

**DOI 10.31558/2307-2318.2021.4.20**

УДК 657.2: 339.162

JEL: H25, L15, M21, M 41

**Поліщук О.Т.,**к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту,  
Донецький національний університет імені Василя Стуса

ORCID: 0000-0002-2903-1885

[o.polishchuk@donnu.edu.ua](mailto:o.polishchuk@donnu.edu.ua)**Кушпіта Д.О.,**

бухгалтер ПП «Конекс»

[Kushpita.d@donnu.edu.ua](mailto:Kushpita.d@donnu.edu.ua)**ОБЛІК РЕАЛІЗАЦІЇ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ: ДОСТУПНІ ЛІКИ НАСЕЛЕННЮ**

*Визначено ключові аспекти продажу лікарських засобів; вивчено практику оптового та роздрібного продажу лікарських засобів аптеками населенню, здійснено облікове порівняння таких операцій з особливостями торговельних підприємств; обґрунтовано доцільність та особливості обліку реалізації лікарських засобів державною за програмою «доступні ліки», продаж ліків через попереднє онлайн замовлення; зосереджено увагу на специфіці первинного обліку реалізації лікарських засобів; розглянуто особливості та ставки оподаткування операцій з реалізації лікарських засобів, в т.ч. на період дії карантинних обмежень, сформовано пропозиції щодо облікового відображення операцій з податку на додану вартість при відшкодуванні витрат аптеці за програмою «доступні ліки», наведено практичні пропозиції щодо складання/коригування податкових накладних за такими операціями та в подальшому відображення інформації в податковій декларації; запропоновано субрахунки аналітичного обліку для відображення операцій при попередньому бронюванні лікарських засобів покупцем.*

**Ключові слова:** Доступні ліки, лікарський засіб, реімбурсація, оптова торгівля, роздрібна торгівля, націнка, податок на додану вартість, реєстр розрахункових операцій.

Табл. - 7, Літ. – 15

**Постановка проблеми.** Торгівля є важливою сферою підприємницької діяльності, що забезпечує функцію доведення різного роду товару від виробника до безпосереднього споживача. Бухгалтерський облік реалізації таких товарів як лікарські засоби здійснюється аптеками, які в обліковому розумінні розглядаються як підприємства роздрібною та оптовою торгівлі, і відповідно, мають свої особливості в порівнянні з обліком інших видів діяльності, зокрема в частині організаційних засад. Тому необхідно звернути увагу на питання організації бухгалтерського обліку реалізації товарів в фармацевтичній діяльності з метою забезпечення користувачів повною, достовірною та об'єктивною інформацією про фінансовий стан підприємства/організації та результати його діяльності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні основи бухгалтерського обліку реалізації лікарських засобів в аптеках розглянуті у працях багатьох вітчизняних

науковців, таких як П. Й. Атамас [1], Т. А. Бутинець [2], Н. М. Дзюба [3], Л.В. Кранокутська [4], А. О. Поліновська [5], Р. Л. Хом'як [6] та багато інших. Віддаючи належну повагу науковцям, варто відзначити, що питання обліку державної програми «Доступні ліки» не достатньо досліджені та не отримали належного розвитку, а окремі аспекти даної проблеми все ж таки залишаються малодослідженими.

**Метою** статті є дослідження особливостей та проблем, які виникають в обліку аптечних закладів при реалізації товарів, зокрема програми «Доступні ліки».

**Виклад основного матеріалу.** Правові взаємовідносини, пов'язані зі створенням, реєстрацією, проведенням, контролем якості та реалізацією лікарських засобів, регулюються Законом України «Про лікарські засоби» від 04.04.1996 р, згідно якого лікарський засіб це - будь-яка речовина або комбінація речовин, що має властивості та призначена для лікування або профілактики захворювань у людей, чи будь-яка речовина або комбінація речовин, яка може бути призначена для запобігання вагітності, відновлення, корекції чи зміни фізіологічних функцій у людини шляхом здійснення фармакологічної, імунологічної або метаболічної дії або для встановлення медичного діагнозу [6].

Також згідно цього Закону торгівля лікарськими засобами може здійснюватися лише за наявності відповідної ліцензії, а також за умови відповідності певним ліцензійним умовам. На території України можуть реалізовуватися лише зареєстровані лікарські засоби, крім випадків, передбачених цим Законом, а саме лікарські засоби, виготовлені в аптечних умовах, і тільки за наявності сертифіката якості від виробника або імпортера імпортного лікарського засобу.

Ціноутворення на лікарські засоби та вироби медичного призначення підлягає державному регулюванню, згідно Постанови КМУ №955 «Про заходи щодо стабілізації цін на лікарські засоби» та Постанови №333 «Деякі питання державного регулювання цін на лікарські засоби і вироби медичного призначення», згідно яких від 1 квітня 2021 року діє новий гранично допустимий відсоток націнки (табл.1).

Таблиця 1 – Відсотки торгової націнки для лікарських засобів [7-8]

Вид лікарських засобів	Гранична відсоткова надбавка	
	оптова	роздрібна
на лікарські засоби, включені до Національного переліку основних лікарських засобів	10	10-25
на лікарські засоби які придбаваються повністю або частково за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів	10	10
на лікарські засоби, включені до переліку станів та міжнародних непатентованих назв лікарських засобів, реімбурсація яких передбачена програмою державних гарантій медичного обслуговування населення	10	15

Ліцензування лікарських засобів регулюється Законом України «Про ліцензування видів господарської діяльності». Органом ліцензування є Державна служба лікарських засобів. Для одержання ліцензії слід подати заяву і відомості про наявність матеріально-технічної бази і кваліфікованого персоналу. Орган ліцензування цієї служби протягом трьох робочих днів установлює наявність або відсутність підстав для залишення його без розгляду та приймає відповідне рішення.

Ліцензія видається на необмежений строк. Плата за видачу ліцензії становить

одну мінімальну заробітну плату на момент прийняття органом ліцензування рішення про видачу, з 1 січня 2021 року ця сума складає — 2270 гривень. За ведення такої діяльності без наявності ліцензії передбачено штраф у розмірі від 1000 до 2000 неоподатковуваних доходів громадян (17000-34000 грн).

Відповідно до ст. 3 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» у разі торгівлі в аптечних закладах за готівку або із застосуванням безготівкових розрахунків з використанням платіжних карт в обов'язковому порядку мають застосовуватися реєстратори розрахункових операцій [9].

Виняток становить роздрібна торгівля медичними та фармацевтичними товарами у сільській місцевості: у цьому випадку дозволяється не застосовувати РРО, але при цьому необхідно використовувати розрахункові книжки й книги обліку розрахункових операцій.

Аптечні заклади повинні вести бухгалтерський облік лікарських засобів та медичних виробів відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», з дотриманням вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». При цьому для обліку придбаних ліків використовується методологія бухгалтерських записів, яка застосовується в торговельних організаціях [10].

Кожен аптечний заклад самостійно визначає Порядок приймання, зберігання, відпуску (переміщення), списання використаних лікарських засобів та медичних виробів. Лікарські засоби та медичні вироби, як і в торговельних підприємствах, обліковують у бухгалтерії та за місцем зберігання, тобто на складі.

Ліки обліковують: у кількісному і сумарному вимірах — у гривнях з копійками, за одиницями обліку, тобто за їх найменуваннями чи групами (видами), у розрізі матеріально відповідальних осіб, за місцем зберігання (використання).

Матеріально відповідальні особи у місцях зберігання лікарських засобів та медичних виробів ведуть кількісний облік їх руху та оперативний облік певних видів. Господарські операції з виготовлення, надходження, руху та вибуття ліків оформлюють у місцях зберігання первинними документами та обліковими регістрами, що притаманні саме обліку реалізації лікарських засобів через аптеки (табл.2).

Таблиця 2 – Первинні документи обліку лікарських засобів

Первинні документи та облікові регістри	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Журнал лабораторних робіт за формою №1</li> <li>• Журнал фасувальних робіт за формою №2.</li> <li>• Книга складського обліку лікарських засобів та медичних виробів</li> <li>• Накладна (вимога)</li> <li>• Реєстр отриманих прибуткових накладних</li> <li>• Реєстр виданих накладних (вимог)</li> <li>• Журнал обліку відділеннями отриманих і використаних лікарських засобів та медичних виробів</li> <li>• Звіт про надходження і відпуск (використання) лікарських засобів та медичних виробів</li> <li>• Журнал обліку фактично отриманих і використаних лікарських засобів та медичних виробів постами.</li> <li>• Звіт про надходження і використання лікарських засобів та медичних виробів постами</li> </ul>
---	---

Звичайно, обираючи форму ведення обліку аптеки мають альтернативу, як й інші суб'єкти господарювання. Та практика свідчить, що аптеки використовують саме автоматизовану форму обліку. Отож, якщо складський облік лікарських засобів та медичних виробів ведуть автоматизовано, то використовують первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку в електронній формі.

Лікарські засоби та медичні вироби включаються до групи їх обліку залежно від мети, для якої їх придбали (отримали) чи виготовили. Звичайно, облік лікарських засобів, згідно Плану рахунків, буде вестися на рахунках 2 класу, проте характеристика цих рахунків відрізнятиметься від інших активів підприємств торгівлі (табл. 3).

При постачанні лікарських засобів постачальник, що здійснює оптову торгівлю, вказує в первинних документах розмір оптово-відпускнуої ціни [8]. У свою чергу, аптека після отримання лікарських засобів визначає на кожну одиницю товару ціну з урахуванням граничної торговельної (роздрібної) надбавки і відображає товар на субрахунку 282 «Товари в торгівлі».

Лікарські засоби та медичні вироби, які придбали (отримали) чи виготовили, зараховують на баланс за первісною вартістю. Первісна вартість містить витрати на придбання, обмін, переробку та інші витрати, що виникли під час доставки лікарських засобів та медичних виробів до місця зберігання (використання), і доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, згідно П(С)БО 9.

Таблиця 3 – Бухгалтерські рахунки обліку лікарських засобів

Рахунок	Характеристика
201 «Сировина і матеріали»	сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для забезпечення звичайної діяльності і досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору
23 «Виробництво»	незавершене виробництво, через те, що їх заготовляють та переробляють (приміром, кров, її компоненти, препарати і кровозамінники на станціях і у відділеннях переливання крові)
26 «Готова продукція»	готова продукція, та ж кров, її компоненти, препарати і кровозамінники, отримані при їх заготівлі та переробці, на станціях і у відділеннях переливання крові
28 «Товари»	товари в торгівлі, які були закуплені та очікують на оптовий чи роздрібний продаж.

Отже, якщо придбано за оплату лікарські засоби та медичні вироби, їх первісною вартістю вважається собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

суми, що сплатили згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахованням непрямих податків, зокрема податку на додану вартість (ПДВ);

суми ввізного мита; суми непрямих податків (ПДВ) у зв'язку з їх придбанням, які ЗОЗ не відшкодовує;

транспортно-заготівельні витрати;

інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Узагальнюючи, можна зазначити, що в обліку покупних готових ліків використовується методологія бухгалтерських записів, яка застосовується в

торговельних організаціях. Тому аптеки можуть використати будь-які методи списання товарів, вказані в [п. 16 П\(С\)БО 9 «Запаси»](#). Проте найбільше оптимальним буде метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, адже аптеки зобов'язані контролювати дотримання граничної торгової (роздрібною) надбавки.

Крім того, таким господарським операціям і притаманна певна специфіка в оподаткуванні. Згідно до Податкового кодексу, з 01.04.2014 р. передбачено застосування ставки ПДВ у розмірі 7% від бази оподаткування до операцій з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Держреєстру, а також виробів медичного призначення згідно з переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України.

Тобто при здійсненні операцій з постачання лікарських засобів та виробів медичного призначення на митній території України для цілей застосування ставки ПДВ у розмірі 7% слід звертати увагу на те, чи внесені лікарські засоби до Державного реєстру, який веде Мінохорони здоров'я України згідно з Положенням про Державний реєстр лікарських засобів №411. Щодо операцій з постачання виробів медичного призначення на сьогодні слід керуватися переліком, який зазначає Постанова № 58.

Через пандемію в 2020 році Кабінет міністрів звільнив від сплати ввізного мита і ПДВ визначений перелік лікарських засобів, медичних виробів і обладнання, необхідних для запобігання поширення COVID-19, а також для локалізації та ліквідації спалаху [11]. Всі види ставок з оподаткування ПДВ станом на 2021 рік представлено 1 таблиці 4.

Таблиця 4 – ПДВ-ставки з реалізації лікарських засобів [12]

Перелік товарів	Ставка
Лікарських засоби, медичні вироби та/або медичне обладнання, яке необхідне для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню, поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій коронавірусної хвороби (COVID-19), перелік яких визначено Кабінетом міністрів України.	Звільнено від оподаткування (на період дії карантину)
Лікарські засоби, що відносяться до державного реєстру №411	7%
Халати медичні, лікувальні зубні пасти, туалетний папір та інші товари, які не належать до лікарських засобів і виробів медичного призначення	20%
Деякі види фіточаїв, у зв'язку з змінами в податковому законодавстві для сільськогосподарської продукції з 31 березня 2021 року.	14%

Відповідно до п. 188.1 ст. 188 Податкового кодексу база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів. При цьому база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін.

Виняток становлять товари, ціни на які підлягають державному регулюванню. Цей момент необхідно враховувати, оскільки ціни на лікарські засоби і вироби медичного призначення регулюються шляхом установлення граничних розмірів цінових надбавок, про що згадувалося вище.

Порядок відображення типові кореспонденції в обліку торгівлі ліками в системі бухгалтерських рахунків представлено в таблиці 5.

Сьогодні значної популярності набули онлайн покупки, які мають ряд переваг, зокрема економію часу, можливість самостійно порівняти ціни на ліки, тощо. У зв'язку з встановленням карантину Кабінетом Міністрів України було прийнято постанову №220, згідно якої ліцензіатам, які мають ліцензію на провадження господарської діяльності з роздрібною торгівлі лікарськими засобами, дозволяється здійснювати торгівлю лікарськими засобами та супутніми товарами дистанційно, організовувати та здійснювати доставку лікарських засобів та супутніх товарів безпосередньо споживачам з дотриманням умов зберігання лікарських засобів, визначених виробником під час їх транспортування, зокрема із залученням на договірних засадах операторів поштового зв'язку.

Таблиця 5 – Облік придбання та реалізації лікарських засобів аптеками

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Оприбутковано в аптеці лікарські засоби	282	631
2.	Відображено різницю між купівельною і продажною вартістю лікарських засобів	282	2851
4.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631
5.	Оприбутковано в товарному звіті дооцінку ліків на суму вартості фасувальних робіт за затвердженими тарифами	282	2852
6.	Перераховано грошові кошти постачальникам в оплату за лікарські засоби і супутні товари	631	331
7.	Надійшло до каси виручки від продажу лікарських засобів (без ПДВ)	301	702
8.	Списано роздрібну вартість реалізованих лікарських засобів	902	282
9.	Списано суму торгової націнки, яка відноситься до реалізованих лікарських	902	2851
10.	Списано на фінансові результати собівартість реалізації	791	902
11.	Списано на фінансовий результат дохід від реалізації	702	791

До таких операцій також встановлено певні вимоги, а саме:

1. Продаж ліків можливий тільки при наявності аптеки з приміщенням, що відповідає ліцензійним вимогам.

2. Торгівля лікарськими препаратами можлива тільки при наявності ліцензії на аптеку. Яка, в свою чергу, має на увазі наявність не тільки відповідного приміщення, але ще і персоналу.

3. Доставка ліків дозволена тільки для конкретних видів лікарських препаратів. Таким чином, сьогодні дозволена доставка кур'єром або поштою тільки ліків, які відпускаються без рецепта, і не мають при цьому передбачених особливих умов зберігання.

4. Доставка ліків дозволена на час карантину. Чи буде діяти дозвіл на доставку лікарських препаратів після завершення карантину - невідомо. Тому, актуальним залишається пошук інших шляхів продажу ліків, наприклад, пропонувати клієнтам можливість «бронювати» ліки через сайт і забирати їх самовивозом.

Відображення в обліку таких операцій відбуватиметься аналогічно як і інтернет

продаж товарів з попереднім бронюванням без внесення попередньої оплати. Разом з тим, попередньо заброньовані ліки пропонуємо відображати на окремому субрахунку в рамках аналітики субрахунку 282 «Товари в торгівлі». Отримання попереднього замовлення на ліки відображатиметься на рахунках: Дт 282 «Бронь» Кт 282 «Товари в торгівлі».

З 1 квітня 2017 року в Україні запрацювала державна програма «Доступні ліки». Задля її успішної реалізації Кабінетом Міністрів України прийнято ряд нормативно-правових актів, які мають забезпечити з однієї сторони доступність ліків, а з іншої – ефективне використання бюджетних коштів, спрямованих на надання субвенцій на відшкодування вартості лікарських засобів для амбулаторного лікування окремих захворювань. Завдяки цьому певною мірою було знято напругу, що виникла на фармацевтичному ринку в сфері цінового регулювання деяких препаратів для лікування серцево-судинних захворювань, цукрового діабету II типу і бронхіальної астми, а також врегульовано механізм відшкодування їх вартості. Цей процес загалом отримав назву реімбурсація.

Реімбурсація — загальноприйнята в міжнародній практиці охорони здоров'я назва процесу, за допомогою якого система охорони здоров'я впливає на доступність лікарських препаратів та медичних послуг для населення.

Механізм повної або часткової реімбурсації лікарських засобів суб'єктам господарювання, які провадять господарську діяльність на підставі ліцензії на провадження господарської діяльності з роздрібною торгівлі лікарськими засобами полягає в тому, що лікарські засоби, які підлягають реімбурсації, відпускаються на підставі рецептів, виписаних відповідно до правил, затверджених МОЗ, через електронну систему охорони здоров'я лікарями, які надають первинну медичну допомогу.

Таким чином, для кінцевого споживача в аптеці «доступні» ліки відпускають безкоштовно або з частковою оплатою, а доплата за них повертається на розрахунковий рахунок аптеки з бюджету.

В бюджеті на 2021 рік для програми «доступні ліки» закладено 123,4 млрд грн, а станом на березень аптекам-учасникам виплачені вже 216 млн грн., з яких 7,6 млн грн. на Вінницьку область [13].

Переваги участі в програмі «доступні ліки» для аптечних закладів:

1. Збільшення кількості клієнтів та, відповідно, збільшення обсягу продажів в аптечних закладах.

2. Гарантовані грошові виплати від держави двічі на місяць.

3. Привабливість для постачальників медичних препаратів.

4. Можливість у подальшому відпускати рецептурні препарати.

Проте, недоліком даної програми є значний клопіт з обліком таких операцій. Як згадувалося раніше, при продажу товарів застосовується РРО. Згідно з [п. 12 ст. 9 Закону про РРО](#), якщо в місці отримання товарів (надання послуг) операції за розрахунками в готівковій формі не здійснюються (оптова торгівля і т. п.), РРО і розрахункові книжки не застосовуються. У нашому випадку, розрахунки за «доступні» ліки здійснюються безготівково бюджетними коштами. Отже, в разі безкоштовного відпуску «доступних» ліків відсутній факт передачі від покупця готівкових коштів (платіжної карти, платіжних чеків, жетонів тощо), а значить, відсутній факт здійснення розрахункової операції і немає потреби використовувати РРО.

Також певні особливості продажу «доступних» ліків стосуються й податкового

обліку. Податкова служба наполягає на тому, що реалізація ліків за безкоштовними рецептами в аптеках повинна здійснюватися з проведенням розрахункової операції через РРО. При цьому у фіскальному чеку вони пропонують вказувати форму оплати — «безоплатно», що перечить [ст. 2 Закону про РРО](#), згідно якої [розрахункова операція](#) - приймання від покупця готівкових коштів, платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо за місцем реалізації товарів (послуг), видача готівкових коштів за повернутий покупцем товар (ненадану послугу), а у разі застосування банківської платіжної картки - оформлення відповідного розрахункового документа щодо оплати в безготівковій формі товару (послуги) банком покупця або, у разі повернення товару (відмови від послуги), оформлення розрахункових документів щодо перерахування коштів у банк покупця [4]. Виходить, що у безкоштовному постачанні вони вбачають оплату, але тільки в особливій формі — «безоплатній».

Податківці пояснюють свою позицію тим, що при продажу товарів (послуг) в РРО обов'язково повинен використовуватися режим попереднього програмування найменування цін товарів (послуг) і обліку їх кількості. Отже, РРО повинен забезпечувати не тільки здійснення розрахункової операції, але й облік кількості проданих товарів саме при їх реалізації.

Сенс попереднього програмування полягає в тому, що кожному товару (послугі) треба присвоїти найменування і ціну. Причому сама кількість товару (послуг) заздалегідь не програмується і в чеку відображається його кількість тільки при реалізації.

Безперечно, режим попереднього програмування в РРО дійсно треба використовувати. Водночас «пробивати» товар (послугу) через РРО (а відповідно і фіксувати кількість товару (послуг), що реалізовується) суб'єкт господарювання повинен при здійсненні саме розрахункової операції, але як ми з'ясували, тут ніякої розрахункової операції немає.

Змін у податковій службі не спостерігається навіть незважаючи на те, що судова практика підтверджує: операції відпуску ліків за безкоштовними і пільговими рецептами не є розрахунковими і РРО не застосовується. Тому для того аби передбачити конфлікт з податківцями та штраф за непроведені операцій через РРО, безпечніше його використати, але обов'язково вказувати в чеку правильну форму оплати («безоплатно»).

Якщо аптека вирішила не застосовувати РРО, то у будь-якому випадку вона зобов'язана видати документ, що підтверджує постачання товару (послуги). Цього вимагають правила захисту прав споживачів. Інша справа, коли відпуск «доступних» ліків здійснюється шляхом їх часткової оплати покупцем в аптеці. У такому разі, безумовно, має місце розрахункова операція, тому без використання РРО не обійтися. При цьому у фіскальному чеку РРО вказуємо, що відпуск товару здійснюється зі знижкою.

Операція постачання лікарських засобів за програмою «Доступні ліки» повністю вписується в операції, оподатковувані ПДВ за ставкою 7 %. База обкладення ПДВ операцій з постачання лікарських засобів визначається виходячи з їх договірної вартості, яка не має бути вища за максимальну роздрібну ціну, затверджену в [Реєстрі № 856](#). Причому правило «не нижче мінімальної бази» на постачання «доступних» ліків не поширюється, оскільки вони належать до товарів, ціни на які підлягають державному регулюванню, тобто для них мінімальна база обкладення ПДВ не встановлена.

Так, як повна або часткова вартість «доступних» ліків, що реалізуються,



відшкодовується (оплачується) за рахунок бюджетних коштів, то датою виникнення податкових зобов'язань при постачанні таких ліків є дата зарахування бюджетних коштів на банківський рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якій іншій формі, включаючи зменшення заборгованості такого платника податків за його зобов'язаннями перед бюджетом.

Що стосується часткової компенсації за рахунок бюджету, то в частині вартості товару, яку оплачує покупець, податкові зобов'язання виникають за загальним правилом першої події (в цьому випадку — у момент оплати (проведення через РРО) товару в місці його реалізації). А на частину відшкодування, що залишилася, за рахунок бюджетних коштів податкове зобов'язання відображається за касовим методом. У зв'язку з цим виникають свої особливості складання підсумкової податкової накладної.

Правила складання податкової накладної регулюються [ст. 201 ПКУ](#) і регламентуються [Порядком № 1307](#) [5]. У разі здійснення постачання товарів/послуг за готівку кінцевому споживачу — неплатнику ПДВ передбачено складання ПН за підсумками таких операцій за день, якщо протягом одного дня платник здійснює і оподатковувані, і звільнені від ПДВ операції, то необхідно на такі операції скласти дві окремі підсумкові ПН. Зате при здійсненні операцій, оподатковуваних за різними ставками (20 %, 7 %, 0 %), складається одна підсумкова ПН.

На суму отриманого з бюджету відшкодування датою такого отримання складають підсумкову ПН на кінцевого споживача — неплатника ПДВ. Такі ПН покупцям не видають, і про це в її верхній лівій частині роблять відмітку «Х» ([п. 8 Порядку № 1307](#)). У підсумковій ПН вказують тип причини «11» — «Складена за щоденними підсумками операцій». А в рядку «Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця)» проставляють умовний ПН «100000000000» ([п. 12 Порядку № 1307](#)) [14].

Складання ПН при відпуску «доступних» ліків, які повністю компенсуються за рахунок бюджету, відбувається за загальними правилами: в день відпуску покупцеві в підсумковій ПН вони не відображаються, оскільки ПЗ не виникають. Скласти ПН і нарахувати ПЗ слід на дату надходження бюджетних коштів на поточний рахунок у сумі отриманого відшкодування. При частковій оплаті «доступних» ліків покупцем ПЗ нараховується на дату здійснення розрахункової операції в частині коштів, отриманих від покупця.

Відповідно, включають такі ПЗ в загальну суму підсумкової ПН за день здійснення розрахункової операції. На суму отриманого відшкодування з бюджету складається ще підсумкова ПН.

У декларації з ПДВ зобов'язання за підсумковими ПН, складеними на кінцевого споживача, відображаємо за рядком 1.1 або 1.2 залежно від ставки ПДВ: 20 % або 7 %. Розшифровуємо їх у Таблиці 1 додатка Д5 за рядком з умовним ПН «100000000000» [14].

Що стосується сум відшкодування, які отримуються згідно з умовами програми на банківський рахунок, то вони для цілей бухгалтерського обліку розглядаються як цільове фінансування з бюджету. Зокрема, аналітичний облік коштів, отриманих з бюджету і державних цільових фондів, і їх використання ведеться на субрахунку 482. При цьому надходження коштів цільового призначення відображається за кредитом цього рахунку, а їх використання — за дебетом рахунку [5].

За [п. 19 П\(С\)БО 15 «Дохід»](#) цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), понесених підприємством, визнається дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу.

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства з бюджетом за усіма видами платежів, зокрема за субсидіями, дотаціями й іншими асигнуваннями, призначений рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами». Для аналітичного обліку бюджетного відшкодування за програмою «Доступні ліки» пропонуємо ввести субрахунок 645. За дебетом цього субрахунку відображаються суми, що підлягають відшкодуванню з бюджету. Для обліку «доступних» ліків рекомендуємо створити окремі аналітичні субрахунки (табл. 6).

Таблиця 6 – Рекомендовані аналітичні рахунки з обліку операцій програми «Доступні ліки»

Синтетичний рахунок	Аналітичний рахунок	Назва рахунку	Відображення
28	2811	Доступні ліки на складі	Оприбуткування та вибуття «доступних» ліків на склад
	2821	Товари в торгівлі безоплатними ліками	Відображається купівля-продаж ліків за програмою «доступні» ліки
64	645	Розрахунки за безоплатні ліки	За дебетом цього субрахунку відображаються суми, що підлягають відшкодуванню з бюджету

Хоча замість субрахунку 645 аптека цілком може застосовувати субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами». Адже при відпуску «доступних» ліків відсутня повна упевненість в тому, що Звіт буде прийнятий розпорядником бюджету, а грошові кошти відшкодовані. По суті, на дату відпуску таких ліків заборгованість бюджету ще не сформована, тобто просто відсутня.

Порядок відображення таких операцій в системі бухгалтерських рахунків представлено в таблиці 7.

Таблиця 7 – Кореспонденція рахунків з обліку операцій програми «Доступні ліки»

№ з/п	Господарські операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<b>Оприбутковано «доступні» ліки</b>			
1.	Оприбутковано «доступні» ліки	281	631
	Відображено податковий кредит	644	631
	Надійшла зареєстрована в ЄРПН податкова накладна	641 /ПДВ	644
	Оплачені лікарський засіб постачальникові	631	311
<b>Реалізовано «доступні» ліки</b>			
	Відображено дохід на суму відпущених ліків, оплачених за рахунок бюджетних коштів	361	702
	Отримано оплату від покупця	301	361
	Нараховано ПЗ з ПДВ в частині, сплаченій покупцем. Складено і зареєстровано підсумкову ПН в ЄРПН	702	641/ПДВ
	Відображено розрахунки за ПЗ з ПДВ в частині оплати за рахунок бюджетних коштів	702	6431

Відображено заборгованість бюджету в частині відпущених «доступних» ліків	645 (377)	361
Списано собівартість реалізованих товарів	902	281
<b>Отримано компенсацію з бюджету</b>		
Отримано з бюджету компенсацію витрат	311	482
Відображено ПЗ з ПДВ, складено і зареєстровано ПН	6431	641/ПДВ
Погашено заборгованість бюджету	482	645 (377)

**Висновки.** Підсумовуючи все вище зазначене, можна зробити висновок, що в бухгалтерському обліку оптового та роздрібного продажу лікарських засобів використовується така методологія бухгалтерських записів, як в торгових організаціях. Особливу увагу потрібно приділити обліку лікарських засобів реалізація яких відбувається через державну програму «Доступні ліки». Дана проблема є малодослідженою та потребує подальших напрацювань та доробок, зокрема на цьому етапі можна виокремити, що на законодавчому рівні необхідно переглянути податковий облік реєстру розрахункових операцій при реалізації «доступних» ліків.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік в галузях економіки : навч. посібник. К. : Центр учбової літератури, 2008. С. 285–294.
2. Бутинець Т. А., Чижевська Л. В., Береза С. Л. Бухгалтерський облік : навч. посібник. Житомир: ЖІТІ, 2005. С. 129–136.
3. Дзюба Н. М. Торгівля лікарськими засобами : посібник. К.: Освіта, 2010. С. 60–64.
4. Кранокутська Л. В. Аптечна торгівля: від організації до обліку. *Бухгалтерія*. 2009. С. 48–50.
5. Поліновська А. О. Автоматизація обліку в аптеках: посібник. К.: Освіта, 2010. С. 28–36.
6. Про лікарські засоби: Закон України від 04.04.1996 р. № 22. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/123/96-вр#Text> (дата звернення 19.06.2021).
7. Про заходи щодо стабілізації цін на лікарські засоби: Постанова Кабінету Міністрів України від 17 жовтня 2008 р. №955. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/955-2008-п#Text> (дата звернення 19.06.2021).
8. Деякі питання державного регулювання цін на лікарські засоби і виробу медичного призначення: Постанова Кабінету Міністрів України від 25 березня 2009 р. №333. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/333-2009-п#Text> (дата звернення 19.06.2021).
9. [Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 06.07.95 р. № 265/95-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-вр#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-вр#Text) (дата звернення 19.06.2021).
- 10 Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 40 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 17.06.2021).
11. Про затвердження переліку товарів (у тому числі лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання), необхідних для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої

коронавірусом SARS-CoV-2, операції з ввезення яких на митну територію України та/або операції з постачання яких на митній території України звільняються від оподаткування податком на додану вартість: Постанова Кабінету Міністрів України від 20 березня 2020 р. № 224 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/224-2020-p#Text> (дата звернення 21.06.2021).

12. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 19.06.2021).

13. Національна служба здоров'я України. URL: <https://nszu.gov.ua/e-data/dashboard/pharmacy-pay> (дата звернення 26.06.2021).

14. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної: Наказ Міністерства Фінансів України від 31.12.2015 р. № 1307. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16#Text> (дата звернення 20.06.2021).

15. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 21.06.2021).

## REFERENCES

1. Atamas P. Y. Bukhhalterskyi oblik v haluziakh ekonomiky : navch. posibnyk. K. : Tsentr uchbovoi literatury, 2008. S. 285–294.
2. Butynets T. A., Chyzhevska L. V., Bereza S. L. Bukhhalterskyi oblik : navch. posibnyk. Zhytomyr: ZhITI, 2005. S. 129–136.
3. Dziuba N. M. Torhivlia likarskymy zasobamy : posibnyk. K.: Osvita, 2010. S. 60–64.
4. Kranokutska L. V. Aptechna torhivlia: vid orhanizatsii do obliku. Bukhhalteriia. 2009. S. 48–50.
5. Polinovska A. O. Avtomatyzatsiia obliku v aptekakh: posibnyk. K.: Osvita, 2010. S. 28–36.
6. Pro likarski zasoby: Zakon Ukrainy vid 04.04.1996 r. № 22. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/123/96-vr#Text> (data zvernennia 19.06.2021).
7. Pro zakhody shchodo stabilizatsii tsin na likarski zasoby: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 17 zhovtnia 2008 r. №955. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/955-2008-p#Text> (data zvernennia 19.06.2021).
8. Deiaki pytannia derzhavnoho rehuliuвання tsin na likarski zasoby i vyroby medychnoho pryznachennia: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 25 bereznia 2009 r. №333. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/333-2009-p#Text> (data zvernennia 19.06.2021).
9. Pro zastosuvannia reiestratoriv rozrakhunkovykh operatsii u sferi torhivli, hromadskoho kharchuvannia ta posluh: Zakon Ukrainy vid 06.07.95 r. № 265/95-VR. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-vr#Text> (data zvernennia 19.06.2021).
10. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. № 40 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (data zvernennia 17.06.2021).
11. Pro zatverdzhennia pereliku tovariv (u tomu chysli likarskykh zasobiv, medychnykh vyrobiv ta/abo medychnoho obladnannia), neobkhidnykh dlia vykonannia zakhodiv, spriamovanykh na zapobihannia vynyknenniu i poshyrenniu, lokalizatsiiu ta likvidatsiiu spalakhiv, epidemii ta pandemii hostroi respiratornoi khvoroby COVID-19, sprychynenoї

koronavirusom SARS-CoV-2, operatsii z vvezennia yakykh na mytnu terytoriiu Ukrainy ta/abo operatsii z postachannia yakykh na mytnii terytorii Ukrainy zvilniaiutsia vid opodatkovannia podatkom na dodanu varnist: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 20 bereznia 2020 r. № 224 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/224-2020-p#Text> (data zvernennia 21.06.2021).

12. Podatkovi kodeks Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (data zvernennia 19.06.2021).

13. Natsionalna sluzhba zdorovia Ukrainy. URL: <https://nszu.gov.ua/e-data/dashboard/pharmacy-pay> (data zvernennia 26.06.2021).

14. Pro zatverdzhennia formy podatkovoi nakladnoi ta Poriadku zapovnennia podatkovoi nakladnoi: Nakaz Ministersva Finansiv Ukrainy vid 31.12.2015 r. № 1307. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16#Text> (data zvernennia 20.06.2021).

15. Instruksiiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii : Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (data zvernennia 21.06.2021).

**Полищук Е.Т., Кушпита Д.А.**

#### **УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ ЛЕКАРСТВЕННЫХ СРЕДСТВ: ДОСТУПНЫЕ ЛЕКАРСТВА НАСЕЛЕНИЮ**

Определены ключевые аспекты продажи лекарственных средств; изучено практику оптовой и розничной продажи лекарственных средств аптеками населению, осуществлен учетное сравнения таких операций с особенностями торговых предприятий; обоснована целесообразность и особенности учета реализации лекарственных средств государственной по программе «доступные лекарства», продажу лекарств через предварительное онлайн заказа; сосредоточено внимание на специфике первичного учета реализации лекарственных средств; рассмотрены особенности и ставки налогообложения операций по реализации лекарственных средств, в т.ч. на период действия карантина, сформированы предложения по учетной отражения операций по налогу на добавленную стоимость при возмещении расходов аптеке по программе «доступные лекарства», приведены практические предложения по составлению/корректировки налоговых накладных по таким операциям и в дальнейшем отображения информации в налоговой декларации; предложено субсчета аналитического учета для отражения операций при предварительном бронировании лекарственных средств покупателем.

**Ключевые слова:** доступные лекарства, лекарственное средство, реимбурсация, оптовая торговля, розничная торговля, наценка, налог на добавленную стоимость, реестр расчетных операций.

**E. Polishchuk, D. Kushpita**

#### **ACCOUNTING FOR SALES OF MEDICINAL PRODUCTS: AVAILABLE MEDICINES TO THE POPULATION**

The key aspects of the sale of medicines have been identified; the practice of wholesale and retail sale of medicines by pharmacies to the population was studied, an accounting comparison of such operations with the characteristics of trade enterprises was carried out; substantiated the feasibility and peculiarities of accounting for the sale of state medicines under the “affordable medicines” program, sale of drugs through online pre-ordering; attention is focused on the specifics of the primary accounting for the sale of medicines; the features and rates of taxation of operations for the sale of medicines, incl. for the period of the quarantine, proposals have been drawn up for recording value-added tax

transactions when reimbursing the pharmacy's expenses under the “affordable medicines” program, practical proposals have been made for compiling / adjusting tax invoices for such operations and subsequently displaying information in the tax return; subaccounts of analytical accounting have been proposed to reflect transactions in the preliminary booking of medicines by the buyer.

**Key words:** affordable medicines, medicinal product, reimbursement, wholesale, retail, mark-up, value added tax, register of settlement transactions.