

О.П. Руба, аспір.

Житомирський державний технологічний університет

**ПРОБЛЕМИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ
ПРОДУКЦІЇ
ФАРМАЦЕВТИЧНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

(Представлено д.е.н., проф. Бондар М.І.)

Ідентифіковано сутність та види продукції фармацевтичних компаній, проаналізовано класифікацію готової продукції як об'єкта бухгалтерського обліку. Розглянуто сутність обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом продукції фармацевтичних підприємств з урахуванням стратегії розвитку досліджуваних підприємств. Виявлено існуючі проблеми формування такого забезпечення з окресленням їх теоретичних, організаційних, методичних та практичних напрямів, що в подальшому при їх вирішенні дозволить системно підійти до удосконалення та адаптації бухгалтерського обліку й економічного аналізу до вимог стратегічного управління. Наведені у статті пропозиції дозволять посилити стратегічне управління діяльністю фармацевтичних підприємств з метою забезпечення належного рівня прибутковості та конкурентоспроможності, зокрема сприяє реалізації сучасних управлінських технологій щодо зміцнення конкурентних позицій досліджуваних підприємств у вітчизняному та світовому економічному просторі.

Ключові слова: *бухгалтерський облік; виробництво; готова продукція; стратегічне управління; фармацевтичні підприємства.*

Постановка проблеми. Продукція виробничого підприємства є одним із основних джерел отримання доходів діяльності суб'єкта господарювання. Тому в умовах економічної нестабільності все більше актуалізується питання управління продукцією в частині підвищення її якості (дотримання нормативів та стандартів), оновлення асортиментного ряду, вчасності реагування на поведінку продукту на кожному етапі його життєвого циклу, посилення маркетингової діяльності за пля отримання максимального прибутку тощо. Реалізація всіх © О.П. Руба, 2015 ння можлива за умови достатнього інформаційного забезпечення, що створюється однією з основних внутрішніх інформаційних систем підприємства – системою бухгалтерського обліку.

Питання управління продукцією залишається актуальним і для вітчизняних фармацевтичних підприємств, що наразі динамічно розвиваються та зміцнюють свої позиції на фармацевтичному ринку. Однак особливості ціноутворення на досліджуваних підприємствах, що враховують соціальний орієнтир формування ціни на лікарські засоби і вироби медичного призначення, інфляційні процеси в державі, а також пошук методів оптимізації собівартості продукції та мінімізації витрат діяльності, зумовлюють необхідність створення повного, достатнього та затребуваного обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом продукції з урахуванням стратегії розвитку підприємств досліджуваної галузі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми бухгалтерського обліку та аналізу виробництва готової продукції досліджувалися в наукових працях вітчизняних і зарубіжних вчених: Х.Андерсена, К.Я. Анджана, І.А. Басманова, П.С. Безруких, І.О. Белебехи, М.О. Блатова, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, М.А. Вахрушиної, Р.Я. Вейцмана, М.Д. Врублевського, С.Ф. Голова, К.Друрі, Х.Еберта, Р.Ентоні, В.Б. Івашкевича, А.Кальмеса, А.Н. Кашаєва, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, В.Г. Лінника, В.Ф. Максимової, А.Ш. Маргуліса, Л.В. Нападовської, Д.Л. Нікольсона, А.В. Озеран, О.В. Олійник, В.Ф. Палія, М.С. Пушкаря, В.К. Радостовеця, Дж.Ріса, Д.Рорбаха, О.П. Рудановського, В.В. Сопка, Я.В. Соколова, С.О. Стукова, Л.К. Сука, Дж.Фостера, П.Фрідмана, М.Г. Чумаченка, Ч.Хорнгрена, С.О. Щенкова, А.Яругової. Однак зазначимо, що значні наукові напрацювання вчених залишили без уваги питання удосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління виробництвом продукції з врахуванням запровадженням сучасних технологій управління та створення інформаційних потоків саме для підприємств фармацевтичної промисловості України, що унеможливило її динамічний розвиток та максимальну прибутковість фармацевтичних компаній.

Мета статті полягає в узагальненні підходів до сутності готової продукції як об'єкта обліку, систематизації підходів до її класифікації, ідентифікації видів (груп) продукції фармацевтичних підприємств, а також визначення сутності, проблем формування та місця обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом продукції в системі стратегічного управління фармацевтичних підприємств.

Викладення основного матеріалу. Багато підприємств з метою підвищення конкурентоспроможності продукції формують стратегії розвитку, тісно пов'язуючи її з питаннями соціально орієнтованого

ціноутворення та підвищення якості. Регулярне оновлення продукції, підвищення її якості, що є дієвим способом завоювання, розширення та утримання окремого сегмента ринку, що багато в чому має змінити структуру загальних витрат на якість, приділивши серйозну увагу аналізу, розробці технічного завдання, науково-дослідним та дослідно-конструкторським розробкам, виробництву дослідних зразків продукції [5, с. 45].

Суб'єкти господарювання виробляють продукцію відповідно до заключних договорів, розроблених плановими завданнями з асортименту, кількості та якості. Керівництво, в свою чергу, зосереджує увагу на питаннях збільшення обсягу виготовленої продукції, розширення її асортименту та покращання якості, вивчаючи потреби ринку.

Ефективність масштабного вкладення ресурсів у господарську діяльність в цілому та виробництво продукції зокрема потребує сучасного ефективного управління з відповідною інформаційною підтримкою, що містить суцільне спостереження, аналіз та контроль за технологічними процесами підприємств.

Отже, для можливості виявлення проблем формування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління виробництвом продукції фармацевтичних підприємств, їх подальшого вирішення та удосконалення такого забезпечення спершу розглянемо економічну сутність продукції та її види.

Промислова продукція – це прямий результат саме основної промислово-виробничої діяльності підприємства, що має речовий або предметний характер, виражений у формі продуктів, товарів або у формі виробничих послуг. До промислової продукції не належить продукція непромислових, хоча і виробничих підрозділів суб'єкта господарювання (будівельного, транспортного та ін. цехів).

Сук Л.К., П.Л. Сук та М.С. Стасишен стверджують, що готова продукція – це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства [7, с. 74]. Погоджуємось з цією позицією, враховуючи той факт, що підприємство може, окрім виготовлення матеріальних продуктів, виконувати ще й певні роботи для інших підприємств або надавати їм послуги. Тому результат промислово-виробничої діяльності, що не має речової форми, доцільно розмежовувати з поняттям «готова продукція» та ідентифікувати його як «виконані роботи та надані послуги».

Круш П.В., В.І. Подвігіна та Б.М. Сердюк вказують на один з основних критеріїв визнання готової продукції, стверджуючи, що продукція може мати, а може і не мати як кількісні, так і якісні

характеристики, однак вона завжди буде мати вартісну оцінку [4, с. 214].

Тому для цілей бухгалтерського обліку з метою формування достатнього інформаційного забезпечення стратегічного управління виробництвом продукції підприємства визначимо власну позицію щодо трактування поняття «готової продукції».

Так, аналізуючи підходи вчених до визначення даного поняття, ми дійшли висновку, що під готовою продукцією варто розуміти основний уречевлений результат промислово-виробничої діяльності, який пройшов усі стадії обробки на даному підприємстві, випробування (тестування), приймання, перевірку якості та відповідає технічним умовам і стандартам, є укомплектованим, має документальне підтвердження своєї готовності, вартісну оцінку та може бути реалізований покупцям і замовникам.

Визначивши сутність готової продукції, розглянемо її види та класифікаційні ознаки для цілей управління.

Виходячи з трактування готової продукції, визначимо першу класифікаційну ознаку – форму (матеріальна та нематеріальна готова продукція; послуга; робота).

За технологічною складністю продукцію варто поділяти на просту та складну. При цьому остання може бути:

1) основною (продукція комплексного виробництва, що утворюється в результаті такого виробництва, створеного для випуску цього продукту);

2) побічною (продукція, що утворюється в комплексних виробництвах при виробництві основної продукції і, на відміну від супутньої, не потребує додаткових витрат);

3) супутньою (продукція, отримана в одному технологічному циклі одночасно з основною продукцією, має якісні та кількісні параметри, що мають одержати вартісну характеристику, відповідає стандартам і призначена для подальшої обробки або відпуску споживачам) [3, с. 345].

За ступенем готовності продукцію доречно поділяти на готову продукцію, незавершене виробництво та напівфабрикати.

Таким чином, для цілей обліку, аналізу та управління в цілому доречно поділяти готову продукцію за такими класифікаційними ознаками, як: форма продукції, її технологічна складність та ступінь готовності. Всі ці види продукції характерні більшості виробничих підприємств.

Групуювання фармацевтичної продукції (лікарські засоби, вироби медичного призначення) відбувається індивідуально на рівні окремої

фармацевтичної компанії, що зумовлено технологічними особливостями виробництва, номенклатурою продуктів (асортиментом), рівнем деталізації інформації для цілей управління тощо. Значний асортимент такої продукції зумовлює потребу у її групуванні. Тому, задля уніфікації видів фармацевтичної продукції та гармонізації вітчизняного й світового ринків фармацевтичних товарів доцільно використовувати Українську класифікацію товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД), що складена на основі Гармонізаційної системи описання та кодування товарів.

Відповідно до УКТЗЕД [8], фармацевтичну продукцію варто поділяти на такі види (табл. 1).

Таблиця 1

Групи фармацевтичної продукції згідно з УКТЗЕД

№ з/п	Код	Назва групи	Коротка характеристика
1	2	3	4
1	3001	Залози та інші органи	Призначені для органотерапевтичного використання, висушені, подрібнені або неподрібнені у порошок; екстракти залоз або ін. органів чи їх секретів, призначені для органотерапевтичного використання; гепарин та його солі; інші речовини людського або тваринного походження, підготовлені для терапевтичного або профілактичного застосування, не враховані до інших товарних позицій
2	3002	Кров людей, тварин, сироватки імунні, інші фракції крові, модифіковані імунологічні продукти	Кров людей; кров тварин, приготовлена для терапевтичного, профілактичного або діагностичного застосування; сироватки імунні (антисироватки), інші фракції крові та модифіковані імунологічні продукти, у тому числі одержані із застосуванням біотехнологічних процесів; вакцини, токсини, культури мікроорганізмів (за винятком дріжджів) та аналогічні продукти
3	3003	Лікарські засоби (ліки) із суміші двох або більше продуктів	Лікарські засоби (ліки), що складаються із суміші двох або більше продуктів для терапевтичного або профілактичного застосування, але не у дозованому вигляді і не розфасовані для роздрібної торгівлі
4	3004	Лікарські засоби (ліки) зі	Лікарські засоби (ліки), що складаються зі змішаних або незмішаних продуктів для

		змішаних або незмішаних продуктів	терапевтичного або профілактичного застосування, у дозованому вигляді (враховуючи лікарські засоби у вигляді трансдермальних систем) або розфасовані для роздрібної торгівлі
--	--	-----------------------------------	--

Закінчення табл. 1

1	2	3	4
5	3005	Вага, марля, бинти та аналогічні вироби	Вага, марля, бинти та аналогічні вироби (наприклад, перев'язувальні вироби, липкий пластир, гірчичники), просочені або вкриті фармацевтичними речовинами, або розфасовані для роздрібної торгівлі для застосування у медицині, зокрема, хірургії, стоматології або ветеринарії
6	3006	Фармацевтичні товари	Кетгут хірургічний стерильний, аналогічні стерильні матеріали для накладання швів та стерильні адгезивні тканини для хірургічного закриття ран; ламінарія стерильна та тампони з ламінарії стерильні; стерильні хірургічні або стоматологічні кровоспинні засоби (гемостатики), що розсмоктовуються; реагенти для визначення групи крові; контрастні препарати для рентгено-графічних обстежень; діагностичні реактиви для введення хворим; зубні цементи та інші стоматологічні матеріали для пломбування зубів; цементи для реконструювання (відновлення) кісток; санітарні сумки та набори для надання першої допомоги; хімічні контрацептивні засоби на основі гормонів, сперміцидів; препарати у вигляді гелю, призначені для використання в медицині або ветеринарії як засіб для змащення частин тіла в процесі хірургічних операцій, або фізичних обстежень чи як сполучний агент між тілом і медичними інструментами; фармацевтичні відходи

Отже, як видно з таблиці 1, фармацевтичну продукцію можна розподілити на шість груп: 1) залози та інші органи; 2) кров людей, тварин, сироватки імунні, інші фракції крові, модифіковані імунологічні продукти; 3) лікарські засоби (ліки) із суміші двох або більше продуктів; 4) лікарські засоби (ліки) зі змішаних або

незмішаних продуктів; 5) вага, марля, бинти та аналогічні вироби; 6) фармацевтичні товари. Однак зауважимо, що остання група фармацевтичної продукції містить такий елемент, як фармацевтичні відходи, що в системі об'єктів бухгалтерського обліку не належать до готової продукції (за критеріями визнання) і є окремим об'єктом обліку. Тому всі продукти, наведені у таблиці 1, окрім фармацевтичних відходів, можна ідентифікувати як готову продукцію, тобто як об'єкт бухгалтерського обліку.

Дослідивши економічну та облікову сутність готової продукції, її види, групи, відповідно до Гармонізаційної системи описання та кодування товарів, розглянемо сутність обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління виробництвом продукції фармацевтичних підприємств.

Безродна Т.М. визначає обліково-аналітичне забезпечення як процес підготовки обліково-аналітичної інформації, забезпечення її кількості та якості, а також підкреслює його двозначність: 1) діяльність, пов'язана зі збором, реєстрацією, узагальненням, збереженням, передачею та аналітичним опрацюванням інформації; 2) забезпечення системи управління відповідною кількістю необхідної якісної інформації. Метою обліково-аналітичного забезпечення є поєднання процедур бухгалтерського обліку і економічного аналізу формування інформації такого характеру: 1) історичного, що узагальнює результати діяльності; 2) аналітичного, що передуює прийняттю обґрунтованого управлінського рішення [1, с. 60].

Пархоменко В.О. характеризує інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління як поєднання всієї використовуваної в ній інформації, специфічних засобів і методів її аналітичної обробки, а також діяльності фахівців з її ефективного удосконалення та використання [6, с. 5].

Проте найбільш повним вважаємо трактування обліково-аналітичного забезпечення управління, надане Л.О. Волощук [2, с. 330]: «...гарантування своєчасного формування та передачі якісної обліково-аналітичної інформації в межах системи управління підприємством, а також зовнішнім користувачам». Поряд з цим, автор акцентує увагу на тому, що «...обліково-аналітична інформація в сучасних умовах набуває більш широкого змісту, ніж поєднання інформації, яку продукує бухгалтерський облік, та інформації, яка готується методами економічного аналізу, а в її склад слід також враховувати дані стратегічного обліку та аналізу, що містять показники стратегічного розвитку, індикатори внутрішнього та зовнішнього бізнес-середовища» [2, с. 330].

Необхідно підкреслити, що обліково-аналітичне забезпечення управління поєднує в собі взаємозв'язки інформаційних потоків його складових підсистем (система бухгалтерського обліку, система економічного аналізу тощо).

З зазначеного вище можна побачити, що сучасні умови господарювання та сучасні технології управління диктують необхідність враховувати стратегічну складову в обліково-аналітичному забезпеченні управління підприємством.

Аналіз інформаційної системи фармацевтичних підприємств дозволив виявити існуючі проблеми формування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління досліджуваних компаній, до яких належать:

1) проблеми теоретичного характеру, що полягають у відсутності єдиних підходів щодо трактування готової продукції, класифікації фармацевтичної продукції; багаточисельності та різноманітності номенклатури продукції (асортиментного ряду) фармацевтичного підприємства; невизначеності інформаційних потреб суб'єктів стратегічного управління в частині виробництва продукції на фармацевтичних підприємствах; відсутності ідентифікації взаємозв'язків та руху інформаційних потоків між підсистемами системи управління компанії, що сприяють формуванню обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління тощо;

2) проблеми організаційного характеру – розробка системного підходу до організації бухгалтерського обліку виробництва продукції фармацевтичних компаній з урахуванням фіскальних та регуляторних вимог держави, нормативів виробництва та стандартів якості, оптимізації витрат виробництва, мінімізації ціни, зниження ризиків господарської діяльності щодо стратегічного управління фірмою;

3) проблемами методичного характеру є визначення виробничої та повної собівартості фармацевтичної продукції, обрання оптимальних методів калькулювання та обліку витрат, вибір методик щодо списання основних та допоміжних речовин на виробництво продукції, оцінка та визнання витрат, порядок та бази розподілу непрямих витрат, облік специфічних об'єктів (наркотичних, психотропних речовин, прекурсорів), технологічних витрат, браку та відходів;

4) проблеми практичного характеру – адаптування на фармацевтичних підприємствах існуючих методик обліку виробництва продукції до сучасних умов господарювання та потреб управління через інтегрування процесу збору, ідентифікації, вимірювання, накопичення, підготовки, інтерпретації та представлення як фінансової, так і нефінансової інформації для аналізу зовнішнього та

внутрішнього середовища фірми, оцінки і контролю виконання стратегії компанії.

Таким чином, ідентифікація виявлених проблем формування обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління виробництвом продукції фармацевтичних підприємств дозволить в подальшому при їх вирішенні системно підійти до удосконалення та адаптації бухгалтерського обліку й економічного аналізу до сучасних вимог господарювання, що сприятиме підвищенню ефективності управління асортиментним рядом продукції, її життєвим циклом, напрямками збуту (маркетинговою, логістичною діяльністю) та рентабельністю фармацевтичної продукції, а також посиленню системи ризик-менеджменту фармацевтичної компанії.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Аналіз підходів до сутності поняття «готова продукція» дозволив встановити єдиний підхід до його трактування з метою стратегічного управління. Отже, під готовою продукцією варто розуміти основний уречевлений результат промислово-виробничої діяльності, що пройшов усі стадії обробки на даному підприємстві, випробування (тестування), приймання, перевірку якості та відповідає технічним умовам і стандартам, є укомплектованим, має документальне підтвердження своєї готовності і вартісну оцінку та може бути реалізований покупцям та замовникам.

Під час дослідження також було проаналізовано класифікацію готової продукції як об'єкта бухгалтерського обліку та встановлено, що до найбільш поширених ознак класифікації належать: форма продукції, її технологічна складність та ступінь готовності. Зокрема, ідентифіковано види продукції фармацевтичних підприємств за визначеними групами Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності, що сприятиме уніфікації та гармонізації видів такої продукції на вітчизняному та світовому ринках фармацевтичних товарів.

Дослідження дозволило визначити сутність та місце обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом продукції в системі стратегічного управління.

Перспективами подальших досліджень є вирішення визначених вище проблемних питань формування обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом продукції в контексті стратегічного розвитку підприємства, розробка та удосконалення теоретичних, організаційно-методичних і практичних аспектів бухгалтерського обліку та аналізу наявності й руху продукції підприємств досліджуваної галузі, що дозволить забезпечити

належний рівень прибутковості суб'єкта господарювання та реалізацію сучасних управлінських технологій щодо зміцнення його конкурентних позицій на вітчизняному і світовому ринку відповідної продукції.

Список використаної літератури:

1. *Безродна Т.М.* Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття / *Т.М. Безродна* // Вісник Східноукр. нац. ун-ту ім В.Даля. – Луганськ, 2008. – № 10, Ч. 2. – С. 58–62.
2. *Волощук Л.О.* Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційним розвитком підприємства / *Л.О. Волощук* // Праці Одеського політехнічного університету. – 2011. – Вип. 2 (36). – С. 329–334.
3. *Голов С.Ф.* Управлінський облік : підручник / *С.Ф. Голов.* – 8-ме вид. – Лібра, 2008. – 704 с.
4. Економіка підприємства : навч. посібник / за заг. ред. *П.В. Круша, В.І. Подвігіної, Б.М. Сердюка.* – К. : Ельга-Н ; КНТ, 2008. – 780 с.
5. *Любынцев Н.Т.* Состояние и перспективы развития методов управления затратами на качество / *Н.Т. Любынцев, Т.Д. Попова* // Официальные материалы (приложение к журналу «Бухгалтерский учет»). – 2002. – № 10. – С. 45–48.
6. *Пархоменко О.В.* Інформаційно-аналітичне забезпечення процесу прийняття рішень в системі науково-технічної інформації : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.02.02 «Економіка та управління науково-технічним прогресом» / *О.В. Пархоменко.* – К., 2006. – 24 с.
7. *Сук Л.К.* Бухгалтерський облік в галузях економіки : навч. посібник / *Л.К. Сук, П.Л. Сук, М.С. Стасишен.* – К. : Каравелла, 2008. – 208 с.
8. Фармацевтична продукція (30) / Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pravoved.in.ua/dictionary/170-uktved/1680-30.html>.

РУБА Олександр Петрович – аспірант кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблемні питання та напрями удосконалення обліку й аналізу виробництва продукції фармацевтичних підприємств.

Стаття надійшла до редакції 01.12.2015.