

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ В АПТЕКАХ

Анотація. У статті розглянуто основні аспекти бухгалтерського обліку лікарських засобів в аптеках, особливості придбання та реалізації лікарських препаратів, процес ціноутворення, надання знижок та дисконтів, а також відображення цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Ключові слова: господарська діяльність, оперативний облік, автоматизація обліку, витрати, формування замовлення, гомеопатичні засоби.

Summary. The paper considers the main aspects of accounting medicines in pharmacies, especially the purchase and sale of drugs, the process of pricing, discounts and discounts, as well as to those transactions in the accounts.

Key words: economic activity, operational accounting, automated accounting, expenses, form orders, homeopathy.

Постановка проблеми. Такий вид господарської діяльності, як оптова та роздрібна торгівля лікарськими засобами здійснюють аптеки. Це комерційні підприємства зі складною структурою обліку та звітності, які контролюють різні аспекти такого специфічного товару, як лікарські засоби. За характером своєї діяльності аптеки мають багато спільного з підприємствами роздрібною торгівлі. Аптека — не тільки установа охорони здоров'я, що забезпечує медикаментами, а й комерційне підприємство, яке підтримує контакти з багатьма постачальниками.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні основи бухгалтерського обліку реалізації лікарських засобів в аптеках розглянуті у працях багатьох вітчизняних науковців, таких як П. Й. Агамас [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.

Мета стаття полягає в тому, щоб визначити особливості та проблеми, які виникають в обліку аптечних закладів.

Виклад основного матеріалу. Діяльність з виготовлення лікарських засобів, оптова та роздрібна торгівля ними підлягає ліцензуванню. Як і підприємства торгівлі, аптеки для реалізації лікарських засобів за готівку повинні отримати торговельний патент, використовувати РРО. У той же час законодавством передбачено звільнення від оподаткування ПДВ операцій з продажу лікарських засобів та виробів медичного призначення, зареєстрованих в Україні в установленому законодавством порядку, а реалізація супутніх товарів оподатковується ПДВ за ставкою 20 %. У випадку якщо виготовлені або придбані товари (роботи, послуги) частково використовуються в операціях, що оподатковуються ПДВ, а частково — в таких, що не підлягають оподаткуванню, до складу податкового кредиту з ПДВ включають ту частину сплаченого (нарахованого)

податку при їх виготовленні або придбанні, яка припадає на частку товарів, використаних в оподатковуваних операціях. Це зумовлює необхідність додаткових спеціальних розрахунків та деякі особливості їх відображення в обліку.

Згідно із Законом України «Про лікарські засоби» від 04.04.1996 р. зі змінами та доповненнями до лікарських засобів відносять: готові лікарські засоби — дозовані лікарські засоби у тому вигляді і стані, в якому їх застосовують; діючі речовини (субстанції) — біологічно активні речовини, які можуть змінювати стан і функції організму або виявляють профілактичну, діагностичну, лікувальну дію та використовуються для виготовлення готових лікарських засобів; гомеопатичні засоби — засоби, що використовуються для виявлення збудників хвороб, а також для боротьби зі збудниками хвороб або паразитами; лікарські косметичні засоби та лікарські добавки до харчових продуктів; допоміжні речовини, необхідні для виготовлення готових лікарських засобів; наркотичні лікарські засоби, перелік яких визначено законодавством; отруйні лікарські засоби, перелік яких визначено Міністерством охорони здоров'я (МОЗ); сильнодіючі лікарські засоби згідно з переліком, встановленим Міністерством охорони здоров'я; радіоактивні лікарські засоби, які використовуються у медичній практиці завдяки їх здатності до іонізуючого випромінювання [1].

Оперативний облік товарів, що надійшли до аптеки, ведуть у грошовому вимірнику в розрізі облікових груп у «Журналі реєстрації товарів, що надійшли». Наркотичні та психотропні лікарські засоби незалежно від лікарської форми підлягають окремому предметно-кількісному обліку в спеціальному Журналі, де на кожен вид таких засобів відкривають окрему сторінку. Аптечні заклади виготовляють лікарські препарати на підставі рецептів, наданих громадянами-замовниками.

© А. І. Георгієва, Н. В. Колесник, 2014

Готові лікарські засоби можуть відпускатися як за рецептами, так і без рецептів. Без рецепта лікаря можна реалізувати тільки ті лікарські засоби, які дозволені до вільного продажу МОЗ України.

Характерною особливістю аптек як підприємств торгівлі є те, що вони ведуть облік товарів у продажних цінах, тобто в тих цінах, за якими товари будуть реалізовані покупцям — кінцевим споживачам. При оприбуткуванні товару, що надійшов, аптека відразу відображає і суму торгової націнки, яка призначена для покриття витрат та одержання прибутку і являє собою різницю між продажною та купівельною вартістю товарів.

Реалізація лікарських засобів населенню за повну вартість відображається в обліку аналогічно обліку реалізації товарів підприємствами роздрібною торгівлі (з використанням субрахунків 282, 285, 702 та 902), але при цьому не відображається податковий кредит при придбанні лікарських засобів і податкове зобов'язання — при їх реалізації. У той же час аптеками досить часто, крім неоподатковуваних, продаються товари, які оподатковуються ПДВ. У таких випадках сума податкового кредиту з ПДВ підлягає розподілу між пільговими (неоподатковуваними ПДВ) та звичайними (оподатковуваними) операціями. Сума ПДВ, що припадає на звичайні операції, включається до податкового кредиту, а сума податку, що припадає на пільговий оборот, включається до складу витрат підприємства (для врахування при визначенні суми податку на прибуток) [3].

Частіше всього суму податкового кредиту за операціями, які неможливо чітко ідентифікувати з реалізацією конкретного товару (орендна плата, плата за послуги зв'язку, комунальні послуги і т. ін.) розподіляють пропорційно сумі доходу від реалізації (без суми ПДВ).

Однією з особливостей комерційної діяльності аптечних закладів є пільгова та безоплатна реалізація лікарських засобів, яку здійснюють спеціалізовані аптеки.

Підставою для продажу лікарських засобів на пільгових умовах або безоплатно є рецепт, оформлений на бланку ф. № 2 і завірений печаткою «Для рецептів». Виправлення у таких рецептах не допускаються. Безоплатно і на пільгових умовах можна продавати тільки ті ліки, які включено до Переліку, затвердженого відповідною постановою Кабінету Міністрів України [4].

Для одержання компенсації за реалізовані на пільгових умовах або безоплатно ліки необхідно суворо контролювати правильність оформлення «пільгових» рецептів. Рецепт, який виписано з порушенням встановлених вимог або вміщує неподобні лікарські засоби, вважається недійсним, і ліки за таким рецептом не відпускаються, його погашають спеціальним штампом «Рецепт недійсний» і повертають хворому.

На підставі «пільгових» рецептів аптека складає зведений реєстр у двох примірниках, один з яких призначено для одержання компенсації з відповідного бюджету або від установи охорони здоров'я. Другий примірник цього реєстру з доданими до нього рецептами залишається у бухгалтерії аптеки.

Крім реалізації готових лікарських форм та виробів медичного призначення, аптеки здійснюють продаж лікарських засобів власного виготовлення. Лікарські засоби, виготовлені в аптеках за рецептами лікарів або на замовлення лікувально-профілактичних установ із дозволених до використання діючих та допоміжних речовин, не потребують обов'язкової державної реєстрації. Витрати на виготовлення таких засобів відображають (як і звичайні виробничі витрати) на рахунку 23 «Виробництво». Виготовлені лікарські засоби оприбутковують на рахунках 26 «Готова продукція» або 28 «Товари» з подальшою реалізацією та обліком, як і готових лікарських форм [4].

Якщо витрати на власне виготовлення лікарських засобів носять епізодичний характер, їх доцільно обліковувати на окремому аналітичному рахунку у складі рахунку 28 «Товари». До таких витрат відносять тільки вартість використаної сировини і тари, а решту виробничих витрат обліковують на рахунку 93 «Витрати на збут». Це звичайно спрощує і полегшує ведення обліку реалізації медичних засобів власного виготовлення.

Аптечні заклади постійно стикаються з низкою проблем. Наприклад, розбита тара: якщо лікарські засоби доставлялися транспортом постачальника або третьої організації, то постачальнику виставляють претензію про бій тари лікарських засобів, у результаті чого лікарські засоби були зіпсовані. До складу сукупних витрат буде включено вартість тих лікарських засобів, що надійшли на підприємство в цілості. В обліку це буде відображатися так: фактичне надходження лікарських засобів Д-т 282 К-т 631, виставлено претензію постачальнику Д-т 374 К-т 631, замінено розбиті лікарські засоби при доставці Д-т 282 К-т 374, перераховано за лікарські засоби постачальнику Д-т 631 К-т 311 [6].

Однією із проблем, яка може виникнути в аптечних закладах, є виявлення заводського браку. Відповідно до пп. 2.3.6. Інструкції № 436 складається дефектний акт. Цей акт є підставою для повернення лікарських засобів постачальнику. Копія акта подається до територіальної інспекції, яка після виконання додаткової перевірки вживає заходів щодо інформування інших аптек про виявлені неякісні лікарські засоби та контролює дії постачальника щодо їх знищення, утилізації або повернення виробнику.

При реалізації може виникнути проблема списання неякісних лікарських засобів та засобів з вичерпним терміном придатності. Такі лікарські засоби підлягають утилізації та знищенню. Це

означає, що витрати, пов'язані з утилізацією або знищенням, відноситимуть до складу валових витрат підприємства. В обліку їх вартість на підставі відповідних документів відносять на фінансові результати поточної діяльності (субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» або 949 «Інші витрати операційної діяльності»).

Актуальною проблемою забезпечення ефективної діяльності аптек є недостатній розвиток єдиних систем замовлення товару із системами обліку. Одним із шляхів вирішення є створення сучасних програмних комплексів, які об'єднують системи обліку, замовлень та інформаційні системи. Застосування комп'ютерних програм в діяльності аптек є не лише об'єктивною вимогою часу, а й спрощує ведення обліку лікарських засобів, підготовку звітів різних рівнів, робить процес замовлення препаратів доступним та легким, а також дає змогу уникнути багатьох помилок при веденні обліку та господарської діяльності аптек [2].

Виявлення дефектури, вибір постачальника, формування замовлення, надходження та передпродажна підготовка товару, ведення серійного обліку, управління запасами, оптимальне переміщення товару в межах однієї аптечної мережі, відпуск препаратів споживачам — кожна із цих дій є досить складним бізнес-процесом. Крім того, ці процеси в аптеці тісно взаємозв'язані і відбуваються майже одночасно. Комп'ютерні програми, що дозволяють їх автоматизувати, надають аптечним установам низку переваг.

Однією з таких комп'ютерних програм є система «АНР-аптека» (Асоціація незалежних розробників, м. Київ), призначена для автоматизації обліку товарообігу на підприємствах роздрібної торгівлі медичними препаратами (в аптеках, аптечних пунктах, аптечних кіосках) як в окремо взятій аптеці, так і в мережі аптек.

Для аптечного бізнесу головна умова успішної автоматизації — підтримка єдиного обліку за партіями у межах всієї торговельної мережі. Саме це дозволяє забезпечити гнучке ціноутворення та знижки (враховуючи постачальників, умови постачання, групи товарів, сезонність тощо), контроль бракованих серій, облік сертифікатів якості та безліч інших не менш значущих функцій.

Основне бізнес-завдання для аптеки, як і для будь-якого торговельного підприємства, — отримання прибутку та збільшення обіговості товару. Процес реалізації товару починається з його надходження на склад торговельного підприємства. Програма «АНР-аптека» дозволяє швидко

здійснити це. Коли товар надходить, електронна накладна, що надходить до бази програми, оприбутковується і розцінюється майже миттєво, за кілька секунд. І це при тому, що прибуткова накладна може містити сотні товарних позицій.

«АНР-аптека» дає оперативну відповідь новим тенденціям у торгівлі, зокрема через Інтернет. Тут реалізовано систему автоматизованої доставки товару. Заявка, сформована в інтернет-аптеці або за телефоном, оформляється у програмі, де автоматично формуються супровідні документи для кур'єра. Після виконання послуги з доставки облік таких продажів ведеться у програмі із зазначенням особливого статусу конкретного продажу. Це забезпечить подальшу аналітику в управлінському обліку [5].

Висновки. Бухгалтерський облік лікарських засобів має низку особливостей, які притаманні лише цій господарській діяльності. Особливу увагу слід звернути на багатогранність операцій, що відбуваються в нормальній діяльності аптек: процес замовлення лікарських засобів, ціноутворення, процес реалізації, надання знижок та дисконтів, оперативне спостереження за термінами придатності лікарських засобів. Особливо спрощує та полегшує ведення обліку застосування сучасних комп'ютерних програм, що також значно скорочує витрати часу на придбання та реалізацію лікарських засобів. Наявність проблем, які зумовлені особливістю функціонування аптечних закладів та тих, що виникають при оприбуткуванні та реалізації лікарських засобів, підтверджують необхідність подальшого розвитку й удосконалення обліку аптечного господарства.

Література

1. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік в галузях економіки : навч. посібник / П. Й. Атамас. — К. : Центр учбової літератури, 2008. — С. 285–294.
2. Бутинець Т. А. Бухгалтерський облік : навч. посібник для студентів / Т. А. Бутинець, Л. В. Чижевська, С. Л. Береза. — Житомир : ЖІТІ, 2005. — С. 129–136.
3. Дзюба Н. М. Торгівля лікарськими засобами / Н. М. Дзюба. — К. : Освіта, 2010. — С. 60–64.
4. Кранокутська Л. В. Аптечна торгівля: від організації до обліку / Л. В. Кранокутська. — Миколаїв : Бухгалтерія, 2009. — С. 48–50.
5. Поліновська А. О. Автоматизація обліку в аптеках / А. О. Поліновська. — К. : Освіта, 2010. — С. 28–36.
6. Хом'як Р. Л. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посібник / Р. Л. Хом'як. — Львів : Інтелект-Захід, 2009. — С. 281–295.