

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Економічний факультет

Кафедра обліку і оподаткування

БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА

на здобуття освітнього рівня бакалавр

на тему:

“Облік і аудит руху товарів в аптечних закладах”

Виконала: студентка 4 курсу, групи ОО-42

Спеціальності 071 “Облік і оподаткування”

Жураківська В. В.

Керівник: д.е.н., доц. Шеленко Д. І.

Рецензент: к.е.н., доц. Мацола С. М.

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Інститут, факультет Економічний факультет
Кафедра Обліку і оподаткування
Освітній рівень Бакалавр
Спеціальність 071 Облік і оподаткування

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

(підпис)

Баланюк І. Ф.

(прізвище, ініціали)

“ 12 ” жовтня 2021 р.

ЗАВДАННЯ

НА ДИПЛОМНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ

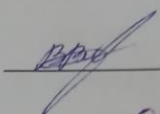
Жураківської Вероніки Володимирівни

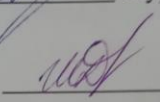
1. Тема роботи “Облік і аудит руху товарів в аптечних закладах”, керівник роботи д.е.н., доцент, професор кафедри теоретичної і прикладної економіки Д. І. Шеленко

2. Перелік питань, які потрібно розробити: економічний зміст і значення товарів в аптечних закладах; класифікація товарів в аптечних закладах; нормативно-правове регулювання обліку та аудиту в аптечних закладах; організація обліку руху товарів в аптечному закладі; методика обліку товарів в аптечних закладах; удосконалення обліку руху товарів в аптечних закладах; організація аудиторської перевірки в аптечних закладах; методика аудиту руху товарів в аптечних закладах; особливості внутрішнього аудиту в аптечних закладах.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Теоретичні основи обліку і аудиту товарів в аптечних закладах	19.02.2021 р.	
2.	Організаційно-методичне забезпечення обліку руху товарів в аптечних закладах	16.03.2021 р.	
3.	Аудит руху товарів в аптечних закладах	16.04.2021 р.	

Студент  Жураківська В. В.

Керівник роботи  Шеленко Д. І.

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника
Економічний факультет
Кафедра обліку і оподаткування

ВІДГУК

наукового керівника, доктора економічних наук, доцента,
Шеленко Діани Іванівни
на дипломну роботу студентки 4-го курсу групи ОО-42
Жураківської Вероніки Володимирівни
на тему:

“Облік і аудит руху товарів в аптечних закладах”

Актуальність теми. Процес обігу лікарських засобів та виробів медичного призначення і доведення їх до безпосередніх споживачів завершується у роздрібній торгівлі аптечного закладу. Для аптечного закладу товарні операції є основною статтею оборотних коштів, за рахунок яких у процесі здійснення торгівельної діяльності аптека отримує прибутки. Отримання прибутку є основною метою функціонування будь-якого підприємства, тому здійснення обліку та аудиту руху лікарських засобів та виробів медичного призначення є невіддільною частиною управління аптечним закладом, без якого досягнення поставлених цілей не можливе.

Дипломна робота виконана відповідно до встановленої мети та завдань.

Метою роботи дослідження є висвітлення теоретичних положень щодо вдосконалення обліку і аудиту руху товарів фармацевтичного асортименту, а саме створення на їх основі практичних рекомендацій, цілеспрямованих на оптимізацію процесу обліку і аудиту в аптечних закладах.

У першому розділі дипломної роботи розкрито теоретичні основи обліку і аудиту товарів в аптечних закладах, економічний зміст і значення товарів аптечного асортименту, класифікацію товарів та нормативно-правове регулювання обліку і аудиту товарів аптечного асортименту.

У другому розділі дипломної роботи розглянуто організацію обліку руху товарів в аптечному закладі, досліджено методику обліку руху товарів, а також порядок удосконалення обліку руху товарів в аптеці.

У третьому розділі дипломної роботи досліджено організацію аудиторської перевірки в аптечних закладах, розглянуто методику аудиту руху товарів аптечного асортименту, а також проаналізовано особливості внутрішнього аудиту в аптеках.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що основні положення роботи доведені до прикладних рекомендацій і можуть бути впроваджені в діяльність ПП «Фармацевтична компанія «Здорова Родина».

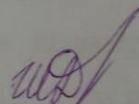
Загальний висновок. Дипломна робота Жураківської Вероніки Володимирівни на тему «Облік і аудит руху товарів в аптечних закладах» є завершеним, самостійно проведеним науковим дослідженням, за змістом та оформленням відповідає вимогам МОН України, може бути допущена до захисту із оцінкою «відмінно», а її автор заслуговує на присудження першого (бакалаврського) рівня вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

Рекомендується до захисту з оцінкою «відмінно».

Науковий керівник

доктор економічних наук, доцент
професор кафедри теоретичної і
прикладної економіки

ДВНЗ «Прикарпатський національний
університет ім. В. Стефаника»



Д. І. Шеленко

«18» травня 2021 р.

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Економічний факультет

Кафедра обліку і оподаткування

РЕЦЕНЗІЯ НА ДИПЛОМНУ РОБОТУ

студентки 4-го курсу групи ОО-42

Жураківської Вероніки Володимирівни

на тему:

“Облік і аудит руху товарів в аптечних закладах”

Актуальність теми. В аптечних закладах товарні операції є основною статтею оборотних, за рахунок яких у процесі здійснення торгівельної діяльності аптека отримує прибутки, тому здійснення обліку та аудиту руху лікарських засобів та виробів медичного призначення є невіддільною частиною управління аптечним закладом, без якого досягнення поставлених цілей не можливе. Це зумовлює актуальність теми дипломної роботи, яка рецензується, та її зміст.

Якість проведеного аналізу проблеми полягає у обґрунтуванні теоретичних та методичних аспектів і розробці на цій основі практичних рекомендацій з удосконалення обліку руху товарів в аптечних закладах.

Результати дослідження викладені у логічній послідовності, поставлені мета і завдання у роботі є розглянутими та завершеними конкретними висновками та рекомендаціями, які мають практичну цінність та можуть бути реалізовані у діяльності підприємства.

Практична цінність висновків і рекомендацій полягає в тому, що отримані результати можуть бути використані у фінансово-господарській діяльності ПП «Фармацевтична компанія «Здорова Родина».

Отже, дипломна робота Жураківської Вероніки Володимирівни на тему “Облік і аудит руху товарів в аптечних закладах” відповідає вимогам, що

ставляться до дипломних робіт, проведені дослідження носять закінчений характер і можуть бути представлені до захисту з позитивною оцінкою, а її автор заслуговує на присвоєння кваліфікації бакалавра за спеціальністю "Облік і оподаткування".

Рецензент:

кандидат економічних наук, доцент
доцент кафедри менеджменту і маркетингу
ДВНЗ "Прикарпатський національний

університет ім. В. Стефаника"
"18" травня 2021 р.



Мацола С. М.

ЗМІСТ

ВСТУП	9
РОЗДІЛ І. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ТОВАРІВ В АПТЕЧНИХ ЗАКЛАДАХ.....	12
1.1. Економічний зміст і значення товарів в аптечних закладах.....	12
1.2. Класифікація товарів в аптечних закладах	18
1.3. Нормативно-правове регулювання обліку і аудиту товарів в аптечних закладах.....	25
РОЗДІЛ ІІ. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ РУХУ ТОВАРІВ В АПТЕЧНИХ ЗАКЛАДАХ	32
2.1. Організація обліку руху товарів в аптечному закладі.....	32
2.2. Методика обліку товарів в аптечних закладах	42
2.3. Удосконалення обліку руху товарів у аптечних закладах	49
РОЗДІЛ ІІІ. АУДИТ РУХУ ТОВАРІВ В АПТЕЧНИХ ЗАКЛАДАХ.....	56
3.1. Організація аудиторської перевірки товарів у аптечних закладах	57
3.2. Методика аудиту руху товарів в аптечних закладах	63
3.3. Особливості внутрішнього аудиту товарів у аптечних закладах ...	69
ВИСНОВКИ	76
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	78
ДОДАТКИ	85

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Процес обігу лікарських засобів та виробів медичного призначення і доведення їх до безпосередніх споживачів завершується у роздрібній торгівлі аптечного закладу. Для аптечного закладу товарні операції є основною статтею оборотних коштів, за рахунок яких у процесі здійснення торгівельної діяльності аптека отримує прибутки. Отримання прибутку є основною метою функціонування будь-якого підприємства, тому здійснення обліку та аудиту руху лікарських засобів та виробів медичного призначення є невіддільною частиною управління аптечним закладом, без якого досягнення поставлених цілей не можливе.

В Україні здійснення фармацевтичної діяльності регулюється національним законодавством, яке вирізняється певними особливостями. Саме специфіка правового регулювання роздрібною торгівлі лікарськими засобами та виробами медичного призначення в аптечних закладах значно впливає на організацію бухгалтерського обліку. Це призводить до необхідності застосування особливих аудиторських процедур під час проведення аудиторської перевірки аптечних закладів.

Організація проведення аудиту в аптечних закладах має певну специфіку: по-перше, слід враховувати те, що реалізації підлягають лише ті лікарські засоби, які пройшли державну реєстрацію; по-друге, потрібно дотримуватись обов'язкових вимог щодо торгівельних приміщень аптечних закладів; по-третє, аптечні заклади повинні функціонувати, дотримуючись нормативно-правового регулювання; по-четверте, ліцензування та патентування роздрібною торгівлі лікарськими засобами та виробами медичного призначення.

Облік і аудит руху товарів є одним із найважливіших етапів функціонування аптечного закладу, адже реалізація лікарських засобів та виробів медичного призначення є основним джерелом отримання прибутку. Методика аудиту з врахуванням специфіки організації роздрібною торгівлі

лікарськими засобами та іншими товарами фармацевтичного асортименту потребує досліджень та розвитку визначальних напрямів її вдосконалення. Це твердження спричиняє актуальність обраної теми дослідження.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження є процес обліку та аудиту товарів в аптечних закладах, як головних елементів діяльності. Предметом дослідження виступає комплекс теоретичних, практичних та методологічних поглядів щодо організації обліку та аудиту товарів в аптечних закладах.

Мета і завдання дослідження. Метою даного дослідження є висвітлення теоретичних положень щодо вдосконалення обліку і аудиту руху товарів фармацевтичного асортименту, а саме створення на їх основі практичних рекомендацій, цілеспрямованих на оптимізацію процесу обліку і аудиту в аптечних закладах.

Завданнями дослідження є:

- вивчити економічний зміст і значення товарів у аптечних закладах;
- дослідити особливості класифікації товарів в аптеках;
- розглянути організацію обліку руху товарів у аптечному закладі, а саме первинний, синтетичний та аналітичний облік;
- розібрати методику обліку товарів в аптечних закладах;
- визначити необхідність удосконалення обліку руху товарів в аптечних закладах;
- розкрити головні риси організації аудиторської перевірки товарів фармацевтичного призначення в аптечних закладах;
- опрацювати методику руху товарів в аптечних закладах;
- дослідити особливості проведення внутрішнього аудиту руху товарів в аптечних закладах.

Стан наукової розробки. Проблеми організації обліку і аудиту руху товарів в аптечних закладах висвітлювали у своїх наукових працях такі вчені, як Ф.Ф. Бутинець, М.Т. Білуха, Г. М. Давидов, О.О. Терехова, Н.І. Беренда,

Н.І. Дорош, В.В. Патров, В.С. Рудницький, С.Я. Зубілевич, П.І. Камишанов, В.І. Подольський, О.В.Ковальов, О.В. Фоміна, А.Д. Шеремет, Г. Станкевич, Т.О.Каменська та інші.

Методи дослідження. Під час проведення дослідження застосовано діалектичний метод та системний підхід з метою розкриття методичних аспектів обліку та аудиту руху товарів в аптечних закладах. Також, були використані такі загальнонаукові методи, як:

- синтез та аналіз – визначення сутності обліку руху товарів в аптеці, деталізація об'єкта дослідження;

- монографічний метод – більш детальне вивчення об'єкта дослідження;

Для дослідження критеріїв оцінки операцій із товарами фармацевтичного асортименту застосовуються методи спостереження та узагальнення.

Інформаційними джерелами для проведення дослідження є законодавчі та нормативні документи, матеріали науково-практичних конференцій та інші відповідні літературні джерела.

Практичне значення одержаних результатів полягає у науковому обґрунтуванні головних теоретичних підходів, наведених у бакалаврській роботі, застосування яких значно оптимізує облік і аудит руху товарів фармацевтичного призначення та покращить наявний на сьогодні процес обліку товарів на ПП «Фармацевтична компанія «Здорова Родина».

Структура роботи. Робота складається з вступу, трьох розділів, висновків; містить 13 рисунків і 7 таблиць. Список літератури складається із 60 джерел. У роботі налічується 4 додатки.

РОЗДІЛ І. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ТОВАРІВ В АПТЕЧНИХ ЗАКЛАДАХ

1.1. Економічний зміст і значення товарів в аптечних закладах

Забезпечення громадян безпечними та якісними медикаментами, їх доступність та доцільність використання, в цілому, залежать від стану товарних запасів у аптеках. Облік товарів у аптеках, в першу чергу повинен забезпечувати безперервний нагляд за наявністю і рухом товарно-матеріальних цінностей. Для того, щоб ефективно організувати облік руху товарів, потрібно чітко розподілити відповідальність серед матеріальних осіб. Це дасть змогу вчасно виявити нестачі, псування та зловживання цінностями, та, у майбутньому, запобігати виникненню таких ситуацій.

Товарними запасами в аптеках виступають лікарські засоби та інші товари, які належать до аптечного асортименту. Такі запаси повинні належати аптечному закладові, обліковуватися у балансі, перебувати у стані обігу, та безпосередньо підпадати під сферу реалізації.

До першої групи товарних запасів належать товари, які є у наявності в аптеці та її підрозділах. Переважно це лікарські засоби, вироби медичного призначення, біологічно-активні добавки та лікувальна косметика.

Друга група – це товарні запаси, які закуплені аптечним закладом, але знаходяться на зберіганні у постачальника. До цієї групи також відносять медикаменти, які знаходяться в дорозі.

Третя група – це товари, які були передані на переробку. Такими товарами можуть бути лікарські рослини які виступають сировиною.

Одним із найважливіших аспектів у роботі аптечних закладів є визначення оптимального товарного запасу, який повинен балансувати як і в асортименті, так і в грошовому вираженні. У ситуації, коли товарний запас є високим це призводить до затоварювання аптеки, послаблення обігу, нестачі грошових ресурсів, що в свою чергу призводить до ускладнення розрахунків

із постачальниками та підрядниками та при несвоєчасній реалізації – закінчення терміну придатності лікарських засобів.

Проте, часто виникають ситуації, коли товарний запас є недостатнім. У таких випадках аптечні заклади не можуть нормально функціонувати через нестачу товару. Це породжує зниження прибутковості і рентабельності, призводить до втрати потенційних клієнтів та створює негативний імідж даному закладові. Недостатність товарів тягне за собою утворення дефектури – відсутність в аптеці необхідного лікарського засобу.

В цілому, товарний запас вимірюється у грошовому вираженні. Його складовими є сумарна вартість окремих товарів із всього асортименту аптеки. Також, товарний запас може вимірюватися днях – визначається кількість днів, за які товар буде проданий. Деякі товари можуть вимірюватися в натуральних вимірниках – кілограми, метри (рис. 1.1).

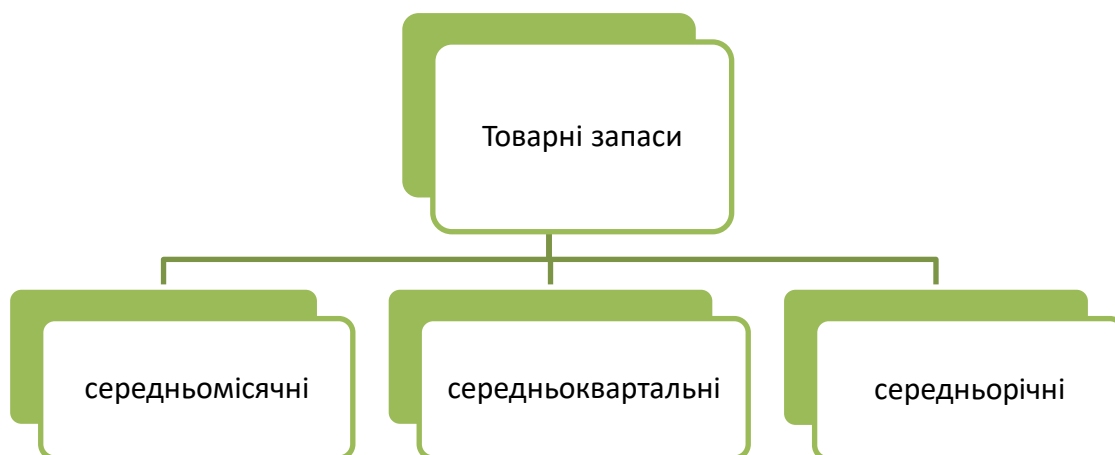


Рис.1.1. Види товарних запасів, відповідно до тривалості звітного періоду

Джерело: створено автором.

Створення оптимально запасу товарів, в свою чергу, залежить від фармацевтичних працівників, зокрема їх знань та вмінь визначати потреби у аптечному закладі. Також, важливою умовою для оптимального рівня товарів є ефективний пошук постачальників. Він дає змогу вчасно, без затримок отримувати товари, що і призводить до ефективної роботи в аптеці, запобігає виникненню нестач або надлишку лікарських засобів.

Джерелами формування товарів у аптеках є власні оборотні кошти, або позикові оборотні кошти.

Ефективне управління товарами в аптечних закладах є одним із найважливіших засобів для вдалої роботи на фармацевтичному ринку.

Найбільшу питому вагу в обліку оборотних засобів аптеки займають товари. При виникненні певних труднощів із розрахунками з постачальниками, товари виступають внутрішнім джерелом пошуку додаткових резервів.

Регулювання товарних запасів передбачає зменшення асортименту, а саме відмову від неліквідних, неактуальних і незатребуваних медикаментів. Управляти аптечними товарними запасами означає вміти регулювати кожне найменування аптечного асортименту окремо, на підставі послідовного, упорядкованого вивчення попиту на ці товари серед споживачів.

Для забезпечення безупинної наявності лікарських засобів усіх груп слід враховувати різні рівні їх страхових запасів.

Щоб сформувати ефективну політику управління товарами необхідно безперервно відслідковувати інформацію про обіг товарів, зміну товарообігу в залежності від сезону. Збирання і отримання такої інформації значно полегшується при застосуванні автоматизованої форми обліку.

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про лікарські засоби» від 04.04.1996 №123/96-ВР лікарський засіб – це будь-яка речовина або комбінація речовин (одного або декількох АФІ та допоміжних речовин), що має властивості та призначена для лікування або профілактики захворювань у людей, чи будь-яка речовина або комбінація речовин (одного або декількох АФІ та допоміжних 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 [1].

Лікарські засоби відрізняються від інших товарів тим, що їх потреба з'являється при виникненні захворювання або його профілактики і не є

постійною. Потреба лікарських засобів та інших товарів аптечного асортименту визначається кількістю й достатністю товарів для забезпечення потреб споживачів.

Частина лікарських засобів належить до Переліку прекурсорів, такі препарати потребують особливого контролю.

Аптечні заклади можуть займатися роздрібною та оптовою торгівлями, або мати право на виготовлення ліків. Звідси, у залежності від видів діяльності та структури товари можуть зберігатися в окремому відділі, у різних відділах, у загальному відділі. Окремими відділами для зберігання товарів виступають центральні районні аптеки, лікарняні та між лікарняні аптеки.

Важливим етапом при організації обліку товарів є процес складання заявки на товари аптечного асортименту. Від цього процесу залежить кінцевий результат фінансової діяльності. Заявки можуть подаватися постачальнику у різних формах. Основними формами подання заявок у аптеці є письмова та електронною поштою, рідше – факсом [2, с. 223].

При оформленні письмового замовлення на постачання товарів вказуються замовник і постачальник, платник та дата доставки. Не менш важливими є дані про найменування товару, його кількість і ціна поставки.

Значно полегшує оформлення заявки автоматизація обліку. За допомогою автоматизації заявка складається та передається постачальнику в електронному вигляду, що значно прискорює процес.

Щоб сформувати необхідне замовлення потрібно, в першу чергу систематизувати інформацію про залишки кожного товару в аптечній номенклатурі. Це дасть змогу уникнути затоварювання аптеки, або в протилежному випадку – дефектури.

Замовлення – це бажання покупця продати і доставити йому товар певного виду, або виконати певні роботи чи послуги, у якому повинно передбачатись документальне оформлення товару, кількість і якість, терміни виготовлення та оплата [3, с. 83-86].

Доставка товарів у аптеку здійснюється двома способами:

- транспортним засобом постачальника;
- власним транспортом.

При доставці товару оформляються накладні у трьох примірниках. Два примірники з підписом про прийом товару залишаються у постачальника, третій передається матеріально-відповідальній особі. Супровідними документами при отриманні товарів є накладні, сертифікати якості та інші.

Для приймання товарів від постачальника в аптеці створюється приймальна комісія. До неї входить щонайменше три особи. Комісія повинна перевірити наявність усіх необхідних документів у постачальника на товар, правильність оформлення супровідних документів, відповідність цін та фактично одержаного товару, Додаток А.

Якщо виникає невідповідність між якісними та кількісними показниками товару, складається Акт про встановлену розбіжність у кількості та якості при прийманні товару. Після складання такого акту, не пізніше наступного дня, потрібно повідомити постачальнику про такі розбіжності. Найчастіше претензії виникають щодо розбіжностей цін на продукцію та несвоєчасну доставку [4, с. 110].

Аптечним закладам забороняється приймати лікарські засоби та вироби медичного призначення від приватних осіб, які не мають спеціального дозволу на реалізацію лікарських засобів.

Зберігання лікарських засобів та інших видів товарів медичного призначення здійснюється відповідно до Наказу Міністерства Охорони Здоров'я України від 16.03.1993 №44 «Про зберігання в аптечних закладах різних груп лікарських засобів та виробів медичного призначення». Відповідно до Наказу №44 аптечний заклад повинен мати необхідні приміщення (зони), що відповідають вимогам Ліцензійних умов. Для розміщення товару ці приміщення забезпечуються необхідною кількістю стелажів, шаф, піддонів, підтоварників тощо. Приміщення мають утримуватись у чистоті, періодично прибиратися вологим способом [5].

Вироби медичного призначення зберігаються окремо. Лікарські засоби та вироби медичного призначення зберігаються відповідно до таких принципів формування груп:

- токсикологічні групи. До них відносяться наркотичні та психотропні лікарські засоби, отруйні та сильнодіючі препарати, лікарські засоби, які належать до загального списку;
- фармакологічні групи. До них належать антидепресанти, стабілізатори настрою, транквілізатори та інші;
- відповідно до способу вживання – внутрішнє, зовнішнє;
- лікарські засоби відповідно до агрегатного стану;
- відповідно до фізико-хімічних властивостей;
- у відповідності до встановлених термінів придатності.

Зберігання лікарських засобів здійснюється до вимог Належної практики зберігання. Вона тісно переплітається з іншими практиками зберігання і містить опис необхідних заходів для правильного зберігання фармацевтичних засобів [6, с. 75].

Відпуск товарів відділам аптек та підпорядкованим структурним підрозділам здійснюється на основі накладної-вимоги та накладною внутрішнього переміщення.

Отриманні товарів із відділу запасів оформляється накладною-вимогою. Накладна оформлюється у трьох примірниках. Перший примірник разом із товарним звітом передається в бухгалтерію аптеки, другий примірник – до бухгалтерії покупця (з рахунком оплати), третій примірник залишається одержувачу товару. Всі вимоги-накладні підписуються керівником, а за його відсутності – заступником керівника.

Відпуск наркотичних і психотропних лікарських засобів здійснюється матеріально-відповідальною особою. Такі товари оформляються тільки за окремим дорученням. Доручення повинно оформлятися у відповідності до встановленого порядку. Відпуск таких медикаментів здійснюється лише за пред'яви документа, що посвідчує особу.

Лікувально-профілактичним закладам дозволено відпускати тільки замовлені лікарські засоби. Вони повинні бути включені до Переліку лікарських засобів вітчизняного та зарубіжного виробництва. Із відділу запасів товари відпускаються за видатковими накладними. Оплата здійснюється готівкою, або безготівковою формами.

1.2. Класифікація товарів в аптечних закладах

Класифікація товарів в Україні займає одне із найважливіших місць у фармацевтичній галузі. Щоденно фармацевт-провізор приймає необхідні медикаменти та інші вироби медичного призначення, зберігає їх в аптечному закладі, відповідно до норм та реалізує чималу кількість фармацевтичних товарів.

Вміння оптимально класифікувати товари за різними ознаками значно полегшує і оптимізує роботу фармацевта. Вдала класифікація товарів фармацевтичного призначення оптимізує час на пошуки потрібного товару. Наприклад, можна з легкістю ідентифікувати товар за кодами Державного класифікатора продукції та послуг.

Класифікація включає в себе поділ багатьох об'єктів на класи та групи, які залежать від загальних ознак.

На даний час, існує багато видів класифікаторів. Вони можуть розроблятися як на рівні підприємств, так і на державному рівні (рис. 1.2).

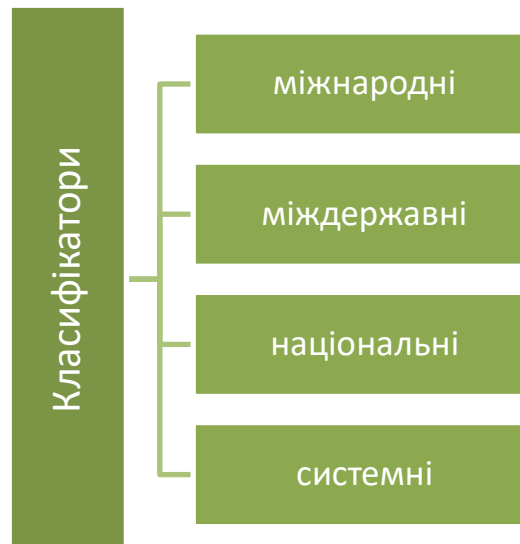


Рис. 1.2. Види класифікаторів

Джерело: створено автором.

До міжнародних класифікаторів відносяться стандарти, які широко застосовуються в усьому світі. Міждержавні класифікатори використовуються в межах економічних союзів, наприклад у ЄС. Національні або міжгалузеві класифікатори застосовуються тільки в межах держави, але вони повинні відповідати і не суперечити міжнародним класифікаторам. Галузеві класифікатори використовуються за специфікою окремих галузей. Системні класифікатори – це стандарти класифікації, які приймаються підприємством чи організацією, відповідно до власних автоматизованих систем [7, с. 125].

Об'єктами класифікації є товари, з власними особливостями, показниками якості та методами оцінки. Сировина та матеріали теж відносяться до об'єктів класифікації, за умови, якщо вони використовуються для виробництва даних товарів.

Класифікація товарів медичного призначення ведеться з метою полегшення проведення різних операцій, пов'язаних із товарами. Вона дає можливість вивчити споживчі властивості, асортимент товару та його якість. За допомогою цього, можна з легкістю управляти різними видами операцій. Класифікація оптимізує і значно прискорює процеси, які відносяться до торгівлі. У класифікаторах прийнято застосовувати два методи класифікації:

ієрархічний та фасетний. Ієрархічний метод означає підпорядковування нижчих груп класифікацій вищим. Фасетний метод класифікації розподіляє велику кількість предметів на окремі незалежні угруповання, які мають по одній суттєвій ознаці в кожній групі. Особливостями цього методу є те, що кожна із груп є незалежна, та не пов'язана з іншими. Застосування того чи іншого методу, в першу чергу, залежить від особливостей предметної галузі.

Основною перевагою ієрархічного методу є велика кількість інформаційних джерел та простота застосування. Недоліком ієрархічної системи є те, що структура не є гнучкою. Тобто, не можливо включити нові об'єкти або додати інші класифікаційні групи. При додаванні нового об'єкта класифікації потрібно повністю переробляти всю схему класифікації.

Перевагами фасетного методу, на відміну від ієрархічного, є гнучкість структури. Цей метод легко пристосовується до будь-яких змін у класифікації об'єктів. Він дає можливість додавати нові об'єкти, або видаляти старі без докорінних змін у класифікаційній схемі.

Недоліком фасетного методу є те, що він є не простим у застосуванні для ручної обробки даних.

Застосування класифікації повинне відповідати певним правилам і вимогам. Одним із основних правил є використання в методі класифікації тільки одну основу. Учасники класифікаційних груп повинні взаємно виключати один одного. Поділ на підкласи не повинен закінчуватись, а продовжуватися безперервно.

Основними вимогами до обраних систем класифікації є достатня кількість і повнота охоплення всіх предметів класифікації. Така система повинна знайти вирішення із проблем будь-якої складності та повинна забезпечити простоту ведення класифікатора.

Завданнями класифікації товарів у фармацевтичній галузі є перш за все, автоматизація обробки інформації про медикаменти та інші товари. Не менш важливим завданням є вивчення споживчих властивостей, обліку та планування.

Складання класифікатора є одним із завдань класифікації товарообігу. Державний класифікатор продукції та послуг – систематизоване зведення назв угруповань продукції та послуг, кодування яких побудоване на ієрархічній системі класифікації [8, с. 35].

Відповідно до Державного класифікатора, продукцією чи послугою є результат певного виду економічної діяльності згідно із «Класифікатором видів економічної діяльності».

Державний класифікатор складаються із трьох блоків. До першого блоку відносять ідентифікацію, яку створено за ієрархічною системою кодування з використанням літерно-цифрового коду. Для ідентифікації продукції такі кодові позначення секцій не використовуються, вони створені для адаптивності користування.

Другий блок – це блок, в якому відображені назви класифікаційних груп. Він складається із назв, які не повинні перевищувати шість літер. Третій блок – це блок перехідних ключів. Блок складається із кодів класифікації Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗД).

Класифікація дає змогу об'єднати товари за їх спільними ознаками. Вона дає змогу оптимізувати облік, прогнозувати асортимент та ширше вивчати попит.

В теорії розрізняють три категорії класифікації:

- вища категорія;
- середня категорія;
- нижча категорія.

Вищим категоріям притаманні такі терміни, як «розділ», «підрозділ» та «клас». Для середніх – «група», «підгрупа» та «вид». Нижчі категорії відрізняються терміном «підвид».

Дуже важливою категорією у класифікації є вид. Він є кінцевим етапом виробництва та має конкретне призначення та назву. До категорії виду товару відносяться вата гігроскопічна, банка скляна з квадратним вінцем ті

інші товари. В свою чергу, ці «види» товарів містяться у більш високій категорії класифікації – групах. Наприклад, вид товару вата гігроскопічна відноситься до групи – перев’язувальні засоби.

За допомогою класифікації можна розподілити товари по категоріях за притаманними спільними ознаками.

Для класифікації товарів медичного та фармацевтичного призначення враховується ряд ознак:

- призначення товару;
- сфера застосування;
- вихідний матеріал;
- розміри та інші.

Найбільш важливими ознаками, які є характерними для багатьох видів товару є призначення товару, його практичне застосування та вихідна сировина. Ці ознаки використовуються на всіх рівнях категорій класифікації. В залежності від застосування, товари медичного призначення поділяються на окремі товарні групи.

Наприклад, група «Шприци»:

- за призначенням – для підшкірних та внутрішньошкірних ін’єкцій;
- сфера застосування – загальне та спеціальне призначення;
- вихідний матеріал – різновиди металу;
- за способом виробництва – розбірні та нерозбірні;
- за конструкцією – металоскляні, суцільноскляні;
- за кратністю обертання – одноразового та багаторазового використання.

Лікарські засоби як товари, класифікуються за лікарською формою та своєрідними умовами зберігання. До специфічних умов зберігання відносять захист від світла та вологи.

Класифікація товарів повинна відповідати двом основним правилам. Перше правило – розподіл всіх товарів тільки за однією ознакою, друге – розпочинати поділ товарів із найбільш загальними ознаками, а пізніше, розглядати товари із менш загальними рисами.

Класифікація товарів мусить бути раціональною та доступною. У ній повинна міститись велика кількість категорій, проте кількість груп у категорії повинна бути мінімальною.

Ознаки, які класифікують види товарів, повинні бути суттєвими і показувати споживчі особливості даних товарів.

Кожен ступінь класифікації повинен розкривати всю інформацію попереднього ступеня у порядку зростання. Тобто, нижчий ступінь повинен розкривати інформацію середнього, а середній – високого. Кожен рівень повинен відповідати тільки одній властивості. Це дає змогу значно оптимізувати і полегшити роботу. Не допускається групування, коли одночасно використано дві або більше ознак. Наприклад, шприц металоскляний одноразового використання. В даному прикладі відбувається групування за двома особливостями – за конструкцією та кратністю обертання.

Метою класифікації товарів може бути зручність вивчення, оптимальна організація торгівлі чи створення статистичної звітності. Звідси, розрізняють три види класифікації:

- навчальні;
- торгові;
- економіко-статистичні.

Навчальні класифікації потрібні для того, щоб правильно і з мінімальними втратами часу вивчити основні споживчі властивості товару. Така класифікація є достатньо зручною, логічною із послідовно викладеним матеріалом в узагальненому вигляді. Вся увага концентрується на дослідженні загальних засад формування властивостей товару.

Товари медичного призначення прийнято поділяти на дві групи: до першої відносяться медичні товари, а до другої – товари фармацевтичного призначення.

В свою чергу, товари фармацевтичного призначення поділені на такі класифікаційні групи як, лікарські засоби; тара; пакувальні матеріали; засоби для перев'язки; вироби із гуми; предмети для догляду; косметологічні засоби; хімічні реактиви; засоби для дезінфекції; п'явки медичні; миючі засоби та інші товари аптечного асортименту фармацевтичної групи.

Найважливішими рисами в навчальній класифікації є призначення медичного засобу та його вихідний матеріал.

Торгова класифікація базується на раціоналізації та удосконаленні торгово-оперативного процесу. Вона є традиційною і базується на поділі товарів на групи. При створенні груп, враховується даний галузевий поділ товарів і особливості класифікації продукції, які повинні відповідати стандартам.

Метою торгової класифікації є покращення організаційного процесу торгівлі. Для суттєвого покращення торгового процесу і зменшення часу на пошук товару застосовують ознаку призначення. Саме вона значно раціоналізує та покращує сам процес торгівлі.

Особливостями ознаки призначення є те, що товари розкладаються за фармакотерапевтичною дією. Наприклад, ліки від головного болю, протизапальні, засоби для перев'язування, нейролептики, транквілізатори та інші. В таких випадках, аптеки користуються чіткою класифікацією товарів.

Економіко-статистичну класифікацію здебільшого використовують при плануванні, постачанні та для обліку продукції.

Для отримання повної і достовірної внутрішньої статистичної звітності використовують узагальнення по всіх трьох класифікаційних групах. Використання інформації без даних однієї із груп, не дасть повного відображення реального стану, і, в такому випадку, не можуть бути прийняті раціональні рішення щодо покращення роботи в аптечному закладі.

Кодування товарів є важливим технічним прийомом при класифікації товарів. За допомогою кодування кожному товару присвоюється код у вигляді знаку або групи знаків, які повинні бути встановлені за конкретною системою класифікації.

Система кодування створюється з метою надання інформації в зручний для її збирання, передачі і опрацювання спосіб. Загалом, кодування є системою присвоєння предметам класифікації деяких позначок. Коди присвоюються як підприємствам, так і товарам, організаціям, країнам, митницям, валюті, видам транспорту та іншим.

1.3. Нормативно-правове регулювання обліку і аудиту товарів в аптечних закладах

Правове регулювання характеризується як діяльність держави, стосовно до встановлення обов'язкових для виконання юридичних норм функціонування суб'єктів права. Об'єктом правового регулювання виступають відносини між державою і суспільством, громадянами – для розподілу доручень, визначення їх правового статусу. Основні засади правового регулювання відображені у таких нормативно-правових документах, як закони, постанови та накази.

Нормативно-правове регулювання обліку товарів в аптеках здійснюється відповідно до Закону України «Про лікарські засоби» №22 від 1996 року [1]; Постанови «Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової та роздрібної торгівлі лікарськими засобами, імпорту лікарських засобів (крім активним фармацевтичних інгредієнтів)» № 929 від 30.11.2016 року [9].

Закон України «Про лікарські засоби» № 22 систематизує питання пов'язані із:

- створення лікарських засобів;

- виробництва лікарських засобів;
- державного контролю якості лікарських засобів;
- ввезення та вивезення лікарських засобів;
- реалізацію лікарських засобів.

Згідно із ст. 4 ЗУ «Про лікарські засоби» Верховна Рада України визначає державну політику і здійснює законодавче регулювання відносин у сфері створення, виробництва, контролю якості та реалізації лікарських засобів [1].

Лікарські засоби можуть виготовлятися підприємствами, установами, організаціями та безпосередньо громадянами. Автором або співавтором лікарського засобу є особа, яка створила даний засіб. За створення лікарського засобу його автор має право на отримання винагороди. Після цього, автор може подати заявку до органу центральної виконавчої влади, з метою одержання патенту на лікарський засіб.

Після створення лікарського засобу проводяться клінічні випробування. Це дає змогу виявити ефективність та підтвердити нешкідливість лікарського засобу. Центральний орган виконавчої влади визначає лікувально-профілактичний заклад в якому будуть проводитися клінічні випробування.

Випробування лікарських засобів проводиться лише з отриманням згоди на участь у проведенні таких досліджень від повнолітньої і дієздатної особи. При клінічних випробуваннях дитячих медикаментів, дослідження можуть проводитися при участі неповнолітньої особи, за наявності письмової заяви від її батьків.

Для того, щоб лікарські засоби були придатними до застосування, вони повинні пройти державну реєстрацію. Державна реєстрація здійснюється на підставі заяви, поданої до органу виконавчої влади, який здійснює державну політику пов'язану із охороною здоров'я.

Виробництво лікарських засобів здійснюється на підставі ліцензії. Ліцензія видається за наявності відповідної матеріально-технічної бази та кваліфікованого персоналу.

Відповідно до статті 13 ЗУ №22 державний контроль якості лікарських засобів - це сукупність організаційних та правових заходів, спрямованих на додержання суб'єктами господарської діяльності незалежно від форм власності та підпорядкування вимог законодавства щодо забезпечення якості лікарських засобів [1].

Особи, які реалізують державну політику у сфері контролю та якості безпеки медикаментів перебувають під захистом закону.

Ввезення лікарських засобів відбувається за наявності сертифікату контролю якості серії лікарського засобу. Такий сертифікат повинен видаватися виробником. Усі медикаменти, які були ввезені на територію України з метою їх подальшому продажу, підлягають державному контролю якості.

Лікарські засоби, які незареєстровані в Україні, теж ввозяться на митну територію з метою:

- проведення до клінічних досліджень;
- для реєстрації даних лікарських засобів на території України;
- для використання медикаментів на виставках та ярмарках (без права реалізації);
- з метою лікування рідкісних захворювань;
- для особистого користування.

Оптова та роздрібна торгівля лікарськими засобами та виробами медичного призначення здійснюється на підставі ліцензії. Відповідальність за якість лікарських засобів та відповідних умов зберігання перед споживачами покладається на суб'єкта господарювання, який здійснює свою діяльність відповідно до ліцензування.

На території України реалізації підлягають тільки ті лікарські засоби, які внесені до реєстру. Важливим аспектом при реалізації лікарських засобів виступає сертифікат якості, який видається виробником даних медикаментів.

Для громадян, реалізація лікарських засобів відбувається за рецептом та без рецепту лікаря. Перелік лікарських засобів, які відпускаються без рецепту, затверджено центральним органом виконавчої влади, який формує державну політику у сфері охорони здоров'я.

Лікарські засоби, термін придатності у яких закінчився, повинні підлягати утилізації. Утилізація проводиться згідно з правил, які затверджено центральним органом виконавчої влади у сфері охорони здоров'я.

Відповідно до постанови «Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової та роздрібної торгівлі лікарськими засобами, імпорту лікарських засобів (крім активним фармацевтичних інгредієнтів)» для того, щоб отримати ліцензію на виробництво, оптову та роздрібну торгівлю лікарськими засобами, імпорт, суб'єкт господарювання подає заяву за визначеною формою [9].

До заяви на отримання ліцензії додаються такі документи:

- документи, в яких вказується кожне місце провадження діяльності, яка підлягає ліцензуванню;
- копія паспорта;
- інформація про відсутність контролю (ЗУ «Про захист економічної конкуренції»).

Оптова торгівля лікарськими засобами та виробами медичного призначення відбувається через аптечні склади або бази. Виробники медикаментів реалізують свою продукцію на підставі ліцензії на виробництво лікарських засобів.

Роздрібна торгівля лікарськими засобами може здійснюватись тільки через аптечні заклади. Аптеки реалізують готові лікарські засоби, або засоби, які виготовлені в умовах аптеки.

Виробництво лікарських засобів у аптеці може здійснюватися лише при умові отримання ліцензії на виготовлення даних засобів та відповідності чинним правилам щодо виготовлення лікарських засобів.

Ведення обліку із виготовлення ліків відображається у журналі обліку лабораторних робіт за формою № 1 та журналу обліку фасувальних робіт за формою № 2.

Журнал обліку лабораторних робіт (Ф. №1) ведеться для розрахунку вартості сировини та матеріалів, вартості послуг, які беруть участь у виготовленні ліків та вартість готових лікарських засобів.

Журнал обліку фасувальних робіт призначень для розрахунку вартості робіт, які пов'язані із розфасуванням ліків.

За даними цих журналів складається довідка про вартість фасувальних та лабораторних робіт, пов'язаних із виготовленням ліків. Ця довідка підписується головним бухгалтером та матеріально-відповідальною особою.

Для аптек-виробників лікарських засобів обов'язковою умовою є наявність Державної фармакопеї України.

Державна фармакопея України (ДФУ) є правовим документом, в якому містяться загальні вимоги до ліків. Дотримання вимог ДФУ є обов'язковим для усіх підприємств, які виготовляють та зберігають лікарські засоби, незалежно від форм власності.

Лікарські засоби, які ввозяться на територію України повинні відповідати сертифікатам якості, які видаються виробником.

Щодо оподаткування, нормативно-правове регулювання відбувається відповідно до Податкового кодексу України.

Велика частина аптечних закладів застосовують загальну систему оподаткування із сплатою податку на прибуток. Аптеки можуть реєструватися платниками ПДВ, або не сплачувати ПДВ при умові не досягнення граничного розміру доходу – 1 000 000 грн.

Аптечні заклади можуть використовувати спрощену систему оподаткування. Вони можуть бути платниками 3 групи – 5% без ПДВ, або

використовувати ставку єдиного податку у розмірі 3 % плюс сума ПДВ. Проте, більшість аптек не використовують дану систему оподаткування, оскільки сума єдиного податку становить досить суттєву величину.

Податковий облік у аптеках вирізняється деякими особливостями. А саме, облік ПДВ за специфічною ставкою – 7%, звільнення від оподаткування та особливості продажу лікарських засобів за програмою «Доступні ліки».

Операції із ввезення на митну територію України лікарських засобів, які внесені до Державного реєстру лікарських засобів оподатковуються за особливою ставкою ПДВ – 7%.

Для того, щоб застосовувати ставку ПДВ у розмірі 7 % потрібно звернути увагу на те, чи внесені дані лікарські засоби до Державного реєстру. За даною ставкою також оподатковуються вироби медичного призначення, які затверджуються Кабінетом Міністрів України.

Лікарські засоби, які не входять до Державного реєстру оподатковуються за загальною ставкою ПДВ – 20 %. При реалізації супутніх товарів (медичних халатів, лікувальних зубних паст чи інших товарів, які не належать до лікарських засобів чи виробів медичного призначення), облік ПДВ повинен вестися окремо для звільнених від оподаткування операцій і для оподатковуваних операцій.

Товари дитячого асортименту та продукти дитячого харчування, перелік яких затверджено Кабінетом Міністрів України, звільняються від сплати ПДВ.

Відповідно до ПКУ датою виникнення податкових зобов'язань є дата події яка відбулась раніше: зарахування коштів на рахунок від покупця, або, дата відвантаження продукції.

Реалізація товарів в аптеках споживачам, які не є платниками ПДВ, зазвичай, відбувається за готівку. В такому випадку, на такі операції повинні щоденно складатися податкові накладні. Пізніше, такі накладні обов'язково реєструються в ЄРПН та не видаються покупцеві.

Ціна лікарських засобів та виробів медичного призначення регулюється державою. Лікарські засоби та вироби медичного призначення, які включені до Національного переліку основних лікарських засобів, не можуть використовувати збутову націнку вищу, аніж 10 %. Надбавка нараховується на оптово-відпускну ціну включно із податками та зборами. Торгівельні, тобто роздрібні надбавки, не повинні перевищувати 25 %. Такі граничні норми не поширюються на наркотичні та психотропні лікарські засоби.

Важливою умовою ведення діяльності аптекних закладів є застосування реєстратора розрахункових операцій (РРО). Відповідно до статті 3 ЗУ «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» №28 від 1995 року ведення готівкових та безготівкових операцій повинно здійснювати при обов'язковому застосуванні РРО [10].

Проте, існують винятки, коли застосування РРО є не обов'язковим. Відповідно до пункту 7 Постанови №1336 від 23.08.2000 року «Про забезпечення реалізації статті 10» ЗУ «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» не є обов'язковим застосування РРО у аптекних закладах сільської місцевості [11].

Для обліку роздрібної торгівлі лікарськими засобами та виробами медичного призначення у сільській місцевості застосовують розрахункові книжки та книги обліку операцій, пов'язаних із розрахунками.

Отже, нормативно-правове регулювання обліку і аудиту в аптекних закладах потребує обов'язкового дотримання основних нормативно-правових актів: ЗУ «Про лікарські засоби», Постанови «Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової та роздрібної торгівлі лікарськими засобами, імпорту лікарських засобів (крім активним фармацевтичних інгредієнтів)», ПКУ, ЗУ «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» та інших нормативних документів.

РОЗДІЛ II. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ РУХУ ТОВАРІВ В АПТЕЧНИХ ЗАКЛАДАХ

2.1. Організація обліку руху товарів в аптечному закладі

Відповідно до Закону України «Про лікарські засоби» №22 обіг лікарських засобів є видом діяльності, який пов'язаний із виробництвом, виготовленням, зберіганням, транспортуванням, пересиланням, оптовою та роздрібною торгівлею, використанням лікарських засобів [1].

Операції з обігу лікарських засобів та товарів медичного призначення в аптеках поділяють на операції з їх надходження і вибуття (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Основні операції з надходження товарів аптечного асортименту.

Джерело: створено автором

Вибуття товарів здійснюється шляхом реалізації товарів у роздріб, реалізації за безготівковий розрахунок та інші види документованого вибуття товарів. Продаж лікарських товарів у роздріб може здійснюватися за амбулаторною рецептурою, або без рецептурним відпуском. Реалізацію товарів у роздріб відбувається через структурні підрозділи, зокрема аптеки та кіоски.

Також, товари можуть вибувати із аптечного закладу для господарських потреб, надання першої допомоги, при списанні вартості лікарських засобів.

В аптеках, документування операцій, пов'язаних із реалізацією лікарських засобів та товарів медичного призначення, здійснюється

відповідно до обраної облікової політики. Важливим моментом при документування даних операцій є використання спеціалізованих форм первинного управлінського обліку. Як відомо, законодавство не регламентує використання стандартних форм первинного обліку, тому аптечним закладам дозволено використовувати документи, які відрізняються за формою, обсягом та змістом. Проте, такі документи повинні відповідати організаційній структурі аптеки, масштабам діяльності, обраній формі бухгалтерського обліку (переважно автоматизована) та обліковій політиці.

Всі господарські операції, які пов'язані з рухом товарів, реєструються у відповідних первинних, накопичувальних та звітних документах [12].

Операції з руху лікарських засобів мають бути дійсними та відповідати певним вимогам, а саме відображатись у встановлений період, справедливо оцінюватись, відповідати певному бухгалтерському рахунку та правильно відображатись у звітності.

Придбання товару здійснюється на основі прибуткової накладної, рахунку з оптового складу, або, власного аптечного складу. Переміщення товару здійснюється на основі внутрішньої прибуткової накладної із власного складу чи бази.

Облік руху товарів включає в себе такі операції, як оприбуткування надлишків та переведення в товар лікарської рослинної сировини. Оприбуткування надлишків здійснюється на підставі Акту результатів інвентаризації. Оприбуткування ЛРС та інших товарно-матеріальних цінностей в товар – Акт на переведення в товар.

Реалізація товару зі складу відбувається на основі такого облікового документу, як вибуткова накладна, за умови наявності довіреності.

Обліковим документом для продажу товару у роздріб є реєстрація роздрібних оборотів. Такі операції здійснюються за готівку кінцевим споживачам, без права перепродажу.

Лікарські засоби та вироби медичного призначення постачаються в аптечні заклади на підставі договору. У договорі визначається предмет угоди,

порядок оплати, права і обов'язки відповідних сторін, терміни виконання та розгляд претензій.

При постачання товарів, важливим первинним документом є специфікація до договору. Специфікацією є документ, у якому відображено перелік товарів, що постачаються, їх ціна та кількість. Копії ліцензій, свідоцтво державної реєстрації постачальника товару, свідоцтво платника податку також додаються до договору купівлі-продажу.

Окрім лікарських засобів та виробів медичного призначення, аптечні заклади закупають та реалізують супутні товари, які затверджені МОЗ. При відвантаженні супутніх товарів постачальник оформляє такі супровідні документи, як накладну, податкову накладну, та, у разі передоплати – рахунок.

На кожную партію товару повинен бути сертифікат якості виробника та печатка останнього постачальника. При ввезенні імпортованих лікарських засобів на митну територію України обов'язково повинен видаватись висновок, щодо якості товару [13].

Такі групи лікарських засобів, як наркотичні препарати, психотропні речовини, прекурсори, препарати для наркозу та інші види, повинні додатково супроводжуватися сертифікатом аналізу.

Косметична продукція, вироби медичного призначення, біологічно-активні добавки при поступленні повинні супроводжуватися сертифікатами якості виробника.

Отримати товар із аптечного складу можна тільки при наявності довіреності. Для оформлення довіреності покупцем використовується бланк типової форми - № М-2, який не є документом суворого обліку. Довіреність діє протягом 10 днів. На лицьовому боці довіреності зазначаються реквізити документу, згідно з яким відпускається товар: договір, специфікація, рахунки та інші. Зворотній бік довіреності дає інформацію про найменування та кількість відпущених лікарських засобів, також, може зазначатися сума.

В аптечному закладі товар приймається комісією, яка створюється не менш ніж з 3-х осіб. Приймальні комісія перевіряє наявність усіх необхідних документів, ціни та відповідність одержаного товару за кількісними і якісними показниками.

При виявленні невідповідності товару, складається «Акт про встановлену розбіжність у кількості та якості при прийманні товару». Про складання даного акту, слід повідомити постачальника в той самий день, або не пізніше наступного дня.

Довірена особа, яка приймає товар, проводить вхідний контроль якості лікарських засобів. Вхідний контроль дає можливість оцінити лікарські засоби за зовнішнім виглядом, супровідними документами, термінами придатності тощо.

Приймання товару оформляється «Реєстром лікарських засобів, що надійшли до суб'єкті господарської діяльності». В реєстрі вказується:

- назва постачальника;
- номер ліцензії;
- номер та дату видачі накладної;
- назву лікарського засобу;
- номер реєстраційного посвідчення;
- найменування виробника та номер серії;
- кількість одержаних засобів;
- терміни придатності.

Якщо товар відповідає всім вимогам вхідного контролю, то довірена особа зазначає висновок на накладній з дозволом на реалізації лікарських засобів – «Дозволяю реалізацію», закріплює датою та підписом.

Існують випадки, коли при проведенні вхідного контролю лікарські засоби не відповідають належній якості. В такому випадку, довірена особа повинна вилучити зразки даних лікарських засобів, та направити їх до державної територіальної служби на експертизу. До висновку експертизи такі

товари заборонено реалізувати. Вони відокремлюються від інших лікарських засобів та проставляються штампом – «Продаж заборонено відповідно до окремого розпорядження».

Відповідно до чинного законодавства та цінової політики аптеки на кожен товар встановлюється роздрібна ціна.

Товари, які надійшли в аптеку, зараховуються відповідно до даних класифікаційних груп:

- мінеральні води;
- лікарські засоби та хімічні препарати;
- матеріали для перев'язки;
- косметичні та доглядові засоби;
- окулярна оптика та інші.

Отруйні речовини, психотропні та наркотичні препарати підпадають під предметно-кількісний облік. Вони відображаються в спеціальних журналах прибуткових касових ордерів, що належать до бланків суворої звітності.

Товарний звіт ведеться з метою послідовного відображення обліку товарів та тари, що надійшли до закладу. Товарний звіт складається на підставі рахунків оплати чи накладний кілька разів на місяць. Частота складання такого звіту залежить від обсягу товару.

Звіт аптеки про фінансово-господарську діяльність складається один раз на місяць на підставі товарного звіту.

Автоматизація системи обліку в аптечних закладах значно полегшує процес формування замовлень та оприбуткування товарів. Автоматизація обліку дає можливість формувати товарні звіти автоматично при введенні даних накладної.

Облік надходження наркотичних, психотропних лікарських засобів, прекурсорів здійснюється з певними особливостями. Такі групи лікарських засобів відпускаються тільки тим суб'єктам господарювання, які мають належну ліцензію на обіг наркотичних засобів, психотропних речовин та

прекурсорів. Відпуск даних товарів відбувається за окремими довіреностями, в яких вказується найменування і кількість отриманих речовин словесно.

Приймання, облік чи утилізація психотропних та наркотичних лікарських засобів відбувається при умові створення комісії в складі якої повинно бути не менше, аніж 3 особи. Комісія здійснює перевірку даних препаратів на відповідність їх найменувань, якості, кількості та ваги згідно із даними, зазначеними у супровідних документах. Результати даної перевірки оформляються Актом про приймання наркотичних засобів, психотропних речовин та прекурсорів. Даний акт складається у момент приймання вказаних лікарських засобів [14].

В аптечних закладах такі препарати, як наркотичні та психотропні засоби, повинні обліковуватись в Журналі обліку наркотичних засобів, психотропних речовин та прекурсорів в аптечних закладах охорони здоров'я. Журнал для обліку наркотичних речовин є документом суворого обліку. Він повинен бути пронумерованим, прошнурованим та скріплюватися печаткою аптечного закладу та підписуватись керівником.

Також, залишки товарів у аптеках збільшуються за рахунок внутрішньогосподарських операцій:

- переведення у товар тари, лікарської рослинної речовини, допоміжних матеріалів тощо;
- оприбуткування надлишків товару;
- виготовлення екстемпоральних лікарських засобів, тобто таких, які виготовляються про запас за неодноразово повторюваними прописами;

Дані операції оформляються товарним звітом та відображаються у прибутковій його частині.

Для обліку лікарських засобів, які надходять в аптеку, використовується рахунок 28 «Товари» із двома субрахунками:

- 282 «Товари в торгівлі»;
- 285 «Торгова націнка».

Субрахунок 282 «Товари в торгівлі» є активним, за дебетом якого відображається сума надходження лікарських засобів та товарів, а за кредитом – їх списання.

Для відображення суми націнки на товар використовується пасивний субрахунок 285, в якому за кредитом відбувається збільшення суми товару, а за дебетом – зменшення (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Основні кореспонденції бухгалтерського обліку з відображення надходження лікарських засобів у аптеку при умові попередньої оплати

№п\п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Перераховано постачальнику передоплату за товар	371	311
2.	Отримано лікарські засоби від постачальника	282	631
3.	Нараховано торгову націнку	282	285
4.	Здійснено взаємозалік заборгованостей	631	371

Джерело: створено автором

Відповідно до Закону України «Про Лікарські засоби» №22 виготовлення ліків дозволено лише при наявності ліцензії. Виготовлення лікарських засобів здійснюється за рецептом лікаря або на замовлення лікувально-профілактичних закладів. Такі препарати не вносяться до державного реєстру, а продаж їх іншим суб'єктам господарювання, які здійснюють торгівлю лікарськими засобами, заборонено [1].

Таблиця 2.2.

Основні кореспонденції бухгалтерського обліку з відображення надходження лікарських засобів у аптеку при умові післяоплати

№п\п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Отримано лікарські засоби від постачальника	282	631
2.	Нараховано торгову націнку	282	285
3.	Сплачено постачальнику із рахунку в банку	631	311
4.	Нараховано суму ПДВ	641	631

Джерело: створено автором

За способом приготування рецептура ліків поділяється на екстрампоральні, тобто виготовленні за індивідуальним замовленням та готові лікарські засоби, виготовлені для аптечного закладу.

Своєчасна і точна організація обліку в частині рецептури має вагоме значення, тому що кількість рецептів дає змогу визначити обсяг роботи аптечного закладу. Правильна організація обліку рецептури дає можливість оцінити рівень витрат на допоміжні матеріали.

Аптечні заклади, які діють на підставі ліцензії на виготовлення ліків, зобов'язані вести облік амбулаторних екстемпоральних рецептів у належних документах (рис.2.2).

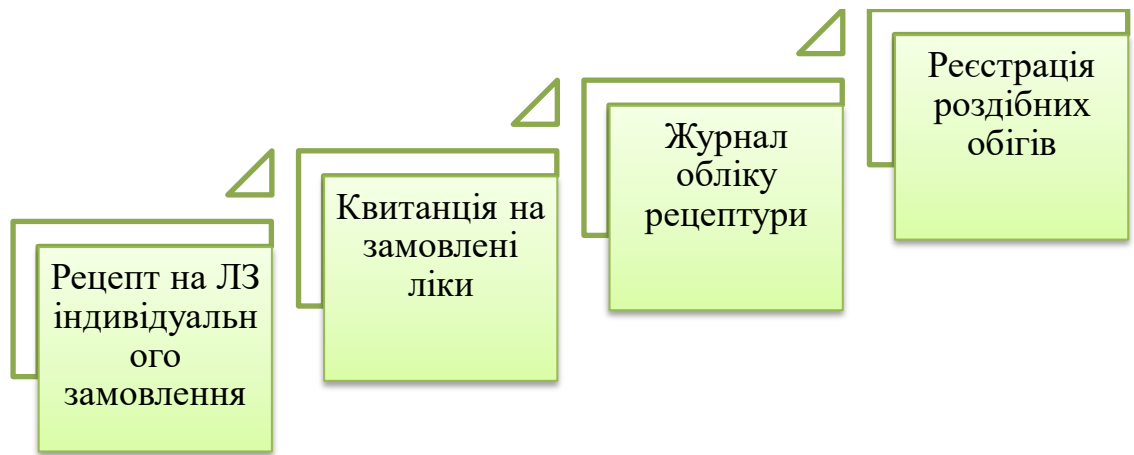


Рис. 2.2. Облік рецептури за індивідуальним виготовленням

Джерело: створене автором за даними [15].

Приймаючи рецепти, провізор повинен їх зареєструвати у квитанції на замовлені ліки. Квитанція на замовлені ліки складається з 3 частин:

- Корінець. Він містить інформацію про номер рецепту, П.І.Б. замовника, вартість лікарського засобу, тарифи, вартість води очищеної та суму. Дані по номеру рецепта знаходяться у квитанційній книжці або рецептурному журналі.
- Видається замовнику ліків (хворому). У цій частині вказано номер рецепта, П.І.Б. хворого, вартість лікарського засобу, вид лікарської форми та час, коли лікарський засіб був виготовлений.
- Третя частина прикріплюється до рецепту.

Поширеними є ситуації, коли рецепт відпускається за пільговим тарифом. В такому випадку записи відображаються у Журналі обліку пільгових рецептів або Зведеному реєстрі.

У кінці робочої зміни кількість і вартість отриманих рецептів на індивідуальне виготовлення лікарських засобів підраховується і переноситься в журнал обліку рецептури. Пізніше, дані із журналу обліку рецептури вказуються у реєстрації роздрібних обігів.

Важливим показником, який збільшує суму товарних запасів є вартість тарифів і води очищеної. Ці показники відображаються окремо у квитанції на виготовлення ліків. Сума вартості реалізованих тарифів та води очищеної за місяць переноситься у прибуткову частину товарного звіту [15].

Основним видом вибуття товарів в аптечних закладах є реалізація лікарських засобів, виробів медичного призначення та інших товарів аптечного асортименту за готівковий розрахунок, при роздрібній торгівлі, та безготівковий – оптова реалізація лікувально-профілактичним закладам.

Облік роздрібної торгівлі ведеться з метою відображення вартості амбулаторної рецептури, обсягу продажу ліків (без рецептурний відпуск) та інших товарів, які реалізуються в аптечному закладі (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Відображення основних господарських операцій із роздрібною торгівлі лікарськими засобами то товарами аптечного асортименту у бухгалтерському обліку

№ п/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Реалізовано товари за готівку	301	702
2.	Списано собівартість реалізованих товарів аптечного асортименту	902	282
3.	Списано націнку, нараховану на товари аптечного асортименту	285	282
4.	Списано доходи на фінансовий результат	702	791
5.	Списано витрати на фінансовий результат	791	902

Джерело: створено автором

Інформацію про вартість відпущених аптекою лікарських засобів лікувально-профілактичним закладам дають дані обліку оптового товарообігу.

Оптова реалізацію лікарських засобів здійснюється за роздрібними цінами. Відомості про проведення даних операцій відображаються у рахунках або накладних-вимогах, які повинні бути правильно оформленими, підписані керівником та головним бухгалтером. Накладні-вимоги або рахунки видаються у 3-х примірниках та скріплюються печаткою (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Відображення основних кореспонденцій з обліку оптової реалізації лікарських засобів в бухгалтерському обліку

№ п/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	2	3	4
<i>I. Відпуск товарів</i>			
1.	Реалізовано товари фармацевтичного асортименту	361	702
2.	Списано собівартість реалізованих товарів	902	282
3.	Списано торгіву націнку	285	282
4.	Списано доходи на фінансовий результат	702	791
5.	Списано витрати на фінансовий результат	791	902
6.	Отримано кошти за реалізований товар	311	361
<i>II. Оплата товару</i>			
1.	Отримано передоплату за товар	311	681
2.	Реалізовано товари фармацевтичного асортименту	361	702
3.	Списано собівартість реалізованих товарів	902	282
4.	Списано торгіву націнку	285	282
5.	Відображено взаємозалік заборгованостей	681	361
6.	Списано доходи на фінансовий результат	702	791
7.	Списано витрати на фінансовий результат	791	902

Джерело: створено автором

При реалізації отруйних, психотропних та наркотичних лікарських засобів у накладній-вимозі назви пишуться латинською мовою, а назви інших товарів аптечного асортименту відображаються державною мовою.

Окрім реалізації лікарських засобів існують інші господарські операції, які призводять до вибуття товарів з аптечного асортименту. Наприклад, надання першої медичної допомоги. Перша допомога надається населенню

безкоштовно, а вартість використаних лікарських засобів списується на витрати аптеки.

Облік медикаментів, які були використані для надання першої допомоги, ведеться у «Журналі обліку медичних товарів, витрачених для надання першої допомоги». В кінці місяця на основі даного Журналу складається «Довідка про використання товарів для надання першої медичної допомоги». Довідка містить дані про найменування використаних лікарських засобів та їх вартість.

Окрім того, аптечні заклади використовують товари для господарських та виробничих потреб. Облік витрат товарів використаних для господарських потреб, ведеться у «Журналі обліку медичних товарів, витрачених на господарські потреби», а для виробничих – «Журнал обліку медичних товарів, використаних на виробничі потреби». Для виробничих потреб використовуються товари, які потрібні для виготовлення лікарських засобів в умовах аптечного закладу (бинти, серветки, вата) [16].

Усі інші господарські операції, які зменшують залишок товарів, оформляються такими документами як акт уцінки; накладні, якщо товар повертається постачальнику, розрахунок норми природньої втрати.

2.2. Методика обліку товарів в аптечних закладах

Для забезпечення своєчасного, безперервного і ретельного нагляду за наявністю, рухом, ефективним використанням та розумним витрачанням товарно-матеріальних цінностей ведеться облік товарів у аптечних закладах. За допомогою обліку працівники аптечних закладів володіють правдивою інформацією про надходження та вибуття товарів.

У аптечних закладах, бухгалтерський облік містить інформацію про рух різних виробничих запасів (рис. 2.3). Показники, які відображають рух даних виробничих запасів відображаються у товарному звіті. Дані товарного

звіту повинні бути у вартісному вираженні і записуватись за цінами придбання.



Рис. 2.3. Види виробничих запасів у аптечних закладах

Джерело: створено автором за даними [17, с. 158].

Дані про запаси лікарської сировини за асортиментом та кількістю накопичуються в аптечному закладі за певний період: місяць, квартал, рік.

Запаси лікарської сировини можуть зберігатись розфасованими, але потім їх потрібно перевести у товар. Для переведення лікарської рослинної сировини у товар складається акт у двох примірниках. Перший примірник акту дає право на оприбуткування товару у склад аптечного закладу. За допомогою другого примірника лікарська рослинна сировина списується на витрати. Лікарська рослинна сировина як товар може використовуватись для виробничих цілей, або для продажу громадськості за роздрібними цінами.

Лікарські рослини дозволено відпускати без рецепту лікаря, проте у кількості не більше 2-х упаковок одразу.

Неабияке значення при транспортуванні товарів відіграє тара. Тара відноситься до окремої групи об'єктів обліку. За способом використання та

практичним призначенням тару виокремлюють як одноразову, багаторазову та інвентарну [17, с. 160-163].

Для одноразового обслуговування товару використовують одноразову тару: папір для пакування та обгорткування, паперова стружка, картонні коробки, одноразові пакети та ящики, тощо. Тара одноразового призначення не відображається в обліку аптечного закладу, оскільки не підлягає подальшій реалізації чи поверненню постачальнику.

Існують випадки, коли тара виділяється в рахунку чи накладній, де вказується ціна та сума. У такому разі тара може підлягати подальшій реалізації. Якщо дана тара підлягає утилізації, то на неї оформляється акт, в результаті якого її вартість збільшує витрати аптеки.

До багаторазової тари включають дерев'яні ящики, бочки, мішки тощо. Товар і багаторазова тара оприбутковуються аптекою однаковими документами. Дані супровідних документів дають змогу перевірити наявність, якість і кількість тари що надходить. Якщо у супровідних документах не зазначена вартість багаторазової тари, то вона оприбутковується по середній ринковій ціні. На її оприбуткування складається акт у двох примірниках: перший прикріплюється до товарного звіту, другий зберігається у матеріально-відповідальній особи.

У картках складського обліку тара відображається у грошовому та натуральному вираженні за середньообліковими цінами.

Інвентарна тара включає в себе металеві бочки, кисневі балони, бідони для спирту та інші. Вона призначена для зберігання лікарських засобів та інших товарів аптечного асортименту та відображається в обліку як майно аптечного закладу. Інвентарна тара обліковується у складі інших необоротних матеріальних активів, на субрахунку 115 «Інвентарна тара».

Облік допоміжних матеріалів займає вагомe значення у процесі діяльності аптечних закладів. Допоміжні матеріали включають у себе етикетки, капсули, папір пергаментний, пробки, папір вощений, миючий та

інші. Вони використовуються для упаковки і оформлення ліків у процесі їх виробництва та реалізації.

Допоміжні матеріали оприбутковуються на підставі рахунків або накладних, отриманих від постачальників. В аптеках, допоміжні матеріали обліковуються в картках складського обліку матеріалів та оборотних відомостях, а їх рух відображається у товарному звіті, де вказується ціна придбання.

Відпуск допоміжних матеріалів здійснюється матеріально-відповідальною особою за необхідністю, не перевищуючи норми.

Для списання допоміжних матеріалів аптечні заклади використовують різні методи:

- Допоміжні матеріали списуються повністю, при дотриманні відповідності отриманих доходів;
- За нормами, встановленими згідно асортименту у натуральному вираженні;
- Списання матеріалів за їх реальним використанням за місяць чи квартал (за умови введення реєстрації при видачі матеріалів) [18, с. 140].

При проведенні капітального чи поточного ремонту, аптечні заклади ведуть облік руху ремонтно-будівельних запасів. Оприбуткування будівельних матеріалів в аптеці здійснюється на основі накладних.

Якщо аптека здійснює ремонт власними силами, то відпуск ремонтно-будівельних матеріалів здійснюється на основі акту. Він оформляється у двох примірниках та складається комісією. Комісія складається із завідувача аптеки, працівника, який проводить ремонтні роботи та працівника контрольно-облікового сектору. В акті наводиться інформація про види матеріалів і зазначається повнота виконаних робіт. Один примірник акту прикріплюється до товарного звіту, після чого передається в бухгалтерію, а інший передається матеріально-відповідальній особі.

Окрім реалізації, аптечні заклади самостійно виготовляють лікарські засоби. Для достовірного визначення вартості лікарських засобів, аптеки

керуються правилами, наведеними у Методологічних рекомендаціях по визначенню вартості виготовлення і фасування лікарських засобів і виробів медичного призначення [19].

Виготовлення ліків відбувається на основі рецепту. Рецепт лікарських засобів та виробів медичного призначення виписується лікарем. На практиці існують три форми рецептурних бланків:

- Рецепт форми №2 – використовується для виписування медикаментів на пільговій чи безкоштовній основі.

- Рецепт форми №3 – застосовується для виписки наркотичних та психотропних лікарських засобів. Такий бланк підписується керівником і звіряється печаткою закладу охорони здоров'я. Рецепт на дані лікарські засоби дійсний впродовж 5-ти днів.

- Рецепт форми №1 – застосовується для виписки інших лікарських засобів.

Рецепти форми №2 і №1 можуть застосовуватись протягом 2-х місяців. Існують рецепти, за якими ліки можуть відпускатися впродовж року: очні краплі, мазі та інші.

Для оптимізації обслуговування в аптечних закладах проводяться лабораторні і фасувальні роботи, які забезпечують внутрішньоаптечну заготівлю та розміщення товарів. Облік внутрішньоаптечної заготівлі ведеться у Журналі обліку фасувальних робіт та Журналі обліку лабораторних робіт.

Журнал обліку лабораторних робіт призначений для відображення внутрішньоаптечних заготовок, приготування концентратів тощо. Заповнення журналі лабораторних робіт повинно відповідати певному порядку (рис.2.4).

Після того, як Журнал обліку фасувальних робіт заповнено, складається Журнал обліку лабораторних робіт. У даному Журналі записи відображаються за кожною лікарською формою, що виготовляється.

Журнал обліку лабораторних робіт повинен містити дані про номер серії лікарського засобу що виготовляється; дату здійснення робіт; номенклатурний номер лікарського засобу; найменування, одиницю виміру, кількість та вартість використаної сировини; вартість препаратів, що були задіяні у виготовленні даного лікарського засобу; загальна кількість виготовленого препарату; вартість лікарського засобу; сума уцінки або дооцінки.

Дата виконання фасувальних робіт
Номенклатурний номер лікарського засобу
Назва сировини, використаної для виконання фасувальних робіт
Одиниці виміру матеріалів
Кількість використаних матеріалів
Роздрібна ціна за одиницю матеріалів
Вартість ЛЗ, використаних для фасувальних робіт
Суми тарифів
Загальна вартість лабораторно-фасувальних робіт
Вартість готового лікарського засобу
Загальна вартість виготовленого препарату
Сума дооцінки чи уцінки

Рис. 2.4. Порядок заповнення журналу фасувальних робіт

Джерело: створено автором

Наприкінці місяця у Журналі обліку лабораторних робіт ведеться підрахунок по всіх пунктах і визначається сума уцінки або дооцінки.

Дооцінкою вважається різниця, яка виникла у вартості лабораторних робіт, тобто продажна вартість повинна перевищувати суму використаних препаратів. Уцінка виникає тоді, коли продажна вартість лікарського засобу є нижчою за суму витрачених препаратів на її виготовлення.

Окремий облік за торговельними і виробничими операціями ведуть аптечні заклади, які займаються реалізацією готових лікарських засобів.

За умови виготовлення лікарських засобів, аптеки використовують такі рахунки бухгалтерського обліку:

- 20 «Виробничі запаси»
- 23 «Виробництво»
- 26 «Готова продукція».

Важливим моментом при правильній організації бухгалтерського обліку в аптечному закладі є облік рецептури. При надходженні в аптеку, рецептуру поділяють на стаціонарну та амбулаторну.

До амбулаторної рецептури відносять лікарську допомогу, яка надається населенню аптечними закладами або аптечними пунктами першої категорії. Амбулаторна рецептура включає лікарські засоби, які надаються за пільгами або безкоштовно.

Рецепти, які надходять із лікувально-профілактичних закладів, призначені для лікування хворих в стаціонарному режимі, називаються стаціонарними. Стаціонарні рецепти також поділяються на екстемпоральні та готові лікарські засоби [20, с.13].

Основною метою ведення обліку рецептури є визначення обсягу роботи аптеки, визначання групи аптеки по оплаті праці, рівень лікарського обслуговування та інше.

При виготовленні лікарських засобів аптечні заклади акумулюють витрати на такому рахунку:

- 91 «Загальновиробничі витрати»

В кінці місяця загальновиробничі витрати списуються на рахунок 901 «Собівартість готової продукції». Аптечні заклади, які використовують

рахунки 8 класу накопичують витрати на 84 рахунку «Інші операційні витрати», а в подальшому списуються на фінансовий результат (рахунок 79).

Аптечні заклади, які займаються виготовлення і реалізацією лікарських засобів в обліковій політиці прописують принципи розподілу витрат на загальновиробничі, збутові та адміністративні. Витратами, які підлягають розподілу, є витрати на комунальні послуги, вартість оренди, заробітна плата співробітників, які займаються виготовленням чи реалізацією продукції (93 «Витрати на збут») та інші витрати.

2.3. Удосконалення обліку руху товарів у аптечних закладах

Протягом декількох років, фармацевтичний ринок України характеризується суттєвим збільшенням обсягу продажу лікарських засобів. Основними чинниками збільшення продажів є поява нових лікарських препаратів. Для розширення фармацевтичного асортименту продукції, збільшення задоволених споживачів та ефективного руху товарів аптечні заклади повинні завжди удосконалюватись.

Облік руху товарів є одним із найважливіших етапів діяльності аптечного закладу. Тому що, реалізація товарів – лікарських засобів, виробів медичного призначення, товарів аптечного асортименту – є основним джерелом для отримання прибутку.

Аптечні заклади отримують прибуток від реалізації товарів завдяки торговій націнці. Саме ця ланка потребує найбільшого опрацювання та вдосконалення.

Нарахування торгової націнки є однією з найважливіших особливостей торгівлі лікарськими засобами. Адже, держава на законодавчому рівні регулює і контролює максимальний рівень торгової націнки на певні товари аптечного асортименту.

Процес обліку нарахування торгової націнки в аптеках є досить складним і громіздким процесом, тому що на кожен товар фармацевтичного асортименту обираються та встановлюються різні розміри торгової націнки.

В аптечних закладах удосконалення обліку торгової націнки дасть змогу оптимізувати процес визначення розміру торгової націнки. Накопичення інформації щодо нарахування торгової націнки на всі види лікарських засобів та інших товарів аптечного асортименту для подальшого опрацювання – ключовий момент, який вирішиться при умові удосконалення обліку.

Дослідження даної проблеми є досить актуальним, оскільки сфера аптечного бізнесу постійно зростає. Перед підприємствами, які займаються фармацевтичною діяльністю, постає проблема раціонального встановлення та оптимального обліку торгової націнки на лікарські препарати, вироби медичного призначення та інші товари.

Згідно із Законом України «Про ціни та ціноутворення» №19-20 від 2013 року, торговельна надбавка – це сума витрат суб'єкта господарювання, що пов'язані з обігом товару та здійснюються в процесі його продажу (реалізації) у роздрібній торгівлі, та прибутку (рис. 2.5). Гранична торговельна надбавка (націнка) є її максимально допустимим рівнем, який повинен враховуватися суб'єктом господарювання під час реалізації товару в роздрібній торгівлі [21].

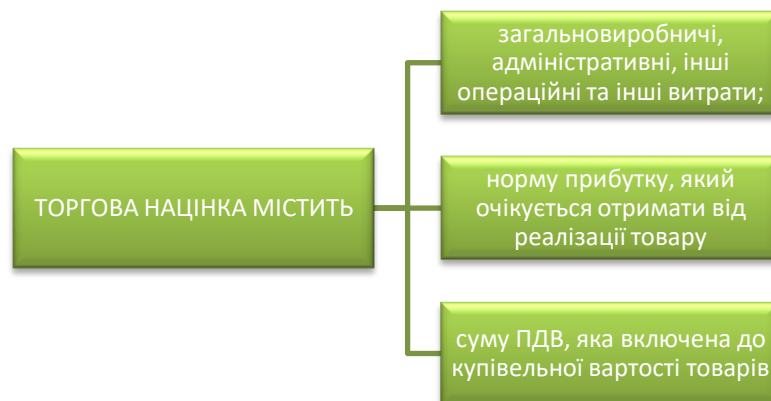


Рис. 2.5. Складові торгової націнки

Джерело: створено автором за даними [10].

В загальному, торгова націнка розраховується трьома методами. За першим методом торгова націнка розраховується на підставі даних, отриманих за попередній період. Цей метод є раціональним для тим підприємств, які займаються реалізацією одного виду продукції. Даний метод можна застосовувати і для підприємств, в яких номенклатура товарів є набагато ширшою. Проте, це можливо тільки за умови досконалого налагодження аналітичного обліку на підприємстві.

Другий метод дає змогу встановлювати торгову надбавку на основі таких показників, як бренд, мода, місцезнаходження аптеки та інші. Проте, наведені критерії надбавки не відіграють важливої ролі для аптечного закладу, оскільки найважливішим є збільшення попиту на лікарські засоби. Тому, використання даного методу у фармацевтичній сфері не є доцільним.

Третій метод базується на визначенні рівня поточних цін. Дані цього методу ґрунтуються на проведенні маркетингового дослідження. Цей метод дає змогу підприємству досліджувати і вивчати ціни на аналогічну продукцію у конкурентному середовищі та робити певні висновки щодо необхідного рівня нарахування торгової надбавки, та в загальному, визначити доречності торгівлі таким товаром. Даний метод є досить витратним, оскільки на його проведення потрібні тривалі маркетингові дослідження, що в свою чергу не викликає захоплення у сфері аптечного бізнесу (табл. 2.5).

Важливою умовою при виборі методу нарахування торгової націнки є відповідність такого до чинного законодавства. Оскільки, Постановою Кабінету Міністрів України визначено максимально допустимий розмір торгової націнки на лікарські засоби та вироби медичного призначення, які містяться у Національному переліку основних лікарських засобів та виробів медичного призначення [22, 23].

Також, Наказом «Про затвердження обов'язкового мінімального асортименту (соціально орієнтованих) лікарських засобів і виробів медичного призначення для аптечних закладів» визначено мінімальних обсяг

асортименту лікарських засобів та виробів медичного призначення у аптечному закладі [24].

Таблиця 2.5

Гранично допустимі розміри торгової націнки, які встановлено відповідно до Постанови «Про заходи щодо стабілізації цін на лікарські засоби та вироби медичного призначення»

Закупівельна ціна, грн.	Торговельна (роздрібна) надбавка до закупівельної ціни, %
До 100 (включно)	25
Більше ніж 100 до 500 (включно)	20
Більше ніж 500 до 1000 (включно)	15
Більше ніж 1000	10

Джерело: Постанова «Про заходи щодо стабілізації цін на лікарські засоби та вироби медичного призначення» від 17 жовтня 2008р. №955

Лікарські засоби і вироби медичного призначення (окрім наркотичних, психотропних лікарських засобів, прекурсорів), купівля яких частково або повністю здійснюється за рахунок державних чи місцевих бюджетів, оптово-відпускні ціни яких внесено до Реєстру оптово-відпускних цін на лікарські засоби – торгова (роздрібна) націнка встановлюється не вище 10% від закупівельної ціни з урахуванням податку на додану вартість[25].

Державному регулюванню не підлягають лікарські засоби та вироби медичного призначення, оптово-відпускна ціна яких не перевищує 12 гривень за упаковку. Проте, дане твердження не поширюється на лікарські засоби і вироби медичного призначення, придбання яких здійснюється за рахунок державних чи місцевих бюджетних коштів.

Умовно товари фармацевтичного асортименту відповідно до створення роздрібних цін поділяють на дві групи:

– лікарські засоби та вироби медичного призначення до яких застосовується державне регулювання встановлення торгової надбавки;

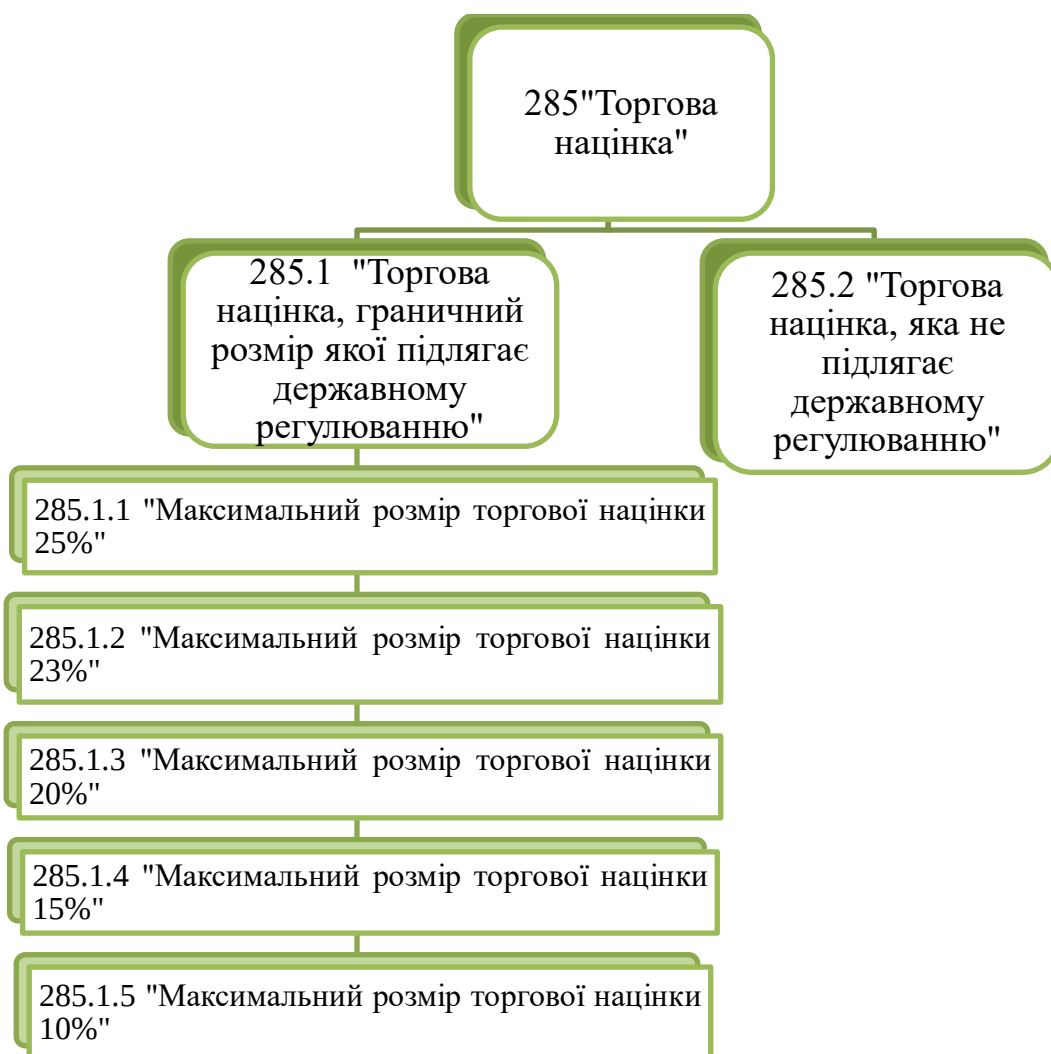
– на лікарські засоби та вироби медичного призначення, які не підлягають до застосування державного регулювання, роздрібна націнка встановлюється аптечним закладом самостійно в залежності від обсягів попиту.

З усього вище сказаного, можна зробити підсумок що ціни на лікарські засоби поділяються на вільні, фіксовані та регульовані. На створення «вільної» ціни впливає тільки кон'юнктура фармацевтичного ринку, тобто попит, пропозиція та встановлення рівня цін основних конкурентів. Регульовані ціни повинні формуватись відповідно до положень органів управління. Фіксована ціна встановлюється Кабінетом Міністрів України та іншими відповідними органами, і може бути змінена тільки за умови рішення органів управління, які її встановлюють.

Нарахування торгової націнки відбувається при оприбуткуванні товарів на склад. Для контролю за правильністю нарахування торгової націнки аптечні заклади ведуть щомісячний товарний звіт. Даний звіт дає змогу бухгалтеру вести своєчасний облік товарів, які надходять в аптеку.

Важливим первинним документом для відображення розміру торгової націнки є реєстр роздрібних цін. На підставі реєстру роздрібних цін здійснюється нарахування торгової націнки на товари фармацевтичного призначення. Даний реєстр не має затвердженої форми, тому, аптечні заклади складають його в довільній, оптимальній для себе формі [26, с. 303, 27].

Підсумовуючи вище сказане, можна зробити висновок, що аптечним закладам для вдосконалення обліку торгової націнки запропоновано, базуючись на законодавчо встановлених граничних розмірах торгової націнки, та, застосовуючи Інструкцію до Плану рахунків бухгалтерського обліку, для контрактивного субрахунку 285 «Торгова націнка» використовувати два аналітичні рахунки – 285.1, 285.2 – з подальшим їх розподілом (рис. 2.6).



*Рис. 2.6. Розподіл аналітичних рахунків 285.1 та 285.2 відповідно до законодавчо встановлених граничних норм нарахування торгової націнки
Джерело: створено автором за даними [22]*

Звідси, нарахування торгової націнки на лікарські засоби та інші товари фармацевтичного асортименту, граничні норми якої встановлено державою, відбувається по кредиту аналітичного рахунку 285.1, а, за кредитом аналітичного рахунку 285.2 відбувається нарахування торгової націнки на фармацевтичні товари, розмір якої встановлюється самостійно.

У випадку, коли підприємства, які належать до фармацевтичної сфери, відповідно до Наказу Міністерства фінансів України мають право не застосовувати Інструкцію до Плану рахунків бухгалтерського обліку, тому слід дотримуватись рекомендації, щодо якої відбувається перетворення

контрактивного субрахунку 285 «Торгова націнка» на два субрахунки [28, с. 326, 29, с.12]:

– субрахунок 285 «Торгова націнка, гранична норма якої підлягає державному регулюванню» з використанням аналітичних рахунків, які показують максимальний розмір нарахування торгової націнки (25%, 23%, 20%, 15%, 10%)

– субрахунок 286 «Торгова націнка, граничні норми якої встановлюються самостійно».

Нарахування торгової націнки на лікарські засоби та вироби медичного призначення, які не підлягають державному регулюванню здійснюється на рахунку 286. В такому випадку рахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» перемінює свій код на 287, при цьому всі характеристики попереднього зберігаються (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Відображення аналітичного обліку нарахування торгової націнки в аптечному закладі

Назва товару	Закупівельна ціна, грн	Д-т	К-т	
			за умови використання Інструкції по застосуванню Плану рахунків	без використання Інструкції по застосуванню Плану рахунків
Товари, які належать до Національного переліку основних лікарських засобів та обов'язкового мінімального асортименту лікарських засобів				
Лідокаїн	20	282	285.1.1	285.1
Азитроміцин	54,7	282	285.1.2	285.2
Амоксицилін	88,4	282	285.1.3	285.3
Ацикловір	92,9	282	285.1.4	285.4
Імуноглобін	1175,45	285	285.1.5	285.5
Товари, які входять до обов'язкового мінімального асортименту ЛЗ та ВМП для аптек				
Вата	12,5	282	285.1.1	285.1
Марля медична	25	282	285.1.2	285.2
Шприци	68,82	282	285.1.3	285.3
Фармацевтичні товари, ціни яких не підлягають державному регулюванню				
Шампунь	92	282	285.2	286

Джерело: створено автором

У випадку відображення торгової націнки на лікарські засоби та інші товари фармацевтичного призначення, граничні норми якої встановлюються на законодавчому рівні, нарахування здійснюється по кредиту контрактивного субрахунку 285, опираючись на закупівельну ціну та гранично допустимий розмір встановлення торгової націнки [30, с. 220].

Отже, дані пропозиції щодо удосконалення аналітичного обліку нарахування торгової націнки на лікарські засоби та вироби медичного призначення у сфері аптечного бізнесу розроблені із урахуванням всіх вимог збоку державного законодавства, а саме гранично допустимого розміру торгової націнки.

РОЗДІЛ III.

АУДИТ РУХУ ТОВАРІВ В АПТЕЧНИХ ЗАКЛАДАХ

3.1. Організація аудиторської перевірки товарів у аптечних закладах

Нормативно-правове регулювання роздрібної торгівлі лікарськими засобами та виробами медичного призначення у аптечних закладах має власну специфіку, яка суттєво впливає на організацію бухгалтерського обліку. Тому, аптечні заклади при проведенні аудиту також повинні дотримуватися особливих аудиторських процедур.

Для ефективного проведення аудиту аптечні заклади повинні враховувати ряд особливостей, які пов'язані з організацією роздрібної торгівлі товарів фармацевтичного призначення, а саме:

- реалізації підлягають лікарські засоби та вироби медичного призначення, які пройшли державну реєстрацію;
- торговельні приміщення аптечних закладів повинні відповідати певним вимогам;
- законодавче регулювання та контроль відомчими органами;
- ліцензування та патентування роздрібної торгівлі ЛЗ та ВМП [31, с.54].

При проведенні аудиту важливим моментом є врахування того, що аптечні заклади за характером своєї діяльності мають спільні риси із підприємствами у сфері роздрібної торгівлі.

Проводячи перевірку, аудитор повинен підтвердити, що всі лікарські засоби, які реалізуються в аптеці зареєстровані, відповідно до вимог Порядку державної реєстрації (перереєстрації) лікарських засобів і розмірів збору за їх державну реєстрацію (перереєстрацію), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26 травня 2005 р. № 376, а також фактичну наявність сертифікатів якості. Відповідальність за своєчасну

реєстрацію лікарських засобів покладається на підприємство-виробника лікарських засобів [32].

Реєстрація лікарських засобів та виробів медичного призначення відбувається з дотриманням певних вимог:

- умови зберігання;
- терміни зберігання і вживання;
- способи застосування;
- дозування;
- показання та протипоказання щодо застосування лікарського засобу;
- форма упаковки;
- маркування та інші показники.

До кожного лікарського препарату, який підлягає реалізації, повинна додаватись інструкція, де вказано особливості застосування даного лікарського засобу [33, с.120].

Важливим етапом при проведенні аудиту є підтвердження наявності Реєстраційного посвідчення. Це документ, який підтверджує факт реєстрації та дозволяє застосовувати лікарський засіб в Україні протягом 5 років від дня реєстрації.

Аудитор робить перевірку, щодо дотримання організаційних вимог аптечними пунктами та аптечними кіосками, а саме:

- вимоги щодо приміщень та устаткування;
- санітарно-гігієнічні вимоги щодо прибирання приміщень;
- особиста гігієна персоналу аптечного закладу;
- вимоги до приміщень та устаткування при виготовленні лікарських засобів та інші [34, с. 13].

Відповідно до Наказу Міністерства охорони здоров'я України «Про затвердження Інструкції із санітарно-протиепідемічного режиму аптечних закладів» від 15 травня 2006 р. № 275, виробничі приміщення аптечних

закладів повинні розміщуватись таким чином, щоб забезпечити послідовність технологічного процесу, який включає приймання, контроль якості, зберігання, комплектацію та відвантаження лікарських засобів [35].

Аудитор повинен перевірити дотримання всіх кваліфікаційних вимог, які ставляться перед персоналом аптечного закладу. Також, обов'язковій перевірці підлягає наявність диплому державного зразка про фармацевтичну освіту у працівників аптечних закладів.

Аудитор пересвідчується у наявності ліцензій, які дають право на здійснення підприємницької діяльності із виготовлення лікарських засобів та їх оптової чи роздрібної реалізації.

Проводячи перевірку аптечного закладу, аудитор повинен враховувати те, що розрахунки із покупцями, здебільшого, здійснюються за готівку. Такі операції повинні проводитись через належним чином зареєстровані реєстрації розрахункових операцій.

Фінансово-господарська діяльність аптечних закладів має ряд особливостей, які повинні враховуватись при аудиторській перевірці. В аптечних закладах реалізація лікарських засобів за повну вартість відображається так само, як облік реалізації товарів у роздрібній торгівлі. Тобто, використовуються субрахунки 282 «Товари в торгівлі», 285 «Торгова націнка», 702 «Дохід від реалізації товарів» та 902 «Собівартість реалізованих товарів»[36, с. 254].

Особливу увагу при здійсненні аудиту займає перевірка організації обліку наркотичних і психотропних лікарських засобів. Облік даних препаратів здійснюється в окремому Журналі, де на кожен вид таких засобів присвоюється власна сторінка.

У процесі аудиторської перевірки повинна встановлюватись правильність і своєчасність відображення в обліку операцій із реалізації лікарських засобів та виробів медичного призначення за рецептурним та безрецептурним відпуском. За рецептами відпускаються лікарські засоби безкоштовно або на пільгових умовах. Аудитору слід не забувати, що

рецепти на лікарські засоби та вироби медичного призначення виписуються виключно лікарем лікувально-профілактичного закладу із дотриманням всіх вимог.

Рецепти, які підлягають предметно-кількісному обліку і ті, за якими відпуск лікарських засобів здійснюється безоплатно або на пільгових умовах повинні залишатися і зберігатися в аптечному закладі. Рецепти на всі інші види лікарських засобів повертаються замовнику для подальшого використання.

Головним документом, який регламентує пільговий відпуск лікарських засобів за рецептами є постанова Кабінету Міністрів України «Про впорядкування безоплатного і пільгового відпуску лікарських засобів за рецептами лікарів у випадку амбулаторного лікування окремих груп населення і за визначеними категоріями захворювання» від 17 серпня 1998 р. № 1303 [37; 38].

Без рецептів, але на пільгових умовах відпускаються лікарські засоби певним категоріям населення, а саме пенсіонерам, ветеранам війни, чорнобильцям, за умови пред'явлення відповідного посвідчення. Реалізація лікарських засобів, які відпускаються без рецептів та надання пільг, відбувається в загальному порядку, тобто застосовується облік, аналогічний роздрібній торгівлі.

Особливим і доволі містким етапом аудиту аптечних закладів є точне і своєчасне відображення розрахунків із бюджетом з податку на додану вартість. Відповідно до п.п.197.1.27 Податкового Кодексу України від оподаткування ПДВ звільняються операції з постачання:

- лікарських засобів, які дозволені для виробництва та застосування в Україні та внесені до Державного реєстру лікарських засобів;
- виробів медичного призначення, перелік яких затверджено Кабінетом Міністрів України [39].

Пільговий режим оподаткування з податку на додану вартість застосовується тільки щодо тих виготовлених аптеками лікарських засобів, які відповідають певним вимогам, а саме:

- внесені до Державного реєстру лікарських виробів;
- дозволені для виробництва та застосування в Україні.

Аудитору слід пам'ятати, що для застосування пільгового режиму оподаткування з податку на додану вартість вимагається, щоб виробництво та застосування лікарських засобів було дозволено на території України і внесено до Державного реєстру. У випадку невиконання цих умов, постачання лікарських засобів оподатковується на загальних підставах, тобто за ставкою 20%.

Проводячи перевірку, аудитор пересвідчується у правильності оформлення податкових накладних за операціями, які підлягають оподаткуванню, або які звільняються від нього. При цьому, аудитору слід звернути увагу на те, що при одночасній реалізації одному покупцю як оподатковуваних товарів, так і звільнених від оподаткування, аптечний заклад за підсумками дня повинен скласти окремі підсумкові податкові накладні. У декларації з ПДВ постачання оподатковуваних медикаментів аптечні заклади показують у загальному «оподатковуваному» рядку 1, а постачання пільгових лікарських препаратів відображається у «пільговому» рядку 5.

Як відомо, аптечні заклади окрім торгівлі лікарськими засобами можуть здійснювати реалізацію супутніх товарів. При проведенні аудиторської перевірки слід звернути увагу на те, що такі операції оподатковуються податком на додану вартість за загальною ставкою 20 % (рис. 3.1).

Аудитор повинен встановити перелік супутніх товарів, які реалізуються в аптеці і порівняти його відповідність переліку, який затверджено наказом МОЗ України «Про затвердження Переліку товарів, які

мають право придбавати або продавати аптечні заклади та їх структурні підрозділи» від 6 липня 2012 року № 498 [40].

При аудиторській перевірці слід враховувати особливості формування податкового кредиту, тобто так званого «вхідного» ПДВ. Тобто:

– якщо лікарські засоби чи інші товари фармацевтичного асортименту придбавалися з ПДВ і в подальшому, при реалізації будуть оподатковуватись даним податком, то сума «вхідного» ПДВ включатиметься до податкового кредиту;

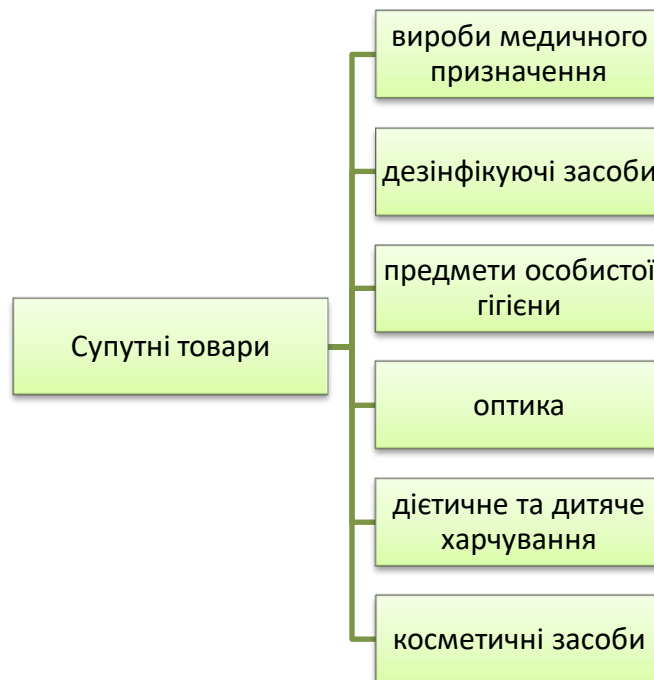


Рис. 3.1. Види супутніх товарів в аптечних закладах

Джерело: розроблено автором

– якщо товари фармацевтичного асортименту придбавалися з ПДВ, але в подальшому будуть використовуватися виключно у звільнених від ПДВ операціях, то сума «вхідного» ПДВ за такими операціями не включається до податкового кредиту;

– за умови придбання товарів з ПДВ, які будуть використовуватись як і в частково оподатковуваних, так і частково не оподатковуваних операціях, «вхідний» ПДВ розподіляється.

У бухгалтерському обліку придбані лікарські засоби чи інші товари фармацевтичного асортименту відображаються за первісною вартістю.

Проводячи перевірку, аудиту слід звернути увагу на правильність відображення в обліку оприбуткування і реалізації товарів, Додаток Б.

3.2. Методика аудиту руху товарів в аптечних закладах

Аудит товарних запасів в аптечних закладах має велике значення, адже на основі його даних, отриманих у висновку, формуються управлінські рішення щодо торгівельної діяльності, обсягів продажу, створення дисконтних карток, акцій, розпродажів шляхом уцінки товарів чи системи знижок.

Рух товарних запасів відображається у фінансовій звітності. Тому, саме аудит фінансової звітності займає найважливіше місце у процесі аудиторської перевірки [41].

Аудит фінансової звітності в аптечних закладах поділяється на певні етапи. Першим етапом є формальна перевірка, за допомогою якої візуально перевіряється чи правильно оформлені звітні дані, а саме:

- наявність всіх потрібних реквізитів;
- заповнення адресної частини, тобто назва підприємства, вид діяльності відповідно до установчих документів;
- відсутність стирань чи виправлень;
- наявність підписів керівника і головного бухгалтера.

Під час перевірки, аудитору потрібно переконатись у наявності всіх необхідних документів на право ведення підприємницької діяльності у сфері аптечного бізнесу, а саме ліцензій, патентів, свідоцтва про реєстрацію та інших.

Другим етапом проведення аудиту фінансової звітності є аналітична перевірка. Перш за все, дана перевірка допомагає виявити суттєві відхилення чи перекручення у звітності, провести глибинні та наскрізні тести, визначити суттєвість відхилень, які були виявлені. ,

Для вирішення цих завдань порівнюються дані різних форм фінансової звітності, Головної книги, реєстри синтетичного та аналітичного обліку. У випадку коли цих показників недостатньо – беруться показники первинної документації.

При проведенні аналізу фінансової звітності використовуються три види аналізу:

- горизонтальний (полягає у вивченні динаміки показників);
- вертикальний (характеризує структуру засобів підприємства);
- аналіз з використанням коефіцієнтів.

Доволі часто в аптечних закладах проводиться експрес-аналіз фінансового стану. Він проводиться на основі порівняльного аналітичного балансу, де всі показники наводяться у абсолютних та відносних величинах на початок та кінець звітного періоду. Даний аналіз дає змогу оцінити структуру капіталу та структуру майна, а також структурні зміни балансу і їх динаміку [15].

Показники порівняльного аналізу поділяються на умовні групи:

- структури балансу;
- динаміки балансу;
- структурної динаміки балансу.

Для проведення розгорнутого аналізу, аудитором на підставі даних фінансового стану розраховуються фінансові коефіцієнти (рис. 3.2).

Аналітичні операції дають змогу порівняти фінансову інформацію аптечного закладу за певними показниками:

- аналітичною інформацією за попередні періоди, що підлягають порівнянню;

- плановими розрахунками підприємства (бюджет, прогноз);
- сподіваннями аудитора;
- із середніми показниками по галузі.

Третім етапом виступає перевірка правильності складання фінансової звітності. Дана перевірка дає змогу зіставляти показники різних форм річної звітності за допомогою спеціально розроблених Методичних рекомендацій, тобто балансу, звіту про фінансові результати, про рух грошових коштів та звіту про власний капітал.

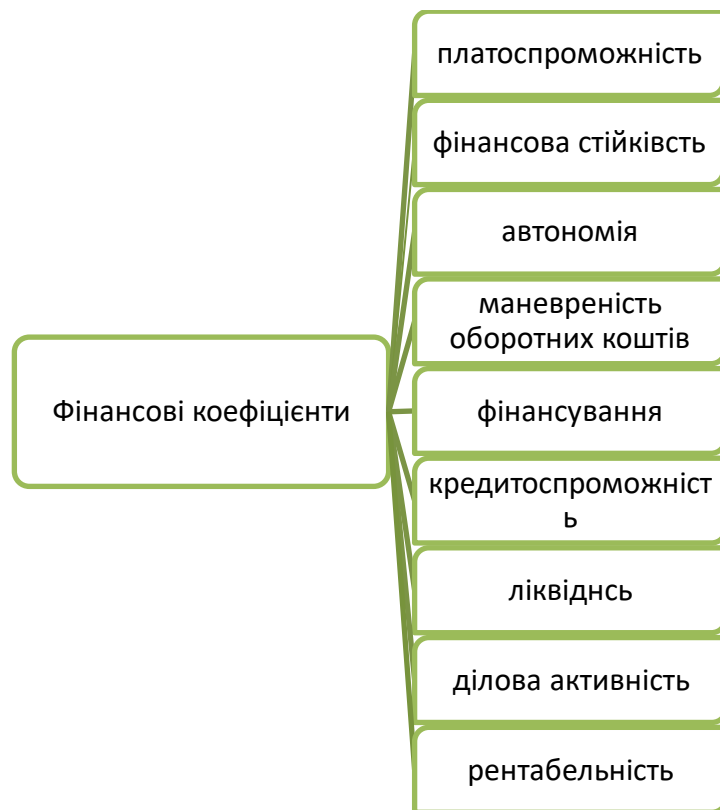


Рис. 3.2. Види фінансових коефіцієнтів

Джерело: розроблено автором

При здійсненні перевірки правильності складання балансу, аудитор повинен переконатись у дійсності таких питань:

- показники статей балансу на початок періоду повинні відповідати показникам на кінець періоду;
- у кінці звітного періоду дані статей балансу повинні бути аргументовані результатами інвентаризації;

- суми за розрахунками з фінансовими, податковими та банківськими установами при порівнянні повинні співпадати;
- дані кінцевого балансу мають збігатися із оборотами та залишками по рахунках Головної книги;
- показники балансу на початок і кінець року повинні бути зіставними, а у разі виявлення розбіжностей повинні бути поясненні [42].

Після перевірки показників різних форм звітності, аудитором складаються і оформляються відповідні робочі документи, які, здебільшого, представлені у вигляді таблиць.

Невід’ємною частиною при проведенні аудиту фінансової звітності аптечного закладу є оцінка правильності відображення у балансі необоротних активів. Таким чином, аудитором здійснюється перевірка, яка передбачає встановлення фактичної наявності активів, відсутності змін у методології обліку протягом року та відповідності придбання, зносу і вибуття [43].

Для перевірки наявності та правильності оформлення цінних паперів аудитором здійснюється оцінка правильності відображення у балансі фінансових інвестицій. Фінансові інвестиції включають в себе інвестиції підприємства у державні цінні папери, цінні папери та установчі документи інших підприємств. У балансі фінансові інвестиції відображаються у статтях «Довгострокові фінансові інвестиції» та «Поточні фінансові інвестиції».

Щоб ефективно провести дану перевірку, аудитору слід керувати П(с)БО 8 «Нематеріальні активи». Бухгалтерський облік нематеріальних активів багатогранний і ведеться по кожному об’єкту за групами:

- права користування природними ресурсами;
- права користування майном;
- права на торгівельні марки, комерційні позначення;
- права на об’єкти промислової власності (право на винахід);
- авторські права та суміжні з ним права;

- незавершені капітальні інвестиції нематеріальні активи;
- інші нематеріальні активи [44].

Нематеріальні активи можуть надходити на підприємство трьома способами: від засновників, постачальників та інших організацій.

Вибуття нематеріальних активів відбувається в результаті реалізації, внесення до статутного фонду інших організацій, списання у зв'язку із зносом та інші.

У бухгалтерському обліку узагальнення інформації про рух і наявність нематеріальних активів ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи». Проводячи перевірку, аудитор слід звернути на правильність відображення операцій в бухгалтерському обліку (табл. 3.2.).

Таблиця 3.2

**Відображення нематеріальних активів на рахунках
бухгалтерського обліку**

№ п/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Сплачено за програмне забезпечення	371	311
2.	Отримано програмне забезпечення	154	631
3.	Здійснено взаємозалік заборгованостей	631	371
4.	Зараховано на баланс підприємства програмне забезпечення	125	154

Джерело: створене автором за даними [15]

Також, важливою частиною при здійсненні аудиту є перевірка правильності відображення у балансі запасів. За умови проведення даної перевірки, аудитор може оцінити відповідність фактичної наявності запасів, МШП та готової продукції до облікових даних. При цьому, важливим моментом є опрацювання даних річної фінансової звітності, адже виділяють групи запасів, серед яких необхідно проводити суцільну перевірку: найцінніші або дефіцитні [45, с.43].

Аудитор зауважує на дотримання всіх умов порядку зберігання товарно-матеріальних цінностей, наявність та своєчасність оформлення договорів з матеріально-відповідальними особами.

Наступним кроком є перевірка правильності відображення у балансі залишків грошових коштів та дебіторської заборгованості, яка включає в себе:

- зіставлення залишків на рахунках Головної книги із показниками балансу;
- підтвердження залишків на поточних рахунках у банку;
- порівняння з даними інвентаризації;
- перевірку щодо правильності ведення касових операцій за період 3-4 місяці із приєднанням усіх облікових реєстрів та первинних документів;

Інформацію про рух та наявність грошових коштів аптечні заклади узагальнюють на рахунку 30 «Готівка». За кожною операційною касою чи касиром ведеться аналітичний облік [46, с. 33].

Для обліку наявності та руху грошових коштів на рахунках в банку використовується рахунок 31 «Рахунки в банках». Аналітичний облік ведеться за видами рахунків, які відкриваються в банківській установі.

Рахунок 33 «Інші кошти» в аптечному закладі використовується для узагальнення інформації про наявність та рух грошових документів.

Проводячи перевірку дебіторської заборгованості аудиторі слід керуватися П(с)БО 10 «Дебіторська заборгованість». Загалом поділяють два головних види дебіторської заборгованості: товарна і нетоварна [47].

Товарна дебіторська заборгованість виникає завдяки звичайної операційної діяльності підприємства. У даних операціях контрагентами виступають покупці та замовники.

Нетоварна, або не операційна дебіторська заборгованість виникає внаслідок здійснення іншої діяльності підприємства, тобто не має операцій пов'язаних з продажем товарів, виконанням робіт чи послуг. До таких

операцій відносяться розрахунки за виданими авансами, розрахунки з підзвітними особами, розрахунки за претензіями та інші.

Поточна дебіторська заборгованість класифікується за трьома напрямками:

- нормальна – це заборгованість, щодо якої існує переконання у погашенні боржником;
- сумнівна – дебіторська заборгованість, повернення якої є ненадійним;
- безнадійна – заборгованість, щодо якої існує впевненість непогашення її боржником, або така, термін позивної давності (3 роки) якої минув.

Тому, при перевірці поточної дебіторської заборгованості, аудитору слід звернути увагу до якого виду вона відноситься.

Після цього аудитором проводиться перевірка правильності відображення власного капіталу. Як у балансі, так і в засновницьких документах розмір статутного капіталу повинен бути однаковим [48, с. 19].

Перевірка «Звіту про фінансові результати» включає в себе складання аналітичних таблиць. Аудитор повинен зважати на те, що інформація у звітності може бути спотворена. Часто такі викривлення носять навмисний характер, адже вони занижують показники звітності з метою ухилення від сплати або завищують показники звітності з метою введення в оману інвесторів.

3.3. Особливості внутрішнього аудиту товарів у аптечних закладах

Аудиторська діяльність в Україні вирізняється досить широким діапазоном, адже аптечні заклади мають змогу не тільки замовляти аудиторську перевірку, а й користуватися аудиторськими послугами (рис. 3.3).

Внутрішній аудит аптечного закладу проводиться з метою отримання повної та достовірної інформації про стан аптеки для прийняття своєчасних обґрунтованих рішень. Невід’ємним завданням внутрішнього аудиту є накопичення інформації щодо збереження та оптимального використання ресурсів аптечного закладу [49; 51, с. 220].

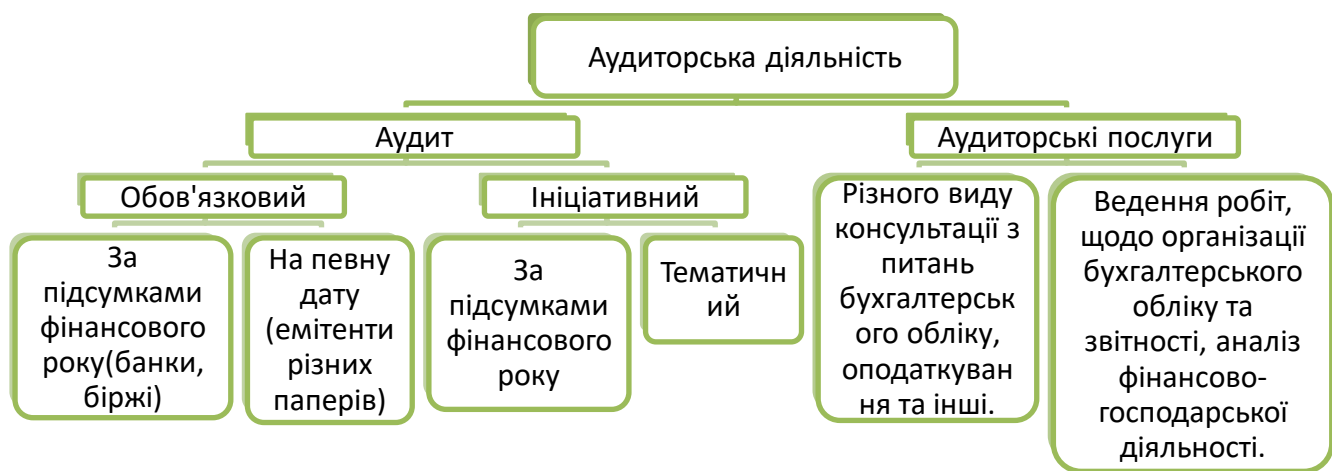


Рис. 3.3. Аудиторська діяльність в Україні

Джерело: створено автором за даними [17, с. 360]

Аудиторська перевірка фінансової звітності має ряд суттєвих переваг, серед яких:

- пошук оптимального взаємовідношення між зацікавленістю власників та керівників;
- можливість легко адаптуватися до процесу реорганізації аптечного закладу;
- перспектива підвищення ділової активності аптечного закладу.

Проте, аудиторська перевірка має ряд недоліків. Значним недоліком є вартість проведення аудиту, особливо для малих аптечних закладів. Тому, малі аптечні заклади покладають велику роль на головного бухгалтера, адже

він повинен не тільки правильно вести бухгалтерський облік, а й надавати консультації у податковій та юридичній сферах [17, с.361].

Другим недоліком проведення аудиту є порушення процесу реалізації, адже працівники аптечного закладу під час аудиторської перевірки відволікаються від своїх основних обов'язків і витрачають час на пошук та надання певної інформації аудитору.

Здебільшого, аптечні заклади відносяться до суб'єктів малого підприємництва, тому при проведенні аудиту слід враховувати певні особливості. Перша особливість безпосередньо пов'язана із визначенням критеріїв суб'єктів малого бізнесу, які аудитор повинен визначити під час проведення перевірки [51; 52].

Рівень управлінського нагляду, пов'язаного із щоденними операціями в аптечному закладі є доволі низьким. Управлінський нагляд є важливим елементом при здійсненні внутрішнього аудиту, але його дані досить важко отримати. Адже, малі аптечні заклади характеризуються відсутністю внутрішнього контролю. Переважно він здійснюється невеликою кількістю працівників, а основні управлінські питання вирішуються власником або керівником одноосібно.

Внутрішній аудит в аптечних закладах проводиться штатними працівниками на вимогу керівництва. Основна його мета – це оцінка ефективності функціонування системи обліку та внутрішнього контролю. Результати, отримані під час проведення внутрішнього аудит дають змогу підвищити ефективність використання всіх видів ресурсів [53, с. 10; 54, с. 15].

Аптечні заклади, які проводять внутрішній аудит, мають ряд переваг, а саме:

- можливість оцінити ефективність діяльності аптеки;
- оцінювати власні конкурентні переваги;
- забезпечити споживачів якісними, ефективними та безпечними лікарськими засобами;

- дотримуватись нормативно-правових регулювань.

Доволі часто, аптечні заклади не проводять внутрішній аудит. Це призводить до ряду невдач, а саме:

- зниження ефективності діяльності аптечного закладу;
- низькі конкурентоспроможні позиції;
- ризик продажу споживачам неякісних лікарських засобів та виробів медичного призначення;

- штрафні санкції за недотримання законодавства.

Проведення внутрішнього аудиту в аптечному закладі дає змогу вирішити певні завдання. Одним із основних завдань є опрацювання, перевірка та підтвердження інформації щодо показників звітності. Наступним завданням є прогнозування ризиків, які можуть виникнути в майбутньому, та створення заходів щодо їх усунення [55, с. 325].

При проведенні внутрішнього аудиту, його об'єктами повинні бути питання, які мають безпосереднє відношення до персоналу, приміщень, обладнання, документації та інші.

Проведення аудиту повинно здійснювати за певним графіком і алгоритмом (рис. 3.4).

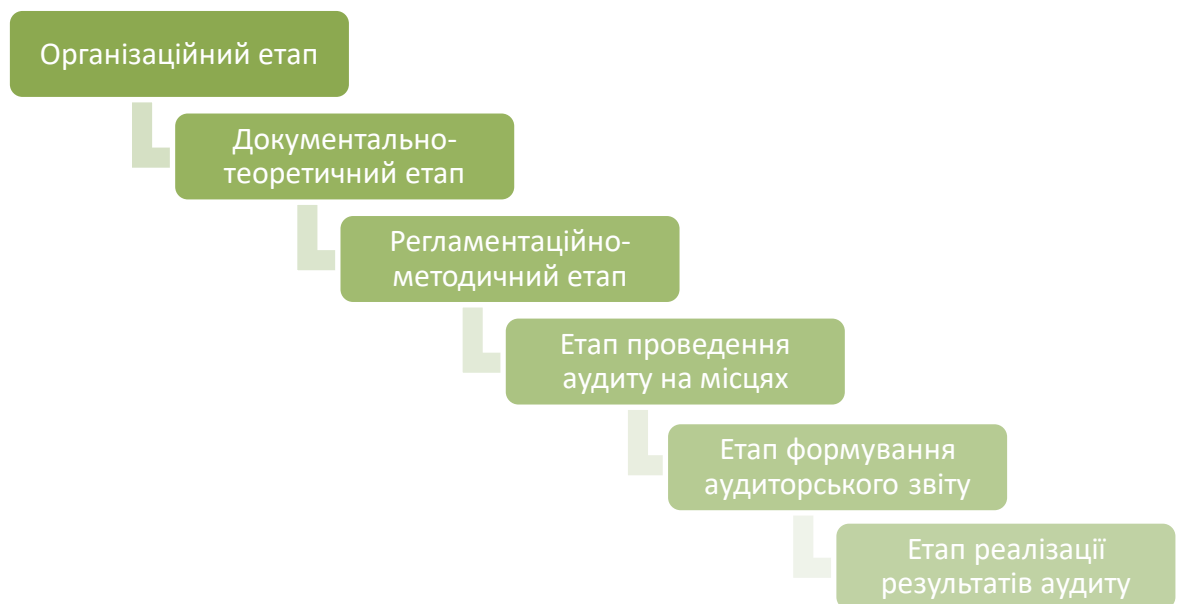


Рис. 3.4. Етапи проведення внутрішнього аудиту

Джерело: створено автором за даними [26]

Організаційний етап проведення внутрішнього аудиту передбачає створення групи та призначення керівника. В даному етапі визначається мета та критерії аудиту, встановлюється об'єкт, за яким буде здійснюватись аудит, та нормалізується зв'язок із ним.

Документально-теоретичний етап дає змогу оцінити загальний стан об'єкта та отримати окрему інформацію щодо нього. Також, на цьому етапі здійснюється дослідження документів, нормативне порівняння, проводяться зустрічні і взаємні перевірки. Тобто, основною метою документально-теоретичного етапу є визначення фактичної мети об'єкту аудиту, його структури, та визначити зміни, які відбулися з моменту минулої аудиторської перевірки.

Регламентаційно-методичний етап внутрішнього аудиту визначає основні робочі завдання для групи аудиту. На даному етапі керівник групи проводить розподіл відповідальності за проведення аудиту контрактних елементів між учасниками. Найвідповідальнішим кроком у регламентаційно-методичному етапі є підготовка необхідних робочих документів, які складаються членами групи з аудиту. Робочі документи містять перелік контрольних питань; бланки, які використовуються для реєстрації інформації; підтверджувальні докази; протоколи нарад та ін.

Етап проведення аудиту на місцях включає певні кроки:

- проведення попередньої наради;
- обмін інформацією під час аудиторської перевірки;
- накопичення, опрацювання та перевірка інформації;
- підготовка показників аудиту;
- формування висновку;
- проведення заключної наради.

В аптечному закладі на початку аудиту на місцях керівник групи проводить попередню нараду, де здійснюється ознайомлення персоналу, який задіяний в аудиторській перевірці, з планом і методом аудиторської перевірки.

Завершальним етапом проведення аудиту на місцях є створення заключної наради. На даній нараді повинні бути присутні всі представники об'єкта аудиту. В аптечному закладі заключна нарада створюється для того, щоб повідомити про дані та висновки аудиту.

На даному етапі всі розбіжності щодо показників і висновків аудиту між групою аудиторів обговорюються, і, погоджуються. У разі виникнення ситуацій, погодження яких неможливе, у протокол вносяться думки обох сторін [56, с. 3-5].

Етап формування аудиторського звіту передбачає підготовку та схвалення аудиторського звіту. При проведенні внутрішнього аудиту в аптечному закладі, аудиторський звіт схвалюється керівником групи.

Аудиторський звіт має накопичувати ретельну, точну, лаконічну і чітку інформацію про проведену аудиторську перевірку.

Аптечні заклади проводять внутрішній аудит на основі розпорядження (наказу), який повинен містити такі обов'язкові реквізити:

- найменування аптечного закладу;
- назву виду розпорядчого документу;
- дату і номер;
- посада, ППП керівника аудиторської групи, працівників відділу внутрішнього аудиту, які беруть безпосередню участь в аудиторській перевірці;
- підставу для проведення внутрішнього аудиту;
- напрям та тему внутрішнього аудиту;
- найменування та місцезнаходження аптечного закладу, в якому планується проводити внутрішній аудит;
- початок і закінчення здійснення внутрішнього аудиту;
- посада, ППП керівника аптечного закладу та його підпис [57].

В аптечному закладі під час проведення внутрішньої аудиторської перевірки збирається та занотовується надійна та кваліфікована інформація,

яка використовується працівником внутрішнього аудиту з метою підтвердження висновків за результатами проведеної перевірки, так звані аудиторські докази.

Накопичення аудиторських доказів відбувається із даних первинних документів; облікових регістрів; фінансової, бюджетної, податкової та статистичної звітностей; порівняльних відомостей; лабораторних аналізів; контрольних замірів; експертних перевірок та інших документів [58, с. 32].

Пізніше, проводиться детальне вивчення об'єкта аудиторської перевірки, яке відбувається шляхом отриманої на запит інформації щодо нормативно-правових актів, документів, які регулюють діяльність аптечного закладу; організаційної структури та системи управління; матеріали попередніх аудиторських перевірок тощо.

Опісля детального вивчення об'єкта аудиторської перевірки, складається програма внутрішнього аудиту. Програма внутрішнього аудиту в аптечному закладі характеризує напрями та цілі аудиту; підставу для проведення аудиту; об'єкт аудиту; терміни аудиторської перевірки; обсяг аудиторських прийомів та процедур; етапність і терміни виконання перевірки; склад аудиторської групи та витрати, понесені на перевірку.

Результати внутрішнього аудиту обов'язково повинні оформлюватись документально. Тому, проводячи перевірку, аудитор використовує два типи документів: робочі та офіційні [59].

Робочі документи аудитора – це записи, в яких аудитор фіксує прийоми та процедури внутрішнього аудиту, які були проведені; фіксує накопичену інформацію та відповідні висновки, отримані під час проведення аудиту. Тобто, робоча документація містить інформацію, яка підтверджує висновки, сформульовані в аудиторському звіті [60, с. 9-11].

Офіційним документом є аудиторський звіт. Він складається за результатами внутрішнього аудиту та містить дані про перебіг внутрішнього аудиту, стан системи внутрішнього контролю та, безпосередньо, аудиторський висновок (рис. 3.5).



Рис. 3.5. Складові аудиторського звіту

Джерело: створено автором.

Вступна частина аудиторського звіту містить дані про напрями внутрішнього аудиту; цілі та завдання внутрішнього аудиту; підставу для проведення аудиту; резюме; посади працівників, задіяних у перевірці; опис об'єкта внутрішнього аудиту; дату проведення аудиту та інші [60, с. 13].

Аналітична частина містить результати внутрішнього аудиту в розрізі кожного питання із програми аудиту. В даній частині зазначаються методи, прийоми та процедури, які були використані аудитором під час перевірки.

У підсумковій частині відображається аудиторський висновок – документ, в якому містяться обґрунтовані результати внутрішнього аудиту відповідно до поставлених цілей та мети.

Отже, з всього вище сказаного можна зробити висновок, що підрозділ внутрішнього аудиту є важливою складовою цілісної системи внутрішнього контролю. Внутрішній аудит допомагає керівнику аптечного закладу здійснювати управління, досягати поставлених цілей.

ВИСНОВКИ

У процесі написання роботи було визначено економічний зміст і значення товарів, а саме важливість обліку товарів в аптечних закладах. Адже, основною метою обліку товарів в аптеках є забезпечення безперервного нагляду за наявністю і рухом товарів фармацевтичного асортименту.

Класифікація товарів в аптечних закладах має досить вагоме значення, адже на її основі проводиться поділ багатьох об'єктів на класи та групи, що в свою чергу значно полегшує роботу фармацевта під час реалізації лікарських засобів та виробів медичного призначення.

Невід'ємною частиною при здійсненні діяльності в аптечних закладах є дотримання нормативно-правового регулювання, а саме Закону України «Про лікарські засоби» №22 від 1996 року; Постанови «Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової та роздрібної торгівлі лікарськими засобами, імпорту лікарських засобів (крім активним фармацевтичних інгредієнтів)» № 929 від 30.11.2016 року та інших нормативних актів. Знання і дотримання законодавства дасть змогу не допустити порушень у сфері аптечного бізнесу, уникнути витрат на оплату штрафів, залучення до адміністративної чи кримінальної відповідальності.

Щодо організації обліку руху товарів в аптечних закладах можна підвести підсумки:

- операції з обігу лікарських засобів та товарів медичного призначення в аптеках поділяють на операції з їх надходження і вибуття;
- всі господарські операції, які пов'язані з рухом товарів, реєструються у відповідних первинних, накопичувальних та звітних документах;
- встановлення роздрібної ціни здійснюється відповідно до чинного законодавства.

Для оптимізації ведення обліку аптечні заклади використовують систему автоматизації, що значно полегшує процес формування замовлень та оприбуткування товарів.

Методика обліку товарів значно полегшує процес організації руху товарів в аптечних закладах, адже на її основі витрати акумулюються на відповідних рахунках, ведеться облік рецептури, окремий облік за торговельними і виробничими операціями.

Щодо удосконалення обліку руху товарів – запропоновано відкрити нові аналітичні рахунки, які дають змогу поділити лікарські засоби щодо особливостей нарахування торгової націнки.

Під час проведення аудиторської перевірки аптечні заклади повинні дотримуватись особливих аудиторських процедур. Для ефективного проведення аудиту, аптечні заклади дотримуватись певних особливостей, а саме виокремлення групи лікарських засобів, які пройшли державну реєстрацію; здійснення діяльності на основі законодавчого регулювання.

Також, проводячи аудиторську перевірку, слід звернути увагу на те, що операції з реалізації супутніх товарів оподатковуються податком на додану вартість за загальною ставкою – 20%, тому аудитору слід встановити перелік супутніх товарів, які реалізуються в аптеці і порівняти його відповідність переліку, який затверджено наказом МОЗ України.

Здійснення внутрішньої аудиторської перевірки дасть змогу провести якісну перевірку руху товарів в аптечних закладах та надати керівництву рекомендації, які зможуть підвищити ефективність діяльності аптечного закладу.

Основними елементами інформаційного забезпечення управління залишається облік і внутрішній аудит, тому, для забезпечення ефективної діяльності аптечних закладів, у першу чергу слід налагодити систему обліку і внутрішнього контролю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України "Про лікарські засоби" від 04.04.1996 №123/96-ВР
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/123/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
2. Кузнецов В., Маханько О. Все об учете и организации аптечных учреждений. – Х.: Фактор, 2006. – 472 с.
3. Основи економіки та системи обліку у фармації / Немченко А.С., Панфілова Г.М., Чернуха В.М. та ін. Навч. пос., Х.: НФаУ, «Золоті сторінки». – 2005. – 556с.
4. Основы организации и экономики фармации в вопросах и ответах: учеб. пособие для иностр. студентов фармац. вузов / А. С. Немченко, В.Н.Назаркина, В. Н. Чернуха и др.; Под. ред.: А. С. Немченко. - Х., 2014. - Ч. I. «Организация фармацевтического обеспечения населения». - 166 с.
5. Наказ Міністерства Охорони Здоров'я України від 16.03.1993 №44 «Про зберігання в аптечних закладах різних груп лікарських засобів та виробів медичного призначення». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0044282-93#Text>.
6. Основы экономики и системы учета в фармации: уч. пособ. ля студ высш. уч. завед. / под. ред. А.С. Немченко. – Винница: НОВА КНИГА, 2008. – 408с.
7. Терещук С.І. Система бухгалтерського обліку в аптеках. Навч. посіб. / Терещук С.І., Новикевич А.М., Чухрай І.Л. – Вінниця: НОВА КНИГА, 2003. – 280 с.
8. Медичне та фармацевтичне товарознавство : підруч. для студентів вищ. навч. закл. / І. І. Баранова, С. М. Коваленко, Д. В. Семенів та ін. – Харків: НФаУ : Золоті сторінки, 2017. – 320 с.
9. Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової та роздрібної торгівлі лікарськими засобами, імпорту лікарських засобів (крім активних

фармацевтичних інгредієнтів). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929-2016-%D0%BF#п773>.

10. Закон України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг" URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80#Text>.

11. Постанова №1336 "Про забезпечення реалізації статті 10" ЗУ "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг" URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1336-2000-%D0%BF#Text>.

12. Організація бухгалтерського обліку: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова; Житомир. інж.-технол. ін-т. - 2-е вид., доп. і переробл. – Житомир : ПП "Рута", 2001. - 576 с.

13. Дроздова О. Г. Особливості організації внутрішнього контролю руху товарів. URL: file:///C:/Users/%D0%92%D0%B5%D1%80%D0%BE%D0%BD%D1%96%D0%BA%D0%B0/Downloads/uazt_2015_1_15.pdf.

14. Тростянська К.М. Облік реалізації товарів на підприємствах роздрібної торгівлі: практичні аспекти та вдосконалення URL: file:///C:/Users/%D0%92%D0%B5%D1%80%D0%BE%D0%BD%D1%96%D0%BA%D0%B0/Downloads/mnjie_2018_1_3.pdf

15. Системи обліку у фармації / [А. С. Немченко, В. М. Чернуха, В. М. Назаркіна та ін.]. – 2011. URL: https://www.researchgate.net/profile/SergeyGubsky/publication/281030483_SISTEMI_OBLIKU_U_FARMACII_Navcalnij_posibnik_dla_studentiv_visih_navcalnih_zakladiv_ELEKTRONNIJ_RESURS/links/55d1b66608ae2496ee657edb/SISTEMI-OBLIKU-U-FARMACII-Navcalnij-posibnik-dla-studentiv-visih-navcalnih-zakladiv-ELEKTRONNIJ-RESURS.pdf.

16. Маринченко В.М. особливості процесу організації обліку товарів на підприємствах Країни

URL:file:///C:/Users/%D0%92%D0%B5%D1%80%D0%BE%D0%BD%D1%96%D0%BA%D0%B0/Downloads/mnj_2016_12(2)___25.pdf.

17. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік і аудит в аптечних закладах / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2002. – 384 с.

18. Кузнецов В., Маханько О. Все об учете и организации аптечных учреждений. – Х.: Фактор, 2006. – 472 с.

19. Про затвердження Методичних рекомендацій по визначенню вартості виготовлення і фасування лікарських засобів та виробів медичного призначення. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0395282-96#Text>.

20. Немченко А.С. Реформирование системы учета в аптеках и фармацевтических фирмах с применением национальных стандартов. Юридические аспекты фармации. – 2000. – № 2. – С. 12-15.

21. Закон України "Про ціни і ціноутворення" URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5007-17#Text>.

22. Постанова «Про заходи щодо стабілізації цін на лікарські засоби і виробу медичного призначення», затверджена наказом Кабінету Міністрів України від 17.10.2008 №955, зі змін. та доп. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/955-2008-%D0%BF>.

23. Деякі питання державного регулювання цін на лікарські засоби і виробу медичного призначення, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 25.03.2009 №333. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/333-2009-%D0%BF>.

24. Про внесення змін до наказу Міністерства охорони здоров'я України від 29 грудня 2011 року № 1000 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1639-12#n2>.

25. Реєстр оптово-відпускних цін на лікарські засоби URL:<https://moz.gov.ua/reestr-optovo-vidpusknihi-cin-na-likarski-zasobi>.

26. Особливості бухгалтерського обліку в торгівлі : Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Ф. Ф. Бутинець, Ю. А. Верига, А. М. Герасимович, Г. Г. Кірейцев, Ю. І. Осадчий, Ю. Д. Чацкіс, Н. Г. Виговська, С. В. Івахненко,

Л.П. Кулаковська; Житомир. інж.-технол. ін-т. – Житомир : Рута, 2000. – 607с.

27. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, зі змін. та доп. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

28. Бухгалтерський облік та фінансова звітність на підприємстві : Навч.-метод. посіб. / Л. П. Скотнікова, Т. А. Миланич, О. О. Солодовник; Харк. держ. техн. ун-т буд-ва та архіт. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2003. – 327 с.

29. Задорожний З. В. Проблемні питання законодавчої і нормативної бази бухгалтерського обліку / З. В. Задорожний // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 1999. – № 12. – С. 23-24

30. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність : Навч. посіб. для студ. / Ф.Ф. Бутинець, Н. М. Малюга; Житомир. інж.-технол. ін-т. – 2-ге вид. – Житомир : ПП "Рута", 2000. – 480 с.

31. Бухгалтерський словник / Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, С.В.Івахненко, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська, С. В. Бердаш, Т. А. Бутинець, В. М. Пархоменко, О. М. Петрук; ред.: Ф. Ф. Бутинець; Житомир. інж.-технол. ін-т. - Житомир : ПП "Рута", 2001. – 220 с.

32. Постанова "Про затвердження Порядку державної реєстрації (перереєстрації) лікарських засобів і розмірів збору за їх державну реєстрацію (перереєстрацію)" від 26 травня 2005 р. №376 URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376-2005-%D0%BF#Text>.

33. Громовик Б.П., Терещук С.І., Чухрай І.Л. «Організація та економіка фармації» / за ред. проф. Б.П. Громовика та доц. С.І. Терещук. – Вінниця, НОВА КНИГА, 2009. – 816 с.

34. Крупка М. «Тенденції та проблеми формування ринку кредитних послуг в Україні» / Вісник нац. банку України. – 2007. – № 11. С.18-24.

35. Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 15 травня 2006р. №275 "Про затвердження Інструкції із санітарно-протиепідемічного режиму аптечних закладів". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0642-06#Text>.

36. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навчальний посібник / П.Й. Атамас. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 392 с.

37. Постанова "Про впорядкування безоплатного та пільгового відпуску лікарських засобів за рецептами лікарів у разі амбулаторного лікування окремих груп населення та за певними категоріями захворювань" від 17 серпня 1998 р. №1303 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1303-98-%D0%BF#Text>.

38. Постанова "Про затвердження Порядку провадження діяльності, пов'язаної з обігом наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів, та контролю за їх обігом " від 3 червня 2009 року №589 URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/589-2009-%D0%BF#Text>.

39. Податковий Кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

40. Наказ "Про затвердження Переліку товарів, які мають право придбавати та продавати аптечні заклади та їх структурні підрозділи" від 6 липня 2012 року №498 URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1231-12#Text>.

41. ПДВ-пільга для аптек URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2012/october/issue-84/article-61779.html>.

42. Назарова Г. Б. Організаційно-методичні аспекти аудиту аптечних закладів URL:[file:///C:/Users/%D0%92%D0%B5%D1%80%D0%BE%D0%BD%D1%96%D0%BA%D0%B0/Downloads/Npkntu_e_2010_18\(2\)__28%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/%D0%92%D0%B5%D1%80%D0%BE%D0%BD%D1%96%D0%BA%D0%B0/Downloads/Npkntu_e_2010_18(2)__28%20(1).pdf).

43. Стахов О. І. Аудит руху товарів на підприємствах роздрібно́ї торгівлі. / О.І.Стахов URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2018/4/35.pdf>.
44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи". URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>.
45. Каменська Т.О. Ризики в аудиті та їх оцінка / Каменська Т.О. // Статистика України, 2015, № 2. – С. 43–45
46. Станкевич Г. Особливості системи внутрішнього контролю підприємства та роботи внутрішнього аудитора / Станкевич Г. // Аудитор України. – 2014, № 9(226). – С. 32–37.
47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість". URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>.
48. Фоміна О.В. Облік і аудит в управлінні продажами товарів: автореф. дис.канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О.В. Фоміна; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2008. – 21 с.
49. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017р. № 2258-19 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
50. Бухгалтерський управлінський облік : Курс лекцій: Навч. посіб. для студ. / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук; Житомир. інж.-технол. ін-т. – Житомир : ПП "Рута", 2000. – 448 с.
51. Сизов А. І. Механізм організації та проведення внутрішнього аудиту. URL: [file:///C:/Users/%D0%92%D0%B5%D1%80%D0%BE%D0%BD%D1%96%D0%BA%D0%B0/Downloads/mnj_2016_5\(3\)__24.pdf](file:///C:/Users/%D0%92%D0%B5%D1%80%D0%BE%D0%BD%D1%96%D0%BA%D0%B0/Downloads/mnj_2016_5(3)__24.pdf)
52. Наumenко В. А. Практика проведення в організації внутрішніх аудитів системи управління якістю URL: [file:///C:/Users/%D0%92%D0%B5%D1%80%D0%BE%D0%BD%D1%96%D0%BA%D0%B0/Downloads/mnj_2016_5\(3\)__24.pdf](file:///C:/Users/%D0%92%D0%B5%D1%80%D0%BE%D0%BD%D1%96%D0%BA%D0%B0/Downloads/mnj_2016_5(3)__24.pdf).

53. Громовик Б.П., Терещук С.И. Методики комплексного экономического анализа деятельности аптек по группам показателей «Финансовое состояние» и «Ликвидность» \ Громовик Б.П., Терещук С.И. // Провизор. – 2019. – №16. – С. 6-10.

54. Громовик Б.П., Терещук С.И. Сущность и принципы экономического анализа деятельности аптек. / Громовик Б.П., Терещук С.И. \ Провизор. – 2019. - №1-2. – С. 36-43.

55. Контроль і ревізія : Підруч. для вищ. навч. закл. / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко; Житомир. інж.-технол. ін-т. - 2-ге вид., доп. і переробл. – Житомир : ПП "Рута", 2000. – 509 с.

56. Громовик Б.П., Терещук С.И. Оценка конкурентноспособности экономического потенциала аптек. / Громовик Б.П., Терещук С.И. \ Провизор. – 2019. – №19. – С. 2-6.

57. Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві: процесний аспект URL:<http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/513/1/30.pdf>.

58. Громовик Б.П., Терещук С.И. Характеристика основных экономических показателей деятельности аптек. / Громовик Б.П., Терещук С.И. \ Провизор. – 2019. – №3. – С. 23–29.

59. Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві: процесний аспект. URL: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/513/1/30.pdf>.

60. Внутрішній аудит: особливості організації (частина 2). Місцеве самоврядування. – 2015. – №7. – С. 15.

Перелік форм первинної облікової документації аптечних закладів

№ п/п	№ форми	Найменування форми	Вид виробу та роботи
1	2	3	4
1.	Ф.№ АП-1	Штамп приймання	бланк
2.	Ф.№ АП-2	Акт про встановлену розбіжність у кількості і якості при прийманні товару	бланк
3.	Ф.№ АП-3	Реєстр прибуткових накладних	бланк
4.	Ф.№ АП-4	Акт приймання лікарської сировини	блокнот на 48 аркушів
5.	Ф.№ АП-5	Журнал реєстрації надходження товарів за групами	бланк
6.	Ф.№ АП-6	Зобов'язання на прийнятті на прокат медичні товари	бланк
7.	Ф.№ АП-7	Журнал видачі медичних товарів на прокат	книга на 48 аркушів
8.	Ф.№ АП-9	Реєстр рецептів на пільговий відпуск медикаментів	бланк
9.	Ф.№ АП-11	Журнал обліку лабораторних та фасувальних робіт	книга
10.	Ф.№ АП-12	Довідка про дооцінку та уцінку по лабораторних і фасувальних роботах, реалізації робіт, послуг	бланк
11.	Ф.№ АП-13	Акт про списання засобів на господарські потреби	бланк
12.	Ф.№ АП-14	Журнал обліку медичних товарів, витрачених для надання першої медичної допомоги	книга 48 аркушів
13.	Ф.№ АП-15	Довідка про використання товарів на надання першої медичної допомоги	бланк
14.	Ф.№ АП-16	Накладна-вимога	бланк
15.	Ф.№ АП-17	Вибутково-прибуткова накладна	бланк
16.	Ф.№ АП-18	Реєстр виписаній покупцям накладних-вимог (рахунків)	бланк
17.	Ф.№ АП-19	Акт на переведення у товар лікарської рослинної сировини	бланк
18.	Ф.№ АП-20	Акт про псування товарно-матеріальних цінностей	бланк
19.	Ф.№ АП-24	Товарний звіт дрібно-роздрібною мережі	бланк
20.	Ф.№ АП-25	Товарний звіт дрібно-роздрібною мережі	бланк

1	2	3	4
21.	Ф.№ АП-29	Акт про перевірку наявності коштів у касі	бланк
22.	Ф.№ АП-33	Посвідчення	бланк
23.	Ф.№ АП-37	Рахунок	бланк
24.	Ф.№ АП-38	Накладна	бланк
25.	Ф.№ АП-45	Зведений опис інвентаризаційних аркушів (відділу аптеки)	бланк
26.	Ф.№ АП-46	Зведена інвентаризаційна відомість по аптечному закладу	бланк
27.	Ф.№ АП-47	Розрахунок природньої втрати товарів	бланк
28.	Ф.№ АП-48	Акт результатів інвентаризації (роздрібно-аптечної установи)	бланк
29.	Ф.№ АП-53	Акт про списання допоміжних матеріалів	бланк
30.	Ф.№ АП-55	Акт на списання використаного палива	бланк
31.	Ф.№ АП-58	Акт про списання матеріалів на поточний ремонт	бланк
32.	Ф.№ АП-59	Квитанція на замовлені ліки	бланк
33.	Ф.№ АП-60	Акт про списання малоцінних та швидкозношуваних предметів	бланк
34.	Ф.№ АП-64	Вибірковий лист для обліку пільгових рецептів	книга
35.	Ф.№ АП-65	Рецептурний журнал	книга
36.	Ф.№ АП-71	Журнал обліку рецептури	книга
37.	Ф.№ АП-72	Звіт про господарську діяльність аптеки	книга
38.	Ф.№ АП-73	Стелажна картка	бланк
39.	Ф.№ АП-86	Журнал реєстрації прийомних актів	книга
40.	Ф.№ АП-87	Реєстр прийомних актів	бланк
41.	Ф.№ АП-88	Реєстр накладних по відділу	бланк
42.	Ф.№ АП-104	Акт відбору зразків лікарських засобів для лабораторної перевірки їх якості	бланк
43.	Ф.№ АП-110	Повортона накладна	бланк

Джерело: Розроблено автором за даними [15]

Додаток Б

**Відображення операцій з обліку оприбуткування і реалізації товарів у
аптечному закладі**

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Д-т	К-т		доходи	витрати
1	2	3	4	5	6	7
<i>Залишок лікарських засобів на початок місяця</i>						
1.	Продажна ціна товарів:					
	лікарських засобів	282.1		50000	—	—
	супутніх товарів	282.2		25000	—	—
2.	Нарахована торгова націнка на:					
	лікарські засоби		285.1	11000	—	—
	супутні товари		285.2	5400	—	—
<i>Закупівля товарів протягом місяця</i>						
1.	Перераховано передоплату постачальникам за:					
	лікарські засоби	371	311	36000	—	—
	супутні товари	371	311	9600	—	—
2.	За супутні товари нараховано податковий кредит з ПДВ	641	644	1600	—	—
3.	Отримано:					
	лікарські засоби (без ПДВ)	281.1	631	36000	—	—
		631	371	36000	—	—
	супутні товари	281.2	631	8000	—	—
		644	631	1600	—	—
		631	371	9600	—	—
4.	Відпущено у продаж					
	лікарські засоби	282.1	281.1	36000	—	—
	супутні товари	282.2	281.2	8000	—	—
5.	Нараховано торгову націнку на:					
	лікарські засоби	282.1	285.1	8280	—	—
	супутні товари	282.2	285.2	2600	—	—
<i>Реалізація товару</i>						
1.	Реалізовано:					
	лікарські засоби	301	702.1	64900	64900	50000
	супутні товари	301	702.2	19800	16500	15800
2.	Відображено ПДВ	702.2	641	3300	—	—
3.	Списано торгову націнку:					
	лікарські засоби	285.1	282.1	14900	—	—
	супутні товари	285.2	282.2	4000	—	—

Продовження додатку Б

4.	Списано собівартість:					
	лікарських засобів	902	282.1	50000	—	—
	супутніх товарів	902	282.2	15800	—	—
5.	Визначено фінансовий результат					
		702.1	791	64900	—	—
		702.2	791	16500	—	—
		791	902	65800	—	—

Джерело: розроблено автором за даними [23]

Додаток І

до Національного положення (стандарту)

бухгалтерського обліку І "Загальні вимоги до фінансової звітності"

Підприємство	Приватне підприємство "Фармацевтична компанія "Здорова Родина"	Дата (рік, місяць, число)	КОДИ
Територія	м.Івано-Франківськ, вул. Галицька,	за ЄДРПОУ	2019 01 01
Організаційно-правова форма господарювання	Приватне підприємство	за КОАТУУ	34078368
Вид економічної діяльності	Роздрібна торгівля фармацевтичними товарами в спеціалізованих магазинах	за КОПФГ	2600000000
Середня кількість працівників	22	КОЕД	120
Адреса, телефон	76018 Івано-Франківськ вул. Галицька, буд 130, кв. 8		47.73

Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма №2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)

Складено (зробити позначку "х" у відповідній клітинці):

за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку	☐
за міжнародними стандартами фінансової звітності	☒ V

Баланс (Звіт про фінансовий стан)

на 31.12.2018 р.

Форма №1 Код за ДКУД 1801001

А К Т И В	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
І	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	14	14
первісна вартість	1001	24	24
накопичена амортизація	1002	10	10
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-
Основні засоби	1010	12	9
первісна вартість	1011	37	37
знос	1012	25	28
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-
Первісна вартість інвестиційної нерухомості	1016	-	-
Знос інвестиційної нерухомості	1017	-	-
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021	-	-
Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1022	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	-	-
інші фінансові інвестиції	1035	305	148
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	-	-
Відстрочені податкові активи	1045	-	-
Гудвил	1050	-	-
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	-	-
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	331	171
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	2	-
Виробничі запаси	1101	-	-
Незавершене виробництво	1102	-	-
Готова продукція	1103	-	-
Товари	1104	-	-
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Депозити перестрахування	1115	-	-
Векселі одержані	1120	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	138	116
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
за виданими авансами	1130	7	-
з бюджетом	1135	-	-
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	-	-
Поточні фінансові інвестиції	1160	3 160	2 733
Гроші та їх еквіваленти	1165	198	121
Готівка	1166	-	-
Рахунки в банках	1167	198	121
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Частка перестраховика у страхових резервах	1180	-	-

у тому числі в:			
резервах довгострокових зобов'язань	1181	-	-
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	-	-
резервах незароблених премій	1183	-	-
інших страхових резервах	1184	-	-
інші оборотні активи	1190	8 062	7 400
Усього за розділом II	1195	11 567	10 370
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	11 898	10 541

Пасив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	9 000	13 000
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	-	-
Капітал у дооцінках	1405	-	-
Додатковий капітал	1410	-	-
Емісійний дохід	1411	-	-
Накопичені курсові різниці	1412	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	32	-1 110
Неоплачений капітал	1425	(-)	(2 286)
Видучений капітал	1430	(-)	(-)
Інші резерви	1435	-	-
Усього за розділом I	1495	9 032	9 604
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	-
Пенсійні зобов'язання	1505	-	-
Довгострокові кредити банків	1510	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	1515	102	128
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	-	-
Цільове фінансування	1525	-	-
Благодійна допомога	1526	-	-
Страхові резерви	1530	-	-
у тому числі:			
резерв довгострокових зобов'язань	1531	-	-
резерв збитків або резерв належних виплат	1532	-	-
резерв незароблених премій	1533	-	-
інші страхові резерви	1534	-	-
Інвестиційні контракти	1535	-	-
Призовий фонд	1540	-	-
Резерв на виплату джек-поту	1545	-	-
Усього за розділом II	1595	102	128
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Векселі видані	1605	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	57	206
розрахунками з бюджетом	1620	-	2
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	-	2
розрахунками з оплати праці	1630	-	8
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	848	125
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640	-	-
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю	1650	-	-
Поточні забезпечення	1660	26	28
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	1 833	438
Усього за розділом III	1695	2 764	809
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	-	-
Баланс	1900	11 898	10 541

Керівник

Михайлюк Микола Ярославович

Головний бухгалтер

Мельничук Лариса Ярославівна

¹ Визначається в повноважень, делегованих спеціалізованим органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.



Підприємство	Приватне підприємство "Фармацевтична компанія "Здорова Родина" за ЄДРПОУ (найменування)	Дата (рік, місяць, число)	КОДН		
			2019	01	01
			34078368		

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за Рік 2018 р.

Форма N2 Код за ДКУД

1801003

Додаткові дані:
КВЕД

47.73

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	42 040	39 620
Чисті зароблені страхові премії	2010	-	-
премії підписані, валова сума	2011	-	-
премії, передані у перестрахування	2012	-	-
зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	-	-
зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014	-	-
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(41 331)	(39 009)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	-	-
Валовий:			
прибуток	2090	709	611
збиток	2095	(-)	(-)
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових тобів'язань	2105	-	-
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	-	-
зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	-	-
зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	-	-
Інші операційні доходи	2120	1 402	1 319
у тому числі:			
дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121	-	-
дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	-	-
дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123	-	-
Адміністративні витрати	2130	(1 475)	(1 301)
Витрати на збут	2150	(-)	(-)
Інші операційні витрати	2180	(1 910)	(675)
у тому числі:			
витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181	-	-
витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	-	-
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190	-	-
збиток	2195	(1 274)	(46)
Доход від участі в капіталі	2200	-	-
Інші фінансові доходи	2220	158	91
Інші доходи	2240	-	-
у тому числі:			
дохід від благодійної допомоги	2241	-	-
Фінансові витрати	2250	(26)	(20)
Втрати від участі в капіталі	2255	(-)	(-)
Інші витрати	2270	(-)	(-)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	-	-
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290	-	25
збиток	2295	(1 142)	(-)

Продовження додатка 2

Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-	-6
Прибуток (збиток) від приписаної діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	-	19
збиток	2355	(1 142)	(-)

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
I	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	-	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	-	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	-1 142	19

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
I	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	24	37
Витрати на оплату праці	2505	367	373
Відрахування на соціальні заходи	2510	75	76
Амортизація	2515	3	1
Інші операційні витрати	2520	2 916	1 489
Разом	2550	3 385	1 976

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
I	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-

Керівник:

Михайлюк Микола Ярославович

Головний бухгалтер

Мельничук Лариса Ярославівна

