичної галузі і особливості технології виробництва, які мають вплив на організацію обліково-аналітичного процесу.

Аналіз наукових праць у фахових виданнях свідчить про відсутність методологічного забезпечення, щодо галузевого аспекту обліку виробничих запасів для підприємств з виробництва лікарських засобів.

Метою формування даної статті є дослідження впливу організаційно-технологічних особливостей фармацевтичного виробництва на методику і організацію обліку виробничих запасів.

Дослідження діючої методики обліку виробничих запасів на підприємствах, що займаються виробництвом лікарських засобів свідчить про те, що на підприємствах використовуються застарілі галузеві нормативно-правові акти з обліку і контролю виробничих запасів, потребують доопрацювання та удосконалення діючої форми документації з оперативного обліку виробничих запасів; залишається невирішеною проблема низької автоматизації обробки інформації. Дослідження даного питання дозволяє констатувати про його значну актуальність.

Відображення виробничих запасів в обліку висвітлюється у наукових працях таких вчених, як В.В. Сопка, Ф.Ф. Бутинця, Л.І. Слюсарчук, Л.В. Жилкіної.

Фармацевтичне виробництво характеризується високою матеріаломісткістю і виробляє продукцію високої соціальної значущості, передбачає необхідність оптимізації витрат на виробництво лікарських засобів для забезпечення їх доступності для широких верств населення.

Крім того, на фармацевтичному ринку існує жорстка конкуренція, тому однією з умов виживання вітчизняних фармвиробників є досягнення високого рівня конкурентоспроможності продукції за умов збереження доступних цін.

Слід зазначити, що на теперішній час управління виробничими запасами не є оптимальним, що негативно впливає на ефективність діяльності фармацевтичних підприємств. Важливим резервом підвищення останньої є паралельне впровадження логістичного підходу, міжнародних правил GMP і стандартів на 143 фармацевтичних підприємствах, що дозволить оптимізувати витрати і підвищити якість лікарських засобів.

Фармацевтичні підприємства належать до підприємств з чітким розподілом функціональних ознак системи управління, які вимагають індивідуального розгляду управління виробничими запасами підприємства. Тому управління виробничими запасами на фармацевтичних підприємствах доцільно розглядати в залежності від функціонального призначення: постачання та виробництво.

Процес постачання є початковою стадією господарського процесу на підприємстві. Його відмінною рисою для фармацевтичних підприємств є багатонаменклатурність субстанцій і матеріалів, які використовуються у виробничому процесі. Так, для виробництва окремого лікарського засобу може бути використано до кількох десятків найменувань субстанцій і матеріалів. Наприклад, для виробництва таблеток трифлазину 0,005 г № 50 потрібно тринадцять найменувань субстанцій та основних матеріалів (трифлазін, магній стеариновокислий, кальцію карбонат, тальк, вазелінове масло, гліцерин, желатин і т. п.) і дев'ять найменувань допоміжних матеріалів (коробка

картонна № 3, етикет 8, етикет 10, фольга і т. п.). Багатонаменклатурність субстанцій і матеріалів обумовлює диференціацію матеріальних потоків, що впливає на специфіку управління ними.

Іншою характерною рисою фармацевтичного виробництва, урахування якої необхідне для оптимізації процесу постачання, є малотоннажність виробництва, що обумовлює невеликий обсяг партій субстанцій і матеріалів, які закуповуються. Наприклад, для приготування таблеток трифлазину 0,005 г № 50 у кількості 1000 шт. використовуються:

- вазелінове масло – 0,001800 кг; тальк – 0,000500 кг;
- віск бджолиний – 0,0018 кг; трифлазін – 0,30287 кг і т. п.

Третьою відмінною рисою управління виробничими запасами на стадії постачання в умовах фармацевтичного виробництва є обмеженість термінів зберігання та високі вимоги до якості субстанцій і матеріалів. Терміни зберігання субстанцій і матеріалів регулюються вимогами аналітично-нормативної документації (АНД) і держстандартів. При цьому також регламентуються умови зберігання, що безпосередньо впливають на якість субстанцій і матеріалів. Наслідком цього є необхідність створення системи жорсткого вхідного контролю субстанцій і матеріалів, які надходять на склади фармацевтичних підприємств.

Четвертою особливістю є те, що фармацевтична промисловість випускає соціально важливу продукцію, у зв'язку з чим необхідною умовою є забезпечення доступності цін на лікарські засоби. За цих умов підвищена увага повинна приділятися проблемі оптимізації витрат, тому що їх рівень впливає на рівень ціни лікарського засобу. На даний час витрати на постачання сировини в закордонних фармацевтичних фірмах складають 9 % від ціни на субстанції і матеріали, витрати на зберігання субстанцій і матеріалів – 3,3 %, на вітчизняних підприємствах, як показали проведені дослідження, ці показники дорівнюють у середньому 10-15 %.

До особливостей управління виробничими запасами на стадії процесу виробництва належать:

1. Багатостадійність процесу виробництва, яка обумовлена характером технологічних процесів (хімічні, фізичні тощо), а також послідовністю протікання обов'язкових стадій. Так, на початку будь-якого процесу виробництва приміщення, обладнання та персонал повинні пройти спеціальну підготовку і санітарну обробку; потім належним чином підготовлюються самі субстанції і матеріали; далі здійснюється безпосередньо технологічний процес, який залежить від виду лікарського засобу, специфіки його дії на організм людини, форми випуску і т. п.; заключна стадія технологічного процесу – упакування лікарського засобу.

2. Значна тривалість протікання технологічних процесів, яка обумовлена, по-перше, їх багатостадійністю і, по-друге, високою тривалістю окремих хімічних процесів. Так, наприклад, виробництво інтерферону людини лейкоцитарного сухого 1000 МО ампл. № 10 триває 60 годин.

3. Необхідність поетапного контролю якості процесу виробництва, зберігання та збуту лікарського засобу, що випливає з особливостей їх дії на організм людини.

4. Специфічні вимоги до організації руху виробничих запасів: недопущення їх перехрещення, паралельність, стислість, непереломлюваність, без чого неможливо забезпечити високу якість виробництва лікарського засобу. При цьому повинні забезпечуватися мінімальні витрати людських ресурсів, техніки та технології. Дотримання означених вимог необхідне на всіх стадіях руху виробничих запасів, починаючи з надходження на склади субстанцій та матеріалів і закінчуючи відвантаженням лікарського засобу споживачам.

5. Висока частка матеріальних витрат у собівартості лікарських засобів і висока трудомісткість виробництва останніх. Матеріальні витрати в собівартості лікарських препаратів складають близько 60-80 %.

Висока частка матеріальних витрат, необхідність закупівлі більшості субстанцій (до 70 %) за кордоном, високі ціни на них, необґрунтований вибір постачальників, у багатьох випадках застаріле обладнання і технології виробництва обумовлюють високі норми витратних коефіцієнтів і суттєві втрати в процесі виробництва лікарських засобів.

6. Характерною рисою є також сезонність виробництва, що, з одного боку, пов'язано із сезонністю споживання лікарських засобів, а з іншого – із сезонністю виробництва субстанцій, що особливо характерно для фітосубстанцій.

7. Ще одна особливість фармацевтичного підприємства полягає у значній широті асортименту ЛЗ, які виробляють вітчизняні фармацевтичні підприємства. Так, наприклад, ЗАТ ФФ “Дарниця” випускає 230 найменувань препаратів, серед них найбільше користуються попитом таблетки анальгін – Дарниця 0,5 г № 10, таблетки цитрамону – Дарниця № 6, ін'єкційні розчини новокаїну 2 % ампл. 2 мл № 10 і кальцію глюконату – Дарниця 10 % ампл. 5 мл № 10; ТОВ ФК “Здоров'я” – 200 найменувань лікарських засобів: таблетки ранітидину 0,15 г № 10, таблетки ортофену 0,025 г № 30, таблетки сенадексину 0,012 г № 10, розчин лінкоміцину гідрохлориду 30% ампл. 1мл № 10, таблетки ністатину 500 000 № 20 і т. п. ДП “ДЗ ДНЦЛЗ” виробляє приблизно 50 найменувань препаратів: розчин но-х-ши ампл. 1 мл № 5, таблетки вінпоцетину 0,005 г № 50, таблетки мукалтину 0,05 г № 30, розчин хлорофіліпту 0,25 % ампл. 2 мл № 5 і т. п.

Багатономенклатурність лікарських засобів доповнюється значною різноманітністю форм їх випуску (таблетки, ін'єкційні розчини, мазі, супозиторії і т.п.). На одному фармацевтичному підприємстві найчастіше випускається декілька лікарських форм з однієї субстанції, що ускладнює процес управління виробничими запасами. Наприклад, на ЗАТ ФФ “Дарниця” виробляється 5 лікарських форм (таблетки, ін'єкційні розчини, креми, мазі, гранули), стільки ж лікарських форм виробляється на ДП “ДЗ ДНЦЛЗ” і на багатьох інших підприємствах галузі.

При аналізі виробничих запасів на фармацевтичних підприємствах слід також враховувати сезонні коливання попиту на лікарські засоби, оскільки вони впливають на динаміку споживання.

Ефективна система управління матеріальними та супутніми їм фінансовими, кадровими та інформаційними ресурсами на фармацевтичних підприємствах може бути побудована тільки при розв'язанні всіх перерахованих завдань.

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.

Як зазначалося раніше, по відношенню до технологічного процесу сировину і матеріали поділяють на основну і допоміжну. Необхідно пам'ятати, що такий поділ можливий тільки для конкретного підприємства. Це пояснюється тим, що той самий матеріал на одному фармацевтичному підприємстві може бути віднесений до складу основних матеріалів, а на іншому – до допоміжних. Основні матеріали (субстанції) при цьому становлять основу виготовленого лікарського засобу, тобто його діючу речовину [7].

Ураховуючи особливості підприємств з виробництва лікарських запасів, що використовують власні напівфабрикати, інші купують (in bulk), тому з цією метою слід застосовувати такі субрахунки: 202.01 “Купівельні напівфабрикати” та 202.02 “Напівфабрикати власного виробництва для реалізації”.

Разом з тим фармацевтична промисловість є соціальноорієнтованою. Частина лікарських засобів закуповується за бюджетні кошти лікувально-профілактичними закладами або населенню за пільговими рецептами. Тому було б доцільно сировину, яка входить до цих лікарських засобів, обліковувати на

окремих субрахунках “Сировина для виробництва лікарських засобів, що підлягають державному регулюванню”. 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 та фінансових ресурсів на виробництво і доведення до споживача лікарських препаратів [4].

До складу лікарських засобів, що виробляють українські підприємства, входять речовини, що підлягають спеціальному обліку і контролю. А тому облік таких виробничих запасів, що містять наркотичні і психотропні речовини має ряд особливостей [1].

З метою посилення контролю і обліку за обсягом виробничих запасів, що містять наркотичні засоби і психотропні речовини та недопущення їх виходу в незаконний обіг можна зробити наступні висновки:

- усі технологічні операції повинні виконуватись комісійно;
- технічні, технологічні та організаційні заходи повинні унеможливити доступ на окремі дільниці виробництва осіб, які не пов'язані з діяльністю дільниці;
- облік наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів на всіх стадіях ведеться в облікових документах за підписом не менше ніж трьох осіб;
- журнали обліку повинні відображати інформацію, за якою в будь-який час можна встановити рух наркотичних засобів, психотропних речовин та виконавця;
- проводити щомісячну інвентаризацію.

З метою удосконалення визначення первісної оцінки придбання виробничих запасів за первісною вартістю, ціну придбання, згідно з накладними постачальників, необхідно збільшувати суму транспортно-заготівельних витрат, визначених на дату оприбуткування сировинних матеріалів.

Для достовірності визначення первісної вартості доцільно зменшити базу розподілу транспортно-заготівельних витрат, оскільки існуючий розподіл пропорційно вартості цих сировини і матеріалів. Так при транспортуванні 1 т вантажу 900кг з яких стрептоцид і 100кг левоміцетин, на відстань 1 000 км загальна сума транспортних витрат становить 2 500 грн. При цьому вартість стрептоциду становить 50 400грн., а вартість левоміцетину 18 150 грн. За існуючою методикою розподілу транспортних витрат, ціна 1кг стрептоциду збільшиться на 2.45 грн, а ціна 1кг левоміцетину на 7.94 грн., хоча витрати на транспортування 1кг левоміцетину і 1 кг левоміцетину однакові. І становлять 3 грн. Тому доцільно було б внести зміни в методику розподілу окремо як транспортних витрат, так і заготівельних витрат.

Слід підкреслити, що бухгалтер перш ніж використовувати той чи інший варіант оцінки, повинен проаналізувати їх вплив на собівартість лікарського засобу і на фінансовий результат і вибрати найефективніший із них. Особливо, якщо ці витрати впливають на ціну готового лікарського засобу в період соціальної напруги коли держава шукає важелі, які змогли здешевити той чи інший лікарський засіб.

Крім того, для обліку транспортних витрат доцільно використовувати субрахунок 201.01, а для обліку заготівельно-складських – субрахунок 201.02 рахунку 20 “Виробничі запаси”.

Аналізуючи нормативну базу та різноманітні публікації в літературних джерелах, а також практичні дослідження щодо поняття та структури виробничих запасів фармацевтичних підприємств можна зробити висновки, що в цій галузі відсутні галузеві рекомендації щодо впровадження П(С)БО 9 “Запаси”, а це свідчить про відсутність відомчого управління і має негативний вплив на достовірність інформації про використання запасів, особливо таких як сильнодіючі та отруйні, наркотичні та психотропні, про що свідчить “трамадолова проблема” в країні; вирішення питань щодо обґрунтування окремих елементів облікової політики на окремих підприємствах фармацевтичної галузі, а особливо це негативно впливає на державну політику, щодо регулювання цін на лікарські засоби, що є вкрай актуальним на сьогоднішні питанням.

Аналіз проведеного дослідження свідчить, що відсутні не лише галузеві нормативні документи, а й публікації, де були б висвітлені саме особливості фармацевтичної галузі з боку виробничих запасів у відповідності до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Висока частка матеріальних витрат у собівартості лікарських засобів потребує організованого оперативного обліку, контролю за використанням сировини та матеріалів у виробництві, який дозволить виявити причини відхилення від установлених норм і вжити заходів щодо запобігання перевитратам матеріальних цінностей. Частина матеріальних витрат в собівартості лікарських засобів становить до 80%.

А тому брак єдиної методики та положень з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, як свідчать матеріали перевірок, призводить до безпідставного систематичного підвищення цін, посилює ціновий тиск на населення.

Деталізація окремих субрахунків стосовно обліку виробничих запасів, дасть змогу спростити отримання бухгалтерської інформації про їх ефективне використання в процесі виробництва для прийняття управлінських рішень щодо поліпшення господарської діяльності фармацевтичного підприємства.

Список використаної літератури:

1. Про наркотичні засоби, психотропні речовини і прекурсори: Закон України від 22.12.2006р. №530-V // Відомості Верховної Ради. – 1995. – №10. – с. 60.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджені Наказом МФУ від 20.10.1999р. – № 246.
3. Постанова КМУ від 29.03.06 р. № 400 “Про затвердження Національного переліку основних лікарських засобів і виробів медичного призначення”.
4. Постанова КМУ від 05.09.96 р. № 1071 “Про порядок закупівлі лікарських засобів закладами та установами охорони здоров’я , що фінансуються з бюджету”.
5. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський управлінський облік / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
6. Бухгалтерський облік і аудит: [навчальний посібник для ВНЗ] / За редакцією професора Ф.Ф. Бутинця. – Житомир, 2002. – 384 с.
7. Управління фармацією: [підручник для студентів вищих навчальних закладів] / За редакцією професора В.М. Толочка. – Х.: НФаУ: Золоті сторінки, 2004. – 388 с.

ТИТЕНКО Лариса Василівна – здобувач кафедри обліку підприємницької діяльності Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана