

Юрченко О. А.,

аспірант Національної академії статистики, обліку та аудиту

## РОЛЬ ДОКУМЕНТУВАННЯ У СИСТЕМІ ОБЛІКУ ІНШИХ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ФАРМАЦЕВТИЧНИХ ПІДПРИЄМСТВ

*У науковій статті досліджено роль методу документування у системі бухгалтерського обліку інших витрат операційної діяльності; розглянуто перелік первинних документів необхідних для відображення інших витрат операційної діяльності, у розрізі бухгалтерських субрахунків; запропонувати власні розроблені первинні документи, які б слугували основою для накопичення витрат на дослідження і розробку нового фармацевтичного продукту.*

**Ключові слова:** документ, документування, інші витрати операційної діяльності.

*В научной статье исследована роль метода документирования в системе бухгалтерского учета прочих расходов операционной деятельности; рассмотрен перечень первичных документов, необходимых для отражения прочих расходов операционной деятельности, в разрезе бухгалтерских субсчетов; предложены собственные разработанные первичные документы, которые послужили основой для накопления затрат на исследования и разработку нового фармацевтического продукта.*

**Ключевые слова:** документ, документирование, прочие расходы операционной деятельности.

*In the scientific article explores the role of the method documentation in the system of accounting other operating expenses; reviewed the list of source documents necessary to reflect other operating costs, in terms of sub-accounting; offer custom designed original documents that served as the basis for the accumulation of costs for research and development new pharmaceutical product.*

**Keywords:** document, other operating costs.

**Постановка проблеми.** Кожне фармацевтичне підприємство, яке займається господарською діяльністю, здійснює чимало господарських операцій, які мають бути відображені в бухгалтерському обліку. Однак, щоб таке відображення було можливе, необхідна наявність документа, який підтверджує факт здійснення господарської операції. Для раціонального ведення бухгалтерського обліку на підприємствах фармацевтичної галузі мусить бути встановлена схема документування господарських операцій на основі вивчення об'єктів обліку, господарських і виробничих процесів, системи управління.

Ефективна організація первинного обліку інших витрат операційної діяльності у фармацевтичних компаніях є сьогодні першочерговою проблемою, що вимагає якщо не негайного, то досить оперативного вирішення. Пов'язано це з тим, що сьогодні значна частина фармацевтичних підприємств перейшли до якісно нового етапу свого розвитку. Накопичено певний досвід функціонування організацій в умовах ринкової економіки, при цьому докорінно змінився підхід до ведення бізнесу. Крім того, первинні документи виступають основою ведення автоматизованої форми обліку. Частина документів не пристосована до сучасних вимог реєстрації господарських операцій, зокрема, це стосується відображення в обліку інших витрат операційної діяльності.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Метод бухгалтерського обліку, документування, розглядається у багатьох навчальних посібниках, монографіях, наукових статтях вітчизняних і зарубіжних авторів. Серед них можна виділити праці Л. Астахова, М. Білухи, С. Левицької, М. Кужельного, Н. Пронь та ін.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є розробка теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо документального оформлення інших витрат операційної діяльності на підприємствах фармацевтичної галузі.

Мета статті досягнута шляхом вирішення таких завдань:

- дослідження місця та ролі документування у системі бухгалтерського обліку інших витрат операційної діяльності;
- аналізу переліку первинних документів, необхідних для відображення інших витрат операційної діяльності, у розрізі бухгалтерських субрахунків і запропонувати відомість, яка б слугувала основою для накопичення витрат на дослідження і розробку нового фармацевтичного продукту.

**Виклад основного матеріалу.** Організаційну основу системи бухгалтерського обліку на підприємстві становить документування. Це один із основних методів бухгалтерського обліку, який разом із інвентаризацією є елементом первинного спостереження. Документ – письмове свідчення про здійснення господарських операцій, що надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку [2, с. 49]. Під бухгалтерським документом розуміють інформаційну основу бухгалтерського обліку, що включає первинні документи, облікові реєстри, форми звітності [1, с. 11]. Документування виступає як процес

створення документів шляхом фіксації інформації на матеріальних та електронних носіях, є початковим етапом документообігу.

На законодавчому рівні питання документального оформлення господарських операцій регулюється п. 1 ст. 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16. 07. 99 р. № 996-XIV (далі Закон № 996) [4], Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88 [3] (далі Положення № 88), а також низкою нормативно-правових актів, що визначають порядок складання та заповнення документів на підприємствах, які займаються виробництвом та торгівлею лікарських препаратів.

Законом № 996 передбачено, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій [4]. Цей закон надає визначення поняттю "первинний документ", під яким розуміється документ, що містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення. Положення № 88 визначає, що основою бухгалтерських записів є первинний документ, що виступає письмовими доказом і фіксує, а також підтверджує господарські операції, включаючи розпорядження і дозволи керівництва на їх проведення [3].

Схематично місце документального оформлення інших витрат операційної діяльності в обліковому процесі підприємства подано на рис. 1.



**Рис. 1.** Місце документування у системі бухгалтерського обліку інших витрат операційної діяльності підприємства

Як видно з рис. 1, будь-який запис у бухгалтерському обліку починається зі створення і заповнення первинних документів на основі здійснених фактів господарського життя. Наступним етапом є відображення даних із первинних документів на рахунках та у регістрах бухгалтерського обліку, потім перенесення інформації до головної книги, формування оборотно-сальдової відомості і насамкінець складання фінансової, податкової та управлінської (внутрішньої) звітності суб'єкта господарювання.

Таким чином, простеживши місце документування у системі бухгалтерського обліку інших витрат операційної діяльності, з'ясуємо, які первинні документи варто використовувати при їх виникненні (див. табл. 1).

Таблиця 1

Первинні документи для відображення в обліку інших витрат операційної діяльності у розрізі бухгалтерських субрахунків

Види інших витрат операційної діяльності	Характеристика субрахунків для обліку інших витрат операційної діяльності	Первинні документи
Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Субрахунок 940 – призначений для узагальнення інформації про витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів і від зміни справедливої вартості біологічних активів, які визначені відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”.	Накладна. Розрахунок бухгалтерії. Бухгалтерська довідка. Акт відремонтованих об’єктів.
Витрати на дослідження і розробки	Субрахунок 941 – ведеться облік витрат, пов’язаних з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємством, якщо такі дослідження та розробки відповідають Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”.	Акт виконаних робіт. Накладна. Рахунок-фактура. Бухгалтерська довідка. Договір про здійснення НДДКР.
Собівартість реалізованої іноземної валюти	Субрахунок 942 – відображається балансова вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації.	Довідка бухгалтерії. Виписка банку по банківських рахунках в іноземній валюті.
Собівартість реалізованих виробничих запасів	Субрахунок 943 – ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо) і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.	Накладна. Акти на списання запасів, основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів.
Сумнівні та безнадійні борги	Субрахунок 944 – узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), про суму списаної безнадійної заборгованості в разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів та про суму списаної безнадійної заборгованості, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено.	Бухгалтерська довідка. Акт інвентаризації сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Інвентаризаційний опис та порівняльна відомість по інвентаризації сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості.
Витрати від операційної курсової різниці	Субрахунок 945 – ведеться облік втрат за активами й зобов’язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.	Бухгалтерська довідка.
Втрати від знецінення запасів	Субрахунок 946 – ведеться облік втрат, пов’язаних із знеціненням (уцінкою) запасів, відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” і 286 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”.	Акт уцінки запасів. Бухгалтерська довідка.
Нестачі і втрати від псування цінностей	Субрахунок 947 – облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготування, переробки, збереження, та реалізації. Одночасно із списанням цінностей, винних у нестачі яких не встановлено, на витрати, балансова вартість списаного активу зраховується на позабалансовий рахунок 07 “Списані активи”.	Акт інвентаризації ТМЦ. Інвентаризаційний опис. Порівняльна відомість за результатами проведеної інвентаризації ТМЦ. Довідка бухгалтерії.
Визнані штрафи, пені, неустойки	Субрахунок 948 – ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів.	Претензійні акти. Бухгалтерська довідка.
Інші витрати операційної діяльності	Субрахунок 949 – узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності”, зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення тощо.	Рахунки-вимоги. Платіжна відомість. Договір оренди. Рахунки-фактури на оренду плати.

На підприємствах фармацевтичної галузі важливим елементом документування виступають витрати на дослідження. Здійснення розробок має здійснюватися на підставі договору про виконання науково-дослідних робіт, основою регулювання якого є ст. 892 ЦКУ [6], що визначає обов’язки за договором на виконання науково-дослідних або дослідно-конструкторських і технологічних робіт

(НДДКР): підрядник (виконавець) зобов'язується провести за завданням замовника наукові дослідження, розробити зразок нового виробу і конструкторську документацію на нього, нову технологію тощо, а замовник – прийняти виконану роботу й оплатити її. Для відображення витрат за даним договором пропонуємо використовувати таку відомість, яка подана у табл. 2.

Таблиця 2

Відомість про накопичення витрат на дослідження і розробку нового лікарського препарату, грн.

Найменування витрат	Об'єкти виникнення витрат	Стадії дослідження або види лікарських продуктів		
		Лікарський препарат № 1 "Деміксид" 50 мл.	Лікарський препарат № 2 "Календули настійка"	Лікарський препарат № 3 "Етонія мазь"
Списано матеріали (по номенклатурних номерах)		1500,00	6900	12500
Нарахована заробітна плата працівникам лабораторії		850,00	1300	6000
Проведено нарахування на заробітну плату (Єдиний соціальний внесок)		323	494	2280
Витрати електроенергії та опалення		112,50	89,6	150
Інші витрати на дослідження		450,15	985	1421
Разом витрат		3235,65	9768,6	22351

Запропонована відомість дасть змогу завідувачам лабораторії своєчасно та ефективно контролювати і нормувати витрати на дослідження нової фармацевтичної продукції, а також передавати цю інформацію для потреби вищому керівництву. Також ця відомість може виступати основою для складання працівником бухгалтерії акта про приймання виконання робіт з додаванням до нього передбачених договором документів (наукового звіту, комплексу технічної документації тощо). Крім того, за умов автоматизації обліку схема цього документа слугуватиме підставою для створення і використання електронної форми.

**Висновки.** Визначення переліку документів за субрахунками інших операційних витрат дає змогу правильно організувати документообіг на підприємстві та стати основою для формування первинних документів в автоматизованих системах обліку.

#### Література:

1. Левицька С. Критерії ефективності документальних процесів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 1. – С. 10-17.
2. Пантелєєв В. П. Словник бухгалтера та аудитора / В. П. Пантелєєв, О. С. Сніжко, ДАСОА. – К. : ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2009. – 239 с.
3. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку / Наказ / МФУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні": Закон України від 16. 07. 1999 р. (із змінами і доповненнями). – Режим доступу: (<http://zakon.rada.gov.ua/>).
4. Пронь Н. О. Поняття первинних документів та вимоги до їх оформлення // Фінанси, облік і аудит; зб. наук. праць. – К. : КНЕУ, 2011. – Вип. 17. 1. – С. 322-329.
5. Цивільний кодекс України в редакції від 31. 05. 2007 №1111-V із змінами і доповненнями. – Режим доступу: (<http://zakon.rada.gov.ua/>).