

Центральноукраїнський національний технічний університет
Економічний факультет
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
«___» _____ 2021 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Облік та аудит товарних запасів в системі управління
підприємств фармацевтичного бізнесу»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООА-20 М (1,4)
ОПП «Аудит, державний
фінансовий контроль та
експертиза»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»

_____ Назаренко А.С.
«___» _____ 2021 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент

_____ Наталія ГОЛОВЧЕНКО
«___» _____ 2021 р.

Рецензент

к.е.н., доцент, заступник
завідувача кафедри економіки,
менеджменту та комерційної
діяльності

_____ Оксана СТОРОЖУК

ЗАТВЕРДЖУЮ
завідувач кафедри
к.е.н., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
« » 2021 року

**ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ
ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ**

Назаренко Анна Сергіївна
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)
Облік та аудит товарних запасів в системі управління підприємств
фармацевтичного бізнесу
2. Керівник роботи (проекту)
Головченко Наталія Юріївна, кандидат економічних наук, доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 16 листопада 2021 р.
4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи (проекту)

[illegible]

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	02.10.2021 р. – 08.10.2021 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	09.10.2021 р. – 15.10.2021 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	16.10.2021 р. – 01.11.2021 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	02.11.2021 р. – 12.11.2021 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	13.11.2021 р. – 15.11.2021 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	16.11.2021 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 27 » вересня 2021 р.

Підпис керівника

(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 30 » вересня 2021 р.

Підпис здобувача

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Назаренко А.С. Облік та аудит товарних запасів в системі управління підприємств фармацевтичного бізнесу. – Випускна кваліфікаційна робота на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти. – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2021.

У вступі роботи ознайомлено з актуальністю, метою, завданнями, предметом, об'єктом, інформаційною базою, методами дослідження та структурою випускної кваліфікаційної роботи, а також науковим і практичним значенням дослідження й апробацією результатів. Перший розділ містить дослідження місця, значення і ролі товарних запасів у системі управління підприємств фармацевтичного бізнесу; організацію і методику обліку товарних запасів; порядок проведення аудиту товарних запасів. У другому розгляді наведено організаційно-економічну характеристику ПАТ «Ліки Кіровоградщини», оцінено систему його обліку та внутрішнього контролю, описано порядок ведення обліку та проведення аудиту товарних запасів. Третій розділ представляє рекомендації з покращення організації і методики обліку та аудиту товарних запасів і шляхи вдосконалення діяльності підприємств фармацевтичного бізнесу. Висновки роботи узагальнюють отримані результати проведеного дослідження.

Ключові слова: товари, товарні запаси, облік, аудит, внутрішній аудит, аптечні заклади, фармацевтичні підприємства, управління, лікарські засоби і товари медичного призначення, організація і методика, вдосконалення

SUMMARY

Nazarenko A.P. Accounting and audit of commodity stock in the management system of pharmaceutical businesses. – Graduation qualification work on the second (master's) level of higher education in the specialty 071 "Accounting and Taxation". - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kropyvnytskyi, 2021.

The introduction introduces the relevance, purpose, objectives, subject, object, information base, research methods and structure of the final qualifying work, as well as the scientific and practical significance of the study and testing of results. The first section contains a study of the place, importance and role of inventories in the management system of pharmaceutical businesses; organization and methods of inventory accounting; the procedure for auditing inventories. The second consideration presents the organizational and economic characteristics of PJSC "Medicines of Kirovograd region", evaluates the system of its accounting and internal control, describes the procedure for accounting and auditing inventories. The third section presents recommendations for improving the organization and methods of accounting and auditing inventories and ways to improve the activities of pharmaceutical companies. The conclusions of the work summarize the results of the study.

Keywords: goods, inventories, accounting, audit, internal audit, pharmacies, pharmaceutical companies, management, medicines and medical supplies, organization and methodology, improvement

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ ФАРМАЦЕВТИЧНИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Місце, значення і роль товарних запасів у системі управління підприємств фармацевтичного бізнесу

1.2. Організація і методика обліку товарних запасів

1.3. Аудит товарних запасів

Висновки до розділу 1

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТА АУДИТ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ НА ПРИВАТНОМУ АКЦІОНЕРНОМУ ТОВАРИСТВІ «ЛІКИ КІРОВОГРАДЩИНИ»

2.1. Організаційно-економічна характеристика ПАТ «Ліки Кіровоградщини»

2.2. Облікова політика та система внутрішнього контролю у частині товарних запасів на досліджуваному підприємстві

2.3. Облік товарних запасів на ПАТ «Ліки Кіровоградщини»

2.4. Аудит товарних запасів на підприємстві

Висновки до розділу 2

РОЗДІЛ 3. ПРОПОЗИЦІЇ ІЗ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВ ФАРМАЦЕВТИЧНОГО БІЗНЕСУ

3.1. Рекомендації з покращення організації і методики обліку та аудиту товарних запасів

3.2. Шляхи вдосконалення діяльності підприємств фармацевтичного бізнесу

Висновки до розділу 3

Висновки

Список використаних джерел

Додатки

ВСТУП

Актуальність теми. За роки незалежності фармацевтичний сектор України докорінно змінився, а інтенсивний розвиток підприємств галузі орієнтований, насамперед, на досягнення стратегічної мети – від розробки ліків і їх медичного застосування до забезпечення здоров'я нації та підвищення якості життя населення.

«Станом на січень 2020 року в Україні налічувалося трохи менше 20000 торгових точок – 16000 аптек і 3900 аптечних пунктів. У цілому по Україні на одну торгову точку припадає близько 1900 осіб, враховуючи дані, оприлюднені Кабінетом міністрів України, щодо кількості наявного населення. Щільність аптечних закладів – 53 торгові точки на 100000 жителів. Для порівняння, за даними Організації економічного співробітництва та розвитку (Organisation for Economic Cooperation and Development – OECD), у Румунії даний показник становить 44 аптеки на 100000 жителів, у Словаччині – 37, у Польщі – 36, в Угорщині – 23. Середній показник по ЄС – 31 аптека на 100000 жителів» [99].

Ще у 2017 році через аптечну мережу український уряд запровадив Державну програму «Доступні ліки», яка спочатку була доступна лише пацієнтам із серцево-судинними захворюваннями, бронхіальною астмою чи цукровим діабетом, яка дозволяла отримувати ліки безкоштовно або за невелику доплату, але згодом програма розширилась і в 2020 році вже 2,3 мільйона українців скористувались цією програмою. Для її реалізації залучається значна кількість ресурсів і створюється значний товарний запас лікарських засобів.

Зважаючи на стрімкий розвиток і динамічні зміни у сфері фармацевтичної діяльності, збільшення асортиментного ряду товарних запасів лікарських засобів і зростання потреби в якісному управлінні ними, потребує вдосконалення інформаційно-методичне забезпечення управлінських рішень системою обліку й аудиту. На основі інформації, що

формується в системі обліку й аудиту, будується модель управління в цілому та окремими її об'єктами (в даному випадку, товарними запасами), що має допомогти керівникам фармацевтичного бізнесу приймати ефективні управлінські рішення на різних рівнях. Облік й аудит є складовими цілісної системи управління підприємством і тісно взаємодіють з плануванням, організацією торговельних процесів, аналізом і контролем, регулюванням відхилень з метою досягнення стабільного фінансового становища навіть без надзначного торгового прибутку. Це все посилює актуальність, необхідність і значущість обраної для дослідження тематики.

Значний вклад у теорію, організацію, методику і методологію обліку й аудиту товарних запасів внесли українські та зарубіжні вчені: Андерсон Х., Андрєєв В., Антоні Р., Баканов М., Бакун Ю., Білуха М., Бутинець Ф., Вахрушина М., Верига Ю., Воронко Р., Вуд Ф., Гасюк Г., Голов С., Горелкін В., Грабова Н., Громовик Б., Діхтярова Н., Друрі К., Завгородній В., Зубілевич С., Карпенко О., Колдуелл Д., Костюченко В., Котлер В., Крутова А., Кузьмін О., Кузьмінський А., Левицька О., Лінник В., Нідлз Б., Мазаракі А., Мнушко З., Мус Г., Озеран В., Патров В., Петрик О., Соколов Я., Сопко В., Ткаченко Н., Фірсова Н., Фостер Дж., Хорнгрен Ч., Шевчук В. та інші.

Мета і завдання. Метою роботи є дослідження теоретичних і практичних засад обліку та аудиту операцій із товарними запасами та розробка на основі цього пропозицій з удосконалення їх організації і методики для фармацевтичних підприємств.

Для досягнення визначеної мети, було поставлено і виконано такі завдання:

- досліджено місце, значення і роль товарних запасів у системі управління підприємств фармацевтичного бізнесу;
- описано теоретичні засади організація і методика обліку й аудиту товарних запасів;
- наведено організаційно-економічну характеристику ПАТ «Ліки

Кіровоградщини»;

- представлено порядок здійснення обліку товарних запасів, визначення їх продажної вартості, торгової націнки та особливості відображення в бухгалтерському обліку;
- проведено аудиторську перевірку на предмет підтвердження залишків товарних запасів у фінансовій звітності;
- розроблено рекомендації з покращення організації і методики обліку та аудиту товарних запасів;
- запропоновано шляхи вдосконалення діяльності підприємств фармацевтичного бізнесу.

Об’єкт дослідження – процес організації та методологія обліку й аудиту товарних запасів на фармацевтичних підприємствах. **Предметом дослідження** є теоретичні та організаційно-методичні питання побудови системи обліку та аудиту товарних запасів (лікарських засобів, медичних й інших супутніх товарів), що використовуються (купуються, зберігаються та реалізуються) в аптечних закладах.

Методи дослідження. Задля дослідження обліку та аудиту товарних запасів на теоретичному і практичному рівнях було використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Метод спостереження, статистичний і економічний аналіз використовувались для визначення стану та перспектив розвитку аптечних закладів в Україні, з’ясування галузевих характеристик фармацевтичних підприємств. За допомогою методів синтезу, аналізу, дедукції, індукції та теоретичного узагальнення було досліджено природу товарних запасів як об’єктів обліку та аудиту, особливостей їх формування, ролі й специфіки. З метою вдосконалення класифікації та обліку товарних запасів із врахуванням особливостей галузі використано метод порівняння, моделювання та причинно-наслідкових зв’язків. Структурно-функціональний аналіз і логічний підхід дозволили розробити пропозиції з вдосконалення організації діяльності фармацевтичних підприємств. Використання методів табличного узагальнення і графічного представлення

застосовано для проведення розрахунків та наочної демонстрації результатів дослідження.

Інформаційна база дослідження. Теоретико-методологічною основою роботи були наукові розробки вітчизняних і зарубіжних економістів з обліку й аудиту, законодавчі та нормативні акти України, інструктивні матеріали, що регулюють процес обліку й аудиту товарних операцій, у т.ч. і з мережі Інтернет. У дослідженні були використано дані Державної статистичної служби, профільні документи Міністерства охорони здоров'я, Міністерства фінансів та первинні, аналітичні і синтетичні реєстри обліку та звітність досліджуваного суб'єкта фармацевтичного бізнесу.

Наукове і практичне значення роботи полягає в тому, що результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності та ефективності облікової інформації про стан товарних запасів, можливості їх оптимізації та ефективності використання в процесі прийняття управлінських рішень. Основні здобутки полягають у тому, що:

- виокремлено галузеві особливості фармацевтичної діяльності, що дозволило визначити провідне місце товарних запасів для такого виду підприємств, з'ясувати специфіку та умови формування складу, кількості і порядку зберігання й реалізації лікарських засобів і товарів медичного призначення. Такий детальний розгляд особливостей формування товарних запасів в аптечних закладах підтверджує наднеобхідність їх постійного оперативного обліку, поточного контролю й аудиту;
- представлено робочі бухгалтерські рахунки з обліку товарних запасів на підприємствах фармацевтичної галузі;
- обґрунтовано необхідність проведення аудиторської перевірки у частині товарних запасів з метою підтвердження їх повноти та достовірності відображення у фінансовій звітності;
- покращувати організацію і методику обліку товарних запасів пропонується із виокремленням двох аспектів у формуванні облікової

політики – методичного та організаційно-технічного. Методичний аспект облікової політики визначає конкретні методи враховуючи факти господарської діяльності, на основі прийнятних альтернативних методів і методик відображення в обліку товарних запасів. Організаційно-технічний аспект облікової політики визначає форми обліку та первинних документів товарних запасів, особливості побудова систем внутрішнього контролю, аудиту, управлінського обліку;

- представлено пропозиції з удосконалення діяльності фармацевтичних підприємств через покращення системи вхідного контролю для роздрібних аптек (узагальнено законодавчі вимоги щодо порядку контролю якості лікарських засобів під час оптової та роздрібної торгівлі; етапи проведення вхідного контролю якості лікарських засобів в аптеки роздрібної торгівлі; додаткові показники якості лікарських засобів, які доцільно перевіряти при вхідному контролі).

Застосування представлених пропозицій на практиці дасть змогу забезпечити своєчасне отримання необхідної інформації для оперативного та стратегічного управління товарними запасами, її перевірку й аналіз, а також дозволить здійснювати адекватне відображення інвентаризаційних операцій не лише на досліджуваному підприємстві, а й на інших суб'єктах фармацевтичної галузі.

Апробація результатів дослідження. Під час навчання студентка постійно приймала участь в наукових і науково-практичних заходах, зокрема: Міжнародна науково-практична інтернет-конференція з економіки, інформаційних систем і технологій, психології та педагогіки «Світ наукових досліджень», 25 листопада 2021 р. (м. Тернопіль) – Первинний облік надходження товарних запасів на підприємствах фармацевтичного бізнесу; III Міжнародна науково-практична конференція «Актуальні питання права і соціально-економічних відносин», 12 листопада 2021 р. (м. Кропивницький, Центральноукраїнський інститут розвитку людини Університету «Україна»)

– Стратегічне управління як складова цілісної системи управління; LV науково-технічна конференція «Наука в ЦНТУ: основні досягнення та перспективи розвитку» за підсумками проведення «Дня науки – 2021», 14 травня 2021 р. (м. Кропивницький) – Сутність фінансового контролю та принципи його здійснення; LIV наукова on-line конференція здобувачів вищої освіти «Наука в ЦНТУ: основні досягнення та перспективи розвитку» до Дня науки–2020, 13 травня 2020 р. (м. Кропивницький) – Використання інформаційних технологій у діяльності органів державного контролю. За період навчання в магістратурі, було опубліковано декілька авторських наукових розробок: «Первинний облік надходження товарних запасів на підприємствах фармацевтичного бізнесу» [52]; «Стратегічне управління як складова цілісної системи управління» [53]; Сутність фінансового контролю та принципи його здійснення [51].

Структура роботи являє собою зміст, вступ, три розділи, висновки до кожного з розділів, загальні висновки, список використаних джерел і 26 додатків. Загальний обсяг роботи становить 124 сторінки, серед яких 30 таблиць, 2 рисунки, список використаних джерел із 112 найменувань на 12 сторінках.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ ФАРМАЦЕВТИЧНИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Місце, значення і роль товарних запасів у системі управління підприємств фармацевтичного бізнесу

«Фармацевтичний сектор України включає в себе виробництво лікарських засобів і виробів медичного призначення, оптову й роздрібну торгівлю, спеціалізоване зберігання й розподіл (дистрибуцію) за допомогою налагодженої збутової мережі (аптеки, аптечні пункти тощо), підготовку кадрів для фармацевтичних підприємств та установ, наукові розробки та інноваційні підходи до створення нових ліків, а також оперативне інформування працівників галузі зі сторінок професійних періодичних та наукових видань. Фармацевтична галузь у розвинених країнах відноситься до числа найбільш динамічних і рентабельних, але в той же час виступає як особливий сегмент ринку, що регулюється державними органами влади. В останні роки фармація починає інтенсивно інтегруватися зі сферою медичних послуг» [84].

Дослідження місця, ролі і значення товарних запасів у системі управління суб'єктами фармацевтичного бізнесу необхідно починати з основних економічних категорій від безпосередньо яких залежать ці поняття.

Потреба – кількість ліків і продукції фармацевтичного асортименту, яку заявляє аптека і яка достатня для задоволення попиту населення та лікувально-профілактичних закладів.

Попит – це кількість лікарських засобів і фармацевтичних препаратів, необхідних для населення та лікувально-профілактичних закладів, диференційованих за окремими назвами продукції й асортиментним рядом. Є задоволений, незадоволений і виникаючий попит.

Споживання у сфері фармації характеризується обсягом фактично реалізованих ліків та фармацевтичних препаратів у грошовому та кількісному вираженні. Враховуючи особливості застосування лікарських

засобів, їх повний спектр, загальні особливості застосування в діагностиці, профілактиці та лікуванні захворювань, вони поділяються на три основні групи (таблиця 1.1)

Таблиця 1.1

Основні групи фармацевтичних препаратів

Вид	Суть	Приклад
Препарати широкого спектру дії	Застосовуються для профілактики та лікування великої кількості захворювань	Антибіотики, анальгетики, вітаміни тощо
Лікарські засоби зі специфічною дією	Використовуються для лікування конкретних захворювань	Протитуберкульозні препарати, протидіабетичні засоби, антигельмінтні засоби тощо
Лікарські засоби нормованого споживання	Препарати, споживання і вартість яких суворо регламентована і спеціальними положеннями й правилами і ретельно контролюється	Наркотичні та психотропні речовини, етиловий спирт тощо

Серед факторів від яких залежить споживання лікарських засобів і товарів медично-фармацевтичного призначення виділяються: ступінь соціального захисту громадян; рівень і структура захворюваності населення, його чисельність; віковий склад і стать; асортимент ліків і фармацевтичних засобів; платоспроможність; нормативно-правове регулювання функціонування фармацевтичної галузі; кваліфікація персоналу аптек та лікувально-профілактичних закладів; розташування аптекних закладів; розмір бюджетів на медикаментозну терапію; впровадження нових методів лікування і страхової медицини тощо.

Запаси товарів є найважливішим показником покриття продажів. У загальних і оборотних активах аптекних закладів основне місце займають саме запаси, адже їх частка сягає 75-80%.

Запаси, у т.ч. і товарні, економічно є частиною оборотних коштів. При надходженні оборотного капіталу в обіг він проходить дві стадії товарно-грошової трансформації: «Гроші» → «Товар» → «Гроші», тобто товар при реалізації перетворюється на гроші, які потім використовуються для оплати товарів, отриманих від постачальників. Для фармацевтичних підприємств

вказана схема руху аналогічна: «Гроші» → «Товар фармацевтичного призначення» → «Гроші».

Товарні запаси фармацевтичних підприємств – це ряд лікарських засобів і виробів медичного призначення та інших товарів фармацевтичного асортименту, що перебувають в обігу та підлягають реалізації. До товарних запасів відносяться запаси, які належать аптеці, знаходяться на її балансі та призначені для реалізації.

Товарні запаси суб'єктів фармацевтичного бізнесу включають:

- товари, наявні в аптеці та її структурних підрозділах (аптечні пункти, аптечні кіоски);
- товари, придбані та оплачені аптекою та залишені на зберігання у постачальників;
- товари, що здані на переробку (наприклад, лікарська рослинна сировина).

Узагальнена структура товарних запасів фармацевтичних підприємств представлена у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Узагальнена структура товарних запасів
суб'єктів фармацевтичної діяльності

Зміст	Класифікація	Надходження	Місце знаходження	Вимір
Товарні запаси в аптечних закладах і в їх структурних підрозділах	Поточного призначення (лікарські засоби, вироби медичного призначення, інші товари аптечного асортименту)	Фармацевтичні заводи, фармацевтичні фабрики, фірми-виробники фармацевтичної продукції	У спеціально обладнаному відділі для зберігання запасів фармацевтичних товарів (матеріальний склад, комора, окрема кімната тощо)	Товарні запаси вимірюються у сумі; в днях; у сумі й кількості окремих асортиментних позицій фармацевтичної продукції
Оплачені аптечним закладом товари, що знаходяться у постачальників фармацевтичної продукції на відповідальному зберіганні	Сезонного накопичення (наприклад, термолабільні препарати)	Оптові фірми; аптечні склади; аптечні бази	У будь-якому з відділів аптечного закладу (за наявності окремих відділів)	Товарооборотність у днях і в кількості оборотів кожного з видів фармацевтичних товарів

Зміст	Класифікація	Надходження	Місце знаходження	Вимір
Товари, що здані на переробку	Цільового призначення (лікарська рослинна сировина, вакцини, сироватки тощо)	Центральні районні аптеки, інші аптечні заклади, що можуть переробляти лікарські рослини чи виготовляти товари фармацевтичного призначення	У загальному відділі аптечного закладу (за відсутності спеціального відділу аптеки)	Розмір товарних запасів залежить від обсягу товарообороту та швидкості руху товарів

Товари, що зберігаються в аптечних закладах для продажу, становлять їх товарний запас. Класифікація товарних запасів в аптеках представлена в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Класифікація товарних запасів у фармацевтичних закладах

Класифікаційна ознака	Суть	
За призначенням:	Поточні	Поповнюються рівномірно протягом року і призначені для забезпечення реалізації у звичайній щоденній діяльності. Саме поточні запаси мають переважати у загальній структурі товарних запасів аптечних закладів
	Сезонні	Пов'язані із певною сезонністю деяких захворювань (наприклад, від ГРВІ у зимовий період; від алергії – у сезон цвітіння). Утворюють у важкодоступних віддалених аптечних закладах. Є певні обмеження щодо їх транспортування, адже деякі специфічні фармацевтичні товари можна перевозити лише у певний період
	Цільового призначення	Призначені для виконання спеціальних завдань охорони здоров'я, масові вакцинації, боротьба зі спалахами епідеміологічних захворювань
За місцем розташування товарних запасів:	Запаси оптової ланки – складські приміщення у фармацевтичних виробників й оптових постачальників	
	Запаси роздрібної ланки – матеріальні відділи (кімнати, комори) в аптечних закладах, кіосках, пунктах	
	Запаси в дорозі	
За величиною:	Мінімальні товарні запаси (як правило, перед черговим завезенням)	
	Максимальні товарні запаси	
	Середні товарні запаси	

Розмір аптечних товарних запасів залежить від таких факторів:

- обсяг коштів, які наявні у суб'єкта фармацевтичного бізнесу;
- обсяги торговельної мережі, її структура, асортиментний ряд і широта фармацевтичних товарів;
- організація транспортної інфраструктури, періодичність поставок фармацевтичних засобів, віддаленість аптеки від постачальників. Запаси повинні бути достатніми для забезпечення безперебійної роботи аптеки протягом певного періоду часу та забезпечення попиту населення на ліки та інші фармацевтичні продукти;
- умови споживання та сезонний попит на певні види фармацевтичної продукції.

В Україні на законодавчому рівні затверджено і діє обов'язковий мінімальний асортимент (соціально орієнтованих) ліків і виробів медичного призначення для аптек (таблиця 1.4), що свідчить про безумовну необхідність створення товарних запасів для суб'єктів фармацевтичної діяльності.

Таблиця 1.4

«Обов'язковий мінімальний асортимент (соціально орієнтованих)
лікарських засобів і виробів медичного призначення
для аптечних закладів» [73]

I. Лікарські засоби					
1	Аденозинтрифосфорна кислота	2	Азитроміцин	3	Алохол **
4	Алтея **	5	Альтабор** та/або уміфеновір**	6	Амброксол
7	Аміаку розчин **	8	Амізон**	9	Аміодарон
10	Амоксицилін	11	Аскорбінова кислота	12	Аспаркам **
13	Атенолол	14	Ацетилсаліцилова кислота	15	Ацетилцистеїн
16	Ацикловір	17	Бендазол	18	Бісакодил
19	Бісопролол	20	Брильянтовий зелений **	21	Валеріана та її комбінація з конвалією, красавкою, ментолом **
22	Валідол **	23	Вінпоцетин	24	Вода для ін'єкцій

I. Лікарські засоби					
25	Вугілля активоване **	26	Гідрокортизон	27	Гідрохлортіазид
28	Глібенкламід	29	Глюкоза **	30	Дексаметазон
31	Диклофенак	32	Доксициклін	33	Домперидон
34	Дротаверин	35	Еналаприл	36	Епінефрин
37	Етанол	38	Ібупрофен	39	Ізосорбіду динітрат
40	Інгаліпт **	41	Індометацин	42	Кальцію глюконат
43	Кальцію хлорид	44	Каптоприл	45	Кеторолак
46	Кислота мефенамінова	47	Клотримазол	48	Комбінація з етиловим ефіром альфа-бромізовале-ріанової кислоти **
49	Ксилометазолін	50	Левамізол	51	Левотироксин натрію
52	Лідокаїн	53	Лінімент бальзамічний за Вишневським **	54	Лоперамід
55	Лоратадин	56	Магнію сульфат	57	Оксолін **
58	Меггідролін	59	Мелоксикам	60	Метамізол натрію
61	Метоклопрамід	62	Метопролол	63	Метронідазол
64	Метформін	65	Натрію хлорид	66	Німесулід
67	Нітрогліцерин **	68	Нітроксолін	69	Ніфедіпін
70	Норфлуксацин	71	Омепразол	72	Папаверин
73	Парацетамол	74	Пентоксифілін	75	Перекис водню **
76	Пірацетам	77	Піридоксин	78	Платифілін
79	Полівітаміни **	80	Поліферментні препарати, що містять ліпазу, протеазу та інші активні речовини (панкреатин) **	81	Преднізолон
82	Прокаїн	83	Пропранолол	84	Розчин йоду **
85	Сальбутамол	86	Сена **	87	Силімарин
88	Сульфаніламід	89	Тіамін	90	Токоферол
91	Флуконазол	92	Фолієва кислота	93	Фталілсульфатіазол
94	Фуросемід	95	Хлорамфенікол	96	Хлоропірамін
97	Цефазолін	98	Цефотаксим	99	Цефтриаксон
100	Цинаризин	101	Ципрофлоксацин	102	Ціанокобаламін
* Лікарські засоби наведені за міжнародними непатентованими назвами					
** У разі відсутності міжнародних непатентованих назв наведені загальноприйняті назви					
II. Вироби медичного призначення *					
1	Вата або вироби з вати	2	Гірчичники	3	Грілки
4	Лейкопластир	5	Лейкопластир бактерицидний	6	Марля
7	Маски одноразові або багаторазові марлеві	8	Перев'язувальний матеріал	9	Піпетка
10	Презервативи	11	Пристрої/системи для інфузій	12	Рукавички нестерильні
13	Спринцівки	14	Термометри	15	Шприци
* Назви виробів медичного призначення наведені згідно з Державним реєстром медичної техніки і виробів медичного призначення					

За швидкістю реалізації товарів асортимент аптечних закладів поділяється на три групи (таблиця 1.5).

Таблиця 1.5

Класифікація товарних запасів в аптечних закладах за швидкістю реалізації

Група	Коефіцієнт реалізації	Значення
I група	Товари з високим коефіцієнтом реалізації	15-35%
II група	Товари з помірним коефіцієнтом реалізації	25-45%
III група	Товари з низькими і непередбачуваними продажами	до 45%

Створення товарних запасів суб'єктами фармацевтичного бізнесу може здійснюватися за рахунок двох джерел:

- за рахунок власних оборотних коштів аптеки;
- за рахунок залучених оборотних коштів – банківський або товарний кредит (надання товарів постачальниками з відстрочкою платежу).

Залучаючи таке джерело фінансування товарних запасів, як товарний кредит, аптечний заклад потрапляє в залежність від кредиторів. Найбільш раціональним має бути диференційований підхід до управління фармацевтичним асортиментом і комбіноване використання власних і позикових оборотних коштів на основі аналізу руху всіх видів товарів в кожній окремій аптеці.

1.2. Організація і методика обліку товарних запасів

Наразі виникла об'єктивна потреба у створенні нової системи обліку для забезпечення потреб управління збутом і збутовою діяльністю – облік повинен бути більш ефективнішим і, водночас, забезпечувати стратегічний розвиток суб'єктів підприємництва на досягнення поточних результатів і дієвість, як мінімум, у короткостроковій перспективі.

Правові засади організації бухгалтерського обліку, у т.ч. і в частині товарних запасів, та складання фінансової звітності підприємствами визначено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [70].

НП(С)БО 9 «Запаси» встановлює, що для цілей бухгалтерського обліку об'єктом виступають «товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу» [71].

Керівники фармацевтичних підприємств «зобов'язані створити необхідні умови для правильної організації та ведення бухгалтерського обліку і забезпечити виконання основної функції обліку: надання користувачам достовірної, неупередженої, оперативної інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства» [106, с. 19].

У таблиці 1.6 згруповано облікові операції із товарними запасами на основних етапах їх здійснення.

Таблиця 1.6

Порядок відображення операцій із товарними запасами
за основними етапами їх обліку

Етап	Суть
Первинний	Оцінка в кількісному виразі товарних запасів у натуральних і грошових показниках
	Спостереження за порядком оприбуткування, внутрішнього переміщення, ефективного використання та реалізацією товарів і їх якісна характеристика
	Реєстрація у первинних документах з обліку товарів відповідної інформації
Поточний	Реєстрації даних і їх групування з інформаційних носіїв щодо фактичного існування асортименту товарів
	Формування зведених проміжних документів з обліку товарних запасів
	Реєстрація даних щодо існування товарних запасів на певному етапі із відображенням в облікових документах і з використанням рахунків бухгалтерського обліку
Підсумковий	Аналіз підсумкових показників щодо надходження, руху і вибуття товарних запасів
	Надання узагальненої інформації про товарні запаси у вигляді різних видів звітів для внутрішніх і зовнішніх користувачів
	Складання відповідних форм звітності щодо інформації про товарні запаси для узагальнення інформації на підприємстві

Основними завданнями обліку товарних запасів є забезпечення збереження, контролю їх руху та правильного використання, а також

дотримання встановлених нормативів запасів, своєчасне виявлення надлишкових і невикористаних та отримання достовірної інформації про їх стан і схоронність.

Аптечний облік повинен забезпечувати постійний і ретельний контроль за наявністю, переміщенням, раціональним і доцільним використанням товарних запасів. Умови транспортування, зберігання та реалізації аптечної продукції потребують щоденного контролю з боку бухгалтерії, щоб уникнути втрат, пошкоджень, зниження зовнішнього вигляду та порушення цілісності упаковки.

Належний систематичний облік руху товарів, тари, чіткий розподіл матеріальної відповідальності дозволяє виявити нестачі, зловживання, безгосподарність та попередити такі випадки в майбутньому. Бухгалтерська недбалість, порушення правил оформлення та переміщення документів та інші недоліки є сприятливими умовами для різних видів зловживань.

Бухгалтерський облік надає працівникам аптеки інформацію про наявні товари та їх рух, що також має велике значення. Без обліку неможливо визначити кількість ліків та іншої продукції в аптечному асортименті, їх запаси, порядок і послідовність реалізації.

«Лікарські засоби та вироби медичного призначення надходять в аптеки від постачальників (безпосередньо заводів-виробників, фармацевтичних оптових фірм, аптечних складів та ін.), які обов'язково повинні мати ліцензії на право оптової реалізації. Копії ліцензій додаються до договорів і зберігаються в аптеках. У процесі відвантажування фармацевтичних товарів постачальник виписує супровідні документи: рахунок, товарно-транспортну накладну і податкову накладну, а також сертифікати якості на всі лікарські засоби. На підставі цих документів в аптеці матеріально відповідальні працівники приймають товар за кількістю та якістю» [55, с. 151].

При прийманні лікарських засобів відповідальною особою суб'єкта фармацевтичної діяльності (завідувач аптеки або інша уповноважена особа)

перевіряє відповідність їх якісних та кількісних характеристик даним первинним документів, а також встановлює правильність цін за одиницю продукції. Після перевірки на повну відповідність ця особа проставляє позначку в документах постачальника. У разі нестачі, пошкодження, надлишку або бою подальше приймання цих матеріальних цінностей здійснюється комісією, створеною за наказом керівника аптечного закладу.

Приймання ліків здійснюється залежно від способу доставки, відстані, виду транспорту, відносин між постачальниками і продавцями, тощо. Виділяють такі способи отримання товарних запасів:

- за кількістю місць і загальною вагою;
- за кількістю товарних одиниць продукції та якості товару.

«Перший спосіб застосовується, коли йде поставка у затареному і опломбованому вигляді, як правило, якщо це імпорт або значні відстані у доставці великих партій медикаментів. Другий спосіб повинен здійснюватись відповідно до державних стандартів, технічних умов та іншої нормативно-технічної документації матеріально відповідальними особами. З метою ефективного використання транспорту іноді здійснюють попереднє приймання товару за допомогою першого способу, а потім – другого способу» [55, с. 151].

Напрямки руху товарів аптечного асортименту наведено в таблиці 1.7

Таблиця 1.7

Основні напрямки руху товарів аптечного асортименту

Надходження товарних запасів	Вибуття товарних запасів	
	Вид	Шлях
Придбання у підприємств-виробників ліків	Реалізація лікарських засобів і медичних товарів у роздріб, у т.ч.:	Через аптечні пункти (чи інші структурні підрозділи)
		За без рецептурним відпуском
Надходження з аптечних складів (оптових фірм)		За амбулаторною рецептурою
	Реалізація товарів через безготівковий розрахунок, у т.ч.:	За стаціонарною рецептурою
Отримання товару від інших аптек (аптечної мережі)		За масою «ангро» (крупна розфасовка)

Надходження товарних запасів	Вибуття товарних запасів	
	Вид	Шлях
	Інші види вибуття товарів, у т.ч.:	Надання першої долікарської допомоги
Переведення допоміжних матеріалів, тари, малоцінного інвентарю та інших цінностей у товар		На господарські потреби
Закупка у населення лікарської рослинної сировини, аптечного посуду		Списання вартості товарів (уцінка)
		Втрати від псування товару
		На проведення експертизи ліків

Найважливішими документами для відпуску товару є товарно-транспортні накладні. «Накладні оформляються, як правило, у двох примірниках. При відпуску медикаментів, що знаходяться на предметно-кількісному обліку (отруйні, наркотичні лікарські засоби, спирт та ін.), на один примірник більше – для матеріально відповідальної особи. При оформленні товарно-транспортних накладних необхідно виконувати вимоги щодо відображення ціни реалізації із зазначенням оптової ціни і торгової націнки постачальників. Як правило, на вітчизняних препаратах доцільно зазначати оптову ціну виробника (фармацевтичного заводу), а на імпортованих – митну вартість. У цілому, особливе значення в процесі оприбуткування товарів в аптеці має приділятися перевірці цін матеріально відповідальними особами, через те що ціни на медикаменти є державно регульованими. У бухгалтерському обліку необхідно дотримуватись еквіваленту цін оприбуткування товару та його списання з матеріально відповідальних осіб» [55, с. 153].

Ланцюг документального оформлення надходження лікарських засобів передбачає таку послідовність: Договір на поставку фармацевтичних товарів → Рахунок за формою № 37-АП (оформлюється постачальником за умови попередньої оплати) → Платіжне доручення банку, що обслуговує аптеку (за умови відстрочки платежу) → Товарно-транспортна накладна за формою № 85-АП (оформляється постачальником) → Журнал обліку доручень в аптеці → Доручення за формою № М-2а → Процес приймання й оприбуткування товарів в аптечному закладі → Журнал обліку товарів за

групами за формою № 5-АП → Журнал (картотека) обліку надходження товару за найменуваннями та постачальниками → Товарний звіт за формою № 25-АП → Звіт про фінансово-господарську діяльність аптеки за місяць за формою № 72-АП. Облік надходження товарів до аптеки здійснюється, як правило, у наведених первинних документах із дотриманням порядку, що представлено на рис. 1.1.

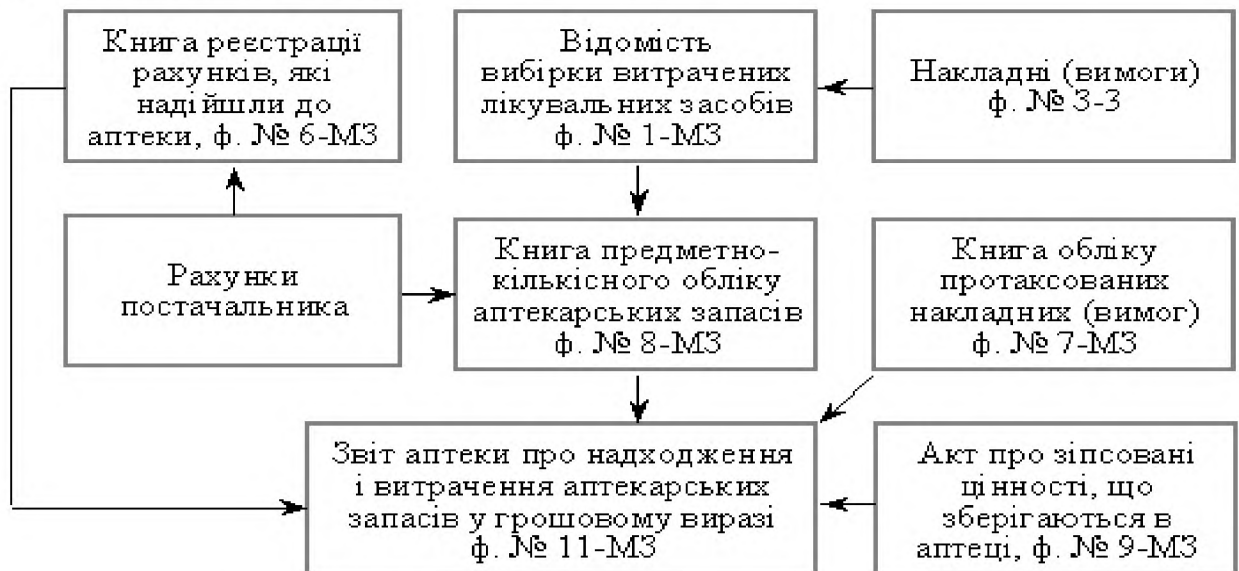


Рис. 1.1. Схема обліку товарних запасів в аптечних закладах

Товари, які надходять протягом місяця, оприбутковуються за рахунками та/або накладними в інвентаризаційному відділі аптеки (за наявності), а лише потім передаються у продаж.

На наступному етапі «товари, що надійшли до аптеки та були прийняті матеріально відповідальними особами на зберігання, відображаються в Журналі реєстрації надходження товарів за групами в аптеці (форма № 5-АП). Цей журнал ведеться відповідно до груп: товар, у тому числі мінеральні води, медикаменти та хімічні товари, перев'язувальні матеріали та предмети догляду за хворими, мило туалетне, парфумерія, окулярна оптика та ін. Журнал ведеться у двох цінах: оптовій та роздрібній. Наприкінці місяця дані узагальнюються» [55, с. 154-155].

Приймання специфічних товарів за штучним предметно-кількісним обліком (токсичні, наркотичні, етиловий спирт тощо) відображається у

спеціальних журналах, які є бланками суворого обліку.

Всі отримані товари протягом місяця відображаються у Товарному звіті (форма № 25-АП). Залежно від обсягу отриманого товару, можна робити звірки наявності й огляд товару 2-3 рази на місяць на підставі рахунків-фактур та/або накладних. Наприкінці місяця дані узагальнюються, а за товарною ознакою складається Звіт-відомість за поточний період (форма № 72-АП).

Допоміжні матеріали, що надійшли від постачальників, підлягають списанню як аптечному закладі, так і бухгалтерії при надходженні й оприбуткуванні товарів. Витрати на упаковку, включені постачальником у вартість лікарських засобів, що не підлягають обміну та поверненню, вираховуються із вартості цих лікарських засобів. Якщо вартість одноразової безповоротної тари не входить у вартість отриманих товарів, а відображається окремо на рахунку постачальника, така тара, коли звільняється під упакованими лікарськими засобам передається зворотно постачальнику і списується із підзвіту завідувача аптеки.

«Облікова політика підприємства має певну специфіку щодо запасів. Водночас вибір методу оцінки використання запасів може суттєво впливати на кінцевий фінансовий результат діяльності торговельного підприємства, особливо в умовах інфляційних процесів. Тому вибір підприємством оптимального методу сприятиме збільшенню оборотних коштів, залученню інвестицій, що у підсумку дасть можливість зменшити витрати та покращити фінансові показники діяльності підприємства» [56, с. 594].

Для товарних запасів рекомендується використовувати оцінку за цінами продажу, яка «заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною)

вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібної) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажної (роздрібної) вартості одержаних у звітному місяці товарів» [71].

Основні господарські операції з відображення надходження, руху та вибуття лікарських засобів і товарів медичного й супутнього призначення такі:

- Оприбутковано від постачальника лікарські засоби:
Дебет 271 – Кредит 631
- Передано зі складу в роздрібну мережу лікарські засоби:
Дебет 282 – Кредит 281
- Відображено нарахування суми торговельної націнки на лікарські засоби:
Дебет 282 – Кредит 285
- На складі оприбутковано придбану лікарську сировину
Дебет 281/10 – Кредит 631
- Оплачено постачальникам за лікарські засоби і лікарську сировину:
Дебет 631 – Кредит 311
- Відображено транспортно-заготівельні витрати:
Дебет 282/ТЗВ – Кредит 631
- Оплачено транспортно-заготівельні витрати:
Дебет 631 – Кредит 311
- Отримано в касу виручку від реалізації лікарських засобів:
Дебет 301 – Кредит 702
- Відпущено ліки за безоплатними рецептами:

Дебет 361 – Кредит 702

- Отримано відшкодування з бюджету за безоплатно передані ліки:

Дебет 311 – Кредит 361

- Списано суму торговельної націнки за реалізовані лікарські засоби:

Дебет 285 – Кредит 282

- Списано собівартість реалізованих лікарських засобів без урахування транспортно-заготівельних витрат:

Дебет 902 – Кредит 282

- Списано суму транспортно-заготівельних витрат, що відносяться до реалізованих лікарських засобів:

Дебет 902 – Кредит 282/ТЗВ

- Списано на фінансові результати собівартість реалізованих лікарських засобів:

Дебет 791 – Кредит 902

- Списано на фінансові результати дохід від реалізації лікарських засобів:

Дебет 702 – Кредит 791

Отже, грамотно організований облік, своєчасне фіксування всіх господарських операцій із надходження, руху (переміщення) і вибуття лікарських засобів і товарів медичного призначення дозволить сформувати раціональний розмір товарних запасів й ефективно управляти ними.

1.3. Аудит товарних запасів

На законодавчому рівні закріплено, що «аудит фінансової звітності – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень

(стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам» [69].

В Україні може бути внутрішній (всередині підприємства) і зовнішній аудит. Якщо аудит не підпадає під вимоги обов'язковості, то він вважається ініціативним, тобто добровільним. При цьому, суб'єкти фармацевтичної діяльності можуть обирати суб'єктів аудиторської діяльності за власним бажанням і на свій розсуд.

Аудиторську перевірку необхідно починати з ініціювання проведення інвентаризації. Якщо у штаті підприємства є внутрішній аудитор (внутрішній контролер, внутрішній ревізор), то доцільним буде його включення до складу інвентаризаційної комісії. Хоча аудитор і може бути присутнім під час інвентаризації, проте практика доводить, що більшість із них цього не робить, а використовує дані інвентаризаційних описів за результатами проведеної інвентаризації суб'єктами господарювання. Такий підхід призводить до того, що на більшості підприємств інвентаризація проводиться безвідповідально та недбало, а отримані дані є застарілими й неточними.

Особливу увагу аудитору слід звернути на персональний склад інвентаризаційних комісій: до неї, крім матеріально відповідальних осіб та бухгалтерів, мають увійти менеджери з продажу та закупівель, товарознавці та інші спеціалісти, які добре обізнані з асортиментом лікарських засобів. Перевіряючи фактичну наявність ліків, необхідно також вказувати номери партій від виробника – порівняння партій, які відображаються в обліку та наявних, дозволить зробити висновок про ступінь легкості можливих зловживань у торгівлі лікарськими засобами і товарами медичного призначення.

Навіть якщо аудитор і присутній під час проведення інвентаризації товарних запасів, то стверджувати, що в обліку будуть відсутні помилки не можна. Адже, відображення результатів інвентаризації в обліку здійснює не аудитор, а працівники підприємства, які можуть випадково або зумисно припускати помилки. Виявлені недоліки, помилки і порушень аудитор

повинен систематизувати, проаналізувати і відобразити на завершальному етапі аудиторської перевірки – в аудиторському звіті.

«Підґрунтям для провадження аудиторської перевірки товарних запасів на торгівельному підприємстві виступає визначення мети, об'єктів та предметів, формуванням відповідних завдань і алгоритму здійснення такої перевірки. На підставі даних аспектів створюється План і Програма провадження аудиторської перевірки товарних запасів на торгівельному підприємстві» [19, с. 26].

Основна роль аудиту полягає у визначенні достовірності та повноти відображення всіх економічних фактів щодо товарних запасів і їх руху в обліку та звітності.

Об'єктами аудиту операцій із товарними запасами є інформація, що відображається на рахунку 28 «Товари» за субрахунками:

- 281 «Товари на складі»
- 282 «Товари в торгівлі»
- 283 «Товари на комісії»
- 284 «Тара під товарами»
- 285 «Торгова націнка»

Метою аудиту операцій з товарними запасами є перевірка даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності суб'єкта господарювання щодо інформації про товарні запаси з метою вираження незалежної думки аудитора щодо їх достовірності в усіх суттєвих аспектах та відповідності законодавству України, НП(С)БО або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання).

Для досягнення основної мети аудиту, а також для задоволення потреб користувачів в отриманні повної, правдивої та неупередженої інформації про товарні запаси, аудитор повинен виконати наступні завдання:

- оцінити стан системи внутрішнього контролю та обліку товарних запасів;
- перевірити, чи є підстави визнавати всі товарні запаси активами

суб'єкта господарювання;

- перевірити порядок схоронності товарних запасів на місцях їх зберігання й на всіх етапах їх руху;
- перевірити відповідність методів оцінки та обліку товарних запасів в обліковій політиці підприємства чинному законодавству та визначити, наскільки оптимальним є їх вибір для даного суб'єкта господарювання;
- визначити, чи дотримується підприємство визначених методів оцінки та обліку товарних запасів;
- перевірити правильність розрахунку торгової націнки на різні групи товарів;
- контролювати дотримання всіх необхідних процедур при проведенні інвентаризації та оформленні її результатів;
- перевіряти, що операції належним чином і своєчасно задокументовані, а користувачам надається достовірна інформація про надходження, наявність і продаж товарних запасів;
- перевірити, чи правильно і своєчасно відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності операції з надходження, руху й вибуття товарних запасів;
- визначити, чи мали місце у попередніх періодах серйозні порушення і помилки в обліку та звітності щодо операцій із товарними запасами.

Джерелами інформації для аудиту операцій з товарними запасами є: наказ про облікову політику; первинні документи (накладні, рахунки, видаткові накладні, рахунки-фактури, платіжні доручення, прибуткові ордери, довіреності, інвентарні картки, накладні на внутрішнє переміщення, акт списання, акти на брак, акт переоцінки, бухгалтерські довідки); облікові синтетичні й аналітичні регістри, що використовуються для відображення операцій з обліку товарних запасів; звітність («Баланс (Звіт про фінансовий стан)» і «Примітки до фінансової звітності») тощо.

Під час аудиторської перевірки досліджуються документи, які використовуються для відтворення ланцюга економічних фактів від

придбання товарних запасів, їх зберігання до списання. Аудит не обмежується лише вивченням бухгалтерських документів. Перевірка товарних запасів неможлива без дослідження організації та порядку ведення оперативного обліку, а також пов'язаних із цим фактів (наявність розпорядження про зміну матеріально відповідальних осіб, порядок проведення інвентаризації й відображення її результатів, висновки експертів про якість і придатність товарних запасів тощо).

Аудитори використовують різноманітні процедури для збору аудиторських доказів. Аудиторська процедура – це певна дія аудитора чи їх послідовність для отримання необхідних аудиторських доказів.

Аудитор отримує аудиторські докази за допомогою однієї або кількох з наступних процедур: перевірка; спостереження; опитування та підтвердження; підрахунок; аналітичні процедури. Перевірка складається з вивчення бухгалтерських регістрів, записів і документів та надає аудиторські докази різного рівня впевненості залежно від характеру, джерела та ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Спостереження – це нагляд за процесами або процедурами, які виконуються іншими особами. Опитування – це пошук інформації, яку можна отримати від поінформованих осіб підприємства або поза його межами. Опитування може варіюватися від офіційних письмових запитів до третіх сторін до неформальних усних інтерв'ю з працівниками. Відповіді на опитування можуть надавати інформацію, якої аудитор не мав раніше або яка підтверджує аудиторські докази. Підтвердженням є отримання аудиторами супровідної інформації, що міститься в бухгалтерських записах. Процедура розрахунку полягає в підтвердженні арифметичної правильності вихідних документів і облікових регістрів або в їх перерахунках. Аналітичні процедури включають аналіз найважливіших показників і співвідношень, включаючи остаточне вивчення відхилень і зв'язків, які суперечать іншій інформації, що стосується справи, або відхиляється від очікуваних показників.

Зміст бухгалтерських документів перевіряється аудитором суцільним або вибіркоким способом. З метою отримання аудиторських доказів досліджується зміст операцій і аудитор визначає їх законність, достатність і надійність. Операція вважається правомірною, якщо її зміст не суперечить чинному законодавству, державним постановам, розпорядженням та інструкціям компетентних органів. Ефективність операції визначається їх доцільністю у виконанні завдань, що стоять перед підприємством, відповідно до окреслених цілей.

«Причиною здійснення більшості виявлених відхилень даних в обліку в процесі аудиту товарних запасів виступає «людський фактор», зокрема неуважність в роботі бухгалтерського підрозділу. Таким чином, впровадження аудиторської перевірки товарних запасів на торгівельному підприємстві, зокрема формуванням переліку виявлених порушень, дає змогу здійснити удосконалення обліку такого суб'єкта господарювання шляхом оптимізації роботи бухгалтерії. Відповідно до цього мінімізувати втрати часу з провадження перевірок й аудиту товарних запасів та забезпечити правильний обліковий процес таких активів на підприємстві, що займається торговельною діяльністю, можна здійснити за допомогою внесення змін розкриття до фінансової звітності, оскільки на підставі таких даних відбувається аудиторська перевірка. Однак сформована звітність торговельного підприємства може містити помилки, що в свою чергу, призводить до викривлення аудиторського висновку» [19, с. 19-20].

Важливим етапом в аудиті є планування. Планування має базуватися на усвідомленні діяльності клієнта, уважному вивченні її особливостей та умов економічного середовища у якому він знаходився у період, який підлягає перевірці. План аудиту – це документ, який є більш детальним за змістом, ніж загальна стратегія аудиту. Він, зокрема, враховує характер, терміни та обсяг аудиторських процедур, які аудиторська фірма має виконати для отримання достатніх і належних аудиторських доказів для зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Програма аудиту – це

документ, що містить перелік завдань у певній послідовності їх виконання, які служать для отримання достатніх і надійних аудиторських доказів відповідно до мети аудиту. Іншими словами, програма аудиту – це детальна інструкція, якої працівники аудиторської фірми повинні дотримуватися в процесі проведення аудиту. План і програма аудиту товарних запасів представлені в Додатках А1 і А2.

Важливим етапом аудиту товарних запасів є перевірка організації складського господарства та стану збереження і схоронності товарів. Для цього необхідно виконати такі аудиторські процедури: оцінити стан систем безпеки в цілому на підприємстві (наявність охорони, відео спостереження, сигналізацій); перевірка організації системи зберігання та контролю та доступу до неї; оцінити стан і ємність складів для наповнення їх товарними запасами; ознайомлення та оцінка порядку ввезення та вивезення цінностей з підприємства; перевірка наявності договорів з матеріально відповідальними особами та законність їх укладення; перевірка організації процесу проведення інвентаризації та оформлення її результатів.

Результати аудиту оформлюються Аудиторським звітом, а підтверджуються висновки аудитора в робочих документах, які складаються під час проведення перевірки на кожному її етапі і виступають аудиторськими доказами.

Висновки до розділу 1

Товари, що зберігаються в аптеці для продажу, утворюють її товарний запас. Створення запасів в аптечних закладах залежить від наявності: товарів, які є в аптеці та її відокремлених структурних підрозділах; товарів, які придбані та оплачені аптекою але залишені на зберігання у постачальників; товарів, зданих на переробку (наприклад, лікарська рослинна сировина). На законодавчому рівні визначено, що в аптеці має бути обов'язковий асортимент ліків. Аптечні товарні запаси можна класифікувати за розміром, призначенням, місцем розташування запасів тощо.

Облік в аптечних закладах повинен забезпечувати постійний і ретельний контроль за наявністю, переміщенням, раціональним і доцільним використанням товарних запасів. Умови транспортування, зберігання та реалізації фармацевтичної продукції вимагають щоденного контролю з боку бухгалтерії для запобігання втратам, псуванню, пошкодженню і бою.

Співробітники аптеки або фармацевтичного підприємства, що приймають товар, повинні спочатку ознайомитися із затвердженою посадовою інструкцією, адже в ній передбачено всі права й обов'язки. У процесі приймання товару від постачальника спеціаліст аптеки спочатку має перевірити кількість за накладною або рахунком-фактурою, потім звіряє терміни придатності, а також відповідність серії на упаковці лікарських засобів згідно з договором і сертифікатами якості.

Для обліку товарних запасів в аптечних закладах використовується рахунок 28 «Товари» з відповідними субрахунками 281 «Товари на складі», 284 «Тара під товар», 285 «Торгова націнка».

Аудит товарних запасів ставить собі за мету перевірку відповідності бухгалтерської інформації фактичним даним і правильності її відображення в обліку та звітності. Завдання аудиту товарних запасів покликані виявити помилки та неточності в їх обліку, недостачі в місцях зберігання та окреслити можливі шляхи вирішення наявних проблем задля недопущення їх у майбутньому. Об'єкти аудиту товарних запасів слід розрізняти за циклами господарської діяльності, а тому доцільно виділяти два комплексні об'єкти: цикл закупівлі товарних запасів і цикл фінансово-збутової діяльності лікарських засобів і товарів медичного призначення.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТА АУДИТ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ НА ПРИВАТНОМУ АКЦІОНЕРНОМУ ТОВАРИСТВІ «ЛІКИ КІРОВОГРАДЩИНИ»

2.1. Організаційно-економічна характеристика

ПАТ «Ліки Кіровоградщини»

Приватне акціонерне товариство є правонаступником Публічного акціонерного товариства «Ліки Кіровоградщини», яке було правонаступником Закритого акціонерного товариства «Ліки Кіровоградщини».

Нова редакція Статуту розроблена у зв'язку зі зміною типу та найменування згідно прийнятого рішення черговими загальними зборами акціонерів, що відбулись 25 квітня 2017 року (додаток А).

Місцезнаходження ПАТ «Ліки Кіровоградщини»: вулиця Набережна, б. 13, м. Кропивницький, Кіровоградська область, 25006.

Підприємство є юридичною особою приватного права згідно чинного законодавства, яке створене відповідно до законодавства України без обмежень строку його діяльності і набуло права юридичної особи з моменту його реєстрації.

Метою діяльності підприємства є здійснення господарської (підприємницької) діяльності для отримання прибутку і використання його в інтересах акціонерів, для розвитку і задоволення соціально-економічних інтересів акціонерів і членів трудового колективу.

Акції ПАТ «Ліки Кіровоградщини» посвідчують корпоративні права акціонерів щодо товариства. Усі акції є іменними. Акції ПАТ «Ліки Кіровоградщини» існують виключно в бездокументарній формі. ПАТ «Ліки Кіровоградщини» здійснює розміщення тільки простих акцій.

ПАТ «Ліки Кіровоградщини» формує резервний капітал у розмірі 15% від розміру статутного капіталу. Він формується шляхом щорічних відрахувань від чистого прибутку або за рахунок нерозподіленого прибутку.

До досягнення встановленого статутом розміру резервного капіталу розмір щорічних відрахувань не може бути меншим ніж 5% суми чистого прибутку підприємства за рік.

ПАТ «Ліки Кіровоградщини» має право від свого імені вчиняти будь-які правочини, набувати майнових та особистих немайнових прав та нести обов'язки. Підприємство є власником: майна (коштів, вкладів), переданого йому засновниками та акціонерами у власність як вклад до статутного капіталу або іншими особами у власність; коштів, які знаходяться в касі підприємства та на рахунках у банках; одержаних доходів, у тому числі від цінних паперів; продукції, виробленої підприємством у результаті господарської діяльності; доходів, одержаних у результаті господарської діяльності; нематеріальних цінностей, майнових та немайнових прав, що створені або набуті Товариством; майна, придбаного у держави, в інших суб'єктів господарювання та фізичних осіб; кредитів банків та інших кредиторів; надходжень від роздержавлення і приватизації власності; капітальних бюджетних вкладень і приватизації власності; капітальних бюджетних вкладень, дотацій тощо; безоплатних, благодійних внесків вітчизняних та іноземних юридичних і фізичних осіб; іншого майна, набутого на підставах, не заборонених законодавством України.

Предмет діяльності досліджуваного підприємства широко розкрито у його Статуті (додаток А), проте на основних зупинимось детальніше. Отже, предметом діяльності ПАТ «Ліки Кіровоградщини» є:

- виробництво лікарських засобів;
- оптова і роздрібна торгівля лікарськими засобами;
- експорт, імпорт лікарських засобів;
- оптова і роздрібна торгівля спиртом етиловим;
- підприємництва діяльність на території України, пов'язана з наданням ліцензій, патентів, ноу-хау, торговельних марок та інших нематеріальних об'єктів власності.

Акціонерами ПАТ «Ліки Кіровоградщини» є юридичні та фізичні особи, які в установленому порядку набули права власності на акції і мають право володіти такими акціям відповідно до законодавства.

Порядок розподілу прибутку і покриття збитків підприємства визначається рішенням Загальних зборів акціонерів відповідно до законодавства та Статуту. Чистий прибуток ПАТ «Ліки Кіровоградщини», одержаний від господарської діяльності після здійснення відповідних розрахунків, залишається в повному розпорядженні підприємства і воно розпоряджається ним на власний розсуд та у своїх інтересах.

Вищим органом ПАТ «Ліки Кіровоградщини» є Загальні збори. Правомочність Загальних зборів та прийнятих ними рішень, порядок та строки їх скликання визначаються відповідно до чинного законодавства України та Статуту. Наглядова рада є органом ПАТ «Ліки Кіровоградщини», що здійснює захист прав акціонерів. Виконавчим органом ПАТ «Ліки Кіровоградщини», що здійснює управління поточною діяльністю є Генеральний директор. Він є одноосібним виконавчим органом підприємства.

ПАТ «Ліки Кіровоградщини» має право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність.

Трудовий колектив ПАТ «Ліки Кіровоградщини» становлять всі громадяни, які своєю працею беруть участь у його діяльності на основі трудового договору (контракту, угоди), а також інших документів, які регулюють трудові відносини працівників підприємства.

ПАТ «Ліки Кіровоградщини» має окремий баланс, веде первинний (оперативний) облік, складає та подає відповідно до вимог чинного законодавства України статистичну інформацію, а також веде бухгалтерський облік та подає фінансову звітність. Річна фінансова звітність підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором у випадках, встановлених законодавством.

Основними видами діяльності ПАТ «Ліки Кіровоградщини» згідно КВЕД є:

- 47.73 «Роздрібна торгівля фармацевтичними товарами в спеціалізованих магазинах»;
- 68.20 «Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна»;
- 73.20 «Дослідження кон'юнктури ринку та виявлення громадської думки».

На даний час керівником підприємства є Хільченко Сергій Васильович, головним бухгалтером – Бойченко Тетяна Тимофіївна.

Статутний капітал підприємства станом на кінець 2020 року складав 4 720,0 тис.грн.

Організаційна структура ПАТ «Ліки Кіровоградщини» затверджена відповідним наказом та наведена у додатку Б. ПАТ «Ліки Кіровоградщини» має розгалужену систему аптек та аптечних кіосків: 58 аптек та 56 аптечних пунктів. У прямому підпорядкуванні генерального директора перебувають перший заступник генерального директора та головний бухгалтер. При цьому йому також підпорядковуються опосередковано помічник генерального директора – завідувач аптеки №1, помічник генерального директора-начальник господарського відділу, директор-розпорядник, помічник генерального директора з питань контролю за фармакологічною діяльністю аптечних закладів. Також генеральному директору ПАТ «Ліки Кіровоградщини» підпорядковуються завідувачі аптек та аптечних кіосків, які розташовані по всій Кіровоградській області.

Підприємство складає та подає до контролюючих органів такі види фінансової звітності: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів (за прямими методом), Звіт про власний капітал та Примітки до річної фінансової звітності (додаток В, В1, В2, В3, В4). На підставі даних

фінансових звітів за 2020 рік дослідимо основні економічні показники діяльності досліджуваного підприємства (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1

Основні економічні показники діяльності
ПАТ «Ліки Кіровоградщини» за 2019-2020 роки
(сформовано на основі додатку В1)

Показник	За 2020 рік, тис.грн.	За 2019 рік, тис.грн.	Абсолютне відхилення
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	241 102	232 280	+8 820
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	203 079	194 660	+8 419
Інші операційні доходи	4 221	3 302	+919
Адміністративні витрати	4 916	4 483	+433
Витрати на збут	33 933	34 605	-672
Інші операційні витрати	2 602	2 059	+543
Інші доходи	59	128	-69
Фінансові витрати	255	264	-9
Інші витрати	266	288	-22
Чистий фінансовий результат (прибуток/збиток)	+331	-649	+980

Отже, як видно з даних таблиці 2.1, ПАТ «Ліки Кіровоградщини» у 2020 році отримало прибуток у розмірі 331,0 тис.грн., що надало підприємству можливість перекрити і збиток минулого періоду у розмірі 649,0 тис. і отримати прибуток звітного року у сумі 331,0 тис.грн. Це пов'язано зі зростанням у 2020 році чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на 8820,0 тис.грн. та інших операційних доходів на 919,0 тис.грн.

Як видно з даних Балансу (Звіту про фінансовий стан) на 31 грудня 2020 року (додаток В) підприємство володіє основними засобами, первісна

вартість яких становить 15 859,0 тис.грн., сума накопиченого зносу – 11 775,0 тис.грн.; залишкова вартість – 4,0 тис.грн. Основні засоби ПАТ «Ліки Кіровоградщини» зношені на 74%. У складі необоротних активів досліджуваного підприємства рахуються нематеріальні активи (право користування програмними продуктами) первісною вартістю 458,0 тис.грн., знос – 408,0 тис.грн., залишкова вартість – 50,0 тис.грн.

Оборотні активи ПАТ «Ліки Кіровоградщини» складаються із: запасів на суму 32 867,0 тис.грн.; виробничих запасів – 58,0 тис.грн.; товарів – 32 9,0 тис.грн.; дебіторської заборгованості на суму 627,0 тис.грн.; іншої поточної дебіторської заборгованості – 1 114,0 тис.грн.; грошей та їх еквівалентів на суму 2 805,0 тис.грн.; готівки – 370,0 тис.грн.; рахунків у банках – 2 435,0 тис.грн.; витрат майбутніх періодів – 20,0 тис.грн.

Пасивна частина балансу ПАТ «Ліки Кіровоградщини» складається із власного капіталу, довгострокових зобов'язань і забезпечень та поточних зобов'язань і забезпечень.

Так, статутний капітал на підприємстві повністю сформовано та оплачено у розмірі 4 720,0 тис.грн.; додатковий капітал становить на кінець 2020 року 789,0 тис.грн.; резервний капітал є незмінним на кінець, і на початок року та становить 529,0 тис.грн.; накопичена сума прибутку підприємства становить 9 465,0 тис.грн.

Довгострокові зобов'язання ПАТ «Ліки Кіровоградщини» становлять на кінець 2020 року 139,0 тис.грн.

Також на підприємстві існують поточні зобов'язання і забезпечення у загальній сумі 25 927,0 тис.грн., які складаються із поточної кредиторської заборгованості за: товари, роботи, послуги на суму 24 489,0 тис.грн.; за розрахунками з бюджетом – 193,0 тис.грн.; зі страхування – 189,0 тис.грн.; за розрахунками з оплати праці – 686,0 тис.грн.; інші поточні зобов'язання – 370,0 тис.грн.

Як вже зазначалось вище, ПАТ «Ліки Кіровоградщини» має розгалужену систему аптек та аптечних кіосків, а тому буде цікавим та

корисним дослідження основних показників діяльності по таких місцевих одиницях (таблиця 2.2). Для цього нами буде використано статистичну звітність 1-підприємство «Структурне обстеження» підприємства за 2020 рік (додаток Д).

Таблиця 2.2

Основні економічні показники по місцевих одиницях

ПАТ «Ліки Кіровоградщини» за 2020 рік

Місцева одиниця	Серед- ня кіль- кість праці- вників, чол.	Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) без ПДВ, тис.грн.	Витрати на оплату праці, тис.грн.	Кількість магазинів роздрібної торгівлі, шт.	Торгова площа магазинів роздрібної торгівлі, кв.м.	Капітальні інвестиції у матеріальн і активи, тис.грн.
м.Кропивницький	13	7930,5	641,3	12	152	26,4
м. Бобринець	8	7551,8	566,7	4	115	0,3
м. Гайворон	13	10564,7	722,9	6	134	20,5
смт Добровеличківка	14	14640,3	1005,6	7	186	35,8
м. Долинська	13	11658,7	837,3	5	196	49,3
м. Знам'янка	12	8544,0	924,1	8	175	72,8
м. Мала Виска	10	7298,7	578,2	5	144	0,0
смт Новоархангельськ	14	16273,4	990,8	6	196	58,8
м. Новоукраїнка	14	8304,4	706,2	5	151	14,3
смт Онуфріївка	11	6768,0	606,5	5	142	12,8
м.Новомиргород	18	12933,7	1104,7	8	238	15,7
смт Новгородка	10	8270,5	645,4	3	63	0,6
смт Петрово	13	8530,2	741,7	6	133	3,5
м. Світловодськ	9	5421,8	463,2	4	121	0,0
м. Благовіщенськ	10	5409,2	490,33	5	195	6,6
смт Олександрівка	7	6748,1	388,1	4	116	16,9
смт Устинівка	3	2750,9	230,5	2	75	0,0
смт Голованівськ	9	9305,2	582,3	5	121	12,1
смт Компаніївка	6	5600,6	390,8	2	58	0,9
смт Вільшанка	7	5782,5	487,4	3	64	0,5
м. Олександрія	21	15752,1	1394,2	9	240	0,5

Отже, як видно з даних таблиці 2.2, найбільш кількість аптек та аптечних кіосків розміщена у великих містах Кіровоградської області, а сама найбільша – у місті Кропивницький.

Використовуючи дані Звіту про продаж і запаси товарів у торговій мережі за 4 квартал 2020 року (додаток Ж), з'ясуємо їх вартість на кінець 2020 року за допомогою таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Дані про продаж і запаси товарів у торговій мережі за 4 квартал 2020 року на ПАТ «Ліки Кіровоградщини»

Найменування товарної групи	Роздрібний товарооборот (з ПДВ), тис.грн.	У тому числі роздрібний товарооборот від продажу товарів, вироблених на території України, тис.грн.	Запаси товарів у торговій мережі та на складах на кінець 2020 року, тис.грн.
Безалкогольні напої, у т.ч.:	206,6	197,4	105,2
соки	46,5	46,5	23,7
води мінеральні	160,1	150,9	81,5
Гомогенізовані харчові та дієтичні продукти	22,7	22,7	11,6
Косметичні товари	864,8	563,2	440,4
Фармацевтичні товари	74786,0	53187,8	38081,7
Медичні та ортопедичні товари	2854,9	2211,6	1453,7
Інші непродовольчі споживчі і неспоживчі товари	23,4	23,4	11,9
Разом	78758,4	56186,3	40104,5

Отже, як видно з даних таблиці 2.3, роздрібний товарооборот є найбільшим від реалізації фармацевтичних товарів (74786,0 тис.грн.), від реалізації косметичних товарів – 864,8 тис.грн. та медичних і ортопедичних товарів – 2854,9 тис.грн.

На підставі інформації, наведеної у Звітах про товарооборот торгової мережі за жовтень-грудень 2020 року (додаток К, К1, К2), з'ясовано, що товарооборот разом з ПДВ у роздрібній мережі становив: у жовтні 2020 року – 23356,2 тис.грн.; у листопаді 2020 року – 27436,6 тис.грн.; у грудні 2020 року – 29164,4 тис.грн.

Для з'ясування фінансового становища ПАТ «Ліки Кіровоградщини» дослідимо його основні показники фінансової стійкості та фінансової

незалежності, використовуючи фінансову звітність (додаток В, В1, В2, В3, В4).

Оцінка фінансового стану важлива для управління підприємством. Також вона цікавить акціонерів, інвесторів, дебіторів і кредиторів, постачальників, а також державні контролюючі органи.

Розглянемо показники ліквідності, які характеризують здатність підприємства переводити свої оборотні активи у грошові кошти для погашення різних видів зобов'язань (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4

Коефіцієнти ліквідності на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» у 2019-2020 роках

Показник	Формула для розрахунку	Рекомендоване значення	На кінець 2019 рік	На кінець 2020 рік	Відхилення
Коефіцієнт покриття	ряд. 1195	>2	1,52	1,44	-0,08
	ряд. 1695				
Коефіцієнт швидкої ліквідності	ряд. 1195 – ряд. 1100	>1	0,18	0,17	-0,01
	ряд. 1695				
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	ряд. 1165	0,25-0,5	0,09	0,11	+0,02
	ряд. 1695				

Отже, як видно з даних таблиці 2.4 всі розраховані коефіцієнти ліквідності не перебувають у межах рекомендованих значень.

Так, станом на кінець 2019 року коефіцієнт покриття (ще його називають коефіцієнтом загальної ліквідності) становив 1,52 п.п., на кінець 2020 року він знизився до 1,44 п.п.

Коефіцієнт швидкої ліквідності вказує на здатність підприємства відповідати за своїми зобов'язаннями у терміновому порядку (тобто одразу сплатити кошти з поточного рахунку у банку або з каси). На ПАТ «Ліки Кіровоградщини» у 2019 році він становив 0,18 п.п., а у 2020 році – 0,17 п.п. (відбулось зменшення на 0,01 п.п.).

Коефіцієнт абсолютної ліквідності станом на кінець 2019 року дорівнював 0,09 п.п., на кінець 2020 року він незначно збільшився і становив 0,11 п.п.

З цього можна зробити висновок, що структура балансу є не задовільною, підприємство характеризується як неплатоспроможне, тобто у нього не вистачає ресурсів для погашення поточних зобов'язань.

Показники фінансової стійкості дають уявлення про можливість підприємства залишатись відносно платоспроможним у перспективі, адже таке підприємство стає привабливим для інвесторів, позитивним для отримання кредитів тощо. Тому доцільним, на нашу думку, є обчислення показників фінансової стійкості на досліджуваному підприємстві (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5

Коефіцієнти фінансової стійкості
на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» у 2019-2020 роках

Показник	Формула для розрахунку	Рекомендоване значення	На кінець 2019 рік	На кінець 2020 рік	Відхилення
Коефіцієнт автономії	ряд. 1495	>0,5	0,41	0,41	0,00
	ряд. 1900				
Коефіцієнт фінансової стабільності	ряд. 1495	>1	1,0	0,60	-0,40
	ряд. 1525 + ряд. 1695				
Коефіцієнт фінансової залежності	ряд. 1900	<1	2,41	2,68	+0,27
	ряд. 1495				
Коефіцієнт концентрації залученого капіталу	ряд. 1595 + ряд. 1695	<0,5	0,59	0,63	+0,04
	ряд. 1900				
Коефіцієнт концентрації власного капіталу	ряд. 1495	зростання	7,50	5,53	-1,97
	ряд. 1165				
Коефіцієнт співвідношення власного і залученого капіталу	ряд. 1595+ ряд. 1695	<1	1,41	1,68	0,27
	ряд. 1495				

Коефіцієнт стійкості фінансування	ряд. 1495 + ряд. 1595	>0,7-1,0	0,42	0,38	-0,04
	ряд. 1900				

Отже, обчислені у таблиці 2.5 коефіцієнти фінансової стійкості дають можливість сформулювати наступні висновки:

- коефіцієнт автономії на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» не відповідає рекомендованому значення ні на початок 2020 року, ні на кінець, а також протягом року не змінився. Це вказує на те, що досліджуване підприємство за рахунок власного капіталу може профінансувати лише 41% своїх активів, чого не достатньо для фінансової стійкості. Це може сигналізувати про високий рівень ризику щодо фінансової стійкості підприємства у перспективі;
- коефіцієнт фінансової стабільності вказує на здатність підприємства залишатись платоспроможною у довгостроковій перспективі. На ПАТ «Ліки Кіровоградщини» даний показник станом на початок 2020 року становив 1,0 п.п., а на кінець року він зменшився на 0,4 п.п. і становив відповідно 0,6 п.п., що можна охарактеризувати як негативну тенденцію. Ні на початок, ні на кінець року він не знаходиться у межах рекомендованого значення. Це вказує на те, що досліджуване підприємство має ризик втрати платоспроможності;
- коефіцієнт фінансової залежності є зворотнім до коефіцієнту автономії. Він і на початок, і на кінець 2020 року більше рекомендованого значення, що є позитивною тенденцією. Це вказує на те, що ПАТ «Ліки Кіровоградщини» здатне проводити прогнозовану діяльність у довгостроковій перспективі;
- коефіцієнт концентрації залученого капіталу станом на кінець 2019 року становив 0,59 п.п., а на кінець 2020 року його значення збільшилось на 0,4 п.п. до рівня 0,63. Розраховані показники відповідають рекомендованим значенням. Це вказує на те, що підприємство раціонально залучає та використовує позиковий капітал;

- коефіцієнт концентрації власного капіталу на початок 2020 року на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» становив 7,50 п.п., на кінець року 5,53 п.п. Чим вищий даний показник, тим більше підприємство вважається фінансово стійким і незалежним від зовнішніх кредиторів. Зниження даного коефіцієнта на кінець 2020 року характеризується як негативне явище. Практика показує, що оптимальним є його значення 0,6. На ПАТ «Ліки Кіровоградщини» даний показник, не дивлячись на його зниження, має достатній рівень, що вказує на незалежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування;
- коефіцієнт співвідношення власного і залученого капіталу (його ще називають коефіцієнтом фінансової стійкості) на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» станом на 31 грудня 2019 року становив 1,41 п.п., а станом на 31 грудня 2020 року – 1,68 п.п. Рекомендованим є його значення більше 1. Виходячи зі значення даного показника, можна сказати, що станом на кінець 2020 року на 1,68 грн. власного капіталу припадає на 1 грн. залученого. Цей показник вказує на фінансову стійкість підприємства та незалежність його від зовнішніх джерел фінансування;
- коефіцієнт стійкості фінансування вказує на здатність підприємства залишатись платоспроможним у довгостроковій перспективі. На досліджуваному підприємстві на початок 2020 року він становив 0,42 п.п., а на кінець – 0,38 п.п. Отже, на кінець 2020 року 42% активів підприємства може бути профінансовано за рахунок постійного капіталу та капіталу, що був залучений на довгостроковий період. Значення даного показника не перебуває у межах оптимального значення ні на початок 2020 року, ні на його кінець. Це вказує на не досить гарні перспективи підприємства та наявність ризику банкрутства.

Отже, проведений аналіз ліквідності та фінансової стійкості ПАТ «Ліки Кіровоградщини» вказує на його відносно стабільне фінансове становище,

незалежність від зовнішніх джерел фінансування. Проте деякі показники перебувають на межовому значенні, а значить – присутній ризик втрати платоспроможності та обмеження доступу до кредитних ресурсів та додаткових інвестицій. Коефіцієнти ліквідності вказують на неспроможність підприємства погасити свої зобов'язання у терміновому порядку, проте оборотних активів вистачає на виконання зобов'язання перед кредиторами.

2.2. Облікова політика та система внутрішнього контролю

у частині товарних запасів на досліджуваному підприємстві

Бухгалтерська служба ПАТ «Ліки Кіровоградщини» є самостійним структурним підрозділом підприємства та діє відповідно до Положення про бухгалтерську службу (додаток Л). Основними завданнями бухгалтерської служби на досліджуваному підприємстві є: організація обліку господарської діяльності підприємства з урахуванням особливостей діяльності та технології обробки облікових даних; контроль за правильним використанням грошових та матеріальних цінностей підприємства, збереженням власності підприємства, своєчасністю господарських розрахунків.

Бухгалтерію очолює головний бухгалтер Бойченко Тетяна Тимофіївна, яка призначена на посаду наказом директора. Головний бухгалтер ПАТ «Ліки Кіровоградщини» має двох заступників.

Основними функціями бухгалтерської служби є:

- розробка Положення про облікову політику підприємства, внесення змін до обраної облікової політики, внесення пропозицій щодо вибору форми бухгалтерського обліку виходячи зі структури й особливостей діяльності;
- організація повного обліку основних засобів, сировини, матеріалів, палива, готової продукції, коштів та інших товарно-матеріальних цінностей підприємства, витрат виробництва та обігу, виконання кошторисів витрат згідно з вимогами законодавства та національних стандартів;

- формування і своєчасне надання повної та достовірної бухгалтерської інформації про діяльність підприємства, його майновий стан, прибутки і витрати;
- складання податкової, фінансової та статистичної звітності на основі достовірних первинних документів і відповідних бухгалтерських записів, своєчасне подання її відповідним органам;
- своєчасне нарахування та перерахування податків, зборів, обов'язкових платежів;
- розробка форм документів внутрішньої бухгалтерської звітності;
- забезпечення суворого дотримання штатної, фінансової та касової дисципліни, кошторисів адміністративно-господарських та інших витрат, законності списання з рахунків бухгалтерського обліку нестач, втрат, дебіторської заборгованості та інших коштів;
- забезпечення збереження бухгалтерських документів, оформлення і здачі у встановленому порядку до архіву;
- погашення у встановлений термін заборгованості банкам за кредитами;
- участь у проведенні економічного аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства за даними бухгалтерського обліку і звітності з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів, усунення втрат і непродуктивних витрат.

Бухгалтерська служба має право вимагати від усіх підрозділів підприємства дотримання порядку оформлення операцій і надання необхідних документів і відомостей.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи які фіксують факи їх здійснення.

Облікова політика ПАТ «Ліки Кіровоградщини» розроблена таким чином, щоб уся фінансова звітність відповідала всім вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності.

На ПАТ «Ліки Кіровоградщини» затверджено організаційну структуру бухгалтерії, яка у вигляді схеми представлена у додатку Л1. Відповідно до

неї головному бухгалтеру підпорядковується два заступника: заступник головного бухгалтера з бухгалтерського обліку та заступник головного бухгалтера з податкового обліку. Напрямую їм і опосередковано головному бухгалтеру підпорядковується обліковий персонал:

- Бухгалтер №1 – облік основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів, виробничих запасів;
- Бухгалтер №2 / Бухгалтер №3 / Бухгалтер №4 – облік товару, розрахунків з покупцями, постачальниками, персоналом підприємства по заробітній платі, бюджетом та фондами соціального страхування;
- Бухгалтер №5 – облік грошових коштів: каса, банк, грошові кошти в дорозі, розрахунки через термінал, інкасація;
- Бухгалтер №6 – контроль-ревізія аптечних закладів.

На ПАТ «Ліки Кіровоградщини» наказом №213 від 31 грудня 2018 року затверджено облікову політику підприємства (додаток Л2).

Даний наказ забезпечує безперервність відображення операцій та достовірну оцінку активів, зобов'язань, капіталу в бухгалтерському обліку, застосовуючи журнально-ордерну форму обліку. Зупинимось більш докладно на обліковій політиці ПАТ «Ліки Кіровоградщини» у частині обліку запасів, у тому числі товарних.

На підприємстві аналітичний облік руху товарно-матеріальних цінностей організований відповідно до вимог П(С)БО 9 «Запаси». На досліджуваному підприємстві вони класифіковані так: виробничі запаси; незавершене виробництво; готова продукція, товари.

До витрат на придбання запасів включати: ціну придбання, ввізне мито та інші податки, а також витрати на транспортування та інших витрат безпосередньо пов'язаних з придбанням запасів. Торговельні знижки, інші знижки та інші подібні їм статті вираховувати при визначенні витрат на придбання. Нам складно погодитись з тим, що у Наказі про облікову політику прописано включення до вартості запасів інших податків без конкретизації, яких саме. Адже відомими є той факт, що непрямі податки не

можуть включатись до вартості запасів, якщо підприємство є платником цих податків.

До витрат на переробку запасів включаються витрати, прямо пов'язані з одиницями виробництва.

Собівартість запасів на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» у роздрібній торгівлі аптечних закладів визначати за формулою середньозваженої собівартості. Згідно з цією формулою, собівартість кожної одиниці визначається із середньозваженої собівартості подібних одиниць на початок періоду та собівартості подібних одиниць, що були придбані або вироблені протягом періоду.

ПАТ «Ліки Кіровоградщини» визначає собівартість запасів по фармацевтичному виробництву та продажу з аптечного складу на методом ФІФО. Формула ФІФО припускає, що одиниці запасів, що були придбані або вироблені першими, продаються першими, а отже одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, є тими, що були придбані або виробленими останніми.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості робіт, ПАТ «Ліки Кіровоградщини» складає за кожним окремим видом фармацевтичної продукції.

За запасами, які були реалізовані, їхню балансову вартість визнавати витратами періоду, у якому визнається відповідний дохід. У разі, коли запаси розподіляються на інший актив (як компонент основного засобу), такі витрати визнавати витратами протягом строку корисної експлуатації цього активу.

На ПАТ «Ліки Кіровоградщини» аналітичний облік у бухгалтерії ведеться у Відомостях обліку залишку товару. Лікарські та медичні вироби обліковуються у сумовому виразі, а господарські запаси – у кількісно-сумовому. У відділі лікарських засобів та в аптеках товар у вигляді лікарських засобів та медичних виробів ведеться у кількісному та сумовому виразі.

Одиницею запасів для цілей бухгалтерського обліку вважається вид запасів. Відпуск запасів здійснюється за ціною продажу. Застосування середнього проценту торговельної націнки товарів у роздрібній торгівлі аптечних закладів та роздрібною надбавки здійснювати відповідно до вимог чинного законодавства. Середній операційний цикл встановлено на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» тривалістю 12 місяців.

Дія наказу «Про облікову політику ПАТ «Ліки Кіровоградщини» поширюється на всі структурні підрозділи підприємства.

Також на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» розроблено та затверджено Робочий план рахунків (додаток М). Для обліку товарних запасів на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» застосовуються такі субрахунки бухгалтерського обліку (таблиця 2.6).

Таблиця 2.6

Фрагмент робочого плану рахунку у частині бухгалтерського обліку товарних запасів на ПАТ «Ліки Кіровоградщини»

Номер рахунку чи суб-рахунку	Назва субрахунку	Наявність кількісного обліку	Субконто 1	Субконто 2	Субконто 3
28	<i>Товари</i>		<i>Номенклатура</i>	<i>Склади</i>	<i>Партії</i>
280	<i>Транспортно-заготівельні витрати</i>		<i>Номенклатурні групи</i>	<i>(об) Статі витрат</i>	
2801	Транспортно-заготівельні витрати (товари)		Номенклатурні групи	(об) Статі витрат	
2802	Транспортно-заготівельні витрати (у НТТ за продажною вартістю)		(об) Статі витрат		
281	<i>Товари на складі</i>	+	<i>Номенклатура</i>	<i>Склади</i>	
2812	Товари на складі по претензіям (аптечний склад)	+	Номенклатура	Склади	
2813	Товари на складі (господарський склад)	+	Номенклатура	Склади	
282	<i>Товари в</i>				

Номер рахунку чи субрахунку	Назва субрахунку	Наявність кількісного обліку	Субконто 1	Субконто 2	Субконто 3
	<i>торгівлі (за продажною вартістю)</i>				
2821	Товари в роздрібній торгівлі (в АТТ за продажною вартістю)	+	Номенклатура	Склади	Партії
2822	Товари в роздрібній торгівлі (в НТТ за продажною вартістю)		Склади	Ставки ПДВ	
283	Товари на комісії	+	Контрагенти	Номенклатура	Партії
284	Тара під товарами	+	Номенклатура	Склади	Партії
2841	Тара під товарами (склад)	+	Номенклатура	Склади	Партії
2842	Тара під товарами (аптеки)	+	Номенклатура	Склади	Партії
285	<i>Торгова націнка</i>				
2851	Торгова націнка в автоматизованих торговельних точках		Номенклатура	Склади	Партії
2852	Торгова націнка в неавтоматизованих торговельних точках		Склади	Ставки ПДВ	
286	Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу		Основні засоби		
289	Товари в торгівлі (за покупною вартістю)	+	Номенклатура	Склади	Партії
902	<i>Собівартість реалізованих товарів</i>		<i>(об) Номенклатурні і групи</i>	<i>(об) Статті витрат</i>	<i>(об) Підрозділи</i>

Номер рахунку чи субрахунку	Назва субрахунку	Наявність кількісного обліку	Субконто 1	Субконто 2	Субконто 3
9021	Собівартість реалізованих товарів (склад)		(об) Номенклатурні групи	(об) Підрозділи	
9022	Собівартість реалізованих товарів (аптеки)		(об) Номенклатурні групи	(об) Підрозділи	
9023	Собівартість реалізованих товарів (ТМЦ)		(об) Номенклатурні групи	(об) Підрозділи	
9024	Собівартість реалізованих товарів (фарм.)		(об) Номенклатурні групи	(об) Підрозділи	
024	<i>Товари, прийняті на комісію</i>	+	<i>Партії</i>	<i>Номенклатура</i>	
0241	Товари на складі	+	Партії	Номенклатура	Склади
0242	Товари, передані на комісію	+	Партії	Контрагенти	Номенклатура
025	Матеріальні цінності довірителя	+	Контрагенти	Номенклатура	

ПАТ «Ліки Кіровоградщини» приймає активну участь на всій території Кіровоградської області та у м. Кропивницький в усіх державних програмах щодо відпуску лікарських засобів за державні кошти, ціна на які контролюється з боку держави, а саме:

- відпуск лікарських засобів по урядовій програмі «Доступні ліки» (серцево-судинні захворювання, діабет II-го типу та бронхіальна астма тощо);
- відпуск лікарських засобів окремим категоріям хворих (особи, які постраждали внаслідок катастрофи на ЧАЕС, учасники бойових дій та інваліди війни, діти-інваліди, хворі на цукровий діабет);
- відпуск лікарських засобів лікувальним закладам.

Участь у таких програмах передбачає обмеження торговельної націнки на лікарські засоби (крім наркотичних, психотропних засобів, прекурсорів та медичних газів) і виробі медичного призначення, оптово-відпускні ціни на

які внесені до реєстру оптово-відпускних цін на лікарські засоби і вироби медичного призначення, які придбаваються повністю або частково за рахунок коштів державного та місцевого бюджетів, граничні постачальницько-збутові надбавки не вище 10%, що нараховуються до закупівельної ціни з урахуванням податків. При цьому фактичний розмір оптово-відпускної ціни на кожну лікарську форму, дозування, споживчу упаковку лікарського засобу, усі типи, види, марки виробів медичного призначення не повинен перевищувати розміру внесеної до зазначеного реєстру оптово-відпускної ціни у гривні. Також відпуск товару за урядовими програмами за бюджетні кошти передбачає першу подію -відпуск, а потім оплату казначейством за фактично відпущений товар.

У 2020 році за бюджетні кошти зріс товарооборот у порівнянні з аналогічним періодом минулого року за програмою «Доступні ліки» та «Реалізація інсулінів» на суму 37,4 млн.грн. Загальна сума реалізації за державні та бюджетні кошти склала 49,4 млн.грн.

Під час спілкування з провізорами аптек ПАТ «Ліки Кіровоградщини» нами було з'ясовано, що найбільшим попитом користуються такі лікарські препарати: препарати для шлунково-кишкового тракту, гепатопротектори, сечогінні, нестероїдні протизапальні засоби, спазмолітики, антигістаміни, судинозвужуючі спреї і каплі в ніс, порошки та таблетки для полегшення симптомів грипу та ОРВІ, пастилки та спреї від болю в горлі, противірусні засоби, прогрибкові засоби, очні каплі, вітаміни, ангіпротектори, антисептики тощо.

На ПАТ «Ліки Кіровоградщини» відбувається формування цін згідно відповідного наказу №114 від 30 червня 2017 року.

Для оптової торгівлі продажна ціна товару визначається за допомогою методу повних витрат за формулою: $ПЦ = ПВ + ПП + ТН + НП$, де:

ПВ – первісна вартість товару;

ПП – плановий прибуток;

ТН _ торговельна націнка;

НП – непрямі податки (ПДВ: 7% або 20%).

Торговельна націнка включає витрати, які не потрапили до первісної вартості товару: адміністративні витрати (Дт92), збутові (Дт93), інші операційні витрати підприємства (Дт94). Розмір торговельної націнки обчислюється за формулою: $TN = V : PV * 100$.

Плановий прибуток ПАТ «Ліки Кіровоградщини» визначається виходячи з прийнятого рівня рентабельності та обчислюється за формулою: $ПП = PV * \text{Рент.} : 100$.

Для роздрібної торгівлі на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» ціна формується за цінами продажу, тобто з урахуванням торговельної націнки та визначається формулою: $ПЦ = (PV + PV * N) * N_{\text{подат}}$, де

PV – первісна вартість товару, яка визначається так само, як і для оптової торгівлі;

N – націнка до первісної вартості товару. Її розмір встановлюється на рівні, який дозволяє покрити всі витрати підприємства, у тому числі адміністративні, збутові, інші операційні витрати і отримати запланований прибуток. Непрямі податки – націнка, яка дозволяє покрити витрати на сплату ПДВ і становить 1,07 (з розрахунку ставки 7%) та 1,2 (з розрахунку ставки 20%).

У разі надання знижок у роздрібній торгівлі в рамках проведення рекламних акцій аптечними закладами умови надання знижок оформлюються відповідним наказами.

Роздрібні ціни на товар фіксуються в електронних реєстрах та товарних звітах, де обов'язково зазначаються: назва товару, виробник, серія, ціна закупівлі (ціна постачальника), розмір торговельної надбавки, встановлена роздрібна ціна. Роздрібні ціни на товари позначаються безпосередньо на оригінальній упаковці виробу.

Спеціального документу, яким би описувались характеристики системи внутрішнього контролю та управління ризиками на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» не створено та не затверджено. Проте, при здійсненні

внутрішнього контролю використовуються різні методи і включають в себе такі елементи:

- бухгалтерський фінансовий облік (інвентаризація і документація, рахунки і подвійний запис);
- бухгалтерський (управлінський) облік (розподіл обов'язків, нормування витрат);
- аудит, контроль, ревізія (перевірка документів, перевірка вірності арифметичних роз-рахунків, перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій, інвентаризація, усне опитування персоналу, підтвердження і простежування).

Всі перераховані вище методи становлять єдину систему і використовуються в цілях управління ПАТ «Ліки Кіровоградщини».

Метою управління ризиками є їх мінімізація або мінімізація їх наслідків. Нараження на фінансові ризики виникає в процесі звичайної діяльності ПАТ «Ліки Кіровоградщини».

Основні фінансові інструменти підприємства, які несуть в собі фінансові ризики, включають грошові кошти, дебіторську заборгованість, кредиторську заборгованість та піддаються таким фінансовим ризикам:

- ринковий ризик: зміни на ринку можуть істотно вплинути на активи/зобов'язання;
- ризик втрати ліквідності: ПАТ «Ліки Кіровоградщини» може не виконати своїх зобов'язань з причини недостатності (дефіциту) обігових коштів; за певних обставин, підприємство вимушене буде продати свої активи за більш низькою ціною, ніж їх справедлива вартість для погашення зобов'язань;
- кредитний ризик: ПАТ «Ліки Кіровоградщини» може зазнати збитків у разі невиконання фінансових зобов'язань контрагентами (дебіторами).

Крім зазначених вище, суттєвий вплив на діяльність ПАТ «Ліки Кіровоградщини» можуть мати такі зовнішні ризики:

- нестабільність, суперечливість законодавства;

- непередбачені дії державних органів;
- нестабільність економічної (фінансової, податкової, зовнішньоекономічної тощо) політики;
- непередбачена зміна кон'юнктури внутрішнього та зовнішнього ринку;
- непередбачені дії конкурентів.

Служби внутрішнього контролю та управління ризиками не створено, а тому менеджмент ПАТ «Ліки Кіровоградщини» приймає рішення з мінімізації ризиків, спираючись на власні знання а досвід із застосуванням наявних ресурсів.

Одним із інструментів внутрішнього контролю слід вважати графік документообороту. На ПАТ «Ліки Кіровоградщини» розроблено бухгалтерією та затверджено керівником Графік документообороту (додаток Н). Він передбачає регламентацію руху кожного первинного документу. У таблиці 2.7 представлено фрагмент Графіка документообороту, який відображає документооборот по товарним запасам.

Таблиця 2.7

Фрагмент графіка документообороту у частині обліку товарних запасів
на ПАТ «Ліки Кіровоградщини»

Найменування документа		Акт приймання матеріалів (форма № 3-1)	Акт списання (форма №3-2)	Накладна (вимога) (форма №3-3)
Створення документа	Кількість	2	2	2
	Відповідальний за виконання	Приймальна комісія	Комісія зі списання	Завгосп (інша уповноважена особа)
	термін	У день приймання запасів	У день списання запасів	У день видачі зі складу
Перевірка документа	Відповідальний за перевірку	Бухгалтер з обліку запасів	Заступник головного бухгалтера	Бухгалтер з обліку запасів
	Термін	Наступного дня після складання	Наступного дня після оформлення	Наступного дня після оформлення
Обробка документа	Передача документа	Юристу (за наявності розбіжностей)	Бухгалтеру з обліку запасів	На затвердження керівнику

Найменування документа		Акт приймання матеріалів (форма № 3-1)	Акт списання (форма №3-2)	Накладна (вимога) (форма №3-3)
	Наступний крок	Оформлення претензії (за наявності розбіжностей)	Долучають до відповідного обліку запасів	Долучають до матеріально-відповідальної особи, заносять до оборотної відомості
	Граничний строк виконання	-	Наступного дня після оформлення та затвердження	

Як видно з даних таблиці 2.7, графік документообороту у частині запасів не охоплює всі господарські операції, які можуть відбуватись із запасами у господарській діяльності. Тому, для підвищення ефективності внутрішнього контролю на підприємстві, його терміново слід доповнити низкою первинних документів.

Функції внутрішнього контролю у частині здійснення перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства виконує аудит. Так, щороку на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» проводиться незалежний аудит ТОВ «Аудиторська фірма «Аналітик-Центр». У Звіті незалежного аудитора висловлюється думка про корпоративне управління підприємства.

2.3. Облік товарних запасів на ПАТ «Ліки Кіровоградщини»

Бухгалтерський облік на досліджуваному підприємстві, у тому числі у частині товарних запасів, ведеться за допомогою популярної програми 1С: Бухгалтерія. За допомогою даного програмного продукту підприємство може вести первинний, аналітичний та синтетичний облік.

Обмін електронними документами, реєстрація податковий накладних, отримання інформаційних довідок та витягів тощо за допомогою електронного цифрового підпису на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» здійснюється за допомогою програмного продукту МеДок.

Товарні запаси на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» визнаються активами, якщо існує вірогідність отримання у майбутньому економічних вигід від їх продажу та якщо їх вартість може бути достовірно оцінена. Як вже було зазначено у п.п. 2.2 випускної кваліфікаційної роботи та відповідно до затвердженої облікової політики до витрат на придбання запасів на досліджуваному підприємстві включається ціна придбання, ввізне мито та інші податки, а також витрати на їх транспортування та інші витрат, пов'язані з придбанням товарних запасів. Одиницею запасів для цілей бухгалтерського обліку вважається вид запасів.

З огляду на специфічність товарних запасів на ПАТ «Ліки Кіровоградщини», необхідно враховувати те, що якщо товари не можуть бути використані в виробництві фармацевтичної продукції або якщо за ними сплив строк придатності чи відбулась зміна їх якості з інших причин, вони мають бути виключені зі складу активів підприємства.

Основними постачальниками товарних запасів на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» є, у більшості випадків, юридичні особи – оптові фірми чи аптечні склади, або фізичні особи – підприємці.

Всі відносини між досліджуваним підприємством та постачальниками товарних запасів регулюються господарським договорами. Договірні відносини на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» контролюються юридичною службою.

Всі товарні запаси, які надходять на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» мають супроводжуватись відповідними документами:

- товарно-транспортні накладні;
- рахунки-фактури;
- прибуткові накладні;
- сертифікати якості (відповідності) лікарських засобів та інших товарів;
- акт приймання-передачі (за необхідності).

Всі лікарські засоби та інші товари, що надійшли на ПАТ «Ліки Кіровоградщини», оприбутковуються у день їх фактичного надходження за

підтвердженою фактичною наявністю за кількістю та вартістю. Жодних товарних запасів, які не належать підприємству, не повинно бути у приміщеннях складів та аптек.

Обов'язковим є вимога щодо наявності в упаковках лікарських засобів, що надходять на підприємстві від постачальників, листка-вкладишу та маркування. Листок-вкладиш містить всю інформацію, необхідну пацієнту. Вимоги з маркування, складу та структури листа-вкладишу по лікарським засобам, а також вимоги до виготовлених підприємством лікарських засобів встановлюються Міністерством охорони здоров'я України.

Товарний асортимент ПАТ «Ліки Кіровоградщини» умовно поділяється на відповідні групи:

- ліки та вироби медичного призначення, торгова націнка на які регулюється державою (як вже зазначалось досліджуване підприємство приймає участь у державній програмі «Доступні ліки»). Перелік таких лікарських засобів затверджується відповідними наказами Міністерства охорони здоров'я та Міністерства економіки України. Цей перелік налічує понад 800 найменувань лікарських засобів за рядом фармакотерапевтичними групами відповідно до анатомічно-терапевтичною класифікацією. Так, врегульована державою торгова націнка для протипухлинних, протитуберкульозних, протидіабетичних ліків вставлена до 35% від митної або оптової ціни. Таке ж обмеження торгової націнки встановлено і для деяких широковживаних препаратів: ампіцилін, анальгін, вугілля активоване, аскорбінова кислота, ацетилсаліцилова кислота, аспаркам, валідол, валокордин, діазолін, фенобарбітал тощо. І дійсно, ми, як пересічні споживачі, можемо помітити, що ціни на перераховані вище ліки широкого вжитку в аптеках дійсно не високі;
- лікарські засоби, ціна на які ПАТ «Ліки Кіровоградщини» встановлює самостійно, про що докладно було зазначено у п.п. 2.2 випускної кваліфікаційної роботи;

- лікарські засоби парафармацевтики, дохід від продажу яких оподатковується за ставкою 20% податку на додану вартість.

Після надходження лікарських запасів на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» матеріально-відповідальна особа здійснює їх приймання за кількістю і якістю. Якщо під час приймання товару встановлено нестачу чи брак, приймання припиняється, а матеріально-відповідальна особа повідомляє представника постачальника про такий факт. Якщо медичний представник постачальника перебуває у місті Кропивницький, він, для врегулювання розбіжностей, повинен прибути до аптечного пункту, де відбувалось приймання товару, не пізніше наступного робочого дня (якщо приймалися лікарські засоби, що швидко псуються – не пізніше чотирьох годин). У випадку, якщо медичний представник постачальника перебуває не у місті Кропивницький, то він повинен прибути протягом трьох днів до аптечного пункту для врегулювання та з'ясування обставин розбіжностей.

Для того, щоб матеріально-відповідальна мала підтверджене право на прийняття лікарських засобів в аптеці, їй видається довіреність, підписана керівником і головним бухгалтером підприємства, строк дії якої визначено підприємством 10 днів. Також, при прийманні товару, матеріально-відповідальна особа повинна звертати увагу на наявність у постачальників відповідних ліцензій на право оптової торгівлі фармацевтичними засобами. Крім того, супроводжувальні документи повинні містити сертифікати якості з детальним описом зовнішнього вигляду медикаментів, зазначенням кількісного вмісту діючих речовин, переліком реєстраційних документів. Крім того, при прийманні лікарських засобів та виробів медичного призначення необхідно здійснювати вхідний контроль. Для цього на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» призначено уповноважену особу наказом керівника, в обов'язки якого входить:

- перевірка товарів, що надійшли на предмет наявності всіх вище перелічених супровідних документів;
- складання висновку вхідного контролю про якість ліків;

- формування реєстру лікарських засобів, які надійшли на ПАТ «Ліки Кіровоградщини»;
- контроль за наявністю в аптеці неякісних та підробних серій ліків на підставі інформації територіальних інспекцій;
- повідомлення територіальної інспекції про виявлені неякісні та підробні ліки (навіть якщо є просто підозра на це) та недопуск їх до продажу;
- контроль за відповідністю інформації, зазначеної у супроводжувальних документах, з фактичними даними та ознаками лікарських засобів;
- якщо за результатами такого контролю уповноваженою особою не виявлено недоліків та порушень, він дозволяє їх продаж;
- якщо за результатами такого контролю уповноваженою особою виявлено дефекти та недоліки, які не можна усунути, ним складається акт про повернення товару постачальнику. Крім того, у випадку серйозних порушень, які пов'язані із фальсифікацією лікарських засобів, копію такого акту уповноважена особа ПАТ «Ліки Кіровоградщини» подає до територіальної інспекції, яка у подальшому вживає всі необхідні заходи (лабораторний аналіз, інформування інших учасників фармакологічного ринку про неякісний або підробний товар, вимагає знищення або утилізацію їх виробником);
- у випадку, якщо під час вхідного контролю уповноваженою особою висунуто підозру щодо якості певного виду лікарських засобів, він відбирає їх зразки та передає територіальній інспекції для дослідження.

У таблиці 2.8 представлено фрагмент Реєстру лікарських засобів, які надійшли на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» (аптека№31, вул. Перемоги, б. 152, м. Компаніївка) у жовтні 2020 року.

Таблиця 2.8

Фрагмент Реєстру лікарських засобів, що надійшли
на ПАТ «Ліки Кіровоградщини»

(аптека№31, вул. Перемоги, б. 152, м. Компаніївка) у жовтні 2020 року

Номенклатурний код	Найменування товару	Серія	Одиниця виміру	Кількість	Роздрібна ціна
20246	5-НОК 50 мг №540 ТБ	KF8894	уп.	1	230,00
193	Азапин 0,025 г №50ТБ	130720	уп.	3	75,00
260	Актиферрин	S44071	уп.	0,5	185,075
425	Амизон 0,125 №10ТБ	51119	уп.	6	286,20
436	Амиксин ІС 0,125 №3ТБ	21620320	уп.	10	401,4
24473	Амоксиклав 1200 МГ №5	KV0496	уп.	2	1080,60
13771	Антигриппин №30 ШИП	01570820	уп.	4	112,11
19392	Амміак 10% 40 мл 3-3 W	40620	фл.	4	19,60
25882	АХД Еспрес 2000 1000 мл RHO	TF	фл.	1	272,11
1136	Бензилпеницил н/с 1 млн од.	167447	фл.	3	29,10
1398	Брилл зелений 1% 20 мл Р-Р	20320	фл.	11	104,50
1378	Борна кислота 10г	30919	фл.	4	20,60
21699	Вапта 25г Перлина (ролик)	TF	шт.	5	17,00
20459	Ватні палички «Віола» №100	080420	шт.	1	6,20
14458	Гематоген 50г	17100920	шт.	19	273,60
2449	Грілка А-2	201902	шт.	1	127,70
14524	Дитяча присипка	1980620	шт.	4	73,80
10857	Дифорс XL 10мг/160мг №30ТБ	871119	шт.	2	382,70

Отже, як видно з даних таблиці 2.8 у Реєстрі наводиться найменування лікарського засобу, його серія, номенклатурний номер, одиниця виміру, кількість а ціна. Номенклатурний номер присвоюється не одиниці запасів, а всій кількості за кожним окремим видом. Таким же чином визначається і вартість даного виду запасів.

Варто зазначити, що ПАТ «Ліки Кіровоградщини» здійснює реалізацію лікарських засобів не лише придбаних у постачальників, а також і ті, що вони

виготовляють самостійно. Так, відомо, що у місті Кропивницькому по вулиці Набережній, 13 знаходиться одна із аптек ПАТ «Ліки Кіровоградщини», у якій рід медикаментів виготовляється самостійно за рецептами лікарів. Даний факт також впливає на кількість товарних запасів досліджуваного підприємства. Зокрема, це:

- вартість очищеної води, яка використовується при виготовленні ліків за рецептами;
- дооцінка товарних запасів за результатами лабораторних та фасувочних робіт;
- зміна вартості товарних запасів у зв'язку з їх переміщенням між групами;
- придбання рецептурного посуду.

У попередньому п.п. випускної кваліфікаційної роботи нами було досліджено робочий план рахунків у частині обліку товарних запасів на ПАТ «Ліки Кіровоградщини».

Зупинимось докладніше на бухгалтерському обліку операцій з оприбуткування товарних запасів на досліджуваному підприємстві.

Так, на підставі накладної №154 від 10 жовтня 2020 року на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» надійшли від постачальника (через медичного представника) лікарські препарати. Фрагмент накладної наведено у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Фрагмент накладної №154 від 10 жовтня 2020 року, отриманої від
постачальника на придбання лікарських препаратів
на ПАТ «Ліки Кіровоградщини»
(аптека №31, вул. Перемоги, б. 152, м. Компаніївка)

№з/п	Найменування товару	Одиниця виміру	Кількість	Ціна, грн.	Вартість, грн.
1	Азитроміцин 125 мг №6 КАПС	уп.	1	28,71	28,71
2	Азитроміцин 500 мг №3 КАПС	уп.	2	50,82	101,64

№з/п	Найменування товару	Одиниця виміру	Кількість	Ціна, грн.	Вартість, грн.
3	Азитроміцин 500 мг №3 КАПС	уп.	15	51,34	770,10
4	Азицин 0,5№3ТБ	уп.	12	72,48	869,76
Разом					1770,21
ПДВ					123,92
Разом з ПДВ					1894,13

Перелічені у накладній лікарські засоби внесені до Державного реєстру лікарських засобів, за якими встановлено 7 відсотків ставки ПДВ для постачання на митній території України. За даним постачанням більше ніяких додаткових витрат, які в могли бути включені до складу первісної товарних запасів, підприємством понесено не було. Тому первісна вартість товарних запасів у даному випадку скрадатиметься із вартості його придбання.

За лікарськими препаратами, що надійшли за зазначеною у таблиці 2.9 накладною необхідно нарахувати торгову націнку. У таблиці 2.10 представимо порядок нарахування торгової націнки.

Таблиця 2.10

Порядок розрахунку торгової націнки за лікарськими препаратами,
придбаними за накладною №154 від 10 жовтня 2020 року
на ПАТ «Ліки Кіровоградщини»
(аптека №31, вул. Перемоги, б. 152, м. Компаніївка)

Найменування товару	Одиниця виміру	Кількість	Ціна придбання, грн.	Торгова націнка, %	Роздрібна ціна, грн.	Вартість у роздрібних цінах, грн.
Азитроміцин 125 мг №6 КАПС	уп.	1	28,71	24,69	35,80	35,80
Азитроміцин 500 мг №3 КАПС	уп.	2	50,82	24,89	63,47	126,94
Азитроміцин 500 мг №3 КАПС	уп.	15	51,34	24,89	64,12	961,80
Азицин 0,5№3ТБ	уп.	12	72,48	24,86	90,50	1086,00

Отже, як видно з даних таблиці 2.10 торгова націнка на визначені у накладній №154 від 20 жовтня 2020 року товарні запаси становить у середньому близько 25%. Обчислюється вона таким чином:

- по Азитроміцину 125 мг №6 КАПС: $(28,71 \text{ грн.} * 24,69\%) * 1 \text{ уп.} = 7,09 \text{ грн.};$
- по Азитроміцину 500 мг №3 КАПС: $(50,82 \text{ грн.} * 24,89\%) * 2 \text{ уп.} = 25,30 \text{ грн.};$
- по Азитроміцину 500 мг №3 КАПС: $(51,34 \text{ грн.} * 24,89\%) * 15 \text{ уп.} = 191,70 \text{ грн.};$
- по Азицину 0,5 №3ТБ: $(72,48 \text{ грн.} * 24,86\%) * 12 \text{ уп.} = 216,24 \text{ грн.}$

У таблиці 2.11 наведемо порядок відображення в бухгалтерському обліку придбання лікарських засобів за даною накладною. Номери і назви рахунків використовуються ті, що передбачені Робочих планом рахунків ПАТ «Ліки Кіровоградщини» (додаток М).

Таблиця 2.11

Бухгалтерські проведення з обліку надходження товарних запасів на
ПАТ «Ліки Кіровоградщини» у жовтні 2020 року

Зміст операції	Документ	Бухгалтерське проведення		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Оприбутковано від постачальника лікарські засоби (Азитроміцин 125 мг №6 КАПС)	Накладна №154 від 20.10.2020р.	2813 «Товари на складі (господарський склад)»	6311 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками (склад)»	28,71
Встановлено торгову націнку (Азитроміцин 125 мг №6 КАПС)	Розрахунок торгової націнки від 20.10.2020р.	2821 «Товари в роздрібній торгівлі (в АТТ за продажною вартістю)»	2852 «Торгова націнка в неавтоматизованих торговельних точках»	7,09
Оприбутковано від постачальника лікарські засоби (Азитроміцин 500 мг №3 КАПС)	Накладна №154 від 20.10.2020р.	2813 Товари на складі (господарський склад)	6311 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками (склад)»	101,64
Встановлено торгову націнку (Азитроміцин 500 мг №3 КАПС)	Розрахунок торгової націнки від 20.10.2020р.	2821 «Товари в роздрібній торгівлі (в АТТ за продажною	2852 «Торгова націнка в неавтоматизованих	25,30

Зміст операції	Документ	Бухгалтерське проведення		Сума,
		вартістю»	торговельних точках»	
Оприбутковано від постачальника лікарські засоби (Азитроміцин 500 мг №3 КАПС)	Накладна №154 від 20.10.2020р.	2813 Товари на складі (господарський склад)	6311 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками (склад)»	770,10
Встановлено торгіву націнку (Азитроміцин 500 мг №3 КАПС)	Розрахунок торгової націнки від 20.10.2020р.	2821 «Товари в роздрібній торгівлі (в АТТ за продажною вартістю)»	2852 «Торгова націнка в неавтоматизованих торговельних точках»	191,70
Оприбутковано від постачальника лікарські засоби (Азицин 0,5 №3 ТБ)	Накладна №154 від 20.10.2020р.	2813 Товари на складі (господарський склад)	6311 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками (склад)»	869,76
Встановлено торгіву націнку (Азицин 0,5 №3 ТБ)	Розрахунок торгової націнки від 20.10.2020р.	2821 «Товари в роздрібній торгівлі (в АТТ за продажною вартістю)»	2852 «Торгова націнка в неавтоматизованих торговельних точках»	216,24
Оплачену постачальнику вартість лікарських препаратів	Платіжне доручення №1254789 від 21.10.2020р.	6311 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками (склад)»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	1894,13
Відображено податковий кредит з ПДВ від вартості придбання (7%)	Накладна №154 від 20.10.2020р.	6441 «Податковий кредит»	6311 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками (склад)»	123,92
Податкова накладна зареєстровано в ЄРПН	Податкова накладна №1458 від 20.10.2020р.	6412 «Розрахунки за ПДВ»	6441 «Податковий кредит»	123,92

Отже, як видно з даних таблиці вартість, за якою на балансі перебувають зазначені лікарські засоби включає в себе торгіву націнку, що підтверджує, що товарні запаси обліковуються за продажною вартістю.

В аптеках ПАТ «Ліки Кіровоградщини» реалізація ліків може відбуватись як за рецептами, так і без них. Існує перелік медикаментів, які дозволено аптекам реалізовувати лише за рецептами. Під час програмування

товарів у касових апаратах роздрібної торгівлі аптек їх поділяють на такі групи (таблиця 2.12).

Таблиця 2.12

Групи лікарських препаратів, що реалізуються аптеками ПАТ «Ліки Кіровоградщини», які використовують під час програмування аптечного товару в реєстраторах розрахункових операцій роздрібної торгівлі

№	Групи лікарських засобів
1	Снодійні, седативні, нейролептичні препарати і транквілізатори, психостимулятори і антидепресанти
2	Анальгетики, жарознижуючі, протизапальні препарати на основі саліцилатів кислоти і амінофенолу
3	Аналептики, холіноміметики, холінолітики, гангліоблокатори
4	Адреналін і адреноміметичні препарати
5	Місцеві анестетики, абсорбуючі і в'язучі препарати
6	Препарати з ефірними оліями
7	Рвотні, протирвотні, протикашлеві, відхаркуючі препарати
8	Проносні препарати
9	Серцеві та антиаритмічні препарати
10	Спазмолітики, гіпотонічні, дегідратаційнеі препарати
11	Препарати, що виводять сечові кислоти, жовчогінні препарати і заякі впливають на мускулатуру матки
12	Вітаміни та їх аналоги
13	Препарати, що сприяють згортанню крові, препарати гіпофізу, кори наднирників та їх аналоги, препарати, що впливають на функції щитовидної залози, біостимулятори
14	Препарати жіночих і чоловічих гормонів та їх аналоги, анаболітичні стероїди
15	Препарати інсуліну та інші протидіабетичні препарати, ферментні препарати
16	Антигістаміни
17	Плазмозамінні розчини, амінокислоти
18	Кислоти, луги, препарати кальцію і калію, препарати, що містять у своєму складі фосфор, миш'як, кобальт, протитотруйні, препарати, що містять йод, залізо
19	Противірусні препарати
20	Антибіотики
21	Сульфаніламід
22	Похідні нітрофурану, протитуберкульозні препарати
23	Препарати для лікування малірії, трихомоніазу та інших протозойних інфекцій, протисифілітичні, протигрибкові, протиглистні препарати, захисті пасти і барвники
24	Антисептики
25	Препарати, які застосовують для лікування онкологічних захворювань
26	Діагностичні препарати, олії, коригуючі та допоміжні перепрати для лікарських форм
27	Бактерицидні і вірусні лікувально-профілактичні препарати
28	Дезінфекційні та дезінсекційні засоби та репеленти
29	Лікарська рослинна сировина
30	Аптечний посуд, скловироби для догляду за хворими

№	Групи лікарських засобів
31	Гумові вироби санітарії та гігієни, медичні вироби з полімерних матеріалів
32	Перев'язувальні засоби, лейкопластирі, медичні товари
33	Екстемпоральні лікарські форми
34	Товари аптечного асортименту з податком на додану вартість

У залежності від виду реєстратора розрахункових операцій кожному з визначених у таблиці 2.12 груп товарів присвоюється свій код.

ПАТ «Ліки Кіровоградщини» здійснює реалізацію медичних препаратів та товарів за готівку та у безготівковій формі.

Так, на підставі Оборотно-сальдової відомості по рахунку 7022 «Дохід від реалізації товарів (аптеки)» (додаток П) проаналізуємо загальну суму реалізації товару на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» у розрізі аптек за допомогою таблиці 2.13.

Таблиця 2.13

Реалізація лікарських засобів та виробів медичного призначення аптеками ПАТ «Ліки Кіровоградщини» за 2020 рік

Код аптечного пункту чи аптеки у бухгалтерському обліку	Найменування аптеки чи аптечного пункту	Дохід від реалізації з ПДВ, грн.
101	ЦРА №101	357736,66
127	ЦРА №127	491141,38
13	ЦРА №13	444437,93
154	ЦРА №154	957331,05
16	ЦРА №16	521125,37
171	ЦРА №171	559447,74
18	ЦРА №18	761768,66
21	ЦРА №21	1022523,46
26	ЦРА №26	694201,58
29	ЦРА №29	628963,73
31	ЦРА №31	377882,55
33	ЦРА №33	500266,02
35	ЦРА №35	846523,66
38	ЦРА №38	542160,64
45	ЦРА №45	428188,50
48	ЦРА №48	1129674,81
54	ЦРА №54	557254,00
59	ЦРА №59	180424,95
63	ЦРА №63	382252,96
65	ЦРА №65	574447,80
91	ЦРА №91	355336,29
106	м. Кропивницький	4043474,43

Код аптечного пункту чи аптеки у бухгалтерському обліку	Найменування аптеки чи аптечного пункту	Дохід від реалізації з ПДВ, грн.
Разом		257860025,52

Отже, як видно з даних таблиці 2.13 загальна сума реалізації за всіма аптеками ПАТ «Ліки Кіровоградщини» у 2020 році становила 257 860 025,52 грн., що відповідає даним оборотно-сальдової відомості за 2020 рік (додаток С).

Кожного місяця на підставі даних реєстраторів розрахункових операцій формується Періодичний звіт, а на його підставі Товарний звіт. Так, у додатку Р наведено Періодичний звіт по аптеці №7, що розташована у місті Кропивницький, по вул. Чайковського, б. 83/172 за січень 2021 року, а у додатку Р1 представлено Товарний звіт по цій же аптеці.

З даних оборотно-сальдової відомості за 2020 рік (додаток С) видно, що загальна сума придбаних товарних запасів на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» становила 584 704 933,49 грн., а списано було 580 248 388,14 грн. Залишок товарних запасів на початок року становив 28 352 778,35 грн., а на кінець 2020 року – 32 809 323,70 грн.

Всі операції з реалізації товарних запасів знаходять своє відображення в регістрах обліку ПАТ «Ліки Кіровоградщини». Для зручності та наочності дослідимо порядок відображення в обліку реалізації товарних запасів, які були придбані досліджуваним підприємством у жовтні 2020 року за накладною №154 від 20 жовтня 2020 року (таблиця 2.14).

Таблиця 2.14

Порядок відображення в обліку реалізації лікарських засобів
у жовтні 2020 року на ПАТ «Ліки Кіровоградщини»

Зміст операції	Документ	Бухгалтерське проведення		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Надходження грошових коштів в касу підприємства від реалізації Азитромицину	Фіскальний звіт	3012 «Каса (аптеки)»	7022 «Дохід від реалізації товарів (аптеки)»	38,31

Зміст операції	Документ	Бухгалтерське проведення		Сума,
125мг №6 КАПС				
Списання собівартості Азитромицину 125мг №6 КАПС	Товарний звіт	9022 «Собівартість реалізованих товарів (аптеки)»	2813 «Товари на складі (господарський склад)»	28,71
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (7%)	Податкова накладна	7022 «Дохід вір реалізації товарів (аптеки)»	6412 «Розрахунки за ПДВ»	2,51
Надходження грошових коштів в касу підприємства від реалізації Азитромицину 500мг №3 КАПС	Фіскальний звіт	3012 «Каса (аптеки)»	7022 «Дохід вір реалізації товарів (аптеки)»	135,83
Списання собівартості Азитромицину 500мг №3 КАПС	Товарний звіт	9022 «Собівартість реалізованих товарів (аптеки)»	2813 «Товари на складі (господарський склад)»	101,64
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (7%)	Податкова накладна	7022 «Дохід вір реалізації товарів (аптеки)»	6412 «Розрахунки за ПДВ»	8,89
Надходження грошових коштів в касу підприємства від реалізації Азитромицину 500мг №3 КАПС	Фіскальний звіт	3012 «Каса (аптеки)»	7022 «Дохід вір реалізації товарів (аптеки)»	1029,13
Списання собівартості Азитромицину 500мг №3 КАПС	Товарний звіт	9022 «Собівартість реалізованих товарів (аптеки)»	2813 «Товари на складі (господарський склад)»	770,10
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (7%)	Податкова накладна	7022 «Дохід вір реалізації товарів (аптеки)»	6412 «Розрахунки за ПДВ»	67,32
Надходження грошових коштів в касу підприємства від реалізації Азитромицину 500мг №3 КАПС	Фіскальний звіт	3012 «Каса (аптеки)»	7022 «Дохід вір реалізації товарів (аптеки)»	1162,02
Списання собівартості Азитромицину 500мг №3 КАПС	Товарний звіт	9022 «Собівартість реалізованих товарів (аптеки)»	2813 «Товари на складі (господарський склад)»	869,76
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	7022 «Дохід вір реалізації товарів (аптеки)»	6412 «Розрахунки за ПДВ»	76,02

Зміст операції	Документ	Бухгалтерське проведення	Сума,
(7%)			

Звичайно, що кожною окремою товарною позицією підприємство не здійснює бухгалтерське проведення, але нами це було наведено в таблиці 2.14 для загального представлення обліку реалізації товарних запасів. Також у таблиці наведено чітке списання торгової націнки по окремими товарним позиціям. Звичайно, на практиці не завжди реалізуються всі товари, які надійшли у поточному звітному місяці. Тому визначити і списати за ними торгову націнку так не вийде. Для цього використовують такий показник як *середній відсоток торгових націнок*. Він визначається за формулою, де у чисельнику буде сума залишку торгових націнок на початок місяця і торгових націнок на товари, що надійшли протягом місяця, а у знаменнику сума продажної вартості залишку товарів на початок місяця і продажної вартості товарів, що надійшли протягом місяця. У свою чергу, *сума реалізованих торгових націнок* визначається як добуток продажної вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торгових націнок. З цього випливає, що *собівартість реалізованих товарів* визначається як різниця між продажною вартістю реалізованих товарів і суми реалізованих торгових націнок.

Використовуючи дані оборотно-сальдової відомості за січень 2021 року визначимо наведені вище показники на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» (таблиця 2.15).

Таблиця 2.15

Порядок визначення середнього відсотку торгових націнок на
ПАТ «Ліки Кіровоградщини» у січні 2021 року

Показник	
Кредитове сальдо за рахунком 285 «Торгова націнка» на початок січня 2021 року	7395186,73
Кредитовий оборот за рахунком 285 «Торгова націнка» за січень 2021 року	3758470,58
Дебетове сальдо за рахунком 282 «Товари в торгівлі (за продажною вартістю)» на початок січня 2021 року	35246658,24
Дебетовий оборот за рахунком 282 «Товари в торгівлі	22209182,91

(за продажною вартістю)» за січень 2021 року	
Середній відсоток торгових націнок (7395186,73 грн.+3758470,85 грн.) / (35246658,24 + 22209182,91) * 100% = 19,4%	19,4%

Виходячи із обчисленого у таблиці 2.15 відсотку торгових націнок можна визначити суму реалізованих торгових націнок так:

18 364 536,53 грн. (кредитовий оборот за рахунком 7022 «Дохід від реалізації товарів (аптеки)» * 19,4% (середній відсоток торгових націнок) = 3 562 720,09 грн.

З проведених розрахунків виходить, що собівартість реалізованих товарів за січень 2021 року становитиме:

18 364 536,53 грн. (кредитовий оборот за рахунком 7022 «Дохід від реалізації товарів (аптеки)» - 3 562 720,09 грн. (сума реалізованих торгових націнок) = 14 801 816,44 грн.

У бухгалтерському обліку ПАТ «Ліки Кіровоградщини» списання торгової націнки у кінці місяця відображається таким бухгалтерським проведенням: Дебет 2852 «Торгова націнка в неавтоматизованих торговельних точках» Кредит 2821 «Товари в роздрібній торгівлі (в АТТ за продажною вартістю)»

Отриманий результат має відповідати обороту за рахунок 9022 «Собівартість реалізованих товарів (аптеки)», що нами перевірено та підтверджено.

2.4. Аудит товарних запасів на підприємстві

Як вже зазначалось на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» не створено служби ані служби внутрішнього контролю, ані служби внутрішнього аудиту.

Проте Статутом підприємства передбачено, що для здійснення перевірки фінансово-господарської діяльності у разі необхідності можу

залучатись незалежний аудитор і проводити її у відповідності до вимог законодавства України (додаток А).

Щодо річної фінансової звітності, то вона підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором у випадках, визначених законодавством України.

Особи, які здійснюють перевірку ПАТ «Ліки Кіровоградщини» мають бути незалежними від впливу посадових осіб підприємства, тримачів великих пакетів акцій та інших осіб, що можуть бути зацікавленими у результатах проведення аудиторської перевірки.

Також незалежний аудитор може бути присутнім на загальних зборах з метою надання акціонерам (посадовим особам підприємства) відповідей на питання стосовно фінансової звітності та складеного ним аудиторського висновку. Наглядова рада ПАТ «Ліки Кіровоградщини» повинна викликати у такому випадку всіх посадових осіб підприємства.

Крім того, аудиторська перевірка може бути проведена на вимогу окремого акціонера (акціонерів), який є власником (власниками) більше ніж 10% простих акцій ПАТ «Ліки Кіровоградщини». В такому випадку акціонер (акціонери) самостійно укладають угоду з конкретним незалежним аудитором (аудиторським підприємством) договір про проведення аудиторської перевірки фінансово-господарської діяльності ПАТ «Ліки Кіровоградщини», в якому чітко прописується обсяг та напрямки перевірки. При цьому, всі витрати, пов'язані з її проведенням здійснюються за рахунок коштів акціонера (акціонерів), що ініціювали таку аудиторську перевірку. Слід додати, що відшкодування таких витрат може бути здійснено за рішенням Загальних зборів акціонерів ПАТ «Ліки Кіровоградщини».

ПАТ «Ліки Кіровоградщини» зобов'язане протягом 10 днів з дати отримання запиту акціонера (акціонерів) про намір здійснення аудиторської перевірки забезпечити аудитору можливість проведення перевірки. У зазначений строк директор ПАТ «Ліки Кіровоградщини» повинен надати

акціонеру (акціонерам) договір відповідь з інформацією щодо дати початку проведення аудиторської перевірки.

Слід підкреслити, що аудиторська перевірка на вимогу акціонера (акціонерів), який є власником більше ніж 10% акцій ПАТ «Ліки Кіровоградщини», може бути проведена не частіше одного разу на рік.

У разі проведення такого аудиту ПАТ «Ліки Кіровоградщини», директор підприємства повинен надати завірені підписом та печаткою підприємства копії всіх необхідних документів протягом 5 робочих днів з дати отримання запиту аудитора.

Будь які перевірки не повинні порушувати звичайний режим роботи ПАТ «Ліки Кіровоградщини», а порядок та інші процедурні моменти, пов'язані з проведенням перевірок, повинні узгоджуватись із посадовими особами підприємства.

Так, нами з'ясовано, що ПАТ «Ліки Кіровоградщини» підлягає щорічній аудиторській перевірці щороку, яку проводить ТОВ «Аудиторська фірма «Аналітик-Центр» (код 40079008), яка розташована у м. Кропивницький по вулиці Ушакова, 1А, кім. 511.

Практика показує, що найбільш дієвою та ефективною формою контролю товарних запасів на будь-якому підприємстві є проведення їх інвентаризації. Адже саме за допомогою неї можна отримати інформацію про фактичну наявність товарних запасів на підприємстві, порядок їх схоронності та збереження, встановлення факту визначення чи невизнання їх активам. Крім того, на виконання вимог законодавства України, інвентаризація запасів (у тому числі товарних запасів) повинна проводитись на підприємстві пере складання річної фінансової звітності.

Саме тому, в рамках проведення аудиторської перевірки на ПАТ «Ліки Кіровоградщини», часто проведення інвентаризації запасів (у тому числі товарних запасів) ініціюється незалежним аудитором. При цьому, вимагати її проведення незалежний аудитор її не може (на відміну від податкових органів)

Звичайно, в рамках проходження переддипломної практики та підготовки випускної кваліфікаційної роботи, ми не уповноважені проводити інвентаризацію товарних запасів. Проте, описати а дослідити порядок її проведення буде доцільним.

Так, на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» директором видано наказ №75 від 14 листопада 2019 року «Про проведення річної інвентаризації» (додаток Т).

Даним наказом передбачено проведення інвентаризації орендованих та власних активів і зобов'язань головного підприємства та філій (всіх бухгалтерських рахунків), під час якої перевірити їх наявність і документальне підтвердження за станом на 01 грудня 2019 року, а саме: виробничі запаси, товари, тара, грошові кошти, основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, розрахунки з дебіторами та кредиторами, бюджетом та фондами соціального страхування.

Начальник відділу кадрів Порошина А.І. повинна ознайомити з текстом наказу всі посадових осіб підприємства та осіб, причетних до інвентаризації.

Затверджується інвентаризаційна комісія у такому складі:

- Ковтун Василь Миколайович – перший заступник генерального директора, Голова комісії;
- Бойченко Тетяна Тимофіївна – головний бухгалтер, член комісії;
- Гордуз Тамара Василівна – заступник головного бухгалтера, член комісії;
- Давидов Олег Леонідович – помічник генерального директора з питань контролю за фармацевтичною діяльністю, член комісії;
- Бурнашева Роза Равіліївна – начальник відділу відомчого контролю та організації фармацевтичної діяльності, член комісії;
- Хільченко Олександр Васильович – директор-розпорядник, член комісії;
- Порошина Антоніна Іванівна – начальник відділу кадрів, член комісії.

Для безпосереднього проведення інвентаризації на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» у структурних підрозділах створюються робочі групи та комісії. Інвентаризація проводиться у повному складі комісії за присутністю матеріально-відповідальних осіб. До початку проведення інвентаризації матеріально-відповідальні особи у присутності членів робочих інвентаризаційних груп складається звіт про останні проведені операції., відобразивши їх в обліку з відповідним описом документів.

Строк проведення інвентаризації – до 10 грудня 2019 року, а строк розгляду протоколів, узгодження результатів інвентаризації та надання їх Наглядові раді ПАТ «Ліки Кіровоградщини» - до 25 грудня 2019 року.

Крім того, зазначеним наказом передбачено здійснення раптової перевірки в аптечних мережах міста та області відділом відомчого контролю та організації фармацевтичної діяльності.

Обмежуючи тематикою дослідження у частині товарних запасів, доцільним буде розглянути порядок проведення інвентаризації саме цих об'єктів обліку на ПАТ «Ліки Кіровоградщини».

У таблиці 2.16 наведено фрагмент інвентаризаційного опису №1, який складався в процесі інвентаризації в аптеці №31 (сmt Компаніївка, вул. Перемоги, б. 152) ПАТ «Ліки Кіровоградщини» 14 листопада 2020 року (додаток Ф).

Таблиця 2.16

Фрагмент інвентаризаційного опису №1 (аптека №31 (сmt Компаніївка, вул. Перемоги, б. 152) ПАТ «Ліки Кіровоградщини» 14 листопада 2020 року

Ном.номер	Найменування товару	Одиниця виміру	За даними обліку у роздрібних цінах		Фактична наявність	
			Кількість	Вартість, грн.	Кількість	Вартість, грн.
2	5-НОК 50 мг №50 ТБ	уп.	1	230,0	1	230,0
24452	Аброл 15мг/5мл 100 мл Сироп	уп.	5	314,75	5	314,75
24413	Аброл 30 мг №20 ТБ	уп.	4	170,40	4	170,40
24457	Адреналін 0,18% 1 мл №10	уп.	1	65,50	1	65,50
195	Азапін 0,1 г №50 ТБ	уп.	5	265,50	5	265,50
16583	Аіра корінь 75 г	уп.	1	44,80	1	44,80

19105	Аква Маріс 30 мл наз.спрей	уп.	1	174,55	1	174,55
24468	Ммброксол г/х 0,03 №20 ТБ	уп.	29	478,79	29	478,79
425	Амізон 0,125 мг №10 ТБ	уп.	6	286,20	6	286,20
15302	Амилар ІС №16 ТБ Апельсин	уп.	2	144,50	2	144,50
19602	Амкесол №20 ТЮ	уп.	2	177,70	2	177,70
11745	Амлодипін 5 мг №30 ТЮ	уп.	6	46,80	6	46,80
24473	Амоксіклав 1200 мг №5	уп.	2	1080,60	2	1080,60
530	Анаприлін 0,04 №50 ТЮ	уп.	2	127,00	2	127,00
11798	Анзибел №30 паст	уп.	1	171,30	1	171,30
22102	Антарес ТАБЛ 200 мг №90	уп.	1	206,00	1	206,00
13771	Антигрипін №30 ТБ	уп.	4	880,00	4	880,00
12285	Аскорил №20 ТБ	уп.	1	160,60	1	160,60
718	Аскорутин №50 ТБ	уп.	1	24,55	1	24,55
24488	Аугментин 500 мг/125 мг №14 ТБ	уп.	3	503,52	3	503,52
844	Ацикловір 200 мг №20 ТБ	уп.	4	143,00	4	143,00
1147	Бепантен 5% 30 г мазь	уп.	1	180,35	1	180,35
11026	Березові почки 50 г	уп.	1	54,50	1	54,50
1155	Берлиприл 20 мг №30 ТБ	уп.	7	684,6	7	684,6
20018	Бетаргін 10 мл №10 саше	уп.	1	294,90	1	294,90
16819	Бинт 5Х10 СТ	уп.	10	41,50	10	41,50
21756	Бісопрол 5 мг №30 ТБ	уп.	3	30,15	3	30,15
1369	Бом-Бенге 25 г мазь ТУБ	уп.	2	28,20	2	28,20
11042	Бронхо Веда №12 Лед Апельсин Н	уп.	2	80,30	2	80,30
1432	Бронхолітин 125 мл Сироп	уп.	1	135,80	1	135,80
11617	Васьсакор 160 мг №84 ТБ П/О	уп.	1	560,55	1	560,55
1814	Вермокс100 мг №6 ТБ	уп.	2	105,70	2	105,70
1848	Віаль 0,05% 10 мл	уп.	1	91,60	1	91,60
1863	Візін 15 мл ГЛ К-ли	уп.	1	133,00	1	133,00
14740	Вікс Актив бальзам мент- евк 25 г	шт.	2	161,80	2	161,80
2114	Гекодез 200 мл Р-Р	фл.	1	177,70	1	177,70
14458	Гематоген 50 г Н	шт.	19	273,60	19	273,60
15740	Гентасепт 5 г ПЛАС ФЛ	фл.	1	124,30	1	124,30
24792	Гепарин 5 тис. од. 5 мл №5	уп.	1	527,72	1	527,72
2375	Глутаргін 4% 5 мл №10 Р-Р д/ін	уп.	3	322,95	3	322,95
23769	Горлоспас Актив Спрей д/діт 45 мл	уп.	4	350,40	4	350,40
21039	Гропринозин 250 мг/5 мл 150 мл Сироп	уп.	4	1050,40	4	1050,40
2521	Дезактин 20 г Н	уп.	1	15,00	1	15,00
2529	Декаан 2 мл №10 небул	уп.	5	628,50	5	628,50
2534	Декатилен №40 ТБ	уп.	4	423,40	4	423,40
2626	Діазолін 0,1 №10 ТБ	уп.	8	96,40	8	96,40
2662	Дигоксін 0,0001 №50 ТБ	уп.	5	47,25	5	47,25
2780	Дифлюзол 0,15 №1 КАПС	уп.	1	37,05	1	37,05

2848	Донорміл 15 мг №30 ТБ П/О	уп.	1	236,95	1	236,95
14603	Дуба кора 100 г	уп.	2	47,30	2	47,30
14947	Інсулін Хумодар Б 100 Р 5 мл	фл.	20	2938,00	20	2938,00
3593	Інфлюцид №60 ТБ	уп.	2	437,30	2	437,30
3642	Йодомарин 100 мкг №10 ТБ	уп.	1	103,60	1	103,60
3729	Кальція глюконат 0,5 №10 ТБ	уп.	20	161,00	20	161,00
24997	Канюля в/в Венфлон-2	шт.	11	349,25	11	349,25
16443	Кардонат №210 КАПС	уп.	1	270,45	1	270,45
12680	Квікс Спрец наз. 30 мл	уп.	1	169,50	1	169,50
4164	Кетанов 30мг/1 мл №10	уп.	1	264,35	1	264,35
4302	Клофелін 0,00015 №50 ТБ	уп.	20	705,00	20	705,00
4323	Кокарбоксілаза г/х 50 мг «10 АМП	уп.	2	398,30	2	398,30
4405	Корвазан 0,0125 №30 ТБ	уп.	1	62,60	1	62,60
15888	Корвалол 25 мл	фл.	3	50,25	3	50,25
4744	Креон 25000 300 мг №20 капс	уп.	1	299,45	1	299,45
4906	Лаферобіон 100 тис. МЕ №10 интр	уп.	1	221,60	1	221,60
5118	Лідаза 64 МЕ №10	уп.	1	263,85	1	263,85
5161	Лімфоміазот 30 мл	уп.	1	285,65	1	285,65
25141	Марлевий відріз 1м н/ст	уп.	10	72,90	10	72,90
5711	Мідокалм 50 мг №30 ТБ	уп.	1	254,95	1	254,95
24552	Муколан 0,75% 2 мл №5	уп.	3	166,08	3	166,08
15406	Нейроцитин 100 мл	фл.	30	2230,50	30	2230,50
6091	Нафтизин 0,05% 10 мл п/е	уп.	2	40,70	2	40,70
6127	Нецромідин 0,5% 1 мл	уп.	1	813,60	1	813,60
6131	Нецрорубин 0,5% 1 мл №10	уп.	1	323,05	1	323,05
12283	Неогемодез 200 мл	фл.	1	120,85	1	120,85
6218	Неокарділ №30 КАПС	уп.	1	270,75	1	270,75
6227	Неофілін 300 мг №50 ТБ	уп.	1	9,17	1	9,17

У таблиці 2.17 наведено Звіряльну відомість результатів інвентаризації, яка проводилась в аптеці №31 (сmt Компаніївка, вул. Перемоги, б. 152) ПАТ «Ліки Кіровоградщини» 14 листопада 2020 року.

Таблиця 2.17

Звіряльна відомість результатів інвентаризації, яка проводилась в аптеці №31 (сmt Компаніївка, вул. Перемоги, б. 152)

ПАТ «Ліки Кіровоградщини» 14 листопада 2020 року

Бухгалтер-ський	Найменування	МВО	Дані інвентаризації, грн.	Результати інвентаризації
-----------------	--------------	-----	---------------------------	---------------------------

рахунок			за даними б/о	фактична наявність	лишки	нестачі
2822	Товар	Школа А.М.	838629,05	838629,05	0,00	0,00
3012	Каса в національній валюті	Школа А.М.	10079,71	10079,71	0,00	0,00
10-11	Основні засоби та МНМА	Школа А.М.	269414,18	269414,18	0,00	0,00
Разом			1118122,94	1118122,94	0,00	0,00

Отже, як видно з даних таблиці 2.16 та 2.17 під час проведення інвентаризації у аптеці №31 (сmt Компаніївка) інвентаризаційних різниць виявлено не було.

Для підприємств фармацевтичного бізнесу актуальним є правильність встановлення продажної ціни та товарні запаси з урахуванням торгової націнки. Тому аудитор не може залишити поза увагою даний факт. У таблиці 2.18 наведено фрагмент Робочого документу аудитора з перевірки правильності визначення продажної вартості товарних запасів на ПАТ «Ліки Кіровоградщини».

Таблиця 2.18

Робочий документ аудитора з перевірки правильності визначення продажної вартості товарних запасів на ПАТ «Ліки Кіровоградщини»

Найменування товару	Кількі сть	Ціна придбан ня, грн.	Роздрібна ціна, грн.	Вартість у роздрібних цінах за даними підприємс тва, грн.	Вартість у роздрібних цінах за розрахунком аудитора, грн.	Відхи- лення, грн.
Канюля в/в Венфлон-2	11	23,51	31,75	349,25	349,25	0,00
Кардонат №210 КАПС	1	200,61	270,45	270,45	270,45	0,00
Квікс Спец наз. 30 мл	1	127,93	169,50	169,50	169,50	0,00
Кетанов 30мг/1 мл №10	1	220,33	264,35	264,35	264,35	0,00
Клофелін 0,00015 №50 ТБ	20	28,23	35,25	705,00	705,00	0,00
Корвазан 0,0125 №30 ТБ	1	54,95	62,60	62,60	62,60	0,00
Корвалол 25 мл	3	13,43	16,75	50,25	50,25	0,00

Найменування товару	Кількість	Ціна придбання, грн.	Роздрібна ціна, грн.	Вартість у роздрібних цінах за даними підприємства, грн.	Вартість у роздрібних цінах за розрахунком аудитора, грн.	Відхилення, грн.
Креон 25000 300 мг №20 капс	1	107,72	129,25	299,45	299,45	0,00
Лаферобіон 100 тис. МЕ №10 интр	1	164,14	221,60	221,60	221,60	0,00
Лідаза 64 МЕ №10	1	195,47	263,85	263,85	263,85	0,00
Лімфоміазот 30 мл	1	211,75	285,65	285,65	285,65	0,00
Марлевий відріз 1м н/ст	10	5,84	7,29	72,90	72,90	0,00
Мідокалм 50 мг №30 ТБ	1	188,86	254,95	254,95	254,95	0,00
Муколан 0,75% 2 мл №5	3	44,33	55,36	166,08	166,08	0,00

Отже, як видно з даних таблиці 2.18 на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» порядок формування продажної ціни товарних запасів відбувається у відповідності до законодавства, порушень не виявлено.

Також аудитором здійснено підтвердження залишків по товарним запасам на досліджуваному підприємстві. Ним було співставлено регістри обліку та фінансової звітності, інформація про що наведена у таблиці 2.19.

Таблиця 2.19

Робочий документ аудитора з підтвердження залишків за рахунками товарних запасів на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» станом на 31 грудня 2020 року

Рахунок	Найменування рахунку обліку	За даними оборотно-сальдової відомості	За даними регістрів синтетичного обліку	За даними Балансу (Звіту про фінансовий стан)	За даними Приміток до фінансової звітності
28	«Товари»	32809323,70	32809323,70	32809,0	32809,0
281	«Товари на складі»	4957852,19	4957852,19	-	-
282	«Товари в торгівлі (за продажною вартістю)»	35246658,24	35246658,24	-	-

2822	Товари в роздрібній торгівлі (в НТТ за продажною вартістю)	35246658,24	35246658,24	-	-
285	Торгова націнка	-7395186,73	-7395186,73	-	-
2852	Торгова націнка в неавтоматизованих торговельних точках	-7395186,73	-7395186,73	-	-

Отже, як видно з даних таблиці 2.19 розбіжностей між даними різних форм фінансової звітності аудитором не виявлено. Це надає підстави для підтвердження залишків за рахунками товарних запасів на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» станом на 31 грудня 2020 року.

Висновки до розділу 2

Практична частина випускної кваліфікаційної роботи базувалась на даних Приватного акціонерного товариства «Ліки Кіровоградщини».

Основними видами діяльності ПАТ «Ліки Кіровоградщини» згідно КВЕД є: 47.73 «Роздрібна торгівля фармацевтичними товарами в спеціалізованих магазинах»; 68.20 «Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна»; 73.20 «Дослідження кон'юнктури ринку та виявлення громадської думки». Статутний капітал підприємства станом на кінець 2020 року складав 4 720,0 тис.грн.

Аналізуючи фінансову звітність з'ясовано, що ПАТ «Ліки Кіровоградщини» у 2020 році отримало прибуток у розмірі 331,0 тис.грн., і це надало підприємству можливість перекрити і збиток минулого періоду у розмірі 649,0 тис., і отримати прибуток звітного року у сумі 331,0 тис.грн. Це пов'язано зі зростанням у 2020 році чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на 8820,0 тис.грн. та інших операційних доходів на 919,0 тис.грн.

Проведений аналіз ліквідності та фінансової стійкості ПАТ «Ліки Кіровоградщини» вказує на його відносно стабільне фінансове становище та

незалежність від зовнішніх джерел фінансування. Проте деякі показники перебувають на межовому значенні, а значить – присутній ризик втрати платоспроможності.

Облікова політика ПАТ «Ліки Кіровоградщини» розроблена таким чином, щоб уся фінансова звітність відповідала вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності. На ПАТ «Ліки Кіровоградщини» наказом №213 від 31 грудня 2018 року затверджено облікову політику підприємства та Робочий план рахунків. Так, у частині обліку товарних запасів підприємство використовує такі рахунки та субрахунки бухгалтерського обліку: 28 «Товари», 282 «Товари в торгівлі (за продажною вартістю)», 2822 «Товари в роздрібній торгівлі (в НТТ за продажною вартістю)», 285 «Торгова націнка», 2852 «Торгова націнка в неавтоматизованих торговельних точках».

До витрат на придбання товарних запасів ПАТ «Ліки Кіровоградщини» включає: ціну придбання, ввізне мито та інші податки, а також витрати на транспортування та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів. Собівартість запасів на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» у роздрібній торгівлі аптечних закладів визначається за формулою середньозваженої собівартості. Згідно з цією формулою, собівартість кожної одиниці визначається із середньозваженої собівартості подібних одиниць на початок періоду та собівартості подібних одиниць, що були придбані або вироблені протягом періоду. Одиницею запасів для цілей бухгалтерського обліку вважається вид запасів. Відпуск запасів здійснюється за ціною продажу. Застосування середнього проценту торговельної націнки товарів у роздрібній торгівлі аптечних закладів та роздрібної надбавки здійснюється відповідно до вимог чинного законодавства.

ПАТ «Ліки Кіровоградщини» приймає активну участь у державних програмах щодо відпуску лікарських засобів за державні кошти, ціна на які контролюється з боку держави (програма «Доступні ліки»).

Служби внутрішнього контролю та управління ризиками на підприємстві не створено, а тому менеджмент ПАТ «Ліки Кіровоградщини» приймає рішення з мінімізації ризиків, спираючись на власні знання та досвід із застосування наявних ресурсів.

Бухгалтерський облік на досліджуваному підприємстві, у тому числі у частині товарних запасів, ведеться за допомогою програми 1С: Бухгалтерія. За допомогою даного програмного продукту підприємство веде первинний, аналітичний та синтетичний облік.

Обмін електронними документами, реєстрація податкових накладних, отримання інформаційних довідок та витягів тощо за допомогою електронного цифрового підпису на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» здійснюється за допомогою програмного продукту МеДок.

Більшість лікарських засобів підприємство реалізовує із застосування 7-відсоткової ставки ПДВ (проте є і такі товари, які оподатковуються ПДВ у загальному порядку). Також підприємство обчислює та застосовує торгову націнку.

Статутом підприємства передбачено, що для здійснення перевірки фінансово-господарської діяльності у разі необхідності може залучатись незалежний аудитор. Щодо річної фінансової звітності, то вона підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором у випадках, визначених законодавством України. Так, з'ясовано, що таку перевірку на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» здійснює ТОВ «Аудиторська фірма «Аналітик-Центр».

Практика показує, що найбільш дієвою та ефективною формою контролю товарних запасів на будь-якому підприємстві є проведення їх інвентаризації. В рамках підготовки випускної кваліфікаційної роботи, ми не уповноважені проводити інвентаризацію товарних запасів, тому нами описано та досліджено порядок її проведення в аптеці №31 (сmt Компаніївка, вул. Перемоги, б. 152).

Для підприємств фармацевтичного бізнесу актуальним є правильність встановлення продажної ціни на товарні запаси з урахуванням торгової

націнки. Тому нами було проведено перевірку правильності визначення продажної вартості товарних запасів на ПАТ «Ліки Кіровоградщини». Також нами здійснено підтвердження залишків по товарним запасам на досліджуваному підприємстві, в результаті якої з'ясовано, що розбіжностей між даними різних форм фінансової звітності не виявлено. Це надає підстави для підтвердження залишків за рахунками товарних запасів на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» станом на 31 грудня 2020 року у сумі 32809,0 тис.грн.

РОЗДІЛ 3. ПРОПОЗИЦІЇ ІЗ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВ ФАРМАЦЕВТИЧНОГО БІЗНЕСУ

3.1. Рекомендації з покращення організації і методики обліку та аудиту товарних запасів

Сучасні тенденції формування товарних відносин створюють нові виклики для вирішення питань обліку запасів, оскільки існуючі дослідження характеризуються більш традиційним підходом до його розвитку. Дослідники намагаються здійснити наукове обґрунтування і забезпечення функціонування послідовності ланцюга складових механізму організації бухгалтерського обліку товарних запасів. Однак, через відсутність єдності теорії і практики, організація бухгалтерського обліку товарних запасів характеризуються значним індивідуальним підходом.

Можна говорити «про відсутність достатньо повного розкриття всіх наявних аспектів обліку операцій із продажу товарів у системі управління торговельним сектором, зокрема проблеми належного аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень з метою підвищення їх обґрунтованості та ефективності не одержали остаточного висвітлення. Крім того, однією із нагальних проблем сьогодення є необхідність адаптації вітчизняної практики бухгалтерського обліку до Міжнародних стандартів фінансової звітності та ринкових методів управління операціями товарного характеру як на рівні підприємства, так і на рівні держави» [56, с. 593].

Питання організації бухгалтерського обліку товарних запасів завжди були і залишаються актуальними, проте недостатньо висвітленими в літературі, тому нижче ми представляємо власне бачення вирішення даної проблеми для фармацевтичних підприємств.

Ми погоджуємось із думкою, що «на сучасному етапі розвитку торговельним підприємствам необхідно самостійно або за допомогою

професійних організацій розробляти для індивідуального застосування систему організації бухгалтерського обліку, яка ґрунтується на нормативних документах, враховує форму власності та сферу діяльності відповідно даної організації, визначає порядок ведення бухгалтерського обліку для конкретного підприємства. Така система повинна включати в себе організацію та методику ведення бухгалтерського обліку та звітності, починаючи з порядку документування господарських операцій та закінчуючи порядком використання чистого прибутку, подання даних для звітності вищестоящій організації. Підприємству також досить важливо визначити, яка інформація в системі бухгалтерського обліку є відкритою для зовнішніх користувачів та публікації, а яка складає комерційну таємницю, оскільки, бухгалтерський облік – частина системи управління підприємством, зайнята в межах якої професіонали накопичують та узагальнюють у вартісному вираженні інформацію про здійснення господарських операцій, передають її користувачам для прийняття обґрунтованих управлінських рішень» [106, с. 31-32].

Для більш якісної організації бухгалтерського обліку товарних запасів на фармацевтичних підприємствах вважаємо за доцільне виокремлювати такі чотири етапи:

- організаційний (передбачає вибір форми організації обліку (децентралізована, централізована, змішана));
- науковий (визначення концепцій, методів, формування методології);
- технологічний (обрання форми обліку);
- методичний (формування облікової політики в частині операцій із товарними запасами).

Облік на фармацевтичному підприємстві може бути організований у децентралізованій, централізованій або змішаній формі. У децентралізованій формі крім центральних бухгалтерій створюються також окремі бухгалтерські відділи на кожному із структурних підрозділів. Проте, якщо це не відокремлені структурні підрозділи і вони не мають відокремлено балансу,

то проводити повний цикл облікових робіт і подавати фінансову звітність у них потреби немає, тому можна обмежитись лише окремою посадою обліковця. При централізованій формі поточне узагальнення, систематизацією інформації, складання фінансової звітності зосереджено в центральній бухгалтерії, яка й виконує основні функції обліку. Змішана ж форма передбачає поєднання елементів централізованої і децентралізованої форм, і, на наш погляд, для діяльності мережі аптечних закладів є найоптимальнішою.

Науковий рівень, як правило, на самому підприємстві не розробляють, а користуються вже отриманими результатами і пропозиціями науковців-дослідників. Це значно спрощує роботу й дозволяє розглянути всі можливі варіанти, оцінити переваги і недоліки кожного з них, проаналізувати альтернативи й обрати найкращі для кожного конкретного суб'єкта господарювання із врахуванням галузевих особливостей і специфіки діяльності.

Форма бухгалтерського обліку – це певна система облікових регістрів, способу і порядку реєстрації й узагальнення інформації в них. «З урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних торговельні підприємства можуть застосовувати ручну, механізовану та автоматизовану форму бухгалтерського обліку. При цьому в разі потреби можуть вводитися додаткові субрахунки та аналітичні рахунки у додаткову систему регістрів аналітичного обліку» [106, с. 27].

В умовах ручної обробки даних, у т.ч. і щодо товарних запасів, матеріальним носієм обліку виступають паперові Регістри інформації. Форма реєстрів, система реєстрації в них інформації, взаємозв'язок між окремими реєстрами виражають матеріальний зміст форми бухгалтерського обліку. При обробці інформації з використання автоматизованої форми, сутність накопичення інформації залишається така сама, змінюється лише її форма.

Підприємства самостійно затверджують правила документообороту та визначають обмеження / розширення доступу працівників до формування і

підписання документів. «Документооборотом називається порядок і шляхи руху документів з моменту їх складання до моменту здачі до архіву. Головне завдання документообrotу – прискорення руху документів, і чим коротше і швидше буде організовано цей процес, тим він буде ефективнішим, і користувачі зможуть вчасно отримати інформацію для прийняття рішень» [16, с. 94].

Важливим етапом удосконалення організації і методики обліку товарних запасів є чітке «встановлення вимог до документального оформлення господарських операцій. В системі бухгалтерського обліку документ, який є носієм інформації про господарську операцію, виступає єдиним доказом з руху товарних запасів. За цією вимогою підприємство зобов'язане особливу увагу приділяти організації формування інформації в системі первинного обліку товарних операцій. Провідним завданням облікової політики підприємства в частині первинного обліку з запасами є прийняття затверджених форм первинних облікових документів, що використовуються для оформлення господарських операцій, а також розробка реєстрів обліку для автоматизації облікового процесу» [74, с. 594].

У частині розробки облікової політики у цілому та щодо товарних запасів зокрема, слід зазначити, що в даному випадку підприємствам надано автономію й кожен суб'єкт фармацевтичної діяльності може самостійно встановлювати і затверджувати стандарти облікової політики й доводити їх до своїх структурних підрозділів. «При формуванні облікової політики передбачається майнова відокремленість і безперервність діяльності підприємства, послідовність застосування облікової політики, а також тимчасова визначеність фактів господарської діяльності» [106, с. 25].

Однією з важливих складових бухгалтерського обліку є політика підприємства щодо організації процесу інвентаризації товарних запасів із метою забезпечення контролю за їх зберіганням (особливо це актуально для лікарських засобів) і забезпеченням достовірності бухгалтерської інформації. Крім того, в обліковій політиці має бути чітко визначено порядок

компенсації відшкодування підприємству шкоди матеріально відповідальними особами з урахуванням вимог Положення про інвентаризацію [74].

Керівники фармацевтичних підприємств повинні враховувати два основних аспекти при розробці облікової політики операцій з товарними запасами: методологічний та організаційно-технічний (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1

Формування облікової політики операцій з товарними запасами

Аспект	Реалізація	
Методичний	Визначення методів фінансового обліку товарних запасів, зокрема:	Визначення методів оцінки товарних запасів при їх вибутті
		Затвердження методики оцінки товарних запасів при їх відображенні у звітності
		Встановлення методів розподілу транспортно-заготівельних витрат
	Визначення методів управлінського обліку товарних запасів	
Організаційно-технічний	Вибір форми бухгалтерського обліку	
	Визначення форм первинних документів обліку операцій з товарними запасами, порядку документообороту	
	Формування Робочого плану рахунків	
	Побудова системи внутрішнього контролю і аудиту	
	Затвердження графіків інвентаризації з визначенням конкретних термінів і можливості проведення раптових	
	Побудова системи управлінського обліку операцій з товарними запасами	

У більш широкому сенсі система обліку виконує дві основні цілі: по-перше, створення інформації про активи, зобов'язання, капітал підприємства, встановлення результатів господарської діяльності та складання фінансової звітності; по-друге, надання керівникам, менеджерам проміжних ланок і топ-менеджерам інформації, необхідної для прийняття правильних управлінських рішень. Перша ціль досягається за допомогою фінансового обліку, друга – за рахунок ефективної організації управлінського обліку. Тому, абсолютно логічним при організації системи обліку товарних запасів, є виокремлення двох напрямків: організація фінансового обліку з виділенням підрозділу для здійснення податкових розрахунків; організації управлінського обліку.

Зіставляючи принципи бухгалтерського обліку для управлінського та

фінансового, зрозуміло, що відповідно до міжнародної та національної практики, фінансовий облік базується на загальноприйнятих стандартах та принципах бухгалтерського обліку, яких обов'язково необхідно дотримуватися. При цьому, управлінський облік не має настільки чітких правил та обмежень. Єдиним критерієм як для фінансового, так і для управлінського обліку може стати умова, щоб облік надавав можливість в отриманні надійної і достовірної інформації на основі якою будуть прийматись виважені та ефективні управлінські рішення.

При побудові системи управління товарними запасами, в частині організації системи управлінського обліку, доцільно врахувати необхідність дотримання принципів, які узагальнено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Принципи управлінського обліку товарних запасів

Принцип	Суть
Системність	Означає, що відображення витрат і доходів, що пов'язані з рухом товарних запасів доцільне лише у взаємозв'язку між собою та з іншими показниками діяльності, а також із самою діяльністю, при управлінні нею
Комплексність і релевантність	Передбачає, що буде доцільним використання всіх корисних і суттєвих видів економічної інформації незалежно від її характеристик і джерел створення
Методологічний плюралізм	Означає, що для досягнення цілей дослідження є можливість використання інструментарію будь-яких наук
«Різна собівартість для різних цілей»	Передбачає створення системної інформації про понесені витрати на закупівлю, зберігання і реалізацію товарів залежно від цілей управління витратами
Стратегічна спрямованість	Означає, що в першу чергу враховуються стратегічні бізнес-плани при підготовці інформації для прийняття управлінських рішень і контролю
Конфіденційність	Означає обмеження доступу до відповідної інформації, а отримання доступу має відбуватись лише за наявності чітких підстав
Відповідальність	Особа, яка створює (змінює) інформацію несе відповідальність за свої дії
Ефективність облікової системи	Її побудова повинна забезпечувати більші переваги ніж витрат, які спрямовані на її створення і впровадження
Орієнтація на постійне вдосконалення	Означає самовдосконалення фахівців, навчання і використання аналітичної інформації, яка необхідна для поточної оцінки якості діяльності й ділової активності всіх суб'єктів торговельних відносин

Крім означених в таблиці 3.2 принципів, доцільним буде також при

організації системи управлінського обліку товарних запасів, враховувати і доцільність проведення розрахунків через призму результативності й ефективності зіставлення вигід (доходів) і витрат, а також єдність методологічних підходів задля дослідження об'єктів на різних рівнях управління торговельно-фармацевтичною діяльністю.

Досвід аудиту показує, що найбільш поширеними видами порушень обліку товарних запасів є: первинна документація часто не містить усіх необхідних реквізитів, що ставить під сумнів достовірність інформації про життєвий цикл конкретних об'єктів; неякісний порядок відшкодування матеріально відповідальними особами вартості пошкоджених запасів, внаслідок чого сума збитку не погашає заподіяну шкоду; порушуються умови зберігання, а від цього страждає якість запасів, що ставить під сумнів достовірність інформації про фактичну наявність товарних запасів і їх стан; відсутність затвердженого механізму розрахунку та розподілу транспортно-заготівельних витрат, що не дає можливості визначити фактичні витрати, пов'язані з надходженням товарних запасів: недотримання нормативів списання товарних запасів, що в більшості випадків призводить до непропорційного завищення витрат фармацевтичних підприємств; невключення всіх прийнятних витрат до первісної вартості й початкової ціни товарних запасів, що призводить до їх заниження в обліку й звітності; необґрунтованість і недоречність обраних методів списання товарних запасів (підприємства зазвичай обирають метод не з точки зору ефективності, а з точки зору простоти використання).

Для покращення аудиту товарних запасів й усунення проблем, пов'язаних з цим, доцільно ввести до штату підприємства посаду внутрішнього аудитора, а в його роботі використовувати таку послідовність аудиторських процедур:

- перший рівень – перевірка правильності сум, зазначених у внутрішніх відомостях і відповідності сум у Головній книзі та регістрах бухгалтерського обліку;

- другий рівень – перевірка належності організації синтетичного обліку товарних запасів (перевірка оборотів у бухгалтерських регістрах, правильність формування звітності);
- третій рівень – перевірка достовірності даних бухгалтерського обліку (точність сум і звірка рахунків, класифікація та оцінка товарних запасів, відповідність критеріям активів) на основі первинних документів і логічного змісту операцій (аналітичні розрахунки, взаємоперевірка, інвентаризація);
- четвертий рівень – перевірка достовірності операції із товарними запасами, тобто їх законності (відповідність внутрішнім юридичним документам, законодавству), реальності їх існування (наявність договірної та документальної супроводу, взаємоперевірка), відповідність документації формальним ознакам (документальна перевірка всіх необхідних документів та їх реквізитів).

Оскільки операції з обліку товарних запасів і відображення їх у звітності не такі складні, як числові, і на їх постійну перевірку витрачається невиправдана кількість часу та зусиль. Тому, з урахуванням позитивної оцінки стану бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю операцій з товарними запасами ми рекомендуємо аудитору прийняти рішення про проведення вибіркової перевірки.

3.2. Шляхи вдосконалення діяльності підприємств фармацевтичного бізнесу

«Значні досягнення в галузі освіти, науки й технологій фармацевтичної індустрії дали можливість фармацевтичним підприємствам України перейти на якісно інший рівень виробництва лікарських препаратів відповідно до світових стандартів. Діяльність Фармацевтичного сектора галузі охорони здоров'я України є своєрідним показником і каталізатором здоров'я нації. Вітчизняну фармацевтику сьогодні відрізняють стрімкі темпи розвитку та позитивна динаміка» [84].

Збут – це сукупність заходів, що здійснюються фармацевтичною компанією з моменту надходження лікарського засобу на споживчий ринок та/або ринок споживчих організацій до моменту його придбання кінцевим споживачем. Політика збуту – це діяльність фармацевтичної компанії, орієнтована на планування, облік і контроль руху лікарських засобів із метою задоволення попиту споживачів та отримання прибутку. Збутова діяльність – це процес, що включає планування обсягу реалізації ліків на основі планового рівня прибутку, пошук і вибір контрагентів, проведення з ними процесів із ціноутворенням відповідно до якості та попиту на ліки, виявлення та активне використання факторів, здатних прискорити просування ліків на ринку та збільшення прибутку від продажу. При цьому, основним рушійним засобом та об'єктами найбільшого впливу є лікарські засоби і товари медичного призначення, які реалізуються через аптечну мережу суб'єктів фармацевтичної діяльності і становлять їх товарні запаси.

Управління запасами означає управління товарними запасами у кожного суб'єкта фармацевтичної діяльності окремо на основі систематичного дослідження споживчого попиту на них.

Управління товарними запасами конкретного суб'єкта аптечної діяльності є одним із найважливіших факторів успішної роботи на фармацевтичному ринку, оскільки саме оборотні активи аптеки становлять найбільшу частку її запасів. При постійному дефіциті вільних коштів і певних труднощах вчасного розрахунку аптек із постачальниками, визначення оптимальної структури товарних запасів є ключовим внутрішнім джерелом пошуку додаткових резервів. Управління товарними запасами аптечних закладів включає діяльність у двох напрямках:

- скорочення кількості товарних запасів;
- збільшення оборотності товарних запасів.

У першому випадку аптека може скоротити асортимент, тобто відмовитись від важко ліквідних, неліквідних і збиткові позиції. Зменшення асортименту доцільно у разі кризових ситуацій і фінансових проблем в

аптеці. Однак, обмеження асортименту не повинно торкнутися важливих позицій для покупців і аптечного закладу, тому необхідно постійно аналізувати асортимент з точки зору продажів і рентабельності кожного виду товару і не лише фармацевтичного.

Другий варіант – збільшення оборотності товарних запасів вимагає вирішення кількох завдань: систематичний контроль наявності товарних запасів; інвентаризація товарних залишків (визначення планових показників); створення умов реалізації, які забезпечать виконання запланованих показників.

Автоматизація процесу управління товарними запасами в аптечних закладах забезпечується за рахунок наявності відповідних технічних засобів (належної комп'ютерної техніки та приладів з її функціонування), профільних програмних продуктів для аптечної мережі, безперебійного підключення до мережі Інтернет і достатнього рівня кваліфікації персоналу.

В Україні створена й успішно функціонує загальнодержавна інформаційна мережа «Фарма-Мережа» («Pharma-Network»), яка об'єднує виробників і постачальників фармацевтичної продукції та аптечні заклади. Програмний комплекс «Фарма-Мережа» («Pharma-Network»), створений на основі новітніх технологій, являє собою систему електронного бізнесу на фармацевтичному ринку України, що дозволяє вирішувати низку завдань, у тому числі і в частині управління товарними запасами.

Для визначення оптимального асортиментного ряду товарних запасів, заявки на замовлення товарів оформлюють найбільш досвідчені та кваліфіковані співробітники (старші провізори, завідувачі аптек, їх заступники тощо). Аптечний заклад може подавати заявки в різних формах: письмово, телефоном, факсом, поштою, електронною поштою. При автоматизації процесу управління товарними запасами фармацевтичним підприємством заявка на замовлення готується та надсилається постачальникам автоматично із використанням засобів електронної пошти.

Розрахунок замовлення товарних запасів, необхідного суб'єкту

фармацевтичної діяльності, базується на інформації про:

- залишки кожного товарного запасу із асортиментного ряду аптечного закладу;
- кількість замовлень та цінової політики постачальників;
- терміни подання і виконання заявок й доставки замовлених товарів.

Основними критеріями вибору аптечними закладами постачальників є: відомість, ділова репутація, імідж та терміни його функціонування на фармацевтичному ринку; цінова політика, торгові націнки, знижки, бонуси; пропонований асортимент лікарських засобів і виробів медичного призначення; територіальна близькість, умови і спосіб доставки (у т.ч. і тих товарів, що потребують спеціальних вимог), їх періодичність і швидкість; спосіб та умови оплати; кваліфікація персоналу; комплекс сервісних послуг.

До сервісних послуг, як правило, включають постійну наявність необхідних медикаментів незалежно від сезонності; гарантії своєчасної доставки; простоту оформлення, оперативність і точність замовлення; стан, пакування і зовнішній вигляд доставлених ліків і медичних засобів; післяпродажний супровід товару (можливість заміни, повернення, часткового прийняття об'єму); допомога в оформленні вітрин, розкладці лікарських засобів; можливості використання корпоративних комп'ютерних мереж; процедури звернення і рекламації, особливості розгляду скарг і претензій тощо.

Інформація про постачальників, яку отримують працівники аптеки може надходити з різних джерел, зокрема: прямий контакт із торговими представниками фармкомпаній; із реклами в популярній і профільній пресі та завдяки телебаченню; за матеріалами фахових періодичних видань (наприклад, журнал «Провізор»; спілкування з колегами; з рекламних проспектів і брошур; на професійних медичних, фармацевтичних й інших фахових виставках тощо.

Після прийняття рішення про вибір постачальника надзвичайно важливим є правильне юридичне оформлення співпраці між постачальником

(оптовою фармацевтичною компанією) та покупцем (аптечним закладом). Письмовий договір – це юридичний документ, який оформлює процедури купівлі-продажу між фармацевтичними компаніями і аптеками товарів згідно узгодженого асортиментного ряду.

Основними претензіями від фахівців суб'єктів фармацевтичної діяльності, які висуваються до постачальників є такі: незадовільний асортимент і зависока ціна; інструкції з використання виключно іноземною мовою; перебої та несвоєчасність постачання; відсутність чи фальсифікація сертифікатів якості; короткий залишковий термін придатності ліків; завеликий обсяг мінімальної партії тощо. Тому, на означені проблеми необхідно звертати увагу найпильніше.

Організація постачання і приймання товарів аптечного асортименту відбувається із врахуванням таких особливостей:

- зміст договору купівлі-продажу (сторони-учасники; предмет договору; права та обов'язки сторін; терміни виконання; порядок розрахунків й оцінки претензій; умови і порядок припинення договору; форс-мажорні обставини; адреси сторін-учасників, підписи, печатки);
- види розрахунків (повна (100%) передоплата; часткова передоплата (визначається конкретний %); 50% передоплати і 50% у момент закінчення поставки (50% / 50%); з відстрочкою платежу);
- спосіб доставки (транспорт постачальника; транспорт покупця; залізниця, водний, повітряний транспорт; через існуючу систему перевізників; поштою);
- прийом товару та його оформлення (візуальний контроль; перевірка між фактичною наявністю і інформацією у товарно-супровідних документах за кількістю, якістю і ціною; контроль наявності і відповідності документації (сертифікати якості, документи про відповідність); реєстрація надходження товарів за відповідними групами в Журналі асортиментного ряду та Товарному звіті; реєстрація наркотичних (психотропних) лікарських засобів або токсичних і

сильнодіючих лікарських засобів, які підлягають кількісно-предметному обліку в закладах охорони здоров'я у спеціальному відповідному Журналі; складання, за необхідності, Акту незгоди.

Крім того, при отриманні товарних запасів у конкретні аптечні заклади, обов'язково перевіряється наявність такого набору документів, як: договір купівлі-продажу; копії ліцензій; свідоцтво про державну реєстрацію підприємства; підтвердження ідентифікації платника податків; уся необхідна документація на вхідний товар (шляховий лист; видаткова і податкова накладна; реєстр лікарських засобів; сертифікати якості; сертифікати аналізів).

Надходження товарних запасів матеріально відповідальними особами в аптечні заклади має бути відображено в розділі надходження «Товарна відомість» (оприбуткування фактичної кількості отриманого товару), в «Журналі реєстрації товарів за групами». На звороті накладних має стояти надпис (штамп) «Прийнято», який підписують особи, які матеріально відповідальні (завідувач аптеки, фармацевт, провізор, аптекар) за отримання цих запасів у кількості, цінах і за якістю.

Ще однією важливою особливістю при формуванні товарних запасів аптечними закладами є необхідність врахування термінів придатності. Слід мати на увазі, що відповідно до основних умов постачання медичної продукції, лікарські засоби повинні мати залишковий термін придатності не менше 60%, а бактеріальні – не менше 40% від встановленого в інструкції терміну. При цьому лікарські засоби з терміном придатності більше 2 років повинні мати залишковий термін придатності не менше 1,5 року.

Зберігання лікарських засобів та інших товарів фармацевтичного асортименту здійснюється відповідно до [80]. Для розміщення товарів у приміщеннях має бути передбачена необхідна кількість полиць, стелажів, шаф, піддонів, сейфів, холодильників тощо. Приміщення необхідно утримувати в чистоті та регулярно волого прибирати, а за потреби, і кварцувати. Відповідно до встановлених норм у складських приміщеннях

повинна підтримуватися певна температура і вологість, які контролюються не рідше двох разів на добу встановленими гігрометрами та термометрами, які встановлюються на висоті 1,5-1,7 м. від підлоги та від опалювальних приладів.

При формуванні товарних запасів необхідно також дотримуватись і основних принципів зберігання лікарських засобів: відповідно до токсикологічних груп (наркотичні, психотропні лікарські засоби та прекурсори зі списку № 1; отруйні, наркотичні і токсичні препарати (список А); сильнодіючі препарати (список Б); лікарські засоби загального списку); за способом використання (всередині, на вулиці)); за станом («ангро» препарати окремо від сипучих, рідких і газоподібних); відповідно до фармакологічних груп; за характером різних лікарських форм тощо. Вироби медичного призначення слід зберігати окремо за групами: гумові вироби; пластмасові вироби; перев'язочні засоби, бинти та допоміжні матеріали; вироби медичної техніки.

Усі лікарські засоби в залежності від фізико-хімічних властивостей і фізичних дій на них різних факторів зовнішнього середовища, поділяються на такі: які вимагають захисту від дії вологи; які вимагають захисту від світла; які вимагають захисту від випаровування; які вимагають захисту від пониженої температури; які вимагають захисту від дії підвищеної температури; які вимагають захисту від дії газів, що містяться в навколишньому середовищі; пахучі, барвні; дезінфікуючі засоби [80].

Оскільки діяльність фармацевтичних підприємств становить надзвичайно важливе значення для розвитку України в цілому, то даному питанню приділено особливу роль на законодавчому рівні. Так, у державі діє «Порядок контролю якості лікарських засобів під час оптової та роздрібної торгівлі» [78], який «регламентує механізм проведення вхідного контролю та контролю якості лікарських засобів суб'єктами господарювання, які мають ліцензії на провадження господарської діяльності з оптової, роздрібної торгівлі лікарськими засобами, та державного контролю якості лікарських

засобів під час оптової та роздрібно́ї торгівлі» [78] – рис. 3.1.

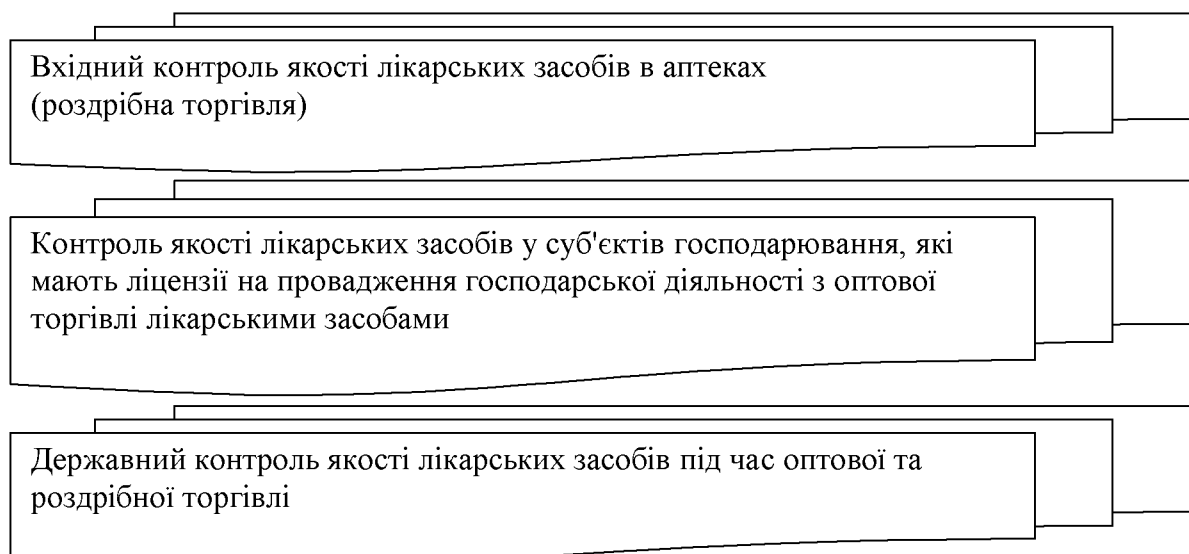


Рис. 3.1. Порядок контролю якості лікарських засобів
під час оптової та роздрібно́ї торгівлі

«Вхідний контроль – контроль якості лікарських засобів при їх одержанні суб'єктом господарювання, який здійснюється шляхом візуальної перевірки або лабораторних досліджень якості лікарських засобів» [78]. Вхідний контроль якості лікарських засобів в оптовій та роздрібній торгівлі здійснюється візуальними методами відповідальних осіб суб'єктів господарювання, які уповноважені вести господарську діяльність з оптової й роздрібно́ї торгівлі лікарськими засобами.

Державний контроль якості лікарських засобів при їх оптовій і роздрібній торгівлі здійснюється центральним органом виконавчої влади та його територіальними підрозділами, що реалізують державну політику у сфері контролю якості та безпеки лікарських засобів, у т.ч. лікарських імунобіологічних препаратів, виробів медичного призначення, медичної техніки та контролю і протидії незаконному обігу лікарських засобів, психотропних речовин і прекурсорів.

Оскільки об'єктом дослідження обрано ПАТ «Ліки Кіровоградщини», яке здійснює роздрібну торгівлю лікарськими засобами, то організації і

методиці вхідного контролю якості лікарських засобів саме в аптеках роздрібної торгівлі і буде приділено увагу нижче.

В Україні на законодавчому рівні закріплено, що «забороняється торгівля неякісними лікарськими засобами; лікарськими засобами, обіг яких заборонено в Україні; лікарськими засобами, незареєстрованими в Україні; лікарськими засобами без сертифіката якості серії лікарського засобу; лікарськими засобами, які не пройшли державний контроль при ввезенні в Україну (для лікарських засобів іноземного виробництва); медичними імунобіологічними препаратами, які не пройшли державний контроль; лікарськими засобами, термін придатності яких минув» [78].

«Вхідний контроль якості лікарських засобів, які надходять в аптеку, здійснює уповноважена особа, призначена наказом керівника суб'єкта господарювання. Її прізвище, контактний телефон та форму зв'язку (телефон, факс, електронна пошта) слід повідомити протягом місяця після призначення уповноваженої особи територіальному органу центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну політику у сферах контролю якості та безпеки лікарських засобів, у тому числі медичних імунобіологічних препаратів, медичної техніки і медичних виробів, та обігу наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів, протидії їх незаконному обігу. До компетенції уповноваженої особи належать підготовка та оформлення висновку вхідного контролю якості лікарських засобів із відміткою про передачу їх до реалізації» [78].

Порядок проведення вхідного контролю якості лікарських засобів, які надходять в аптеку було суттєво доповнено 20.10.2020 р. і наразі він включає сім основних етапів, які згруповані у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Етапи проведення вхідного контролю якості лікарських засобів
в аптеки роздрібної торгівлі

Етап	Об'єкти вхідного контролю
I етап	«Закуповувати й одержувати лікарські засоби слід тільки в суб'єктів господарювання, які мають ліцензії на провадження господарської

Етап	Об'єкти вхідного контролю
	діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової торгівлі лікарськими засобами, імпорту лікарських засобів відповідно до запису в ліцензійному реєстрі» [78]
II етап	«Вхідний контроль проводиться у місці приймання продукції. Одержані аптекою лікарські засоби повинні пройти візуальний контроль уповноваженою особою. До одержання від уповноваженої особи висновку вхідного контролю якості торгівля отриманими лікарськими засобами забороняється» [78]
III етап	«Уповноважена особа перевіряє відповідність одержаних лікарських засобів супровідним документам щодо назви, кількості, номерів серій, терміну придатності лікарських засобів, інформації про постачальника, дозування, лікарської форми, виробника, реєстраційного статусу згідно з Державним реєстром лікарських засобів. Кожна серія лікарського засобу повинна супроводжуватися в паперовому або електронному вигляді копіями сертифіката якості серії лікарського засобу, що видається виробником (для імпортованих лікарських засобів - імпортером (виробником або особою, що представляє виробника лікарських засобів на території України)), висновку про якість ввезеного в Україну лікарського засобу (для лікарських засобів іноземного виробництва) та висновку про відповідність МІБП вимогам державних і міжнародних стандартів (для медичних імунобіологічних препаратів), завіреними печаткою останнього постачальника (за її наявності)» [78]
IV етап	«Груповая тара, зовнішня (вторинна) та внутрішня (первинна) упаковки, маркування, інструкція для медичного застосування лікарського засобу, зовнішній вигляд без розкриття упаковки перевіряються на цілісність, однорідність, наявність пошкоджень, якість пакувальних матеріалів. При потребі, якщо виникла підозра щодо якості, лікарські засоби перевіряються з розкриттям упаковок стосовно розмірів, форми, кольору, однорідності, кількості одиниць в упаковці, наявності забруднень» [78]
V етап	«При позитивному результаті вхідного контролю уповноважена особа дає дозвіл на реалізацію (відпуск) одержаних серій лікарських засобів у паперовому або електронному вигляді» [78]
VI етап	«При негативному результаті уповноважена особа складає акт про виявлені невідповідності, який є підставою для повернення партії постачальнику. Про факт виявлення постачання лікарських засобів, обіг яких заборонений Розпорядженнями, лікарських засобів ввезених з порушенням законодавства та лікарських засобів, термін придатності яких минув, уповноважена особа у десятиденний строк інформує територіальний орган центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну політику у сферах контролю якості та безпеки лікарських засобів, у тому числі медичних імунобіологічних препаратів, медичної техніки і медичних виробів, та обігу наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів, протидії їх незаконному обігу з наданням копій супровідних документів» [78]
VII етап	«У разі виникнення сумніву щодо якості лікарських засобів при виконанні візуального контролю уповноважена особа відбирає зразки сумнівних лікарських засобів та направляє їх у територіальний орган центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну політику у сферах контролю якості та безпеки лікарських засобів, у тому числі медичних імунобіологічних препаратів, медичної техніки і медичних виробів, та обігу наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів, протидії

Етап	Об'єкти вхідного контролю
	їх незаконному обігу, для проведення лабораторних досліджень якості лікарських засобів. На час проведення таких досліджень до остаточного вирішення питання про їх якість серії сумнівних лікарських засобів перебувають в спеціально відведеній, чітко визначеній, промаркованій карантинній зоні (приміщенні), окремо від іншої продукції, з позначенням «Карантин» із зазначенням причин вилучення з обігу та дати переміщення» [78]

Крім загальних показників якості, які підлягають контролю, як то: «Упаковка», «Опис», «Маркування», «Ідентифікація», для одержання об'єктивного висновку стосовно якості лікарського засобу доцільним буде перевірити й додаткові показники якості (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4

Додаткові показники якості лікарських засобів,
які доцільно перевіряти при вхідному контролі
на ПАТ «Ліки Кіровоградщини»

Форма лікарського засобу	Об'єкт вхідного контролю
Аерозолі	«Перевірка упаковки на герметичність, визначення середньої маси препарату в одній дозі, визначення відсотка виходу вмісту упаковки» [78]
Гранули	«Розмір, розпад, уміст вологи, маса вмісту упаковки» [78]
Екстракти	«Уміст спирту, маса вмісту упаковки, важкі метали, сухий залишок, уміст вологи» [78]
Ін'єкційні лікарські форми	«Очні краплі підлягають лабораторним дослідженням згідно з вимогами АНД/МКЯ на тотожність, колірність, прозорість, рН розчину, номінальний об'єм, відсутність у них механічних включень (цей показник виконується тільки за наявності необхідної кількості зразка лікарського засобу згідно з нормативною документацією)» [78]
Капсули	«Визначення середньої маси, середньої маси вмісту капсул, відхилення від середньої маси, розпад» [78]
Мазі	«Однорідність, номінальна маса, рН (за вказівки останнього показника в АНД/МКЯ), маса вмісту упаковки» [78]
Настойки	«Уміст спирту, об'єм вмісту флакона (чи іншої упаковки згідно з АНД/МКЯ), сухий залишок, важкі метали» [78]
Сироп	«Маса (об'єм) вмісту упаковки, рН, питома вага, кількісний вміст цукру (при вказівці цього показника в АНД/МКЯ)» [78]
Супозиторії	«Визначення середньої маси, відхилення від середньої маси, температура топлення (час розчинення)» [78]
Суспензії	«Маса (об'єм) вмісту упаковки, рН» [78]
Таблетки	«Час розпаду, середня маса, відхилення від середньої маси» [78]

«Кожну серію лікарської рослинної сировини «ангро» і в розфасованому вигляді (незалежно від заводу-виробника, заготівника та постачальника) контролюють на тотожність (ідентичність), здрібнювання, наявність ефірних олій, рН (за наявності цього показника в АНД/МКЯ), уміст вологи, наявність домішок, зараження амбарними шкідниками, уміст радіонуклідів. Брикети, крім того, перевіряються на міцність та розпад» [78].

Будь-який суб'єкт господарювання, який має ліцензію на оптову торгівлю лікарськими засобами, також зобов'язаний забезпечити вхідний контроль якості лікарських засобів. Вхідний контроль якості лікарських засобів, що надходять до суб'єкта господарювання, здійснює уповноважена особа, визначена наказом керівника суб'єкта господарювання, до компетенції якої входить розробка та підготовка висновку вхідного контролю якості лікарських засобів із відміткою про їх передачу для відпуску (реалізації).

Висновки до розділу 3

Запропоновані методичні та організаційно-технічні аспекти, які пропонується враховувати при формуванні облікової політики відображення операцій з товарними запасами, дозволять налагодити більш ефективний облік і вдосконалять товарно-асортиментну політику підприємства в цілому.

Автоматизація бухгалтерського обліку аптек дозволяє керівництву своєчасно отримувати необхідну інформацію та приймати ефективні управлінські рішення, а відтак, і підвищує ефективність фінансово-господарської діяльності фармацевтичних підприємств. Комп'ютерні програми, які допомагають у формуванні товарних запасів і сьогодні пропонуються маркетинговими компаніями для суб'єктів фармацевтичної діяльності, є ефективним бізнес-інструментом для планування та розвитку аптек. За їх допомогою велика кількість різноманітної інформації про управління товарними запасами підлягає аналітичній обробці. Використання цих програм дозволяє швидко отримувати надійну інформацію про наявність і рух товарних запасів, фінансові відносини з постачальниками і покупцями,

у т.ч. і з населенням, фармацевтичної продукції.

У частині вдосконалення аудиту товарних запасів, доцільним буде ввести посаду внутрішнього аудитора за здійснювати такі заходи: підвищити ефективність роботи за допомогою комп'ютерної техніки; збільшити контроль за надходженням, зберіганням та списанням запасів, тому що на даний момент часу на підприємствах контроль за запасами майже не ведеться; приділити значну увагу аналізу запасів – передбачає проведення аналізу динаміки, структури й ефективності використання запасів, розрахунок коефіцієнта оборотності запасів; розробити внутрішньо-фірмові методики аудиту; розробити методики складання аудиторських робочих документів; збільшити площу складських приміщень.

Критеріями вибору постачальника для суб'єктів аптечного бізнесу наразі стають і асортиментний ряд, і можливі форми оплати товарів, і фактори, що визначають розмір торгової націнки, і умови співпраці, і різні персональні пропозиції для кожного аптечного закладу тощо. Всі ці моменти необхідно обов'язково враховувати при управлінні товарними запасами на фармацевтичних підприємствах.

ВИСНОВКИ

Фармацевтичний сектор займає важливе місце в економіці України, оскільки є значимим і високоінтелектуальним сегментом національного ринку, певною мірою визначає національну безпеку країни і характеризується стрімким розвитком. Забезпечення громадян України якісними та доступними ліками є пріоритетним державним і соціальним завданням, вирішення якого неможливе без стабільного та поступального розвитку фармації.

Наразі, в Україні зареєстровано понад 14 тисяч найменувань лікарських засобів і понад 800 виробів медичного призначення, крім того, на законодавчому рівні затверджено обов'язковий мінімальний асортимент лікарських засобів для аптек, який містить 102 найменування і 15 виробів медичного призначення. Все це свідчить, що без створення товарних запасів даним суб'єктам підприємницької діяльності обійтись не можна.

Фармацевтичні підприємства у найбільш звичному для нашого сприйняття форматі, проявляються у вигляді аптечних закладів. Аптека – це медичний заклад, основним завданням якого є забезпечення населення, лікувально-профілактичних та інших установ, підприємств і організацій лікарськими засобами та виробами медичного призначення. В аптеці продаються фармацевтичні препарати, лікарські засоби, вироби медичного призначення, косметика, харчові добавки, лікувальні мінеральні води та оптика.

Товарні запаси фармацевтичних підприємств – це оборотні активи, що зберігаються в аптеках оптом і в роздріб для перепродажу за звичайних умов ведення бізнесу, а також використовується у виробничому процесі суб'єктів фармацевтичного бізнесу для подальшого продажу виробленої продукції. Товарні запаси визнаються активом, коли існує ймовірність того, що фармацевтичне підприємство отримає майбутні економічні вигоди, пов'язані з цими об'єктами, а їх вартість може бути достовірно визначена. Товарні

запаси становлять до 75% всіх аптечних активів.

Бухгалтерський облік в аптечних закладах повинен забезпечувати ретельний і безперервний нагляд за наявністю, рухом, правильністю списання та раціональним використанням товарних запасів. Для обліку товарних запасів аптечні установи використовують рахунок 28 «Товари» із відповідними субрахунками 281 «Товари на складі», 284 «Тара під товарами», 285 «Торгова націнка». Щоб запобігти втратам, псуванню, знищенню і пошкодженню товарних запасів, умови зберігання, транспортування та реалізації товарів аптечного асортименту потребують щоденного контролю і з боку працівників аптечних закладів, і з боку обліково-аналітичних працівників.

Безперервна робота та забезпечення стабільності постачання заявленого асортиментного ряду за умов високої конкуренції неможлива без постійної наявності товарних запасів. Аудит, як елемент системи незалежного контролю, надає впевненість у достовірності та неупередженості інформацію, за допомогою якої відбувається ефективне та раціональне управління не тільки товарами, а й діяльністю підприємства у цілому. В контексті постійних змін і посилення вимог до організації діяльності суб'єктів господарювання, розширення переліку суб'єктів обов'язкового щорічного аудиту й швидкий розвиток інформаційних технологій спонукають підприємства все частіше звертатись за допомогою до аудиторських фірм для замовлення аудиторських перевірок з належності порядку ведення бухгалтерського обліку в цілому та товарних запасів, зокрема.

Практична частина випускної кваліфікаційної базувалась на даних Приватного акціонерного товариства «Ліки Кіровоградщини», яке зареєстроване за юридичною адресою: вулиця Набережна, б. 13, м. Кропивницький, Кіровоградська область, 25006. Предмет діяльності досліджуваного підприємства є виробництво лікарських засобів, оптова і роздрібна торгівля лікарськими засобами, експорт, імпорт лікарських засобів.

Акціонерами ПАТ «Ліки Кіровоградщини» є юридичні та фізичні особи, які в установленому порядку набули права власності на акції і мають право володіти такими акціям відповідно до законодавства.

На даний час керівником підприємства є Хільченко Сергій Васильович, головним бухгалтером – Бойченко Тетяна Тимофіївна.

Статутний капітал підприємства станом на кінець 2020 року складав 4 720,0 тис.грн. Організаційна структура ПАТ «Ліки Кіровоградщини» затверджена відповідним наказом. ПАТ «Ліки Кіровоградщини» має розгалужену систему аптек та аптечних кіосків: 58 аптек та 56 аптечних пунктів.

Підприємство складає та подає до контролюючих органів Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів (за прямими методом), Звіт про власний капітал та Примітки до річної фінансової звітності. На підставі даних фінансових звітів з'ясовано, що ПАТ «Ліки Кіровоградщини» у 2020 році отримало прибуток у розмірі 331,0 тис.грн. Проведений аналіз ліквідності та фінансової стійкості ПАТ «Ліки Кіровоградщини» вказує на його відносно стабільне фінансове становище, незалежність від зовнішніх джерел фінансування.

На підприємстві аналітичний облік руху товарно-матеріальних цінностей організований відповідно до вимог П(С)БО 9 «Запаси». На досліджуваному підприємстві вони класифіковані так: виробничі запаси; незавершене виробництво; готова продукція, товари.

До витрат на придбання запасів включається: ціна придбання, ввізне мито та інші податки, а також витрати на транспортування та інші витрат, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів. Торговельні знижки, інші знижки та інші подібні їм статті вираховувати при визначенні витрат на придбання.

Собівартість запасів на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» у роздрібній торгівлі аптечних закладів визначати за формулою середньозваженої

собівартості – собівартість кожної одиниці визначається із середньозваженої собівартості подібних одиниць на початок періоду та собівартості подібних одиниць, що були придбані або вироблені протягом періоду.

Облікова політика ПАТ «Ліки Кіровоградщини» розроблена таким чином, щоб уся фінансова звітність відповідала вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності. На ПАТ «Ліки Кіровоградщини» затверджено облікову політику підприємства та Робочий план рахунків. Щодо обліку товарних запасів, то підприємство використовує такі рахунки та субрахунки бухгалтерського обліку: 28 «Товари», 282 «Товари в торгівлі (за продажною вартістю)», 2822 «Товари в роздрібній торгівлі (в НТТ за продажною вартістю)», 285 «Торгова націнка», 2852 «Торгова націнка в неавтоматизованих торговельних точках».

Спеціального документу, яким би описувались характеристики системи внутрішнього контролю та управління ризиками на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» не створено та не затверджено. Проте, при здійсненні внутрішнього контролю використовуються різні методи і включають в себе такі елементи: бухгалтерський фінансовий облік (інвентаризація і документація, рахунки і подвійний запис); бухгалтерський (управлінський) облік (розподіл обов'язків, нормування витрат); аудит, контроль, ревізія (перевірка документів, перевірка вірності арифметичних роз-рахунків, перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій, інвентаризація, усне опитування персоналу, підтвердження і простежування).

Бухгалтерський облік на досліджуваному підприємстві, у тому числі у частині товарних запасів, ведеться за допомогою програми 1С: Бухгалтерія. За допомогою даного програмного продукту підприємство веде первинний, аналітичний та синтетичний облік.

Обмін електронними документами, реєстрація податкових накладних, отримання інформаційних довідок та витягів тощо за допомогою електронного цифрового підпису на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» здійснюється за допомогою програмного продукту МеДок.

Щодо річної фінансової звітності, то вона підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором у випадках, визначених законодавством України. Так, з'ясовано, що таку перевірку на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» здійснює ТОВ «Аудиторська фірма «Аналітик-Центр».

Найбільш дієвою та ефективною формою контролю товарних запасів на будь-якому підприємстві є проведення їх інвентаризації. В рамках підготовки випускної кваліфікаційної роботи, нами описано та досліджено порядок її проведення в аптеці №31 (сmt Компаніївка, вул. Перемоги, б. 152). Також нами було проведено перевірку правильності визначення продажної вартості товарних запасів на ПАТ «Ліки Кіровоградщини». Крім того, здійснено підтвердження залишків по товарним запасам на досліджуваному підприємстві, в результаті якої з'ясовано, що розбіжностей між даними різних форм фінансової звітності не виявлено. Це надає підстави для підтвердження залишків за рахунками товарних запасів на ПАТ «Ліки Кіровоградщини» станом на 31 грудня 2020 року у сумі 32809,0 тис.грн.

Удосконалення облікової політики в частині товарних запасів доцільно проводити із виокремленням двох основних блоків: методичного (визначає конкретні методи, що враховують реалії господарської діяльності, на основі прийнятних альтернативних методів і прийомів обліку товарів); організаційно-технічного (визначає форми обліку, вхідні і вихідні документи, порядок інвентаризації, особливості побудови систем внутрішнього контролю, аудиту, управлінського обліку).

Метою бізнес-політики фармацевтичної компанії є проникнення в нові сегменти фармацевтичного ринку, розширення асортиментного ряду й охоплення більшої кількості регіонів, залучення альтернативних каналів розповсюдження товарів, збільшення частки ринку, продажів, прибутку тощо. Канали розповсюдження ліків – це група фармацевтичних компаній або окремих осіб, які виступають посередниками у фізичному переміщенні ліків і медичних виробів і беруть на себе або сприяють передачі права власності на лікарські засоби шляхом передачі їх від виробника до

споживача.

Усі учасники каналу збуту фармацевтичних товарів виконують принаймні одну з таких функцій: збір інформації для маркетингових досліджень; побудова та підтримка відносин з потенційними споживачами; проведення ділових переговорів із постачальниками щодо рівня цін та інших умов перед укладанням договорів постачання; поширення позитивної інформації про ліки (участь у процесі комунікації); адаптація лікарських засобів до вимог споживачів, а саме – пакування, сортування, загортання тощо; формування найширшої асортиментної політики; організація руху лікарських засобів у частині зберігання та транспортування лікарських засобів; прийняття ризиків (повних або часткових) від функціонування каналу та збуту лікарських засобів; часткове або повне фінансування витрат каналу тощо.

Збутова діяльність фармацевтичних підприємств характеризується єдністю трьох складових: економічна (викликає зміну вартості в процесі обміну і фіксує завершення того чи іншого процесу); організаційно-технологічна (характеризує обмін лікарських засобів і виробів медичного призначення на платіжні засоби); правова (регулює правила обміну та фіксує передачу права власності на ліки). Ключовою складовою у цьому процесі є саме товарні запаси, управління якими є надактуальним і пропозиції із вдосконалення якого наведено нами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие). М.: Экономика, 1994. 366 с.
2. Атамас П.Й., Лисиченко О.О., П'ятигорець Г.С., Пінчук О.П. Фінансовий облік 2 : навчальний посібник (робочий зошит). Дніпропетровськ: Університет Альфреда Нобеля, 2015. 148 с.
3. Аудит : [підручник (в двох частинах)] / за ред. Грушко В.І. / Брадул О.М., Шепелюк В.А., Ільїна С.Б., Юнацький М.О., Хорошенюк А.П., Брадул Т.В., 4-те вид. доп. і перероб. К.: Видавництво Ліра-К, 2019. 324 с.
4. Аудит : підручник / О.А. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудрицький та ін.; за заг. ред. проф. О.А. Петрик. К.: КНЕУ, 2015. 498 с.
5. Аудит: методика і організація : навч. посібник / Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Мізік Ю.І., Конопліна О.О.; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О.М. Бекетова. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків: ХНУМГ ім. О.М. Бекетова, 2017. 319 с.
6. Баранова А.О., Наумова Т.А., Кашперська А.І. Аудит : навчальний посібник. Х.: ХДУХТ, 2017. 246 с.
7. Бондар М.І., Верига Ю.А., Орищенко М.М. та ін. Звітність підприємства : підруч. К.: «Центр учбової літератури», 2015. 570 с.
8. Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік : підруч. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 480 с.
9. Бурлан С.А., Каткова Н.В. Бухгалтерський облік (загальна теорія) : навч. посіб. Миколаїв : Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2018. 272 с.
10. Бурлан С.А., Руденко Н.О. Організація і методика аудиту : навч. посіб. Миколаїв: Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2017. 184 с.
11. Бухгалтерський облік : Навчальний посібник / В.М. Соболев, І.А. Косата, Т.В. Розіт тощо; за ред. В.М. Соболева. Х.: ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2018. 222 с.

12. Бухгалтерський облік: у схемах і таблицях : навч. посібник / Зінченко О.В., Радіонова Н.Й., Хаустова Є.Б. та ін.; під заг. ред. М.І. Скрипник. Київ: «Центр учбової літератури», 2017. 340 с.
13. Варналій З.С., Романюк М.В. Податкова система : підручник. К.: Знання України, 2019. 567 с.
14. Верланов Ю.Ю., Бурлан С.А., Верланов О.Ю. Управлінський облік: сучасна теорія і практика : навчальний посібник. Миколаїв: Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2015. 340 с.
15. Внутрішній аудит : навчальний посібник ; за ред. Ю.Б. Слободяник. Суми: ТОВ «ВПП «Фабрика друку», 2018. 248 с.
16. Внутрішній контроль процесів матеріального забезпечення в системі управління підприємством : монографія / Т.В. Фоміна, О.Б. Пугаченко; за заг. редакцією Г.М. Давидова. Кіровоград: Імекс-ЛТД, 2014. 200 с.
17. Волохова І.С., Дубовик О.Ю., Слатвінська М.О. та ін. Податкова система : Навчальний посібник; за заг. ред. І.С. Волохової, О.Ю. Дубовик. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с.
18. Гавриловська Л.М., Головка Т.В., Ларіонова А.С. Фінансовий облік – 2 : Навч. посіб. К.: КНЕУ, 2008. 272 с.
19. Гільorme Т.В., Новицька Н.Є. Удосконалення методики аудиту товарних запасів на торговельному підприємстві. *Economics and Finance*. 2019. Issue 1. С. 18-27
20. Голов С.Ф. Управлінський облік : [Підручник]. К.: «Центр учбової літератури», 2018. 534 с.
21. Громовик Б.П. Організація роботи аптек. Вінниця: Нова книга, 2005. 272 с.
22. Громовик Б.П. Теоретико-методологічні та прикладні засади логістичного управління фармацевтичними підприємствами : автореф. дис. на здобуття наук, ступеня д-ра фарм. наук : 15.00.01. К., 2005. 41 с.
23. Громовик Б.П., Гасюк Г.Д., Левицька О.Р. Менеджмент і маркетинг у фармації : підручник; за ред. д-ра фарм. наук, проф. Б.П. Громовика. К.:

- Медицина, 2008. 752 с.
24. Громовик Б.П., Гасюк Г.Д., Левицька О.Р. Фармацевтичний маркетинг: теоретичні та прикладні засади : навч. посіб. [для вищ. навч. закл.]. Вінниця: Нова книга, 2004. 464 с.
 25. Громовик Б.П., Гасюк Г.Д., Мороз Л.А., Чухрай Н.И. Фармацевтичний маркетинг : Навчальний посібник: збірник вправ ; під ред. Л.А. Мороз. Львів, Наутилус, 2000. 320 с.
 26. Громовик Б.П., Терещук С.І. Практикум з організації та економіки фармації. Вінниця: Нова книга, 2004. 447 с.
 27. Гудзь Н.В., Денчук П.Н., Романів Р.В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і допов. К.: «Центр учбової літератури», 2016. 424 с.
 28. Давидов Г.М., Давидов І.Г., Давидов Ю.Г. та інш. Аудит : Підручник ; за ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. 2-е вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2009. 495 с.
 29. Давидов Г.М., Савченко В.М., О.В. Пальчук, та ін. Облікова політика : навч. посіб. ; за заг. ред. Г.М. Давидова. 2-ге вид., перероб. і доп. Кропивницький: ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. 364 с.
 30. Давидов Г.М., Шалімова Н.С. Звітність підприємств : навч. посіб. 2010. 623 с.
 31. Давидюк Т.В., Манойленко О.В., Ломаченко Т.І., Резніченко А.В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. Харків: Видавничий дім «Гельветика», 2016. 392 с.
 32. Жадько К.С., Олійник Л.Ш., Семенюта В.В. Бухгалтерський облік: ділові ігри, ситуаційні вправи, тести : практикум. Дніпро: УМСФ, 2018. 100 с.
 33. Занько Б.М. Облік, аналіз та аудит товарних запасів на підприємствах торгівлі : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: 08.06.04. К., 2001. 20 с.
 34. Звітність підприємств : навч. посіб. (для студ. вищ. навч. закл. за спец.

- «Облік і оподаткування») / В.П. Пантелеєв, О.А. Юрченко, Г.М. Курило, К.В. Безверхий за заг. редакцією д.е.н., проф. В.П. Пантелеєва. К: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2017. 432 с.
- 35.Зелікман В.Д., Ізвекова І.М., Сокольська Р.Б. та ін. Управлінський облік : навч. Посібник. Дніпро: НМетАУ, 2017. 198 с.
- 36.Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ М-ва фінансів України від 30 лист. 1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 12.10.2021)
- 37.Каменська Т.О. Внутрішній аудит: методологія та організація : автореф. дис. ... д-ра. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2011. 42 с.
- 38.Каменська Т.О., Редько О.Ю. Внутрішній контроль і аудит в управлінні : практ. посіб. К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. 375 с.
- 39.Кількість аптек, де працює програма «Доступні ліки», збільшилася до 10 тисяч. URL: <https://zmina.info/news/kilkist-aptek-de-praczuuye-programa-dostupni-liky-zbilshylas-do-10-tysyach/> (дата звернення 15.10.2021)
- 40.Король Г.О., Сокольська Р.Б., Акімова Т.В. Фінансовий облік І. Частина І : Навчальний посібник. Дніпропетровськ: НМетАУ, 2011. 40 с.
- 41.Костирко А.Г. Аудит : курс лекцій. Миколаїв: МНАУ, 2017. 104 с.
- 42.Косяченко Н.М., Горкуша В.П., Кобрин В.В., Завадська Н.П. Організація та економіка фармації : навчально-методичний посібник. 2-е вид. К.: Медицина, 2021. 224 с.
- 43.Краснокутский А.Б., Лагунова А.А. Фармакоэкономика. Т.1 Системный анализ мирового фармацевтического рынка. Науч. ред. Падалкин В.Н. М.: Класик. Консалтинг, 1998. 344 с.
- 44.Куцик П.О. Облік і звітність в оподаткуванні : навч. посіб. Львів: Видавництво Львівського торговельно-економічного університету,

2017. 508 с.
- 45.Лень В.С. Управлінський облік : підручник. Тернопіль: Навчальна книга-Богдан, 2015. 328 с.
 - 46.Лисиченко О.О., Атамас П.Й., Атамас О.П. Фінансовий облік : навчальний посібник ; За заг. ред. к.е.н, проф. П.Й. Атамаса. К.: «ЦУЛ», 2019. 356 с.
 - 47.Малюга Н.М., Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік (загальна теорія): конспект лекцій в схемах і таблицях : Навчальний посібник. К.: ТОВ «Видавництво «Консультант», 2017. 66 с.
 - 48.Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : Наказ М-ва фінансів України від 27 черв. 2013 р. № 63. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/#Text> (дата звернення: 12.11.2021)
 - 49.Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». URL: www.minfin.gov.ua/document/92421/МСБО_2.pdf. (дата звернення 15.10.2021)
 - 50.Мнушко З.М., Дихтярева Н.М. Менеджмент і маркетинг у фармації ч.1, II. Маркетинг у фармації : Підручник для фарм. вузів і факультетів / під ред. З.М. Мнушко. Харків: «Основа» изд-во УкрФа, 1999. 288 с.
 - 51.Назаренко А.С. Сутність фінансового контролю та принципи його здійснення. *Збірник тез «Наука виробництву, 2021»*. С. 179-182
 - 52.Назаренко А.С., Магопєць М.С. Первинний облік надходження товарних запасів на підприємствах фармацевтичного бізнесу. *«Світ наукових досліджень. Випуск 5» : матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції з економіки, інформаційних систем і технологій, психології та педагогіки*. Тернопіль, 2021. С. 42-45.
 - 53.Назаренко А.С., Левченко А.П. Стратегічне управління як складова цілісної системи управління. Актуальні питання права та соціально-економічних відносин: Збірник наукових статей. 2021. С. 289-292
 - 54.Немченко А.С., Котвіцька А.А., Панфілова Г.Л. та ін. Організація фармацевтичного забезпечення населення : навч. посіб. Х.: Авіста ВЛТ,

2007. 488 с.
55. Немченко А.С., Панфілова Г.Л., Чернуха В.М. та ін. Основи економіки та системи обліку у фармації : Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.; За ред. А.С. Немченко. Х.: Вид-во НФаУ: Золоті сторінки, 2005. 504 с.
 56. Новодворська В.В. Організація обліку товарних запасів та їх відображення в обліковій політиці підприємства. *Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського*. 2016. Вип. 13. С. 592-595
 57. Огійчук М.Ф., Сколотій Л.О., Беленкова М.І. та ін. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : Підручник ; за ред. проф. М.Ф. Огійчука. 7-ме вид., перероб. і допов. К.: Алерта, 2016. 1040 с.
 58. Оподаткування юридичних осіб та аудит у сфері оподаткування : навчальний посібник / І.К. Дрозд, В.М. Іванков, О.А. Магопець, Г.Б. Назарова, В.В. Шалімов, Н.С. Шалімова / За редакцією Н.С. Шалімової. К.: ТОВ «Видавництво «СОВА», 2017. 524 с.
 59. Організація роботи аптеки з товарними запасами. Порядок зберігання товарів аптечного асортименту в аптеках і фармацевтичних фірмах. URL: <https://www.google.com/search?client=firefox-b-d&q=%...%B8> (дата звернення 14.10.2021)
 60. Організація та методика аудиту : [навчальний посібник] / В.М. Іванков, Г.Б. Назарова, Т.С. Шаровська, Н.С. Шалімова / за редакцією І.К. Дрозд. К.: ТОВ «Видавництво «СОВА», 2014. 312 с.
 61. Осмятченко В.О., Тесленко Т.І., Герасименко О.М., Титенко Л.В., Скоробагач А.Є., Вавілов В.В. Бухгалтерський облік. К.: Простобук, 2017. 552 с.
 62. Пальчук О.В., Рузмайкіна І.В. Бухгалтерський облік та регламентування інформаційного забезпечення підприємницької діяльності : навч. посіб. ; за ред. Г.М. Давидова. Кропивницький: РА «Євгенія плюс», 2017. 344 с.

- 63.Пашкевич М.С., Дріга О.П., Макурін А.А. Управлінський облік : навч. посіб. Дніпро: НТУ «ДП», 2018. 151 с.
- 64.План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ М-ва фінансів України від 30 лист. 1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/#Text> (дата звернення: 09.11.2021)
- 65.План рахунків бухгалтерського обліку у визначеннях та схемах : навчально-наочний посібник / Ю.С. Цаль-Цалко, Ю.Ю. Мороз, Т.С. Гайдучок [та ін.]. Житомир: Рута, 2019. 212 с.
- 66.Податковий кодекс України : Закон України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 12.10.2021)
- 67.Поддубна Н.М. Облік і внутрішній контроль товарних запасів роздрібних торговельних підприємств споживчої кооперації : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: 08.00.09. К., 2018. 26 с.
- 68.Практикум з організації та економіки фармації : навч. посіб. ; за ред. Н.М. Косяченко. К.: Медицина, 2015. 280 с.
- 69.Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 груд. 2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#n322> (дата звернення: 04.10.2021)
- 70.Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/#Text> (дата звернення 20.10.2021).
- 71.Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20 жовт. 1999 р. № 246 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення 25.10.2021)
- 72.Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» :

- Наказ М-ва фінансів України від 07 лют. 2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 17.11.2021)
73. Про затвердження обов'язкового мінімального асортименту (соціально орієнтованих) лікарських засобів і виробів медичного призначення для аптечних закладів : Наказ М-ва охорони здоров'я України від 29 груд. 2011 р. № 1000. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0524-12#Text> (дата звернення 15.10.2021)
74. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів, капіталу та зобов'язань : Наказ М-ва фінансів України від 02 вер. 2014 року № 879 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення 25.10.2021)
75. Про затвердження Положення про Міністерство охорони здоров'я України : Постанова Кабінету Міністрів України від 25 бер. 2015 р. № 267 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/267-2015-%D0%BF#n8> (дата звернення 15.10.2021)
76. Про затвердження Порядку безперервного професійного навчання аудиторів : Наказ М-ва фінансів України від 06 лип. 2020 р. № 400. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0999-20/conv#Text> (дата звернення: 14.10.2021)
77. Про затвердження Порядку встановлення заборони (тимчасової заборони) та поновлення обігу лікарських засобів на території України : Наказ М-ва охорони здоров'я України від 22 лист. 2011 р. № 809. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/> (дата звернення 15.10.2021)
78. Про затвердження Порядку контролю якості лікарських засобів під час оптової та роздрібної торгівлі : Наказ М-ва охорони здоров'я від 29 вер. 2014 р. № 677. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1515-14#Text> (дата звернення 14.10.2021)
79. Про лікарські засоби : Закон України від 04 квіт. 1996 р. № 123/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/123/96-%D0%B2%D1%80#Text>

(дата звернення 14.10.2021)

80. Про організацію зберігання в аптечних закладах різних груп лікарських засобів та виробів медичного призначення : Наказ М-ва охорони здоров'я від 16 бер. 1993 р. № 44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0044282-93#Text> (дата звернення 14.10.2021)
81. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності : Закон України від 05 квіт. 2007 р. № 877-V. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16#Text> (дата звернення 14.10.2021)
82. Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В. Документальне забезпечення внутрішнього контролю операцій з оборотними активами. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки.* 2020. № 4 (37). С. 236-250
83. Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В. Методичні підходи до внутрішнього контролю запасів : Kollektive Monografie. *KONZEPTUELLE GRUNDSÄTZE DES WIRTSCHAFTSWACHSTUMS BEI DER GLOBALISIERUNG* / herausgegeben vom Doktor Wirtschaftswissenschaften Professor W. Jatsenko. Verlag SWG imex GmbH Nürnberg, Deutschland, 2016 P. 208-218
84. Рішення VII Національного з'їзду фармацевтів України. URL: <https://nuph.edu.ua/rishennya-vii-nacionalnogo-zjizdu-farma/> (дата звернення 15.10.2021)
85. Серпенінова Ю.С., Гольцова С.М., Макаренко І.О. Бухгалтерський облік: загальна теорія : навч. посіб. Суми : Університетська книга, 2015. 336 с.
86. Синиця Т.В., Осьмірко І.В. Практикум з бухгалтерського обліку : навчально-методичний посібник. Х.: ТОВ «ВСПРАВИ», 2017. 140 с.
87. Скоробогатова Н.Є. Бухгалтерський облік : навч. посіб. К.: КПІ ім. Ігоря Сікорського, Вид-во «Політехніка», 2017. 248 с.

- 88.Слюсаренко В.Є. Практикум з бухгалтерського обліку : навч. посіб. Ужгород: видавництво УжНУ «Говерла», 2016. 256 с.
- 89.Соколов Б.И., Лин А.А., Терехов М. Е. Фармацевтический рынок: оптовое звено. *Проблемы современной экономики*. 2013. №. 2 (46). С. 267-270.
- 90.Стратегія розвитку Аудиторської палати України до 2023 року : Рішення з'їзду аудиторів України від 18 трав. 2019 р. № 1/13 URL: https://www.google.com/url?sa=...=AOvVaw0Mh4-yGg8_BDRZIt16N5Ur (дата звернення: 05.10.2021)
- 91.Суб'єкти господарювання: оподаткування, контроль та аудит : навч. посібник / Г.М. Давидов, І.К. Дрозд, В.М. Іванков, О.Л. Макеєва, О.А. Магопець, Г.Б. Назарова, В.В. Шалімов, Н.С. Шалімова / За ред. Г.М. Давидова. К.: «ТОВ Видавництво «Сова», 2016. 590 с.
- 92.Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік : Навч. посіб. К.: «Знання», 2015. 647 с.
- 93.Талайло О.О., Чернікова Є.Г. Особливості організації обліку запасів за міжнародними та національними стандартами. URL: <http://www.rusnauka.com>. (дата звернення 15.10.2021)
- 94.Тарасова Т.О. Організаційно-методичні аспекти обліку і аналізу товароруху в підприємствах роздрібної торгівлі : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: 08.06.04. Харків, 2001. 18 с.
- 95.Теловата М.Т., Петраковська О.В. Фінасовий облік – 1 (у схемах і таблицях) Частина – 1 : навч. осіб. ; за заг. ред. М.Т. Теловатої. К.: Інтердрук, 2019. 217 с.
- 96.Терещук С.І., Новикевич А.М., Чухрай І.Л. Система бухгалтерського обліку в аптеках: навч. посіб. Вінниця: Нова книга, 2003. 280 с.
- 97.Ткаченко Н.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник. 6-те вид., доповн. і переробл. К.: Алерта, 2016. 928 с.
- 98.Ткаченко Н.М. Теорія бухгалтерського обліку : підручн. Друге

- видання, доповн. і переробл. К.: Алерта, 2020. 192 с.
99. Топ-10 аптечних мереж за кількістю магазинів та інші підсумки фармринку-2019. URL: <https://rau.ua/novyni/top-10-aptechnyh-merezh-2019/> (дата звернення 15.10.2021)
 100. Україномовний текст «Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років» Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) (International Federation of Accountants (IFAC)). 2018. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/...pdf> (дата звернення: 30.10.2021)
 101. Фінансовий облік : [конспект лекцій] / укладачі: М.Ю. Абрамчук, Ю.Г. Гуменна, І.В. Тютюнник, П.М. Рубанов. Суми : Сумський державний університет, 2018. 395 с.
 102. Фінансовий облік : підруч. / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.В. Гудзь [та ін.]. 4-те вид. [доп. і перероб.]. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 451 с.
 103. Фінансовий облік-1 (частина I) : Навч. посіб. ; за ред. Максимової В.Ф. Одеса: ОНЕУ, 2013. 436 с.
 104. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Організація і методика податкових перевірок : навчальний посібник. Дніпро : Середняк Т.К., 2020. 292 с.
 105. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Особливості внутрішнього контролю операцій з окремими видами запасів : Kollektive Monografie. *KONZEPTUELLE GRUNDSÄTZE DES WIRTSCHAFTSWACHSTUMS BEI DER GLOBALISIERUNG* / herausgegeben vom Doktor Wirtschaftswissenschaften Professor W. Jatsenko. Verlag SWG imex GmbH Nürnberg, Deutschland, 2016 P. 197-208
 106. Хоменко Н.В., Карпенко О.В., Верига Ю.А. Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності : Монографія. Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. 153 с.
 107. Цал-Цалко Ю.С., Мороз Ю.Ю., Цегельник Н.І. Управлінський облік : підручник. Житомир: ПП «Рута», 2015. 632 с.

108. Цивільний кодекс України : Закон України від 16 січ. 2003 р. № 435-IV. URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435\\$15/print](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435$15/print) (дата звернення: 05.11.2021)
109. Шабельник Т.В. Моделі маркетинго-орієнтованого управління фармацевтичним підприємством наук. Полтавський Університет Економіки і Торгівлі, 2016. 28 с.
110. Шара Є.Ю., Соколовська-Гонтаренко І.Є. Фінансовий облік II. Навчальний посібник. К.: «Видавництво «Центр учбової літератури», 2016. 308 с.
111. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : Підручник. 4-тє вид., перероб і доп. К.: Знання, 2015. 572 с.
112. Янчева Л.М., Акімова Н.С., Топоркова О.В., Наумова Т.А., Кирильєва Л.О., Герасимова Н.С., Ільченко М.О. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Х.: ХДУХТ, 2015. 446 с.