

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

**Ефективна  
ЕКОНОМІКА**

Дніпропетровський державний  
аграрно-економічний університет



№ 6, 2015 [Назад](#) [Головна](#)

УДК 336.645

*О. М. Саєнко,*

*аспірант, Донбаська державна машинобудівна академія МОН України, м. Краматорськ*

## КЛАСИФІКАЦІЯ ДОХОДІВ ФАРМАЦЕВТИЧНОЇ ГАЛУЗІ

*О. N. Sayenko,*

*graduate, Donbass State Engineering Academy, Kramators`k*

### CLASSIFICATION OF REVENUES IN THE HARMACEUTICAL INDUSTRY

*В статті розглянута класифікація доходів для фармацевтичної галузі, яка найбільш виходить з визначення доходів відповідно нормативно-законодавчим актам України, за якими визначаються виплати податків. В результаті проведення економіко-правового аналізу з питань обліку доходів було виявлено достатню кількість джерел, в яких питання обліку доходів досліджено всебічно і вичерпно. На основі цього аналізу запропоновано класифікацію доходів фармацевтичної галузі.*

*The main revenues of the pharmaceutical industry. Methodology. In connection with the regulations (standards) of accounting there is a need to clarify the economic essence and practical importance of the category of income, solution to the controversial question of the procedure of calculation for assessing the adequacy of income in the process of their formation; further explore the issue of policy formation and planning corporate profits. Income from trading activities of retail companies trading in pharmaceutical goods is the main revenue of the enterprise. Results. In management accounting it is necessary to pass the costs on a specific product, in order to have sufficient economic and financial results in the form suitable for adequate action to correct. And last: successful introduction and application of accounting technologies requires the observation of all the above stages and the stages as well as the required organizational and administrative support for decisions. It should also be noted that the benefits to the company from the introduction of modern systems for financial and managerial accounting are not limited to only comfortable with running your own business and making it more efficient. As you know, in a normal economy the highest efficiency is achieved not by what divides us resources, but rather due to their concentration on specific types of business, that is, when providing specialized services. It is obvious that to date, this consolidation is a real internal resource for the recovery of the pharmaceutical market. Furthermore, additional time and Finance will require staff training, the replacement of the range not satisfying the requirements of consumers, building a marketing system and of efficient marketing techniques. Otherwise improve potentially "dying" companies with inadequate functioning of the corporate structure is possible only subject to additional financial costs. If such a solution is not currently a rational and vital, i.e. only right for the firm, or does it still have a chance to stay afloat, then it makes sense to resort to the procedure of restructuring. Originality. Improvements classify income in the retail businesses. Practical value. As a result of economic and legal analysis on issues of income have been identified a sufficient number of sources in which questions of income investigated thoroughly and exhaustively. On the basis of this analysis a classification of the revenues of retail companies trading in pharmaceutical products. Link 7, tables 1, drawings 0.*

**Ключові слова:** *дохід, рівень достатності доходів, прибуток, економічні фактори.*

**Keywords:** *income, adequacy of income, profit, and economic factors.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** В умовах інтенсифікації бізнесу для оптимального і раціонального управління справами фірми необхідно аналізувати усю поточну діяльність, визначати структуру витрат, прибутковість або збитковість своїх проєктів, що у результаті дозволить мати повну і об'єктивну інформацію для прийняття своєчасних і єдино правильних рішень.

Усього цього можна досягти шляхом впровадження управлінського обліку, під яким розуміється система забезпечення управлінського персоналу підприємства інформацією про реалізацію, витрати і собівартість продукції, а також система управління бюджетом і система оцінки діяльності підрозділів

**Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми.** У вітчизняній спеціальній літературі розглядаються різні підходи до класифікації доходів, запропоновані вітчизняними і зарубіжними авторами. Цими питаннями займаються такі науковці: Ляпунов Н.А., Пауков С.В., Гринів Б.В., Шоляк О.Ю., Михальчичина Л.Г. та інші.

Але проблема в тому, що багато з них не знайшли практичного застосування, оскільки вони не враховують особливостей українського законодавства й інших умов господарювання. Основний підхід у класифікації доходів, який описується у багатьох виданнях та посібниках, базується на національних стандартах бухгалтерського обліку.

**Метою статті** є визначити головний вид доходів фармацевтичної галузі.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** У зв'язку з положенням (стандартів) бухгалтерського обліку виникає необхідність уточнення економічної сутності та практичного значення категорії доходів, вирішення дискусійних питань щодо порядку обчислення оцінки достатності доходів у процесі їх формування; подальшого дослідження проблеми політики формування та планування доходів.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» відбувається формування інформації про доходи в бухгалтерському обліку та розкриття її у фінансовій звітності згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 3 «Звіт про фінансові результати». За цим положеннями дохід класифікується за певними ознаками [1-2].

За характером діяльності згідно вищевказаного Положення доходи поділяються на:

- доходи від звичайної діяльності, тобто від будь-якої діяльності підприємства, а також операції, які її забезпечують або виникають внаслідок здійснення такої діяльності;

- доходи від надзвичайної діяльності, а саме від операції або події, які відрізняються від звичайної діяльності, і не відбувається регулярно (стихийне лихо, пожежі, „техногенні аварії“).

Доходи від звичайної діяльності в свою чергу поділяються також на напрями (види) діяльності, а тому розрізняють:

- доходи від операційної діяльності визначаються, як доходи від основної діяльності підприємства, до якої належать операції пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечують основну частку його доходу; для торговельного підприємства - це операції з придбання та реалізації товарів;

- доходи від інвестиційної діяльності, а саме від придбання та реалізації необоротних активів та фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів прошових коштів, а саме від інвестицій в асоційовані та дочірні підприємства;

- доходи від фінансової діяльності, яка приводить до змін розміру і складу власного й позикового капіталу підприємства, а саме доходи від спільної діяльності, одержані дивіденди, одержані відсотки за облігаціями, інші доходи;

• доходи від іншої операційної діяльності (реалізація інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій), іноземної валюти; від операційної оренди активів, операційних курсових різниць; одержані пені, штрафи, неустойки; від списання кредиторської заборгованості; одержані гранти, субсидії, інші доходи);

• доходи від іншої звичайної діяльності: реалізації фінансових інвестицій, основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних активів; ліквідації необоротних активів; неопераційних курсових різниць; безоплатно отриманих оборотних активів; уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій.

Але ця класифікація надає неповне відображення доходів, потребує деталізації і придатна тільки для офіційного звіту про фінансові результати. Для розуміння сутності доходів та підвищення ефективності управління ними велике значення має їх класифікація за різними ознаками. Якщо відмежуватися від національних стандартів бухгалтерського обліку, то за видами діяльності доходи торговельного підприємства, згідно наукових розробок Лігоненко Л.О., класифікуються таким чином:

1. Доходи від торговельної діяльності: від продажу товарів, від операцій з тарою, від перемірювання тканини, надання платних торговельних послуг.
  2. Доходи від виробничої діяльності, до складу яких входять:
    - виручка від реалізації всіх видів товарної продукції, напівфабрикатів, відходів (за наявності власного виробництва);
    - виручка від послуг промислового характеру (ремонтно-будівельних, транспортних і ін.), що виконані та реалізовані "стороннім споживачам".
  3. Доходи від посередницької діяльності, отримані у вигляді:
    - суми комісійних винагород (відсотків);
    - додаткової виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), якщо підприємство є посередником і бере участь у розрахунках при виконанні домовленості;
    - доходів від робіт (послуг), які виконані тимчасовими творчими колективами для інших підприємств тощо.
  4. Доходи від інвестиційно-кредитної діяльності, до складу яких входять:
    - доходи, отримані від пайової участі в спільних підприємствах;
    - доходи, отримані від надання майна в оренду (лізинг);
    - дивіденди (відсотки), отримані за акціями, облигаціями та іншими цінними паперами, що придбані підприємством;
    - доходи від депозитних вкладів підприємства та інше.
  5. Доходи від продажу майнових та інтелектуальних прав (власності) підприємства, отримані при реалізації:
    - майна підприємства (включаючи основні фонди), матеріальних об'єктів активів;
    - нематеріальних активів ("ноу-хау", патентів, фірмового знаку, торгової марки), програмних продуктів.
  6. Інші види доходів:
    - доходи від курсової різниці валютних коштів та цінних паперів, які належать підприємству;
    - суми економічних санкцій та відшкодувань збитків, отриманих підприємством;
    - доходів від об'єктів соціально-побутової сфери підприємства: плата за утримання дітей в дитячих дошкільних закладах, оплата путівок та інше [3, с. 67-68].
- В таблиці представлена класифікація доходів фармацевтичної галузі.

**Таблиця.**  
**Класифікація доходів фармацевтичної галузі**

Ознаки класифікації доходів фармацевтичної галузі	Види доходів фармацевтичної галузі згідно відповідним ознакам класифікації
1. Характер діяльності	1. Доходи від звичайної діяльності. 2. Доходи від надзвичайної діяльності.
2. Напрями господарської діяльності	1. Доходи від операційної діяльності. 2. Доходи від інвестиційної діяльності. 3. Доходи від фінансової діяльності. 4. Доходи від іншої операційної діяльності.
3. Джерела формування	1. Доходи від реалізації товарів. 2. Доходи від реалізації інших активів. 3. Доходи від позареалізаційних операцій. 4. Доходи від надання платних додаткових послуг.
4. Види реалізації товарів	1. Доходи від реалізації без рецептурних фармацевтичних товарів (лікарських засобів). 2. Доходи від реалізації фармацевтичних товарів за рецептом лікаря. 3. Доходи від реалізації підакцизних фармацевтичних товарів. 4. Доходи від реалізації особливої групи фармацевтичних товарів (лікарських засобів).
5. Елементи формування доходів від реалізації товарів	1. Комерційний дохід від реалізації товарів. 2. Загальний дохід від реалізації товарів.
6. Період формування	1. Доходи звітного періоду. 2. Доходи майбутнього періодів.
7. Ідентифікація в процесі бухгалтерського обліку	1. Дохід, який підлягає отриманню та отриманий у звітному періоді. 2. Дохід, який підлягає отриманню, але не отриманий у звітному періоді. 3. Дохід отриманий, але який не підлягав отриманню у звітному періоді.
8. Характер оподаткування доходу	1. Дохід, який підлягає оподаткуванню. 2. Дохід, який не підлягає оподаткуванню.
9. Ступінь податкового оцінення	1. Валовий дохід підприємства. 2. Чистий дохід підприємства.
10. Рівень для формування прибутку	1. Дохід, достатній для формування цільової суми прибутку. 2. Дохід, недостатній для формування цільової суми прибутку.
11. Податковий важіль	1. Дохід від реалізації фармацевтичних товарів, що підлягає обкладанню податком на додану вартість. 2. Дохід від реалізації фармацевтичних товарів, що не підлягає обкладанню податком на додану вартість.
12. Повнота та місце відображення доходів	1. „Бухгалтерські“ доходи. 2. „Приховані“ доходи

Такий підхід дає можливість враховувати особливості кожного виду діяльності, відслідковувати зміни за видами діяльності та забезпечувати інформацією для подальшого аналізу та прийняття управлінських рішень [4, с. 119]. Якщо співвіднести цю класифікацію з показниками підприємств фармацевтичної галузі, то стає зрозумілою необхідність змін, виключення та деталізації деяких пунктів. Враховуючи, що всі потоки грошових коштів по цих видах діяльності підприємств взаємопов'язані і в міру необхідності можуть перетікати з однієї сфери в іншу.

В українській економіці спостерігається рух засобів від всіх видів діяльності переважно в основну діяльність. Це пояснюється нестійким фінансовим станом торговельних підприємств. А оскільки всі види доходів фірми концентруються головним чином в основній діяльності, то інвестиційна сфера діяльності не має достатнього об'єму грошових коштів.

Можна зробити висновок, що доходи від торговельної діяльності для підприємств фармацевтичної галузі - це головний вид доходів галузі.

В принципі, деяка подібність управлінського обліку завжди була присутньою в діловій практиці українських підприємств - на підставі "непрозорих" конфіденційних даних складалися прогнози і робилися висновки про доцільність тих або інших видів комерційної діяльності. Затребуваність постановки і ведення управлінського обліку, а коректніше - реорганізації існуючих облікових технологій, обумовлена тим, що традиційний бухгалтерський облік за своїм визначенням не відповідає інтересам управління.

По-перше, особливості бухгалтерського обліку - у відображенні фактів, що вже відбулися, тоді як управляти треба у момент їх виникнення, коли ще існує можливість щось зробити або виправити. По-друге, це специфічне подання фінансової звітності як за формою, так і за змістом, яка зрозуміла керівництву компанії, не обтяженому глибокими знаннями у бухгалтерському обліку.

Крім того, якщо дані бухгалтерського обліку практично доступні усім, хто має право на отримання подібної інформації, то в системі управлінського обліку надбанням "гласності" може стати тільки результат, але не способи його досягнення, тим більше що у кожній компанії вони різні, а загальними є тільки засадничі принципи організації облікових технологій.

Таким чином, управлінський облік, будучи по суті внутрішньою справою підприємства, дозволяє на відміну від бухгалтерського і фінансового обліку брати до уваги унікальні аспекти конкретного підприємства. Це дає можливість керівникам аналізувати структуру витрат по окремих видах медичної продукції, визначати прибутковість або збитковість бізнес-проектів, уникати помилок відносно реальної рентабельності окремих програм і так далі.

Не випадково підприємства на розвиненіших західних ринках до 90% часу і ресурсів витрачають на постановку і ведення управлінського обліку і тільки 10% - на фінансову бухгалтерію. Управлінський облік не пов'язаний якими-небудь юридичними вимогами. Його основа - логіка, а методи досить гнучкі: адміністрація вільна в експерименті з різними сценаріями, для того, щоб виробити оптимальний план дій для ефективного управління підприємством.

Формулювання концептуальних основ і принципів побудови системи управлінського обліку необхідно втілювати викладом двох підходів до цього поняття.

Перший розглядає управлінський облік як систему збору і інтерпретації облікових даних про реалізацію, витрати і собівартість продукції, спрямовану на рішення конкретної управлінської задачі. При цьому велика увага приділяється нормативному характеру подібної інформації і її значенню для отримання "зовнішньої" звітності підприємства. Безумовно, агрегація і аналіз витрат з метою їх зниження і оптимізації - це проста і найочевидніша форма організації управлінського обліку в комерційній структурі.

Другий підхід припускає, що основне завдання будь-якої облікової діяльності - забезпечення управлінського персоналу підприємства своєчасною і повною інформацією для ухвалення адекватних управлінських рішень. При такому підході до поняття управлінського обліку відноситься не лише система збору і аналізу інформації про витрати підприємства, але і система управління бюджетами, тобто планування доходів і витрат підприємства, а також система оцінки діяльності підрозділів [6].

Слід зазначити, що методика і технологія організації обліку все більш і більш визначаються саме управлінським завданням, що стоїть перед фармацевтичним підприємством. Зрозуміло, що результат роботи підприємства багато в чому визначається ефективністю його управління. І якщо діяльність передбачувана досить передбачувана і немає ясної, повної і своєчасної картини доходів і витрат, то постановка управлінського обліку в подібній ситуації може виявитися дієвим антикризовим інструментом.

Але сам по собі управлінський облік не є панацеєю і без попередньої реструктуризації і розробки усіх бізнес-процесів це будуть марно витрачені гроші. Після проходження цього необхідного підготовчого етапу приступають до вдосконалення методології впровадження системи управлінського обліку.

З цією метою формулюється конкретне управлінське завдання і відбираються необхідні для її вирішення відповідні облікові показники фінансово-господарської діяльності підприємства. Обов'язуються способи збору інформації ведення документообігу, затверджуються форми звітності і розробляються посадові інструкції для безпосередніх виконавців.

Це принципово важлива стадія процесу, під яким розуміється комплекс спеціальних прийомів, що забезпечують точну відповідність очікувань отриманим підсумковим результатам за рахунок оптимізації системи у момент проектування. Це дозволяє, до того як ця система буде реалізована фактично, своєчасно скоректувати недоліки і виявити помилки, поки вони ще не стали неусувними.

На наступному етапі всі раніше прийняті рішення ув'язуються з існуючою на підприємстві обліковою політикою і бухгалтерською практикою із-за очевидних і частенько істотних неспівпадань даних управлінського обліку з розрахунками [7].

Так, для управлінського обліку собівартість калькулюється за принципом "різна собівартість для різних цілей", тоді як для бухгалтерського обліку - навпаки: по усіх аспектах господарської діяльності одна собівартість, без диференціації реального вкладу кожного із складових в ці аспекти елементів. Те ж саме відноситься і до витрат. Наприклад, витрати на рекламу враховуються в цілому, тоді як реальна рекламна кампанія може проводитися в інтересах тільки одного медикаменту.

Тому без взаємної адаптації цих типів обліку ніяк не обійтись, оскільки життєздатність підприємства визначається отриманням достатнього рівня доходу. Для цього необхідно знати суму витрат, що доводяться на кожен вид товару. Це дозволяє за інших рівних умов встановлювати торгову націнку диференційовано по кожній групі лікарських засобів не нижче витрат на їх реалізацію, а при погіршенні кон'юнктури - встановлювати граничне можливе зниження ціни для конкретних препаратів.

Окрім усього іншого при індивідуальній калькуляції витрат можна відмовитися від застосування в комерційному обороті тих позицій, які не мають достатнього попиту при даній ціні, якщо подальше зменшення вартості вже збиткове із-за високих витрат по цьому медикаменту.

**Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі.** Отже, в управлінському обліку необхідно відносити витрати саме на конкретний продукт, з тим щоб мати по ньому відповідні фінансово-економічні результати у виді, придатному для проведення адекватних дій, що коригують. І останнє: успішне введення і застосування облікових технологій передбачає дотримання усіх вище перелічених стадій і етапів, а також обов'язкову організаційно-адміністративну підтримку прийнятих рішень.

Також слід зазначити, що вигоди компанії від впровадження сучасних систем для фінансового і управлінського обліку не обмежуються тільки комфортнішим веденням власного бізнесу і підвищенням його ефективності.

Як відомо, в нормальній економіці найбільша ефективність досягається не за допомогою того, що роз'єднує ресурси, а навпаки, за рахунок їх концентрації на окремих видах бізнесу, тобто при наданні спеціалізованих послуг. Абсолютно очевидно, що на сьогодні така консолідація є реальним внутрішнім ресурсом для оздоровлення фармацевтичного ринку.

Крім того, додаткових витрат часу і фінансів зажадає навчання персоналу, заміна асортименту, що не відповідає вимогам споживачів, вибудовування системи маркетингу і налагодження ефективної збутової технології.

Інакше поліпшення роботи потенційно "вмираючої" фірми з неадекватно функціонуючою корпоративною структурою можливо лише за умови додаткових фінансових витрат. Якщо ж таке рішення не є на даний момент раціональним і життєво необхідним, тобто єдино правильним для фірми, або ж у неї ще є шанси залишитися на плаву, то в цьому випадку має сенс удатися до процедури реструктуризації.

#### Література.

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 3 „Звіт про фінансові результати” МФУ №87 від 31.03.1998 р.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №15 „Дохід” МФУ № 290 від 29.11.1999 р.
3. Ляпунов Н.А. Фармацевтический сектор: основы современного законодательства в Европейском Союзе / Авт.-сост.: Н.А.Ляпунов, В.А.Усенко, А.Л.Спасокукоцкий, Е.П.Безуглая. - К.: Морион, 2002. - 95 с.
4. Пауков С.В. Искусство продажи медикаментов/ С.В. Пауков. - 2-е изд., стер.. - М.: МИА, 2003. - 206 с.
5. Гринів Б.В. Економічний аналіз торговельної діяльності: навчальний посібник [для студентів вищих навчальних закладів] / Б.В. Гринів. - Київ: Центр учб. л-ри, 2011. - 391, [1] с.: табл. - Бібліогр.: с. 389-391.
6. Шоляк О.Ю. Розвиток соціально-трудових відносин: економічний, правовий та обліковий підходи // Науковий вісник Ужгородського національного університету: збірник наукових праць. Спецвипуск / Ужгородський національний університет. - Ужгород, 2010. - С. 273-281.
7. Михальчишина Л.Г. Матеріальні ресурси та визначення їх складових: обліково-економічний огляд // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Житомирський державний технологічний університет. - Житомир, 2010. - С. 128-131.

#### References.

1. Ministry of Finance Ukraine (1999), "Regulation (standard) of accounting No. 3 "Report on financial results", <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/en/z0397-99> (Accessed 20 May 2015).
2. Ministry of Finance Ukraine (1999), "Regulation (standard) of accounting number 15 "Revenue", <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (Accessed 20 May 2015).
3. Lyapunov, N. Usenko, V. A. Spasokukotsky, A. L. and Bezuglaya, E. P. (2002), Farmatsevticheskiy sektor: osnovy sovremennoho zakonodatel'stva v Evropejskom Soiuze [Pharmaceutical sector: the foundations of modern legislation in the European Union], Morion, Kyiv, Ukraine.
4. Spiders, V. S. (2003), Iskusstvo prodazhy medykamentov [The Art of selling of medicines], 2-d ed., MIA, Moscow, Russia.
5. Gryniv, B. V. (2011), Ekonomichnyj analiz torhovel'noi diial'nosti [Economic analysis of trading activity] Center UCB. l-ri, Kyiv, Ukraine.
6. Solak, A. Y. (2010), "Development of socio-labour relations: economic, legal and accounting approaches", Scientific Bulletin of Uzhgorod national University: collection of scientific works. Special edition, pp. 273-281.
7. Mikhalchishin, L. G. (2010), "Material resources and defining their components: accounting and economic review", Bulletin of Zhytomyr state technological University Zhytomyr state technological University, pp. 128-131.

Стаття надійшла до редакції 20.06.2015 р.



ТОВ "ДКС Центр"