

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА ВИПУСКНА РОБОТА
на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр»
за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування»

«ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ
РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ»

Виконала студентка 2 курсу, групи ОП.м-71а

Кисельова О.О.

«__» _____ 2018 р.

Керівник дипломної роботи

Винниченко Н.В.

«__» _____ 2018 р.

РЕФЕРАТ

кваліфікаційної магістерської роботи на тему «ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ»

студентки Кисельової Ольги Олександрівни

Актуальність теми. Реалізація товарів є основним господарським процесом у діяльності більшості підприємств. У фармацевтичній галузі існує велика варіативність товарів, які продаються споживачам, тому необхідно багато уваги приділяти обліку, аналізу та аудиту реалізації фармацевтичних товарів.

Мета кваліфікаційної магістерської роботи полягає у вивченні теоретичних засад та розробленні практичних рекомендацій щодо удосконалення організації і методики обліку, аналізу та аудиту реалізації товарів фармацевтичної галузі.

Об'єктом дослідження є процес організації і методики обліку, аналізу та аудиту реалізації товарів на прикладі Комунального підприємства Сумської обласної ради «СУМИ-ФАРМ».

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення процесу реалізації товарів.

Для досягнення поставленої мети були використані такі методи дослідження: системний підхід (облік, аналіз та аудит реалізації товарів вивчався у взаємозв'язку з іншими елементами системи бухгалтерського обліку); аналіз і синтез, індукція та дедукція (дані методи застосовувались при проведенні аналітичних процедур з вивчення та вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення досліджуваного підприємства); моделювання (шляхом представлення у роботі рисунків та схематичного матеріалу).

Інформаційною базою кваліфікаційної магістерської роботи є первинна документація, реєстри обліку та фінансова звітність досліджуваного підприємства, нормативно-правові акти.

Основний науковий результат роботи полягає у такому:

- з метою удосконалення аналітичного обліку підприємства запропоновано ввести нові аналітичні рахунки;
- запропоновано внести зміни до облікової політики з метою підвищення ефективності діяльності підприємства;
- з метою покращення обміну даних про обсяги реалізації внесено пропозицію з приводу удосконалення електронного документообігу;
- запропоновано нові форми для проведення аналітичних розрахунків з метою розширення аспектів аналізу реалізації продукції;
- з метою покращення результатів діяльності висунуто пропозиції щодо аналізу та контролю за обсягами торгівельної діяльності;
- запропоновано методикку проведення аудиту реалізації фармацевтичних товарів.

Одержані результати можуть бути використаними у роботі КП СОР «СУМИ-ФАРМ».

Результати апробації основних положень кваліфікаційної магістерської роботи розглядалися на IV Міжнародній науково-практичній конференції «Економічне зростання: стратегія, напрями і пріоритети», яка пройшла у місті Запоріжжі 20.10.2018 р.

Ключові слова: реалізація товарів, аналітичний облік, фармацевтична галузь, торгівельна націнка, товарообіг, електронний документообіг.

Зміст кваліфікаційної магістерської роботи викладено на 72 сторінці (усього сторінок), зокрема список використаних джерел із 52 найменувань, розміщений на 6 сторінках. Робота містить 7 таблиць, 11 рисунків, а також 8 додатків, розміщених на 16 сторінках.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2018 рік

Рік захисту роботи – 2018 рік

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ	9
1.1 Теоретичні аспекти реалізації товарів у фармацевтичній галузі ..	9
1.2 Теоретичні основи обліку реалізації фармацевтичних товарів ...	13
1.3 Теоретичні основи аналізу та аудиту реалізації фармацевтичних товарів	16
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ НА КОМУНАЛЬНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ СУМСЬКОЇ ОБЛАСНОЇ РАДИ «СУМИ-ФАРМ».....	23
2.1 Організаційно-економічна характеристика Комунального підприємства Сумської обласної ради «СУМИ-ФАРМ»	23
2.2 Організація первинного, аналітичного та синтетичного обліку реалізації товарів на КП СОР «СУМИ-ФАРМ»	30
2.3 Організація і методика аналізу та аудиту реалізації товарів на підприємстві КП СОР «СУМИ-ФАРМ»	34
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ	39
3.1 Шляхи удосконалення організації і методики обліку реалізації товарів на підприємстві КП СОР «СУМИ-ФАРМ»	39
3.2 Удосконалення організації і методики аналізу та аудиту реалізації товарів	43
ВИСНОВКИ.....	48
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	50
ДОДАТКИ.....	56

ВСТУП

На сьогодні діяльність більшості підприємств пов'язана з реалізацією продукції, товарів, виконаних робіт та наданих послуг. Процес реалізації є логічним заключним етапом товарообігу, який направлений на отримання прибутку. Продаж товарів фармацевтичної галузі є одним з швидко розвиваючих і прибуткових видів бізнесу і належить до сфери державних інтересів через соціальну важливість управління цінами на лікарські засоби та велику наукоємність даного процесу. Процес реалізації товарів фармацевтичної галузі має свої особливості, які підлягають детальному вивченню та дослідженню.

Мета кваліфікаційної магістерської роботи полягає у вивченні теоретичних засад та розробленні практичних рекомендацій щодо удосконалення організації і методики обліку, аналізу та аудиту реалізації товарів фармацевтичної галузі.

Основними завданнями дослідження є:

- вивчення теоретичних особливостей обліку, аналізу а аудиту реалізації товарів фармацевтичним підприємством;
- ознайомлення з нормативним забезпеченням у сфері реалізації фармацевтичних товарів;
- дослідження практичних особливостей відображення процесу реалізації фармацевтичних товарів у бухгалтерському обліку;
- вивчення особливостей проведення аналізу та аудиту реалізації товарів у фармацевтичній галузі;
- надання рекомендації з поліпшення організації та методики обліку, аналізу та аудиту реалізації товарів на підприємстві, що досліджується.

Об'єктом дослідження є процес організації і методики обліку, аналізу та аудиту реалізації товарів на прикладі Комунального підприємства Сумської обласної ради «СУМИ-ФАРМ».

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення процесу реалізації товарів.

Для досягнення поставленої мети та завдань були використані такі методи дослідження:

- системний підхід (облік, аналіз та аудит реалізації товарів вивчався у взаємозв'язку з іншими елементами системи бухгалтерського обліку);
- аналіз і синтез, індукція та дедукція (дані методи застосовувались при проведенні аналітичних процедур з вивчення та вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення досліджуваного підприємства);
- моделювання (шляхом представлення у роботі рисунків та схематичного матеріалу).

Інформаційна база кваліфікаційної магістерської роботи складається з первинної документації, реєстрів обліку та фінансової звітності досліджуваного підприємства, а також нормативно-правових актів.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ

1.1 Теоретичні аспекти реалізації товарів у фармацевтичній галузі

Реалізація товарів допомагає досягти головної мети діяльності будь-якого підприємства – отримання прибутку. Цей процес є результатом діяльності підприємства: логічним заключним етапом товарообігу.

Однак, у науковій літературі не існує єдиного визначення поняття процесу реалізації, хоч і існують схожі підходи до трактування сутності даного поняття. Пропонуємо розглянути детальніше дане питання (додаток Б, табл. Б.1).

Аналіз досліджуваної літератури показав, що існує чотири підходи до визначення сутності поняття «реалізація». Найбільш повно сутність даного процесу розкриває останній – комплексний підхід. Необхідно додати, що у процесі реалізації товарів підприємство отримує від споживача дохід у вигляді грошових коштів, який, зазвичай, перевищує витрати, понесені на виробництво та реалізацію товарів, а також включає в себе прибуток, який входить до відпускної (продажної) ціни [5].

У сучасних умовах через соціальну важливість управління цінами на лікарські засоби та велику наукоємність реалізація товарів фармацевтичної галузі належить до сфери національних інтересів нашої держави. Продаж лікарських засобів є одним з швидко розвиваючих і прибуткових видів бізнесу.

В Україні фармацевтична галузь включає в себе як виробництво лікарських засобів і виробів медичного призначення, так і їх реалізацію.

Відповідно до УКТЗЕД усі товари фармацевтичної галузі поділяються на шість великих груп, які відображено на рисунку 1.1 [49].

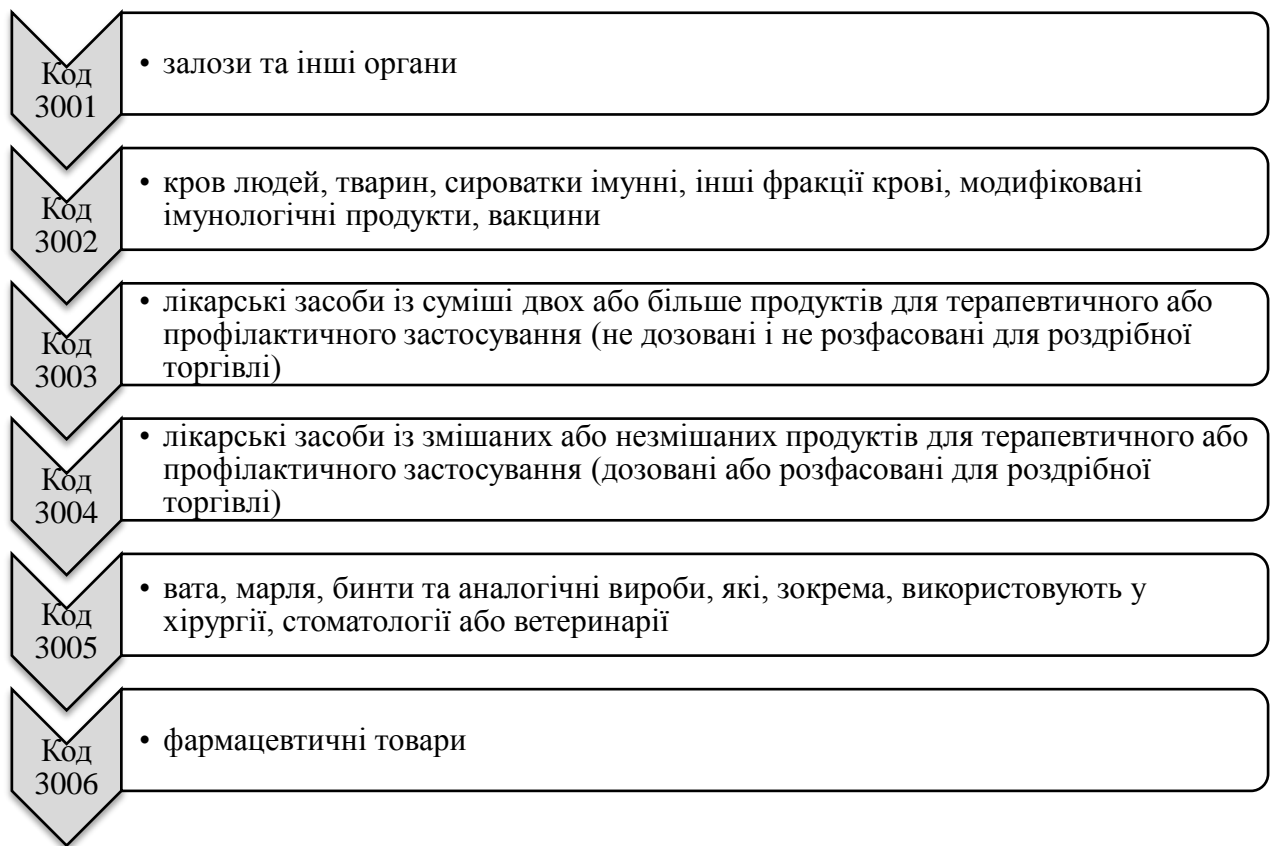


Рисунок 1.1 – Класифікація товарів фармацевтичної галузі згідно з УКТЗЕД

До нормативних актів України, які регулюють питання реалізації фармацевтичних товарів відносять закон «Про лікарські засоби» [44], «Про ліцензування видів господарської діяльності» [45], «Про захист прав споживачів» [42], Ліцензійні умови провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової, роздрібною торгівлі лікарськими засобами, імпорту лікарських засобів» [38], «Порядок відпуску лікарських засобів і виробів медичного призначення з аптек та їх структурних підрозділів» [33], «Про затвердження критеріїв визначення категорій відпуску лікарських засобів» [37], «Про затвердження переліку товарів, які мають право придбавати та продавати аптечні заклади та їх структурні підрозділи» [40], «Про затвердження Правил виписування рецептів на лікарські засоби і вироби медичного призначення, Порядку відпуску лікарських засобів і виробів медичного призначення з аптек та їх структурних підрозділів, Інструкції про

порядок зберігання, обліку та знищення рецептурних бланків» [41], «Про затвердження Переліку лікарських засобів, дозволених до застосування в Україні, які відпускаються без рецептів з аптек та їх структурних підрозділів» [39], Національний перелік основних лікарських засобів [18] та інші.

Реалізація фармацевтичних товарів здійснюється, як правило, шляхом оптової торгівлі або у роздріб. Відмінності реалізації у таких випадках полягають у тому, що при оптовій торгівлі реалізація лікарських засобів здійснюється з аптечних складів як іншим суб'єктам оптової торгівлі, так і у роздріб. При роздрібній торгівлі продаж товарів здійснюється через аптечні пункти безпосередньо фізичним особам – кінцевим споживачам, з метою їх особистого використання [38].

Реалізація товарів фармацевтичної галузі супроводжується рядом особливостей, які, в першу чергу, зумовлені специфікою діяльності. По-перше, реалізація лікарських засобів здійснюється за умов обов'язкової наявності ліцензії на провадження такої діяльності. Контроль за видачею та наявністю такої ліцензії покладено на Державну службу України з лікарських засобів та контролю за наркотиками [9]. Однак, на практиці виникають ситуації, коли аптеки здійснюють продаж медикаментів без спеціального дозволу. Ці товари можуть бути неякісними, простроченими чи фальсифікованими. І факт відсутності ліцензії може виявитись за умови, коли споживач запідозрить, що діяльність аптеки є протиправною, і повідомить про це Державну службу з лікарських засобів.

По-друге, до всіх товарів фармацевтичної галузі має обов'язково додаватись сертифікат якості – документ, виданий виробником чи імпортером, який підтверджує якість як окремого засобу, так і партії товарів в цілому. Контроль за наявністю сертифікату також покладено на Державну службу України з лікарських засобів. Реалізація лікарських засобів за відсутності такого сертифікату заборонена.

По-третє, продаж лікарських засобів здійснюється як за рецептами, так і за їх відсутності (за умови, що лікарський засіб не підлягає продажу за

рецептом). Наявність виписаного рецепту необхідна у випадку обов'язкового рецептурного забезпечення продажу лікарських засобів та препаратів, які виробляються аптекою для конкретного пацієнта. При продажу перевіряється правильність оформлення рецептів, здійснюється облік реалізованих за рецептами лікарських засобів, зберігаються усі рецепти протягом термінів, встановлених чинним законодавством [41].

По-четверте, держава здійснює регулювання за граничними розмірами надбавок на ціни лікарських засобів [43]. Для різних груп лікарських засобів надбавки є різними. Для правильного обліку реалізації товарів фармацевтичної галузі необхідно пильно стежити до якої категорії лікарських засобів належить наявний вид, і встановити як надбавку, яка діє в аптеці (чи мережі аптек), так і граничний її розмір, який не можна перевищувати.

По-п'яте, у 2016 році Кабінет Міністрів України ухвалив постанову № 862 «Про державне регулювання цін на лікарські засоби», згідно з якою в Україні здійснюється державний контроль за цінами на певні групи лікарських засобів від серцево-судинних захворювань, бронхіальної астми, цукрового діабету [36]. На ці групи медикаментів встановлено референтні ціни, які залежать від цін, встановлених на подібні препарати в таких країнах, як Польща, Угорщина, Словаччина, Латвія та Чехія. Реалізація цих лікарських засобів може здійснюватись з максимумом націнки в 20 % від собівартості (5 % оптової та 15 % роздрібною націнки), що має бути чітко відображено в програмі, яка використовується для ведення бухгалтерського обліку. На дані ліки також поширюється програма реімбурсації – компенсація вартості препарату державою [6].

Отже, реалізація товарів у фармацевтичній галузі є, з одного боку, звичайним видом діяльності – торгівлею, але з іншого – цей процес має свої специфічні особливості. Головною особливістю є державний контроль та регулювання у сфері продажу лікарських засобів, який проявляється у контролі за цінами та граничними надбавками. Однак, існує ряд проблем, які постають перед реалізаторами фармацевтичних товарів: обов'язкова наявність

ліцензії та сертифікату якості на лікарські засоби, контроль за правильністю відпуску медикаментів (за рецептами чи без них).

1.2 Теоретичні основи обліку реалізації фармацевтичних товарів

Як зазначалося, продаж лікарських засобів у роздріб може здійснюватись за рецептами або без них в залежності від виду лікарських засобів. При реалізації товарів, які відносяться до категорії лікарських препаратів з використанням рецептів, обов'язково потрібно визначати кількісну та вартісну характеристику таких препаратів, особливо при виготовленні їх в аптечних умовах, а також вже готових ліків. Обов'язковою умовою реалізації фармацевтичних товарів є чіткий їх облік при реалізації за кошти фізичних осіб – кінцевих споживачів, а також при безоплатній реалізації та при пільговому продажу. Вартість ліків, які реалізуються безпосередньо населенню за рецептами, може визначатися за розрахунково-касовими чеками. Екстемпоральні ліки, що виготовлені аптекою самостійно і відпускаються за рецептами, повинні відображатися в обліку кількісно та вартісно, а також знайти відображення у квитанційній книжці чи рецептурному журналі. Вартість таких ліків, які реалізовані у роздріб, визначається сумуванням вартості усіх складових інгредієнтів, а також вартості посуду та вартості упаковки за роздрібними цінами, що були використані при виготовленні препарату, а також використовується тариф на виготовлення ліків. За підсумком провізори чи фармацевти здійснюють калькулювання в кінці зміни (чи протягом дня) за такими документами: квитанційна книжка, рецептурний журнал, чек, реєстр або журнал реєстрації рецептів на безкоштовний та пільговий відпуск лікарських засобів. Далі визначають кількість та вартість готових та виготовлених аптекою ліків, відпущених за рецептами, а також безкоштовних і пільгових рецептів в Журналі обліку рецептури.

Вартість лікарських препаратів, які не потребують рецептів, та інших

товарів фармацевтичного асортименту підраховується по закінченню зміни по чекам чи звіряється по касовим даним.

Роздрібний товарообіг фармацевтичного закладу визначається сумою отриманого фактичного доходу, який щоденно (чи за певні періоди) здається в касу та оприбутковується з використанням прибуткових касових ордерів.

Оптовий товарообіг обліковується шляхом визначення вартості усіх відпущених аптекою товарів лікувально-профілактичним установам та іншим організаціям.

Оптова реалізація фармацевтичних товарів аптечним закладом здійснюється за цінами роздрібної торгівлі відповідно до рахунків або накладних-вимог, що оформлені належним чином та підписані керівником, а також головним бухгалтером та, як результат, скріплені печаткою такого закладу. Примірників таких накладних налічують від 3 до 5, що визначається прийнятим у аптечному закладі положенні про документообіг.

При оформленні накладних-вимог назви наркотичних, отруйних та психотропних товарів записуються латинською мовою; інші препарати – державною українською мовою. Накладні завіряються підписами матеріально-відповідальних осіб. Не дозволяється робити виправлення у кількості товару, при зміні дозування чи фасування загальна кількість відпущеного лікарського засобу не має перевищувати обсяги виписаної кількості, а також заборонено дописувати ліки у накладну.

Для оптового продажу фармацевтичних товарів з аптечного закладу лікувально-профілактичним установам або іншим організаціям оформлюється довіреність, яка зберігається в цьому закладі.

Для узагальнення даних в аптеках щодо виписаних рахунків та накладних ведеться Реєстр виписаних покупцем накладних-вимог (рахунків), відповідно до якого визначається загальний оптовий товарообіг (крім суми безкоштовних та пільгових рецептурних товарів). Окремим рядком у реєстрі відображається відпуск товару конкретному покупцю згідно з товарними групами [20].

Приклад відображення в обліку роздрібною реалізацією медикаментів наведено у додатку В (табл. В.1).

Порівняння особливостей роздрібною та оптовою реалізацією товарів фармацевтичної галузі наведено у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Порівняльна характеристика різних видів торгівлі лікарськими засобами

Характеристика	Оптова реалізація	Роздрібна реалізація
Підстави для продажу	На основі тендеру або підписаного договору	На основі рецепту або без нього
Вартість реалізації	Є нижчою за роздрібні ціни товарів через нижчий розмір торгівельної націнки	Складається з закупівельної ціни та торгівельної націнки
Форма розрахунків	Безготівкова	Готівкова та безготівкова
Місце реалізації	Зі складу	З торгівельної точки
Документи реалізації	Видаткова накладна, специфікація та рахунок-фактура	Чек
Види реалізованих товарів	Готові лікарські засоби	Вже готові лікарські засоби та самостійно виготовлені аптекою медикаменти

Отже, торгівля фармацевтичними товарами може бути двох видів – оптова та роздрібна. Більша частина аптек у сучасних умовах займається лише роздрібною реалізацією лікарських засобів, а оптові продажі відбуваються з головних складів підприємств. Оптова реалізація зазвичай відбувається за нижчими цінами, ніж роздрібна торгівля. І на відміну від роздрібною торгівлі, при оптовій реалізації відбувається продаж лише готових фармацевтичних товарів.

1.3 Теоретичні основи аналізу та аудиту реалізації фармацевтичних товарів

Діяльність фармацевтичної галузі, як зазначалося раніше, належить до сфери державних інтересів. Тому виникає нагальна потреба у проведенні постійного моніторингу ситуації на ринку фармацевтичних товарів та здійсненні аналізу на основі отриманих даних. Більша частина даних отримується у процесі аналізу діяльності пунктів роздрібної торгівлі лікарським засобами – аптеками та аптечними пунктами.

Ринок продажу товарів фармацевтичної галузі наповнений великою кількістю підприємств-постачальників. І тому для зберігання своїх позицій на ринку кожна аптека чи мережа аптек має проводити аналіз конкурентного середовища: порівнювати ціни та асортимент лікарських засобів, що реалізуються. Також доцільно порівнювати кількість покупців за певний проміжок часу (година, день, тиждень) з найближчими аптеками-конкурентами, вивчати причини виникнення різниці у їх обсягах – наявність знижок, дисконтних карток, акцій на товари.

Також необхідно здійснювати порівняльний аналіз кількості імпортованих та вітчизняних лікарських засобів, які знаходяться в аптеці з метою подальшого продажу. Таке співставлення доцільно робити як у натуральній, так і у грошовій формі, оскільки вартість препаратів, які виробляються українськими фармацевтичними компаніями, і тих, які закупаються у закордонних постачальників, суттєво відрізняється (рис. 1.2).

Якщо аптеки не тільки реалізують вже готові лікарські засоби, а й виготовляють власні препарати, доцільно робити аналіз продажів таких ліків: сезонність та обсяги продаж, співставлення собівартості виготовлення та ціни реалізації.

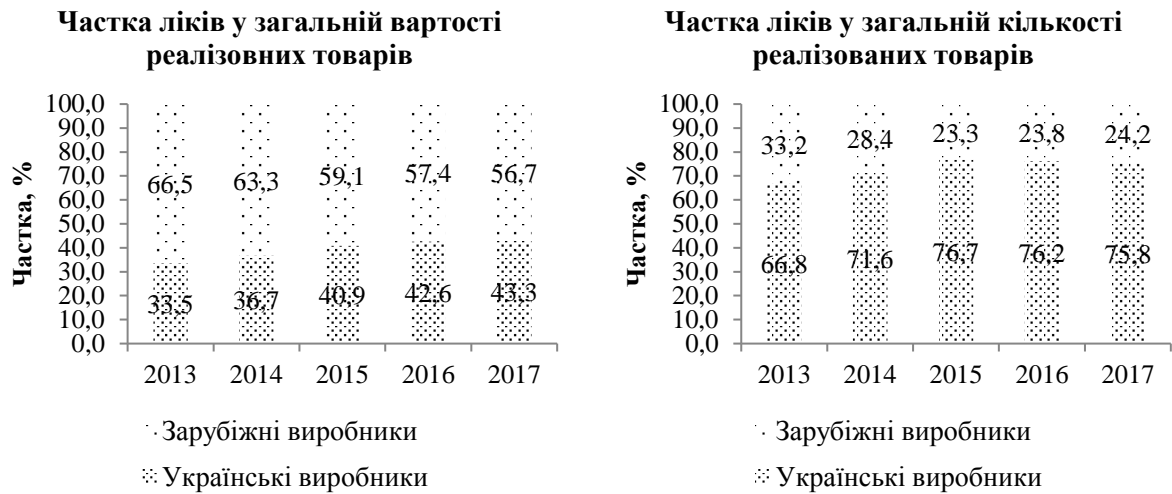


Рисунок 1.2 – Структура реалізації товарів фармацевтичної галузі залежно від країни походження виробника

Оскільки реалізація фармацевтичних товарів є заключним етапом товарообігу, доцільно здійснювати аналіз товарообігу кожної аптеки чи мережі аптек. Даний аналіз може проводитись як у діючих цінах за певний проміжок часу, так і у співставних (з урахуванням індексу цін). Джерелами інформації для проведення такого аналізу є дані бухгалтерського та управлінського обліку, а також фінансової та статистичної звітності.

Етапи проведення аналіз товарообігу наведено на рисунку 1.3.

Для наочності представлення результатів проведеного аналізу товарообігу доцільно використовувати графічні методи. Після завершення проведення даного аналізу необхідно складати план заходів щодо використання наявних на підприємстві резервів збільшення обсягів реалізації товарів з урахуванням всіх впливових чинників [19].

Якщо підприємство, яке займається реалізацією товарів фармацевтичної галузі, складається з мережі аптек та аптечних пунктів, доцільно також проводити аналіз динаміки та структури продажів лікарських засобів по кожному окремому структурному елементу та визначати причини розходжень у отриманих результатах: місце розташування, графік роботи, близькість конкурентних підприємств тощо.

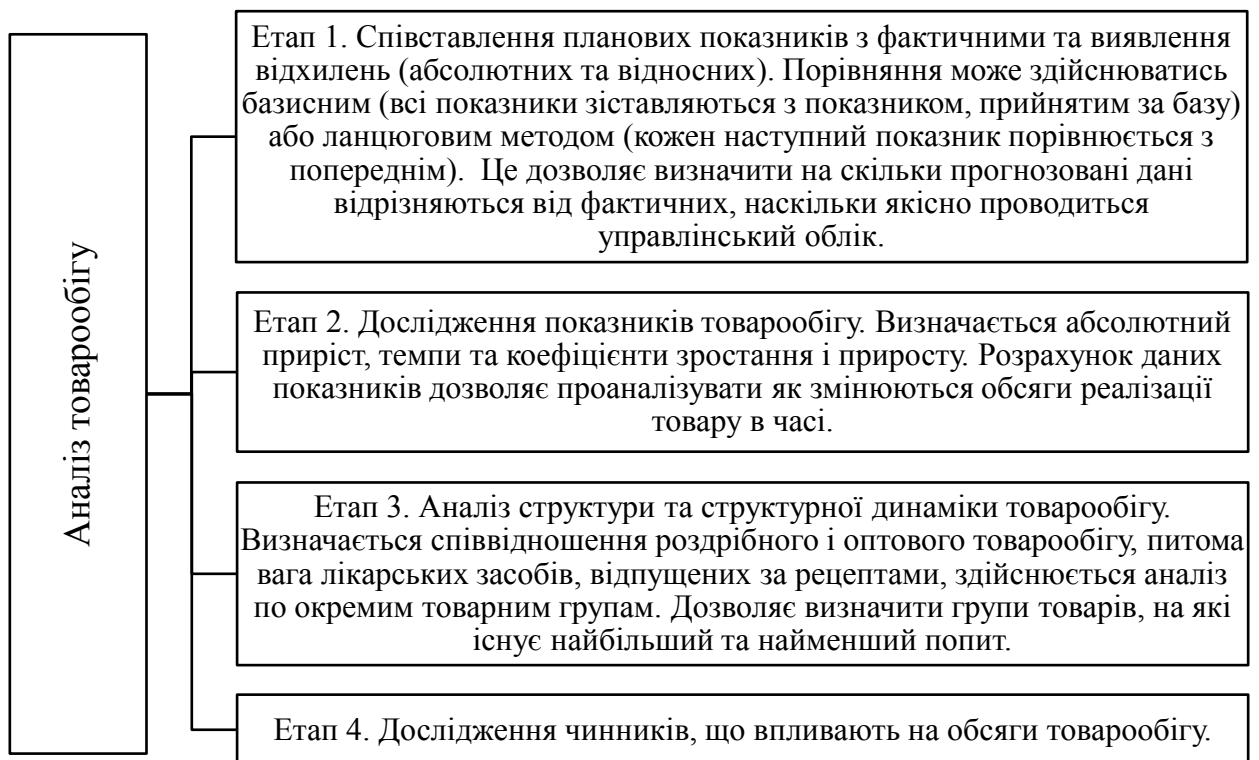


Рисунок 1.3 – Схема проведення аналізу товарообігу на підприємстві

Також доцільно здійснювати аналіз за надходженням та реалізацією запасів. Оскільки у фармацевтичній галузі існує велика кількість та варіативність товарів, складно застосовувати такі звичайні методи управління запасами, як: модель з фіксованою періодичністю або з фіксованим розміром замовлення [7]. Дані моделі не дозволяють врахувати всі особливості у провадженні діяльності з реалізації лікарських засобів.

Для управління запасами можливо застосовувати теорію обмежень. Дана теорія являє собою модель управління, яка базується на розумінні того, що успішність діяльності підприємства залежить від ефективності її обмеження. Тобто необхідно знаходити, які обмеження зростання прибутку й ефективної роботи системи можуть виникати під час роботи підприємства.

Відповідно до теорії обмежень усі елементи на підприємстві взаємопов'язані, а отже, в будь-який момент часу може виникнути фізичне або логічне обмеження, без виявлення та ефективного керування яким, не можна досягти запланованого результату. У сучасних умовах теорія являє собою метод фокусування ресурсів на виконанні конкретного завдання, вирішення

якого дозволить досягти значно більшого ефекту, ніж у випадку вирішення одразу декількох проблем [13]. На рис. 1.4 наведено алгоритм, відповідно до якого визначаються наявні обмеження.

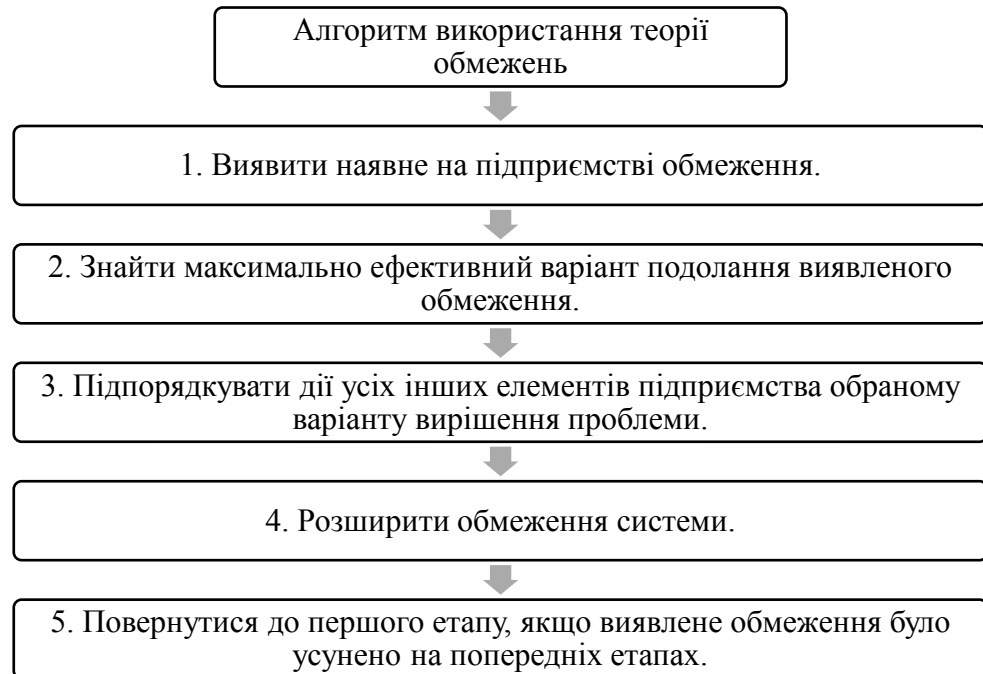


Рисунок 1.4 – Алгоритм застосування теорії обмежень

Згідно з теорією, товар потрібно реалізовувати в максимально короткі строки, навіть якщо замовлень немає. І не потрібно закуповувати сировину не під замовлення тільки тому, що її зараз пропонують за вигідною ціною [25].

Як свідчить аналіз можливостей теорії обмежень, то її використання на підприємстві дозволить вирішити наступні проблеми (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 – Проблеми, які дозволяє подолати теорія обмежень

Проблема	Шляхи вирішення
Виявлено велику кількість товарів, на які майже або повністю відсутній попит	Зменшення кількості даних товарів або повна відмова від подальшої їх реалізації. Збільшення асортименту товарів, на які існує більший попит. Як результат – зменшення кількості неліквідних активів, збільшення фінансового результату підприємства.

Продовження таблиці 1.2

Попит на товар перевищує пропозицію	Збільшення обсягів закупівлі необхідного товару у постачальника, розширення асортименту за допомогою товарів-аналогів.
Один підрозділ має низький попит на певну групу товарів, у той час як в іншому даних товарів не вистачає	Внутрішня передача товарів з одного структурного підрозділу підприємства в інший. Як результат – зниження завантаження складських приміщень не затребуваним товаром, підвищення обсягів товарообігу, покращення фінансових результатів.

При проведення аудиту реалізації товарів фармацевтичної галузі необхідно дослідити наступні питання:

- аудит обліку лікарських засобів у натуральному та грошовому вимірниках на місцях їх зберігання;
- аудит реалізації фармацевтичних товарів;
- аудит відображення результатів від продажу лікарських засобів;
- аудит проведення інвентаризації товарів, зіставлення фактичних даних з даними бухгалтерського обліку [48].

До основних завдань аудиту реалізації лікарських засобів належать визначення:

- законності провадження діяльності з реалізації лікарських засобів – перевірка наявності ліцензії та сертифікатів якості товарів;
- достовірності визначення собівартості реалізованих товарів;
- правильності відображення витрат та доходів від продажу ліків;
- правомірності відпуску ліків за рецептами та без них;
- правильності визначення торгівельної націнки;
- достовірності відображення в обліку операцій з реалізації товарів на безоплатній або на пільговій умовах (повне або часткове відшкодування вартості за рахунок коштів державного бюджету).

Під час аудиту реалізації товарів необхідно, у першу чергу, звернути увагу на висвітлення особливостей реалізації та пов'язаних з нею питань у наказі про облікову політику. Зокрема, проглянути затверджені форми акту приймання товарів або прибуткової накладної, у яких для оприбуткування

лікарських препаратів і виробів медичного призначення обов'язково має бути вказаний номер серії від виробника ліків. Також необхідно вивчити інформацію про обґрунтованість обраного методу оцінки вибуття запасів.

Аудитор має перевірити наявність укладених договорів з усіма матеріально-відповідальними особами про індивідуальну матеріальну відповідальність. Також має визначити коло відповідальних осіб, на яких виписують довіреності на отримання товарно-матеріальних цінностей, перевірити правильність заповнення книги обліку довіреностей й проведення контролю за використанням таких довіреностей [10].

Суттєвим аспектом проведення аудиту є перевірка номенклатури товарів, які можуть продаватися в аптеці [40]. Також необхідно дослідити чи відповідають граничні норми надбавок на ціни на лікарські засоби, встановлені на підприємстві, вимогам чинного законодавства. Потрібно здійснити перевірку відпуску ліків за програмою «доступні ліки», і відображення її результатів на бухгалтерських рахунках.

Аудитору слід приділити особливу увагу достовірності визначення собівартості реалізованих товарів. Необхідно зіставити собівартість реалізованих товарів (лікарських препаратів, предметів медичного призначення, інших дозволених для продажу в аптеках товарів), вартість реалізованих товарів у продажних цінах і торгову націнку. При вірному розрахунку продажна ціна має дорівнювати сумі собівартості реалізованих товарів (закупівельна ціна) і торгової націнки [8].

Методику проведення аудиту реалізації товарів фармацевтичної галузі наведено на рисунку 1.5.

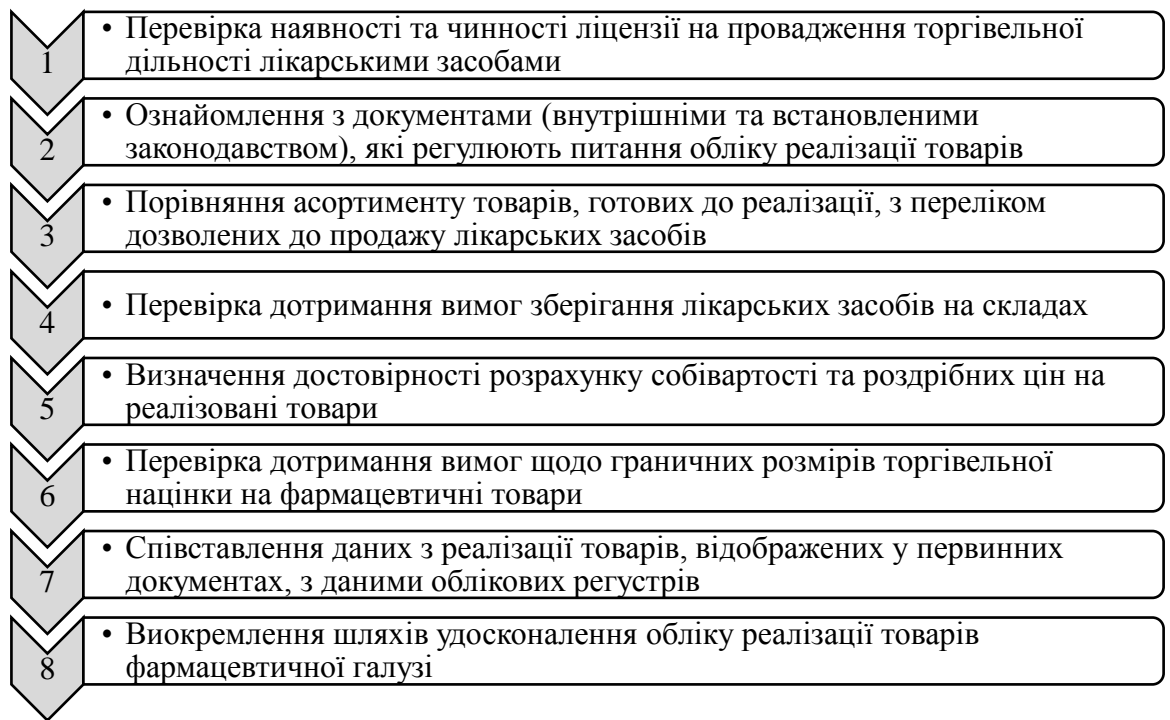


Рисунок 1.5 – Методика проведення аудиту реалізації фармацевтичних товарів

Таким чином, аналіз реалізації фармацевтичних товарів полягає у постійному моніторингу конкурентного середовища, співставленні товарів, які виробляються в аптеках, та вже готових лікарських засобів, прогнозуванні обсягів товарообігу на основі даних минулих періодів, а також визначенні структури та динаміки реалізації товарів по окремим структурним підрозділам підприємства. При проведенні аудиту необхідно звертати увагу не тільки на правильність нарахування та відображення в обліку вартості лікарських засобів (закупівельної та роздрібної), а також і на законність провадження торгівельної діяльності.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ НА КОМУНАЛЬНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ СУМСЬКОЇ ОБЛАСНОЇ РАДИ «СУМИ-ФАРМ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика Комунального підприємства Сумської обласної ради «СУМИ-ФАРМ»

Аптека № 178 почала функціонувати як самостійне госпрозрахункове підприємство з 1976 року. У 1993 році її було переведено до комунальної форми власності, і після цього з 1997 року підприємство стало підпорядковуватись Сумській обласній раді. У 2014 році на базі комунального підприємства Сумської обласної ради було створено Комунальне підприємство Сумської обласної ради «СУМИ-ФАРМ».

КП СОР «СУМИ-ФАРМ» є самостійним господарським суб'єктом, що має право юридичної особи та провадить комерційно-виробничу діяльність.

Комунальне підприємство СОР «СУМИ-ФАРМ» при здійсненні своєї діяльності керується наступними законами України: «Про підприємства України», «Про господарські товариства», «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, інструкціями та постановами Кабінету Міністрів та наказами Міністерства Фінансів України, а також розробленими самостійно внутрішніми документами.

Державною службою з лікарських засобів підприємству, яке досліджується, видано ліцензію на право виробництва лікарських засобів, а також на роздрібний продаж лікарських і наркотичних засобів та прекурсорів.

З моменту державної реєстрації КП СОР «СУМИ-ФАРМ» є юридичною особою, яка має право на:

- укладання контрактів та договорів від свого імені;
- продаж і передачу іншим суб'єктам господарюванням (підприємствам, організаціям) та громадянам споруд, устаткування,

інвентарю, сировини та інших матеріальних цінностей, а також на обмін, здавання в оренду та надання їх в тимчасове користування;

– передавання на договірних засадах грошових та матеріальних ресурсів іншим підприємствам, організаціям або громадянам, які забезпечують підприємство, яке досліджується, запасами і виконують роботи і послуги.

Виробничою базою є основні фонди, які були передані товариству в господарське користування за рішеннями Сумської обласної ради.

КП СОР «СУМИ-ФАРМ» на теперішній момент є одним з найбільших в Сумській області комунальних підприємств по реалізації лікарських засобів.

За час діяльності підприємства згідно з рішеннями Сумської обласної ради була проведена значну реорганізацію комунальних аптек області та проведено оновлення кадрів. Впроваджено автоматизовану систему аптечного та бухгалтерського обліку товарно-матеріальних цінностей.

Предметом діяльності підприємства є реалізація медикаментів, прекурсорів, предметів гігієни як населенню, так і медичним закладам охорони здоров'я та іншим підприємствам.

3 липня 2012 року до складу аптеки № 178 було приєднано 14 аптек та 11 аптечних пунктів.

Бухгалтерський облік на КП СОР «СУМИ-ФАРМ» ведеться безперервно, починаючи з дня державної реєстрації підприємства. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку несе власник (керівник), який здійснює управління підприємством згідно з законодавчими та установчими документами.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку на КП СОР «СУМИ-ФАРМ» створено бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером.

Підприємство самостійно має право:

- визначати положення облікової політики;
- обирати форму ведення бухгалтерського обліку;

- розробляти систему і форми внутрішньогосподарського обліку, звітності та контролю господарських операцій;
- затверджувати правила документообігу (паперового та електронного) і технологію обробки облікової інформації;
- розробляти робочий план рахунків.

Питома вага у постачанні лікарських засобів (до 50 % фармацевтичних товарів) досліджуваному підприємстві належить ТОВ «БАДМ», СП «Оптіма-Фарм», ТОВ «ВЕНТА».

Понад 70 % лікарських засобів реалізується населенню. Колектив підприємства постійно працює над вивченням номенклатури та попиту медикаментів, підвищенням кваліфікації працівників.

Стабільність фінансового стану установи залежить від доцільності та правильності вкладення фінансових ресурсів у активи, тому для його оцінки необхідно вивчати склад, структуру та джерела утворення майна, а також причини їх зміни. Особливу увагу потрібно приділяти вивченню причин, які негативно впливають на фінансовий стан підприємства.

Так, за даними балансу визначається вартість усього майна підприємства та сума джерел утворення цього майна на певну дату. Після чого визначаються відхилення за кожним видом і джерелом формування майна шляхом порівняння даних на кінець і на початок звітного періоду. Для вивчення структурних змін потрібно також визначати питому частку кожного виду майна в загальній валюті балансу, а також вивчати причини змін у структурі майна і джерелах його формування. Детальний аналіз цього питання дає можливість визначити, якою мірою підприємство може спиратися на власні кошти і скільки треба позичити, а також наскільки ефективно використовуються власні й запозичені кошти.

Аналіз структури майна за 2014-2017 рр. наведено у додатку Г (табл. Г.1). Збільшення величини активів КП СОР «СУМИ-ФАРМ» пов'язано з безоплатною передачею основних засобів та запасів в результаті реорганізації комунальних аптек Сумської області. У пасиві балансу протягом 2014-2016

років спостерігається збільшення власного капіталу, однак у 2017 відбулося зменшення його розміру через збитковість діяльності підприємства. Серед статей балансу протягом досліджуваного періоду позитивно змінилася величина запасів в активі і поточної кредиторської заборгованості в пасиві балансу (+2148 тис. грн. та +3160 тис. грн. відповідно).

У додатку Д (табл. Д.1) наведено основні економічні показники виробничо-фінансової діяльності підприємства за 2014-2017 рр. Результатом аналізу є те, що показники звітного періоду порівняно з базисним роком погіршились (рис. 2.1). Підтвердженням цього є постійне зменшення обсягів чистого прибутку, а починаючи з 2016 року підприємство отримувало збитки. Причиною цього є збільшення обсягів медикаментів, які реалізуються бюджетним організаціям за набагато нижчими цінами, ніж роздрібні. Іншою передумовою є впровадження у 2017 році державної програми «доступні ліки», згідно з якою споживачі, які мають серцево-судинні захворювання, бронхіальну астму чи діабет II типу, за рецептом лікаря отримують ліки безкоштовно або з невеликою доплатою [32].

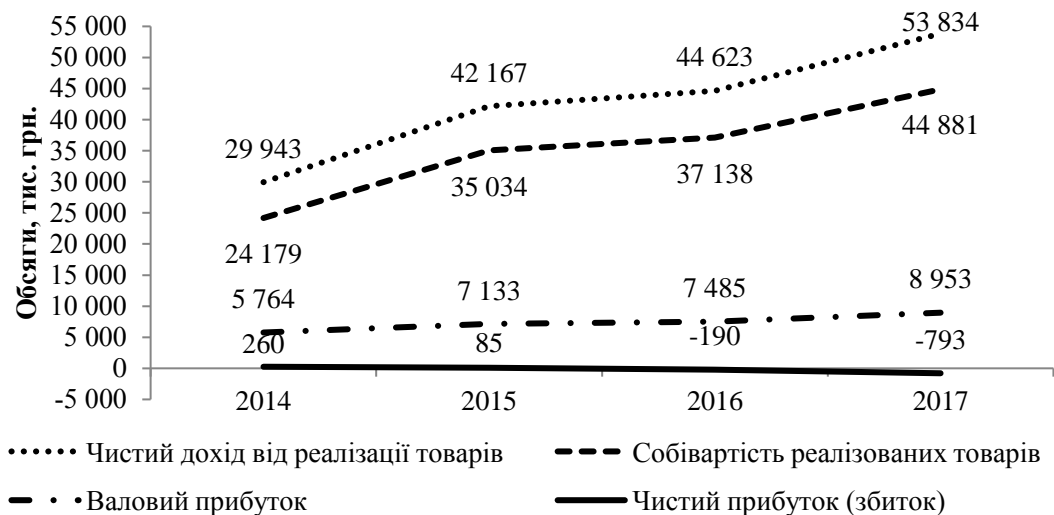


Рисунок 2.1 – Динаміка зміни основних економічних показників КП СОР «СУМИ-ФАРМ» за 2014-2017 рр.

Важливими при проведенні оцінки фінансового стану підприємства є визначення показників ліквідності та платоспроможності (додаток Д, табл. Д.2). Розрахунок даних показників показав, що коефіцієнт абсолютної

ліквідності у 2014 році склав 0,320, а на кінець 2017 року знизився до 0,077. Це свідчить, що підприємство не в змозі негайно ліквідувати свої короткострокові зобов'язання. Починаючи з 2015 року обсяги найбільш ліквідних активів були приблизно в 2 рази менші за норму. Коефіцієнт швидкої ліквідності протягом усього досліджуваного періоду був значно нижче норми (у 2014 році – 0,388, у 2017 році – 0,089). Коефіцієнт покриття протягом 2014-2015 рр. був вище норми, однак мав тенденцію до зменшення, і у 2017 році склав 0,927. Показники чистого оборотного капіталу постійно знижувалися, а останнього року взагалі досягли від'ємного значення, що у більшій мірі спричинене отриманням збитків від діяльності підприємства (рис. 2.2).

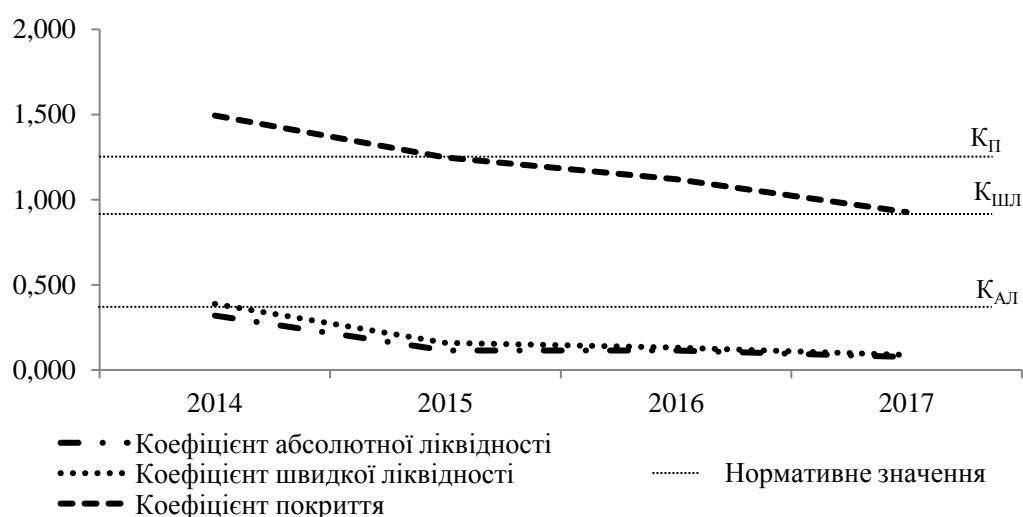


Рисунок 2.2 – Показники ліквідності та платоспроможності КП СОР «СУМИ-ФАРМ» за 2014-2017 рр.

Важливою в діяльності підприємства є оцінка його фінансової стійкості, яка характеризує стабільність функціонування підприємства з позиції довгострокової перспективи. Аналіз фінансової стійкості підприємства наведено у додатку Д (табл. Д.3). Згідно з розрахованими показниками (рис. 2.3) можна відмітити, що в загальній сумі джерел фінансових ресурсів на кінець 2014 та 2017 років власні кошти склали 50 % та 22 % відповідно. Про

це свідчить коефіцієнт автономії, який починаючи з 2015 року був нижче норми. Усі показники протягом досліджуваного періоду були нижче норми і мали тенденцію до зниження. У 2017 році коефіцієнти маневреності власного капіталу та забезпеченості власними оборотними коштами взагалі досягли від'ємного значення -0,251 та -0,078 відповідно.

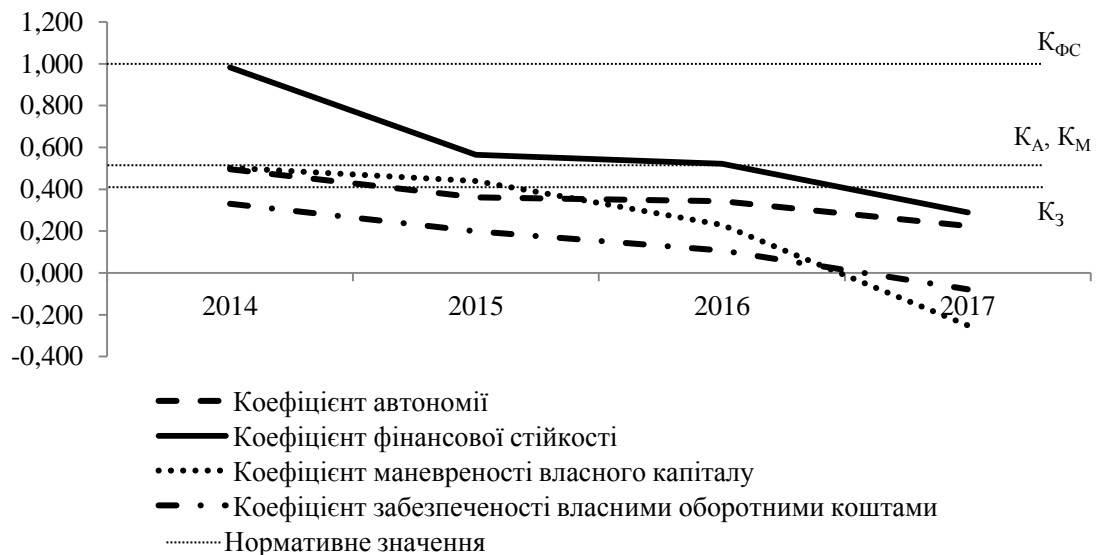


Рисунок 2.3 – Показники фінансової стійкості КП СОР «СУМИ-ФАРМ» за 2014-2017 рр.

Наступним етапом аналізу є вивчення показників ділової активності (додаток Д, табл. Д.4). Проведений аналіз свідчить про погіршення стану діяльності КП СОР «СУМИ-ФАРМ». Незважаючи на те, що протягом 2015-2017 рр. кількість оборотів, які робить дебіторська заборгованість, зросла на 551, а термін її погашення скоротився на 0,7, оборотність кредиторської заборгованості знизилася на 7,2 рази і становить 13,9 разів на рік, а термін розрахунків за зобов'язаннями зріс з 17 днів у 2015 році до 26 днів у 2017 році. Також спостерігається незначне зниження показників оборотності активів, окремо запасів та основних засобів на 1,3 рази, 2,4 та 3,5 разів відповідно.

Ще однією, не менш важливою, складовою аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства є оцінка рентабельності (додаток Д, табл. Д.5). За даними розрахунків можна констатувати, що діяльність

підприємства впродовж періоду дослідження була з кожним роком все менш прибутковою. А у 2016-2017 рр. діяльність КП СОР «СУМИ-ФАРМ» взагалі стала збитковою (рис. 2.4).

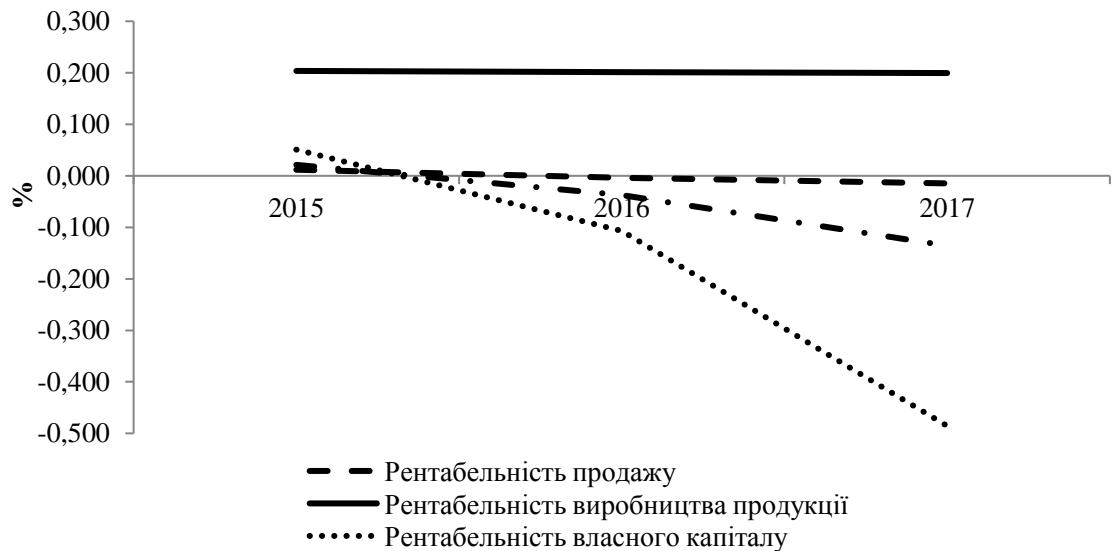


Рисунок 2.4 – Показники рентабельності КП СОР «СУМИ-ФАРМ» у 2015-2017 рр.

Таким чином, проведений аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства показав, що за досліджуваний період (2014-2017 рр.) фінансовий стан КП СОР «СУМИ-ФАРМ» різко погіршився. Знизилися показники рентабельності, погіршилась платоспроможність, підприємство стало більш залежним від позичкових коштів. Це спричинене високою конкуренцією на ринку фармацевтичних товарів, збільшенню обсягів реалізації лікарських засобів бюджетним організаціям за нижчими цінами, ніж кінцевим споживачам, впровадженням у дію програми «доступні ліки», зниженням платоспроможності кінцевих споживачів, а відповідно – зниженням обсягів продаж.

2.2 Організація первинного, аналітичного та синтетичного обліку реалізації товарів на КП СОР «СУМИ-ФАРМ»

На досліджуваному підприємстві облік запасів ведеться і в бухгалтерії, і на складах – окремих структурних підрозділах підприємства (аптеках та аптечних пунктах). Облік надходження товарів здійснюється на основі накладних (прибуткових, товарно-транспортних) з доданими в обов'язковому порядку сертифікатами якості товарів. Реалізацією фармацевтичних товарів без сертифікату підприємство КП СОР «СУМИ-ФАРМ» не займається. В документах від постачальників обов'язково має зазначатися серія кожного лікарського засобу та строки його використання.

Придбання запасів на КП СОР «СУМИ-ФАРМ» від постачальників відбувається лише на договірних засадах, шляхом укладення договорів або контрактів. КП СОР «СУМИ-ФАРМ» співпрацює як з великими, так і з малими підприємствами, а також з приватними підприємцями. Досліджуване підприємство має широке коло постачальників, які забезпечують його базою для реалізації товарів. При виборі постачальників підприємство бере до уваги наступні показники: надійність постачальника, ціну та якість запасів, можливість отримання знижок та відстрочення оплати за товари. Найбільшими постачальниками є ТОВ «БАДМ», ТОВ «Вента», ТОВ «ТОМАШ», СП «ОПТИМА-ФАРМ», ТОВ «Фіто-лек».

При оприбуткуванні товарно-матеріальних цінностей на КП СОР «СУМИ-ФАРМ» здійснюється детальна перевірка їх кількості та якості. Якщо надходження товарів відбулось із відхиленням кількісних або якісних характеристик, вказаних у договорі та супровідних документах, то комісією складається акт про приймання товарів у двох екземплярах, один з яких передається до відділу постачання чи юридичному відділу для направлення листа-претензії постачальнику.

Після оприбуткування товарів на головному складі здійснюється їх переміщення до відповідних аптек та аптечних пунктів на основі актів внутрішнього переміщення товарів. У кожній аптеці є автоматизовані робочі місця на яких встановлено програму для ведення бухгалтерського обліку «1С: Підприємство». Програмісти підприємства прописують граничні розміри

націнки на лікарські засоби по кожному підрозділу КП СОР «СУМИ-ФАРМ» у довіднику «Операції – Константи – Типи цін номенклатури». Після оприбуткування в аптеках товари відображаються на рахунках бухгалтерського обліку за роздрібними цінами.

Робочий план рахунків КП СОР «СУМИ-ФАРМ» має структуру, наведену у таблиці 2.1. Однак, така класифікація не дозволяє повноцінно здійснювати аналіз показників діяльності досліджуваного підприємства.

Таблиця 2.1 – Структура відображення товарів на рахунках бухгалтерського обліку КП СОР «СУМИ-ФАРМ»

Рахунок	Аналітичний рахунок, його характеристика
281 «Товари на складі»	Фармацевтична продукція відображається за оптовими цінами.
282 «Товари в аптеці»	2821 «Товари в роздрібній торгівлі». Застосовується тільки аптеками для ведення кількісно-сумового обліку. Вартість лікарських засобів відображається у роздрібних цінах.
	2822 «Товари в роздрібній торгівлі». Використовується бухгалтерією для ведення сумового обліку товарів за роздрібними цінами.
285 «Націнка»	2852 «Націнка в роздрібній торгівлі». Рахунок є контрактивним.

Реалізація лікарських засобів на КП СОР «СУМИ-ФАРМ» здійснюється кінцевим споживачам або організаціям (лікарням, дитячим садкам, школам, іншим організаціям).

Відпуск товарів кінцевим споживачам відпускається на основі чеків («Документи – Роздрібна торгівля – Чек»), які оформляються на кожен покупу, і в які підтягується інформація з довідника «Номенклатури». У чеках відображається інформація про кількість та вартість реалізованих медикаментів, наявність та сума знижки, вид оплати (за допомогою платіжних карток, готівкою чи лікарням – пільгові умови оплати).

Для реалізації фармацевтичних товарів організаціям використовується документ «Реалізація товарів та послуг» («Документи – Реалізація – Реалізація товарів і послуг»). Покупцям виписується видаткова накладна або специфікація та рахунок-фактура (на основі накладної або специфікації).

Зазвичай, продаж лікарських засобів лікарням відбувається на умовах тендеру, і вартість таких товарів є значно нижчою за їх роздрібну ціну. При такій реалізації гранична норма націнки не може перевищувати 10 %, що є нижче за звичайну надбавку. Реалізація лікарських засобів іншим організаціям (школам, університетам, фірмам тощо) відбувається на умовах договорів, згідно з якими вартість реалізації товарів також часто буває нижчою за їх роздрібні ціни. Тому перед реалізацією відбувається уцінка усієї наявної на підприємстві партії товару, а після продажу на залишкову кількість медикаментів робиться дооцінка до їх роздрібною вартості (табл. 2.2). Уцінка та дооцінка лікарських засобів робиться на роздрібні ціни, а не на ціну закупівлі товару й націнки окремо. Повернення товарів постачальникам відбувається на основі документа «Документи – Надходження – Повернення товарів постачальнику».

Таблиця 2.2 – Відображення реалізації КП СОР «СУМИ-ФАРМ» лікарських засобів бюджетній установі

Зміст господарської операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума, грн.
На початок робочого дня на КП СОР «СУМИ-ФАРМ» є в наявності 200 ампул розчину анальгін, роздрібна вартість яких становить 28,56 грн. за одиницю. Необхідно реалізувати 50 ампул лікарні № 1 за ціною 26,18. Собівартість товарів списується за роздрібними цінами, а розміри націнки визначаються лише в кінці місяця.			
Здійснення уцінки вартості усієї партії товару	946	2822	476,00
Реалізація розчину Анальгін лікарні № 1	361	702	1309,00
	702	641	85,64
	901	2822	1309,00
	311	361	1309,00
Відображення дооцінки лікарського засобу	2822	719	357,00

Реалізовані медикаменти зазвичай не підлягають поверненню від покупців, але в окремих випадках може здійснюватись повернення медичних товарів (тонометрів, глюкометрів, інгаляторів, термометрів тощо) на основі документу «Документи – Реалізація – Повернення товарів від покупця». Після чого відразу складається накладна на повернення товару постачальнику, і відображаються наступні операції на рахунках в обліку (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 – Відображення на КП СОР «СУМИ-ФАРМ» операцій з повернення несправних медичних товарів фірмі-постачальнику

Зміст господарської операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума, грн.
Повернення товару на склад з торгового залу	281	2822	280,00
Списано націнку на повернений товар	285	2822	47,00
Відправлено товар фірмі-постачальнику	631	281	194,17
Відображено ПДВ (20 %)	631	644	38,83
Отримано гроші від постачальника	311	631	233,00

Продаж лікарських засобів кінцевим споживачам може відбуватися або за готівку (рахунок 301 «Готівка в національній валюті»), або оплата відбувається за допомогою платіжних карток (рахунок 311 «Поточні рахунки в національній валюті»). При реалізації продукції організаціям оплата здійснюється на 311 рахунок.

При вибутті товарів їх оцінка здійснюється на основі методу ціни продажу запасів, що зазначено в обліковій політиці підприємства.

У разі закінчення строків придатності лікарський засіб утилізують на основі акту на списання, а в обліку операція відображається за допомогою кореспонденції рахунків: Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності» та Кт 282 «Товари в аптеці». Більша кількість препаратів знищується на місцях їх зберігання, а сильні психотропні, наркотичні засоби по договору передаються на утилізацію в спеціалізовану сторонню організацію.

Якщо виникають сумніви у якості лікарського засобу, то партія такого товару передається на карантин в окреме закрите приміщення до якого немає нікому доступу, поки не буде визначено результати перевірки Державної інспекції з лікарських засобів. За результатами такі товари або будуть підлягати утилізації, або будуть повернені на склад для подальшої реалізації. Однак дані товари продовжують відображатися в обліку на тих самих рахунках, і не можна в програмі побачити чи є препарати, які не можна продавати.

Дані по реалізації товарів з аптек передаються до бухгалтерії через програму «1С: Підприємство»: «Сервіс – Обмін даними». Такий обмін здійснюється два рази на день: посеред та в кінці робочого дня.

У бухгалтерії в кінці кожного місяця роблять розрахунок торгової націнки по реалізованим товарам. Це здійснюється в програмі «1С: Підприємство» за допомогою «Операції – Регламентні операції – Закриття місяця», де обирається пункт «Розрахунок торгової націнки». В обліку дана операція відображається за допомогою кореспонденції рахунків: Дт 2852 «Націнка в роздрібній торгівлі» та Кт 2822 «Товари в роздрібній торгівлі».

2.3 Організація і методика аналізу та аудиту реалізації товарів на підприємстві КП СОР «СУМИ-ФАРМ»

Ліки належать до тих типів товарів, які безпосередньо впливають на здоров'я та життя людини. Тому вкрай важливо слідкувати за строками придатності лікарських засобів, за їх якістю, безпечністю складових елементів медикаментів та ін. Здійснювати моніторинг за вищенаведеними аспектами діяльності підприємства допомагає аналіз та аудит (як внутрішній, так і зовнішній).

Нагальною потребою постає необхідність отримання інформації про реалізацію та головне залишки лікарських засобів в кожній з аптек в реальному часі. Так, на досліджуваному підприємстві КП СОР «СУМИ-ФАРМ» бухгалтерія та кожна аптека й аптечний пункт можуть бачити залишки ліків в будь-якій аптеці даного підприємства. Обмін даними про реалізацію товарів, а відповідно і про їх залишки на рахунках, відбувається між аптеками і бухгалтерією за допомогою зазначеного раніше сервісу «Обмін даними». Такий обмін зазвичай здійснюється два рази на день, коли закінчується робоча зміна фармацевта, провізора. Однак, за наявних умов на підприємстві неможливо точно побачити наявність чи відсутність потрібного препарату на певний момент часу, якщо раніше не відбувся обмін даними. Так,

якщо покупцю потрібні ліки, які відсутні в аптеці до якої він звернувся і йому сказали, що необхідний препарат є в наявності в одній з найближчих аптек, на практиці може виникнути ситуація, що і в тій аптеці необхідний лікарський засіб вже був реалізований.

Доцільно також здійснювати аналіз співвідношення імпортованих та українських препаратів. На досліджуваному підприємстві країна походження лікарського засобу зазначається у довіднику «Номенклатура» на основі даних накладних від постачальника препаратів. Більше дану інформацію не можна ніде побачити, і підприємство не може зробити аналіз про співвідношення реалізованих лікарських засобів за країнами їх походження. Це є недоліком, оскільки дана інформація належить до сфери державних інтересів.

Відстеження граничних термінів використання медикаментів відбувається безпосередньо в кожній окремій аптеці завідуючими цих закладів, провізорами чи фармацевтами. Дана перевірка здійснюється приблизно раз у місяць. Також при проведенні інвентаризації у програмі «1С: Підприємство» висвічується інформація про наближення до завершення строків використання лікарського засобу чи про його простроченість.

На підприємстві КП СОР «СУМИ-ФАРМ» не має спеціально створеної служби внутрішньогосподарського контролю чи внутрішнього аудиту. А зовнішній аудит здійснюється раз на три роки, при якому перевіряється діяльність усього підприємства. Оскільки обсяги діяльності підприємства є досить великими і необхідно здійснювати постійний моніторинг за наявністю та реалізацією лікарських засобів, їх придатністю до використання вважаємо за доцільне виділити на підприємстві посаду внутрішнього контролера.

На досліджуваному підприємстві створено окремі елементи внутрішнього контролю, провадження яких покладено на бухгалтерів. Так, у програмі «1С: Підприємство» у меню «Звіти» є пункт «Товарний звіт», який роблять щодня по кожній аптеці окремо. На вимогу контрагентів або Сумської обласної ради підприємство за допомогою програми створює звіт «Статистика чеків ККМ», у якому відображається інформація про обсяги та вартість

реалізованих товарів за необхідний період (годину, день, тиждень, місяць тощо).

Також підприємство зробило доопрацювання в програмі «1С: Підприємство» для бухгалтерії – додало у вкладку меню «Сервіс – Зовнішні друковані форми та обробки» пункт «Зовнішні звіти», куди входить пакет звітів. До цих форм і обробок відносять зовнішні звіти – звіти, які робляться бухгалтерією на основі даних, що передаються з аптек два рази на день за допомогою раніше зазначеного сервісу «Обмін даними».

До пакету зовнішніх звітів відносять «Звіт про роздрібний продаж», у якому можна побачити обсяги реалізації як по окремому підрозділу (аптеці, аптечному пункті), так і по підприємству в цілому. У Звіті відображається реалізація по окремим номенклатурам товарів за необхідний проміжок часу. У звіт підтягується інформація з чеків і групується за наступними елементами: дата проведення документа, його номер та місце проведення (конкретна аптека та номер касового апарату), суми документа, повернень та ПДВ, зазначаються відповідальні особи. Під сумою повернень розуміють вартість товарів, які помилково були пробиті у чеку, чи від їх покупки відмовився покупець, а також за умови зміни обраної системи оплати.

Схожим є «Звіт про роздрібний продаж – загальний». У даному звіті також зазначаються способи оплати за придбані медикаменти: готівкові кошти, платіжні картки чи конкретний контрагент – організація. Вказуються роздрібні ціни на реалізовані товари, сума знижки (за наявності), та сума по чеку.

Також створено «Звіт про роздрібний продаж в розрізі ставок ПДВ». Даний звіт надає як загальну інформацію про величину ПДВ по різних аптекам за досліджуваний період часу, так і розкриває інформацію про суми ПДВ за різними ставками (7 % та 20 %) з продажу та повернення ліків по кожному окремому дню.

Виділяють окрему групу звітів, яка надається державі. До них належать «Звіт про націнку», «Звіт по інсулінам» та «Звіт по пілотному проекту –

доступні ліки» (може робитись як по окремій аптеці, так і по підприємству в цілому, по організаціям-покупцям пільгових медикаментів та по групам таких ліків).

У «Звіті про націнку» можна подивитись оптові та роздрібні ціни на ліки, а також розмір націнки. Відбір даних може здійснюватись по конкретній номенклатурі товару чи по аптекам. Також можна подивитись чи не перевищується граничний розмір надбавки на ціну на конкретний лікарський засіб.

У «Звіт по інсулінам» та «Звіт по пілотному проекту» підтягується інформація з чеків про обсяги та вартість реалізації медикаментів.

До наступної групи звітів належать звіти постачальникам. Так, перший звіт має назву «Продажі в розрізі постачальників». У даному звіті можна отримати інформацію про місце, кількість та вартість реалізації лікарських засобів поставлених окремим контрагентом за необхідний проміжок часу. Інший звіт має назву «Продажі/залишки в розрізі постачальників», і розкриває інформацію не тільки про реалізацію, але й про залишки ліків по аптекам.

Ще однією групою звітів є «Реєстри документів». Одним з них є «Реєстр документів дооцінки/уцінки», за допомогою якого можна визначити обсяги та вартість реалізації товарів бюджетним організаціям за зниженими цінами. У звіті зазначається інформація про дату та перелік документів, на основі яких здійснюється переоцінка ліків за визначений проміжок часу.

Звіти «Реєстр переміщень по структурним підрозділам» та «Реєстр переміщень з торгового залу» надають бухгалтерії інформацію про переміщення товарів: їх надходження на головний склад, внутрішня передача медикаментів до аптек чи аптечних підрозділів з головного складу, переміщення товарів між аптечними відділеннями. У звітах зазначаються номери накладних на переміщення товарів, дати проведення документів, а також оптові й роздрібні ціни на ліки та розміри націнок.

Отже, на підприємстві не створено окрему службу, яка б займалася внутрішнім контролем, у тому числі за реалізацією підприємством товарів.

Однак було створено окремі елементи аналізу і контролю, здійснення яких покладено на бухгалтерів підприємства.

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ

3.1 Шляхи удосконалення організації і методики обліку реалізації товарів на підприємстві КП СОР «СУМИ-ФАРМ»

Від зручності побудови обліку на підприємстві істотно залежать вихідні результати діяльності. Оскільки для КП СОР «СУМИ-ФАРМ» основною діяльністю є роздрібний продаж фармацевтичних товарів, тому необхідно правильно проводити саме облік реалізації лікарських засобів.

Як зазначалося у пункті 2.2 даної кваліфікаційної роботи, робочий план рахунків, який використовується на сьогодні на підприємстві не дозволяє проводити аналіз реалізації товарів фармацевтичної галузі по всім потрібним характеристикам. Однією з них є розмежування й ведення обліку окремо за місцем походження підприємств-виробників лікарських засобів.

На КП СОР «СУМИ-ФАРМ» при надходженні фармацевтичних товарів на головний склад підприємства, у накладних від постачальників для кожного виду товару зазначено не тільки його серію та строк використання, а й країну виробника. Дана інформація заноситься в карточку номенклатури лікарського засобу, однак облік здійснюється разом, незважаючи на різницю в місці походження товару. І рахунок для обліку проставляється також однаковий – 281 «Товари на складі». Потім товари передаються до конкретних аптек за допомогою кореспонденції рахунків: Дт 281 – Кт 282 «Товари в аптеці».

Пропонуємо доповнити наявний на підприємстві план рахунків новими аналітичними даними – розбити рахунки для обліку товарів (субрахунки 28 рахунку) на більшу кількість аналітичних рахунків, розмежування в яких буде здійснюватись за країною виробником лікарського засобу. Новий план рахунків матиме наступний вигляд (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Пропозиції щодо відображення фармацевтичних товарів на рахунках аналітичного обліку

Рахунок	Аналітичні рахунки	
281 «Товари на складі»	2811 «Товари імпортованих виробників»	
	2812 «Товари українських виробників»	
282 «Товари в аптеці»	2821 «Товари в роздрібній торгівлі (аптеки)»	28211 «Товари імпортованих виробників»
		28212 «Товари українських виробників»
	2822 «Товари в роздрібній торгівлі (бухгалтерія)»	28221 «Товари імпортованих виробників»
		28222 «Товари українських виробників»

У зв'язку з відкриттям нових аналітичних рахунків пропонуємо при надходженні товарів на головний склад відразу розподіляти їх між субрахунками 281 рахунку, про що необхідно робити відповідний запис у довіднику номенклатури на вкладці «Рахунки обліку». Так у полі «Рахунок обліку» необхідно буде обрати 2811 або 2812 рахунок, а у полі «Рахунок обліку передачі» – аналітичні рахунки 28211 та 28212 відповідно. Продаж лікарських засобів буде вестись з нових рахунків, і потім дані з аптек про реалізацію будуть передаватись до бухгалтерії на відповідні аналітичні рахунки рахунку 2822. На аналітичних рахунках 28211 та 28212 буде вестись облік як у сумовому, так і у кількісному вимірнику, а на 28221 та 28222 – тільки за сумовою формою.

Також пропонуємо використовувати субрахунок 283 для лікарських засобів, які переводяться на карантин у зв'язку з перевіркою їх якості відповідно до встановлених стандартів. Рахунок може мати назву «Товари на перевірці». Передача товару з аптеки до місця зберігання лікарського засобу на карантині може здійснюватись за допомогою акту на внутрішнє переміщення товару. Кореспонденція рахунків матиме наступний вигляд: Дт 2821 «Товари в роздрібній торгівлі (аптеки)» та Кт 283 «Товари на перевірці».

При використанні даного рахунку переведені на карантин лікарські засоби не будуть відображатися в готових до реалізації фармацевтичних товарах, що дасть змогу як аптекам, так і бухгалтерії бачити більш реальну картину залишків на бухгалтерських рахунках ліків, які можна реалізовувати, та групу товарів, які тимчасово не підлягають продажу.

Також доцільно змінити електронний документообіг документів – збільшити кількість разів обміну даними між аптеками та бухгалтерією з двох разів на день до шести (під часи однієї зміни провізори чи фармацевти будуть подавати не один, а три звіти з інтервалом в 2 години). Це дозволить здійснювати аналіз по залишкам та обсягам проданих лікарських засобів у більш реальних часових проміжках, бачити реальний стан діяльності на необхідний момент часу.

Пропонуємо внести деякі зміни і до облікової політики КП СОР «СУМИ-ФАРМ». По-перше, пропонуємо змінити форму ведення обліку, зазначену в наказі, з журнально-ордерної на автоматизовану, оскільки більша частина первинних документів, а також усі аналітичні розрахунки ведуться за допомогою системи «1С: Підприємство».

По-друге, пропонуємо виключити з наказу пункт про вартість відображення дебіторської заборгованості, через відсутність альтернативного варіанту обліку.

По-третє, змінити пункт, який стосується операцій з оподаткування ПДВ, оскільки були внесені зміни до чинних нормативних документів. На КП СОР «СУМИ-ФАРМ», як і на більшості підприємств в Україні, електронні податкові накладні вносяться до Єдиного реєстру податкових накладних за допомогою програми «М.Е.Д.ос». Облік оподатковуваних операції ведеться відповідно до вимог Податкового кодексу, тоді як в наказі зазначено Закон «Про податок на додану вартість», який втратив свою чинність через вищезгаданий кодекс.

По-четверте, пропонуємо змінити встановлені на підприємстві межі суттєвості (табл. 3.2). Зниження раніше встановлених на підприємстві граничних розмірів порогів суттєвості пропонуємо через погіршення фінансового стану КП СОР «СУМИ-ФАРМ» з метою більш повного та детального виявлення проблемних ділянок в діяльності підприємства і знаходження шляхів їх усунення, подолання.

Таблиця 3.2 – Варіанти зміни встановлених на КП СОР «СУМИ-ФАРМ»

меж суттєвості

№	Об'єкт суттєвості	Встановлено на підприємстві	Запропоновано установити
1	Для операцій пов'язаних зі змінами у:		
1.1	Власному капіталі, активах та зобов'язаннях	5 % від вартості кожного об'єкта обліку відповідно	3 % від вартості кожного об'єкта обліку відповідно
1.2	Доходах та витратах	3 % від чистого прибутку (збитку)	2 % від чистого прибутку (збитку)
2	Для статей фінансової звітності:		
2.1	Баланс	5 % від підсумку балансу	3 % від підсумку балансу
2.2	Звіт про фінансові результати	25 % від фінансового результату від операційної діяльності	10 % від фінансового результату від операційної діяльності
2.3	Звіт про рух грошових коштів	5 % суми чистого руху грошових коштів від операційної діяльності	3 % суми чистого руху грошових коштів від операційної діяльності
2.4	Звіт про власний капітал	5 % розміру власного капіталу підприємства	3 % розміру власного капіталу підприємства

Зниження меж суттєвості збільшить кількість операцій, які необхідно буде в обов'язковому порядку відображати у звітності, і які матимуть сильний вплив на результати діяльності досліджуваного підприємства. Так, наприклад, на основі даних звітності за 2017 р. можна зробити висновок про те, що за новими межами суттєвості до Балансу підприємства треба включати заборгованість (і дебіторську, і кредиторську), вартість якої перевищує 188 тис. грн., а не 313 тис. грн. Це дозволить бачити більш повну картину того, наскільки підприємство зможе зменшити величину своєї заборгованості перед постачальниками, якщо буде погашено дебіторську заборгованість, а також можна буде зробити аналіз проблемних місць у діяльності підприємства.

Таким чином, на досліджуваному підприємстві КП СОР «СУМИ-ФАРМ» пропонуємо удосконалити аналітичний облік щодо відображення на рахунках фармацевтичних товарів залежно від країни-походження. Також пропонуємо внести певні зміни до облікової політики підприємства: змінити встановлені пороги суттєвості, обрати іншу форму ведення обліку, а також виправити наявні у обліковій політиці неточності у зв'язку зі зміною чинного законодавства.

3.2 Удосконалення організації і методики аналізу та аудиту реалізації товарів

В аналізі реалізації товарів велике місце має посідати аналіз співвідношення лікарських засобів, які виготовлені в Україні чи імпортовані з-за кордону. І відкриття нових аналітичних рахунків дозволить аналізувати кількість та вартість реалізованих препаратів за країною їх виготовлення.

Для провадження такого аналізу доцільно створити нову форму звіту, яка може мати назву «Звіт про роздрібний продаж в розрізі країни-походження товару». Для зручності обробки інформації можна зробити два варіанти звіту: по всьому підприємству в цілому та по окремим його підрозділам – аптекам та аптечним пунктам. Інформація в обидва варіанти звіту має акумулюватися за певний проміжок часу: обирається початок та кінець необхідного періоду.

Загальний звіт по підприємству може мати дві частини (додаток Е, табл. Е.1). У першій – зазначається кількість та вартість проданих товарів загальною сумою по всіх підрозділах підприємства та загальні обсяги по кожній аптеці окремо за досліджуваний період. Суми поділяються на товари імпортного походження та товари українських виробників. У звіті окремо відображаються залишки лікарських засобів, кількість повернутих товарів та обсяги реалізації. У другій частині звіту розкривається інформація окремо за кожний день діяльності підприємства протягом досліджуваного періоду.

Звіт по окремим аптекам може мати трохи іншу форму (додаток Е, табл. Е.2). Підбір даних здійснюється по окремому підрозділу підприємства. У верхній частині розкривається інформація про реалізацію фармацевтичних товарів: кількість, вартість придбання, роздрібні ціни та розмір націнки, наявність знижок та сума, яка проходить по чеку. У нижній частині розкривається інформація по окремим касовим апаратам підприємства по кожному дню роботи за досліджуваний період. Вказується дата та номер документу, відповідальна за його складання особа (номер касового апарату),

номенклатура проданого товару та його характеристика (серійний номер лікарського засобу, строк придатності та номер документу надходження товару на головний склад підприємства). Також вказується обсяги реалізації, вартість придбання та продажу, величина націнки на товар та за наявності – сума знижки, а також сума продажу, яка зазначається в чекові.

Аналіз реалізації товарів у розрізі країни їх походження дає можливість підприємству визначати, на які товари існує більший попит – на дорогі закордонні препарати чи на більш дешеві аналоги вітчизняного походження. А це, у свою чергу, дозволяє визначити, які фармацевтичні товари і в яких обсягах треба закуповувати для подальшого продажу.

Як зазначалося раніше, на підприємстві не використовується жодна модель управління запасами. На сьогодні на підприємстві КП СОР «СУМИ-ФАРМ» нова партія товару закуповується у постачальника тільки за фактом закінчення відповідної номенклатури запасів на складі підприємства. А це не дозволяє здійснювати безперервний продаж товарів і може бути однією з причин зниження обсягів отримуваних доходів, а відповідно і прибутків. Тому з метою оптимізації провадження роздрібної торгівлі пропонуємо використовувати елементи теорії обмежень у частині закупівлі, розподілу та реалізації товарів.

Для обробки даних, необхідних для застосування теорії можна користуватися програмою Excel з пакету Microsoft Office. В документі необхідно скласти перелік усієї номенклатури товарів, яка наявна на складах та реалізується у роздрібній мережі аптек. Дані мають акумулюватися у кількісному вираженні. Джерелом інформації слугуватимуть отримані дані з програми «1С: Підприємство». Таблиця матиме наступний вигляд (додаток Ж, табл. Ж.1).

Такий аналіз дозволить робити співставні висновки про обсяги реалізації однакових препаратів у різних структурних підрозділах підприємства. Можна визначити скільки товарів є в наявності у певній аптеці, чи є їх кількість достатньою для ведення безперервної реалізації на визначений момент часу.

Можна також побачити яка товарна номенклатура повністю реалізовується по всіх підрозділах чи по окремій аптеці, які товари не користуються великим попитом у споживачів, які товари можна перемістити з одної аптеки в іншу, оскільки залежно від регіону розташування аптек, можуть відрізнятися групи товарів, на які існує більший попит.

Даний аналіз також дозволить робити більш оперативні висновки про необхідність закупівлі того чи іншого виду лікарських засобів, оскільки можна чітко буд прослідкувати обсяги попиту на них як по підрозділах, так і по підприємству в цілому.

Ще одним способом визначення необхідної кількості лікарських засобів є розрахунок нормативів товарних запасів по групам ліків. Для цього необхідно визначати середньостатистичні дані по обсягам реалізації групи ліків за певний проміжок часу (рік та місяць), а також співвідношення роздрібних цін та цін закупівлі ліків у постачальників (рівень собівартості реалізації товару). Загальна схема розрахунку товарних запасів наведена на рисунку 3.1.

Для зручності можна аналізувати не кожен номенклатуру окремо, а обсяги реалізації товарів за постачальниками. І залежно від отриманих результатів розраховувати нормативи зберігання товарів на складі підприємства та терміни їх продажу.

Розрахунок нормативів товарних запасів, а також аналіз залишків та обсягів реалізації товарів в кількісному виразі дозволять підприємству визначити найбільш та найменш ліквідні групи товарів, збільшити обсяги реалізації перших та знизити кількість продажу останніх. Це, у свою чергу, призведе до зменшення витрат на закупку й зберігання не потрібних медикаментів і збільшить обсяги отримуваних доходів через збільшення кількості найбільш популярних лікарських засобів.

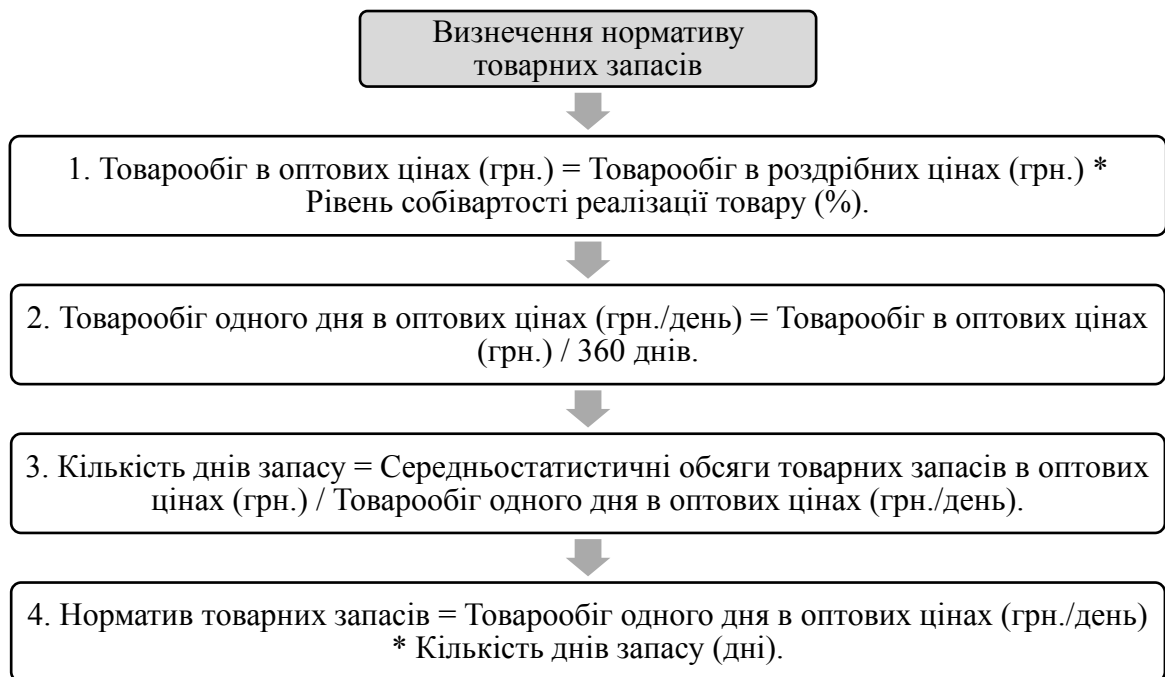


Рисунок 3.1 – Етапи розрахунку нормативу товарних запасів

З метою проведення контролю за здійсненням реалізації товарів та провадженням діяльності підприємства в цілому пропонуємо ввести на підприємстві посаду внутрішнього контролера, в обов'язки якого також входило б і визначення вищезазначеного нормативу товарних запасів (додаток И).

Оскільки підприємство КП СОР «СУМИ-ФАРМ» має у своєму складі не один структурний підрозділ і постійно відбувається передача товарів між складами та аптеками, постає нагальна потреба у проведенні аудиту фармацевтичних товарів. Пропонуємо наступну методику здійснення аудиту реалізації товарів (рис. 3.2).



Рисунок 3.2 – Запропонована методика проведення аудиту реалізації фармацевтичних товарів

Отже, пропонуємо ввести нові форми звітів для аналізу обсягів реалізації товарів залежно від країни-походження лікарського засобу на снові нових аналітичних рахунків. Також пропонуємо механізми проведення аналізу наявності та забезпеченості підприємства необхідними товарними запасами за допомогою комп'ютерного забезпечення. А для аудиту торгівельної діяльності пропонуємо ввести посаду внутрішнього контролера і здійснювати перевірку відповідно до запропонованої моделі.

ВИСНОВКИ

Сьогодні діяльність усіх підприємств так чи інакше пов'язана з реалізацією продукції чи товарів, виконанням робіт чи наданням послуг, тому необхідно приділяти велику частку уваги для проведення й відображення в обліку результатів даного процесу. Від обсягів та вартості реалізованої продукції залежать фінансові результати діяльності підприємств – величина отриманого доходу, а відповідно і прибутку фірми. Торгівельна діяльність підприємств фармацевтичної галузі порівняно з іншими сферами економіки має свої особливості. Основною особливістю діяльності торговельних фармацевтичних підприємств є державний нагляд та контроль за встановленням цін та націнок на фармацевтичні товари. Під контроль держави також підпадає визначення співвідношення імпортих та українських препаратів, скорочення обсягів реалізації перших та розширення асортименту других товарів. У законодавстві України є досить велика кількість нормативних актів, які регулюють саме діяльність фармацевтичної галузі, однак через відміну старих і введення в дію нових законів, деякі сфери залишились не врегульованими. Також реалізація лікарських засобів здійснюється лише за наявності документу, який підтверджує якість товару – сертифікату якості.

У першому розділі кваліфікаційної магістерської роботи розкрито основні теоретичні аспекти процесу реалізації фармацевтичних товарів, їх види, особливості торгівлі саме лікарськими засобами, а також основи обліку, аналізу й аудиту реалізації товарів фармацевтичної галузі.

Другий розділ роботи присвячений практичним аспектам організації і методики обліку, аналізу та аудиту реалізації фармацевтичних товарів. Об'єктом дослідження виступала торговельна діяльність Комунального підприємства Сумської обласної ради «СУМИ-ФАРМ». У розділі наведено загальну характеристику діяльності підприємства, проаналізовано його фінансовий стан, визначено особливості первинного, синтетичного та

аналітичного обліку об'єкта дослідження, особливості проведення аналізу реалізації товарів.

У третьому розділі роботи запропоновано шляхи удосконалення організації та методики обліку, аналізу та аудиту реалізації товарів на досліджуваному підприємстві.

З метою удосконалення аналітичного обліку фармацевтичних товарів запропоновано відкрити нові аналітичні рахунки, які дозволяють поділяти лікарські засоби за країною походження, що, у свою чергу, дозволяє робити аналіз співвідношення українських ліків до імпортованих, і належить до сфери державних інтересів. Для зручності проведення аналізу співвідношення таких товарів запропоновано дві нові форми звітів, відповідно до яких можна визначати обсяги реалізації у кількісних та вартісних формах.

Запропоновано відкрити новий рахунок для обліку товарів, які підлягають перевірці якісних характеристик, оскільки на сьогодні на досліджуваному підприємстві такі товари продовжують обліковуватись поряд з іншими товарами, що не дає повної картини про стан торгівельних запасів організації.

Також запропоновано шляхи удосконалення облікової політики підприємства: внесення змін через особливості провадження діяльності фірми та через втрату чинності деяких документів, зниження меж суттєвості для більш повного відображення результатів діяльності.

Запропоновано схему обліку залишків та обсягів реалізованих товарів за допомогою комп'ютерних систем. Такий аналіз дозволить скоротити витрати щодо не досить затребуваних лікарських засобів, дозволить більш ефективно розподіляти товарні запаси між структурними підрозділами, визначити сезонність попиту на групи товарів.

З метою проведення аудиту запропоновано механізм проведення перевірки реалізації фармацевтичних товарів і розроблено посадову інструкцію для внутрішнього контролера.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аптечний ринок України за підсумками 2017 року. Щотижневик Аптека. 2018. № 3 (1124). URL: <https://www.apteka.ua/article/442653>.
2. Бернстайн Л. А. Аналіз фінансової звітності : пер. с англ. Москва: Фінанси і статистика, 2006. С. 44.
3. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 480 с.
4. Василевська Н. Є. Бухгалтерський облік : конспект лекцій. Харків: ХНАМГ, 2010. 135 с.
5. Винниченко Н. В., Кисельова О. О. Проблеми визначення сутності поняття «реалізація». Економічне зростання: стратегія, напрями і пріоритети : матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф., м. Запоріжжя, 20 жовтня 2018 р. Запоріжжя: ГО «СІЕУ», 2018. С. 81-84.
6. Винниченко Н. В., Кисельова О. О. Проблеми обліку та контролю реалізації фармацевтичної продукції. Інфраструктура ринку. Одеса, 2018. № 25. URL: <http://www.market-infr.od.ua/uk/>.
7. Вороненко Ю. В., Гойда Н. Г., Зозуля І. С., Латишев Є. Є., Михальчук В. М. Сучасні підходи до управління матеріальними ресурсами медичного закладу. Український медичний часопис. 2013. № 1 (93) – I/II. URL: <https://www.umj.com.ua/article/50889/suchasni-pidxodi-do-upravlinnya-materialnimi-resursami-medichnogo-zakladu>.
8. Граковський Ю. Аудит у фармацевтичній галузі. Незалежний аудитор. 2013. № 3 (14). URL: https://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/153?view=material.
9. Державна служба України з лікарських засобів та контролю за наркотиками. URL: <http://www.diklz.gov.ua/>.
10. Доступні ліки. Як це працює? Міністерство охорони здоров'я України. URL: <http://moz.gov.ua/dostupni-lik>.

11. Ждан В. І., Хаустова Є. Б., Колос І. В., Бондаренко О. С. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 384 с.
12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. Дата оновлення: 05.01.2018. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
13. Комова К. О., Григорців М. В. Теорія обмежень систем як ефективний спосіб управління. Наукові здобутки молоді – вирішенню проблем харчування людства у XXI столітті : матеріали 82 міжнар. наук. конф., м. Київ, 13–14 квітня 2016 р. Київ: НУХТ, 2016. 3. С. 108. URL: <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/handle/123456789/23587>.
14. Лайко П. А., Ляшенко Ю. І. Фінанси АПК : навч. посіб. Київ: ДІА, 2000. 225 с.
15. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : підручник, 3-тє вид., перероб. та доп. Київ: ЦНЛ, 2009. 670 с.
16. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/v0635201-13>.
17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. Дата оновлення: 03.08.2018. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
18. Національний перелік основних лікарських засобів : Постанова Кабінету Міністрів України від 25.03.2009 № 333. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/180-2017-п>.
19. Немченко А. С., Назаркіна В. М., Панфілова Г. Л. Основи економіки фармації: навч. посіб. / за ред. А. С. Немченко. Харків, 2013. 518 с.
20. Немченко А. С., Назаркіна В. М., Чернуха В. М. Системи обліку у фармації: навч. посіб. / за ред. Немченко А. С. Харків, 2011. 763 с.

21. Немченко А. С., Панфілова Г. Л., Чернуха В. М. Основи економіки та системи обліку у фармації: навч. посіб. / за ред. Немченко А. С. Харків: Вид-во НФаУ: Золоті сторінки, 2005. 504 с.
22. Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Я., Беленкова М. І. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник, 6-те вид., перероб. та доп. Київ : Алерта, 2011. 1042 с.
23. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. Дата оновлення: 18.03.2014. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
24. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 07.11.2018).
25. Покатіс В. Як в аптеці: чи реально збільшити доходи, зменшуючи асортимент. Журнал Forbes. 2015, № 11. URL: <http://forbes.net.ua/ua/magazine/forbes/1404948-yak-v-apteci-chi-realno-zbilshiti-dohodi-zmenschuyuchi-asortiment>.
26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» : Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 № 237. Дата оновлення: 09.08.2013. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>.
27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290. Дата оновлення: 09.08.2013. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. Дата оновлення: 09.08.2013. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.05.1999 № 137. Дата оновлення: 10.01.2012. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.

30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. Дата оновлення: 01.01.2015. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

31. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. Дата оновлення: 18.11.2016. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

32. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій : Наказ Міністерства фінансів України від 19.12.2006 № 1213. Дата оновлення: 10.07.2018. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1363-06>.

33. Порядок відпуску лікарських засобів і виробів медичного призначення з аптек та їх структурних підрозділів : Наказ Міністерства Охорони Здоров'я України від 19.07.2005 № 360. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0783-05>.

34. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2018 № 2258-VIII.. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.

35. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. Дата оновлення: 16.11.2018. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

36. Про державне регулювання цін на лікарські засоби : Постанова Кабінету Міністрів України від 09.11.2016 № 862. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/862-2016-п>.

37. Про затвердження критеріїв визначення категорій відпуску лікарських засобів : Наказ Міністерства Охорони Здоров'я України від 17.05.2001 № 185. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0464-01>.

38. Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової та роздрібною торгівлі лікарськими засобами, імпорту лікарських засобів (крім активних фармацевтичних інгредієнтів) : Постанова Кабінету Міністрів України від 30.11.2016 № 929. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929-2016-п>.

39. Про затвердження Переліку лікарських засобів, дозволених до застосування в Україні, які відпускаються без рецептів з аптек та їх структурних підрозділів : Наказ Міністерства Охорони Здоров'я України від 02.04.2018 № 599. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/z0494-18>.

40. Про затвердження переліку товарів, які мають право придбавати та продавати аптечні заклади та їх структурні : Наказ Міністерства Охорони Здоров'я України від 06.07.2012 № 498. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1231-12>.

41. Про затвердження Правил виписування рецептів на лікарські засоби і виробу медичного призначення, Порядку відпуску лікарських засобів і виробів медичного призначення з аптек та їх структурних підрозділів, Інструкції про порядок зберігання, обліку та знищення рецептурних бланків : Наказ Міністерства Охорони Здоров'я України від 19.07.2005 № 360. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0782-05>.

42. Про захист прав споживачів : Закон України від 12.05.1991 № 1023-XII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12>.

43. Про заходи щодо стабілізації цін на лікарські засоби і медичні виробу : Постанова Кабінету Міністрів України від 17.10.2008 № 955. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/955-2008-п>.

44. Про лікарські засоби : Закон України від 04.04.1996 № 123/96-ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/123/96-вр>.

45. Про ліцензування видів господарської діяльності : Закон України від 02.03.2015 № 222-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/222-19>.

46. Свідерський Є. І. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2004. 233 с.

47. Сук Л. К., Сук П. Л. Фінансовий облік : навч. посіб. Київ: Знання, 2012. 647 с

48. Тарнавська М. О. Облік, аналіз і аудит готової продукції та її реалізації: магістерська робота. Тернопіль, 2018. 113 с.

49. Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності. Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/mitne-oformlennya/subektam-zed/klasifikatsiya-tovariv/63603.html>.

50. Фоміна О. В. Облік і аудит в управлінні продажами товарів: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2008. 21 с.

51. Хендриксен Е. С., Ван Бреда М. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : пер. с англ. / за ред. Соколова Я. В. Москва: Фінанси і статистика, 2000. 576 с.

52. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ: Знання, 2015. 572 с.

ДОДАТКИ

Додаток А

SUMMARY

Kyselova O. O. Organization and method of accounting, analysis and audit of sales of goods – Masters-level Qualification Thesis. Sumy State University, Sumy, 2018.

The theoretical and practical aspects of the realization of goods at the enterprises of the pharmaceutical industry, their accounting, analysis and audit, and ways of their improvement, are developed. The peculiarities of sales of goods in the pharmaceutical industry are analyzed. Practical recommendations for improving the method of accounting, analysis and audit of goods sales in the pharmaceutical industry have been developed.

Key words: realization of goods, analytical accounting, pharmaceutical industry, trade margin, commodity circulation, electronic document circulation.

АНОТАЦІЯ

Кисельова О. О. Організація і методика обліку, аналізу і аудиту реалізації товарів – Кваліфікаційна магістерська робота. Сумський державний університет, Суми, 2018 р.

У роботі досліджено теоретичні і практичні аспекти реалізації товарів на підприємствах фармацевтичної галузі, їх облік, аналіз та аудит, а також розроблено шляхи їх удосконалення. Проаналізовано особливості реалізації товарів фармацевтичної галузі. Розроблено практичні рекомендації щодо удосконалення методики обліку, аналізу та аудиту реалізації товарів фармацевтичної галузі.

Ключові слова: реалізація товарів, аналітичний облік, фармацевтична галузь, торгівельна націнка, товарообіг, електронний документообіг.

Додаток Б

Таблиця Б.1 – Підходи до визначення сутності поняття «реалізація товарів»

Автор	Сутність поняття «реалізація товарів»
1	2
Підхід, що базується на передачі права власності на актив	
М. Ф. Огійчук	Відчуження активів, які належать підприємству, шляхом їх реалізації з метою відтворення використаних активів підприємства та отримання прибутку для задоволення різних потреб підприємства та його власників [22].
Є. І. Свідерський	Передача права власності підприємства на окремі об'єкти іншому суб'єктові підприємницької діяльності в обмін на еквівалентну суму коштів або боргових зобов'язань [46].
В. І. Ждан	Процес продажу готової продукції, який супроводжується передачею прав власності на об'єкти продажу іншим особами та отриманням доходу (виручки) від реалізації продукції [11].
Податковий кодекс України	Будь-яка операція, що здійснюється згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів [24].
Підхід, що базується на зміні форми активів	
Л. А. Бернстайн	Процес переведення у грошовий вираз негрошових прав та ресурсів, що найбільш точно використовується в обліку й фінансовій звітності при встановленні обсягу продажу активів за гроші або вимог на одержання грошей [2].
В. Г. Швець	Сукупність операцій з продажу готової продукції споживачам. У процесі реалізації натуральна форма продукту в результаті обміну набуває грошової форми. Процес тісно пов'язаний з кінцевими результатами діяльності підприємства – прибутком і його розподілом відповідно до планів відтворення [52].
Н. Є. Василевська	Комплекс операцій зі збуту готової продукції, доведенню її до споживача і визначенню фінансового результату (прибуток чи збиток), у ході яких натуральна форма продукту в результаті обміну набуває грошової форми [4].
Підхід, що розглядає реалізацію як завершальну стадію кругообігу господарських засобів	
О. В. Лишиленко	Кінцевий етап кругообігу засобів, пов'язаний із реалізацією готової продукції, виконаних робіт та наданих послуг підприємством і, як результат, із встановленням фінансового результату його діяльності [15].
П. А. Лайко, Ю. І. Ляшенко	Кінцева стадія кругообігу засобів підприємства, яка вказує на завершення процесу виробництва й доведення продукції до споживача [14].
Р. Ф. Бруханський	Завершальний процес кругообігу засобів підприємства, який включає сукупність операцій, пов'язаних із збутом виробленої продукції [3].

Продовження таблиці Б.1

1	2
Комплексний підхід	
О. В. Фоміна	Тристоронній процес доведення товару до споживача, у якому в момент продажу, по-перше, права власності на об'єкт продажу передаються від продавця до покупця, визнається очікуване надходження економічних вигод, по-друге, визнаються витрати, і, по-третє, здійснюється зіставлення доходів і витрат, що дозволяє визначити фінансовий результат від продажу [50].
П. Л. Сук	Сукупність операцій із продажу готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг, під час яких відбувається передача готової продукції споживачам, одержання оплати від них, виявлення результату діяльності [47].
Е. С. Хендріксен, М. Ф. Ван Бреда	Відображення доходу, коли відбулися обмін або вибуття продукту; коли товари й послуги мають бути передані покупцеві або клієнту, зумовлюючи або одержання грошей, або право на одержання грошей чи інших активів [51].

Додаток В

Таблиця В.1 – Реалізація лікарських засобів залежно від способів оплати

Зміст господарської операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума, грн.
1	2	3	4
Повна вартість за рахунок коштів покупця			
Отримано оплату від покупця в касу (3 упаковки по 53,76 грн., у т.ч. з ПДВ – 7 %)	301	702	161,28
Відображено суму ПДВ	702	641	10,55
Списано собівартість реалізованих лікарських засобів (закупівельна вартість – 46,75 грн.)	902	282	140,24
Списано націнку на продані лікарські засоби (15 %)	285	282	21,04
Списано дохід на фінансовий результат	702	791	150,73
Списано собівартість на фінансовий результат	791	902	140,24
Вартість повністю чи частково відшкодовується з бюджету			
Відображено дохід від реалізації ліків (повна вартість) (10 упаковок по 44,36 грн., з них 27,48 грн. відшкодовуються з бюджету)	361	702	443,60
Отримано оплату від покупця на суму перевищення вартості ліків над сумою бюджетного відшкодування	301	361	168,80
Відображено суму ПДВ (за ставкою 7 %):			
- в частині, сплаченій покупцем	702	641	11,04
- в частині оплати за рахунок бюджету	702	643	17,98
Відображено заборгованість бюджету	377	361	274,80
Списано собівартість реалізованих лікарських засобів (закупівельна вартість – 38,57 грн.)	902	282	385,70
Списано націнку на лікарські засоби (15 %)	285	282	57,90
Списано дохід на фінансовий результат	702	791	414,58
Списано собівартість на фінансовий результат	791	902	385,70
Одержано компенсацію з бюджету	311	482	274,80
Відображено суму ПДВ	643	641	17,98
Погашено заборгованість бюджету	482	377	274,80

Додаток Г

Таблиця Г.1 – Структура майна та джерела його формування на підприємстві КП СОР «СУМИ-ФАРМ»

Показник	Значення показника						Зміна за аналізований період	
	в тис. грн.				в % до валюти балансу		тис. грн. (гр.5- гр.2)	± % ((гр.5- гр.2) : гр.2)
	31.12.2014 р.	31.12.2015 р.	31.12.2016 р.	31.12.2017 р.	на початок аналізованого періоду (31.12.2014 р.)	на кінець аналізованого періоду (31.12.2017 р.)		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Активи								
Необоротні активи	826	943	1 435	1 755	24,6	28,1	+929	+1,12
в тому числі: основні засоби	802	891	1 316	1 600	23,9	25,6	+798	+1,00
Оборотні активи, всього	2 525	3 726	3 992	4 498	75,4	71,9	+1 973	+0,78
в тому числі: запаси	1 855	3 149	3 469	4 003	55,4	64,0	+2 148	+1,16
дебіторська заборгованість	125	234	109	104	3,7	1,7	-21	-0,17
Пасиви								
Власний капітал	1 661	1 684	1 863	1 403	49,6	22,4	-258	-0,16
Поточні зобов'язання	1 690	2 985	3 564	4 850	50,4	77,6	+3 160	+1,87
Валюта балансу	3 351	4 669	5 427	6 253	100,0	100	+2 902	

Додаток Д

Таблиця Д.1 – Основні економічні показники виробничо-фінансової діяльності підприємства за 2014-2017 рр.

Показник	Рік				2017 р. у % до 2014 р.	2017 р. у % до 2016 р.	Середній абсолютний приріст
	2014	2015	2016	2017			
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	29 943	42 167	44 623	53 834	179,8	120,6	7964
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	24 179	35 034	37 138	44 881	185,6	120,8	6901
Валовий прибуток, тис. грн.	5 764	7 133	7 485	8 953	155,3	119,6	1063
Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	260	85	-190	-793	-305,0	417,4	-351
Валюта балансу, тис. грн.	3 351	4 669	5 427	6 253	186,6	115,2	967
Власний капітал, тис. грн.	1 661	1 684	1 863	1 403	84,5	75,3	-86
Власні оборотні кошти, тис. грн.	835	741	428	-352	-42,2	-82,2	-396
Дебіторська заборгованість, тис. грн.	125	234	109	104	83,2	95,4	-7
Кредиторська заборгованість, тис. грн.	1 598	2 982	3 495	4 837	302,7	138,4	1080

Таблиця Д.2 – Показники ліквідності та платоспроможності підприємства КП СОР «СУМИ-ФАРМ» за 2014-2017 рр.

Показник	Рік				Середній темп росту	Критичне значення
	2014	2015	2016	2017		
Коефіцієнт грошової платоспроможності (абсолютної ліквідності)	0,320	0,114	0,114	0,077	0,621	0,2-0,3
Коефіцієнт розрахункової платоспроможності (швидкої ліквідності)	0,388	0,160	0,132	0,089	0,611	0,7-0,8
Коефіцієнт ліквідної платоспроможності (покриття)	1,494	1,248	1,120	0,927	0,853	> 1
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	835	741	428	-352	-0,750	> 0

Таблиця Д.3 – Показники фінансової стійкості КП СОР «СУМИ-ФАРМ»
за 2014-2017 рр.

Показник	Рік				Середній темп росту	Критичне значення
	2014	2015	2016	2017		
Коефіцієнт автономії	0,496	0,361	0,343	0,224	0,768	> 0,5
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,983	0,564	0,523	0,289	0,665	> 1
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,503	0,440	0,230	-0,251	-0,793	0,4-0,6
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	0,331	0,199	0,107	-0,078	-0,619	> 0,5

Таблиця Д.4 – Показники ділової активності підприємства за 2015-2017 рр.

Показник	Рік			Відхилення (+; -) 2017 р. від 2015 р.	Середній темп росту	Критичне значення
	2015	2016	2017			
Коефіцієнт оборотності активів	10,515	8,840	9,218	-1,297	0,936	збільшення
Оборотність кредиторської заборгованості	21,094	15,467	13,894	-7,200	0,812	збільшення
Період погашення кредиторської заборгованості, днів	17,066	23,275	25,910	8,843	1,232	зменшення
Оборотність дебіторської заборгованості	332,024	441,812	882,525	550,501	1,630	збільшення
Період погашення дебіторської заборгованості, днів	1,084	0,815	0,408	-0,676	0,613	зменшення
Коефіцієнт оборотності запасів	16,853	13,485	14,410	-2,444	0,925	збільшення
Коефіцієнт оборотності основних засобів	17,755	15,222	14,306	-3,448	0,898	збільшення
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	25,212	25,161	32,966	7,754	1,143	збільшення

Таблиця Д.5 – Показники рентабельності КП СОР «СУМИ-ФАРМ» за 2015-2017 рр.

Показник	Рік			Відхилення (+,-) 2017 р. від 2015 р.	Критичне значення
	2015	2016	2017		
Рентабельність продажу, %	0,012	-0,004	-0,015	-0,027	> 0, збільшення
Рентабельність виробництва продукції, %	0,204	0,202	0,199	-0,004	> 0, збільшення
Рентабельність власного капіталу, %	0,051	-0,107	-0,486	-0,536	> 0, збільшення
Рентабельність активів, %	0,021	-0,038	-0,136	-0,157	> 0, збільшення

Додаток Е

Таблиця Е.1 – Звіт про роздрібний продаж в розрізі країни-походження товару (загальний)

Початок періоду	01.11.2018
Кінець періоду	30.11.2018

Операція	Підсумок		Аптека № 1		Аптека № 2		Аптека № 3	
	Кількість, шт.	Вартість, грн.	Кількість, шт.	Вартість, грн.	Кількість, шт.	Вартість, грн.	Кількість, шт.	Вартість, грн.
Залишки на кінець	9780	1710388	3400	589225	4140	707076	2240	414087
Імпортні товари	2350	688707	870	240656	940	310071	540	137980
Українські товари	7430	1021681	2530	348569	3200	397005	1700	276107
Повернення	4940	803693	1640	240873	1150	235540	2150	327280
Імпортні товари	2500	557840	670	146320	940	210560	890	200960
Українські товари	2440	245853	970	94553	210	24980	1260	126320
Продаж	30860	5677018	11300	1995032	8710	1743480	10850	1938506
Імпортні товари	9520	2979411	3340	1034890	2970	951320	3210	993201
Українські товари	21340	2697607	7960	960142	5740	792160	7640	945305

Дата документа	Підсумок		Аптека № 1		Аптека № 2		Аптека № 3	
Операція	Кількість, шт.	Вартість, грн.	Кількість, шт.	Вартість, грн.	Кількість, шт.	Вартість, грн.	Кількість, шт.	Вартість, грн.
01.11.2018								
Залишки на кінець	39095	4862454	14185	1790200	12335	1541650	12575	1530604
Імпортні товари	11420	2581461	4060	950145	3760	841330	3600	789986
Українські товари	27675	2280993	10125	840055	8575	700320	8975	740618
Повернення	370	53915	160	20433	70	15680	140	17802
Імпортні товари	140	31189	40	8736	70	15680	30	6774
Українські товари	230	22725	120	11697	0	0	110	11028

Продовження таблиці Е.1

Продаж	1640	338349	580	94560	410	105805	650	137985
Імпортні товари	710	222680	130	40280	270	86484	310	95917
Українські товари	930	115669	450	54279	140	19321	340	42069
02.11.2018								
Залишки на кінець	37425	4598302	13770	1714832	11735	1435671	11920	1447800
Імпортні товари	10538	2382231	3789	886724	3359	751603	3390	743903
Українські товари	26887	2216072	9981	828108	8376	684068	8530	703897
Повернення	449	73631	120	17743	133	25065	196	30823
Імпортні товари	227	50727	50	10919	88	19712	89	20096
Українські товари	222	22903	70	6823	45	5353	107	10727
Продаж	1670	264152	415	75368	600	105979	655	82804
Імпортні товари	882	199230	271	63421	401	89727	210	46083
Українські товари	788	64921	144	11947	199	16252	445	36721
03.11.2018								
Залишки на кінець	35847	4403897	13062	1626181	11313	1387423	11472	1390293
Імпортні товари	10093	2281273	3591	840387	3262	729899	3240	710987
Українські товари	25754	2122624	9471	785794	8051	657525	8232	679306
Повернення	367	56720	115	14595	107	18926	145	23199
Імпортні товари	156	34911	28	6115	59	13216	69	15580
Українські товари	211	21810	87	8481	48	5710	76	7619
Продаж	1578	194405	708	88651	422	48247	448	57507
Імпортні товари	445	100958	198	46337	97	21705	150	32916
Українські товари	1133	93448	510	42314	325	26543	298	24591

Таблиця Е.2 – Звіт про роздрібний продаж в розрізі країни-походження товару

Початок періоду	01.11.2018
Кінець періоду	30.11.2018
Склад (аптека)	Аптека № 1

Група товарів	Кількість, шт.	Вартість придбання, грн.	Роздрібна вартість, грн.	Націнка, грн.	Націнка, %	Скидка, грн.	Сума по чеку, грн.
Продаж	11300	1607507	1995032	387525		351732	1643300
Імпортні товари	3340	832574	1034890	202316	24,3	250499	784391
Українські товари	7960	774933	960142	185209	23,9	101233	858909

Каса					Кількість, шт.	Вартість придбання, грн.	Роздрібна вартість, грн.	Націнка, грн.	Скидка, грн.	Сума по чеку, грн.
Дата документу	Номер документу	Відповідальний	Номенклатура	Характеристика номенклатури						
Каса № 1										
01.11.2018					261	34297	42552	8255	13325	29227
Імпортні товари	чек	Каса 1	товар	строк придатності та серія	59	14583	18126	3544	2005	16121
Українські товари	чек	Каса 1	товар	строк придатності та серія	203	19714	24426	4712	11320	13106
02.11.2018					224	44049	54723	10674	10080	44643
Імпортні товари	чек	Каса 1	товар	строк придатності та серія	146	36479	45343	8864	5300	40043
Українські товари	чек	Каса 1	товар	строк придатності та серія	78	7570	9379	1809	4780	4599
Каса № 2										
01.11.2018					319	41918	52008	10090	25350	26658
Імпортні товари	чек	Каса 2	товар	строк придатності та серія	72	17823	22154	4331	10120	12034
Українські товари	чек	Каса 2	товар	строк придатності та серія	248	24095	29854	5759	15230	14624
02.11.2018					191	37523	46615	9092	10787	35828
Імпортні товари	чек	Каса 2	товар	строк придатності та серія	125	31074	38626	7551	9800	28826
Українські товари	чек	Каса 2	товар	строк придатності та серія	66	6449	7990	1541	987	7003

Додаток Ж

Таблиця Ж.1 – Пропозиції щодо використання можливостей Excel для проведення обліку руху запасів

Номенклатура	Аптека № 1			Аптека № 2		
	початковий залишок, шт.	відпущено, шт.	кінцевий залишок, шт.	початковий залишок, шт.	відпущено, шт.	кінцевий залишок, шт.
Амброксола г/х 0,03 г № 20 Борщ	15	3	12	10	9	1
Анальгин табл. 0,5 № 10 Черв. з.	30	10	20	45	29	16
Аскорбиновая к-та др 0,05 № 160	45	15	30	30	10	20
АЦЦ 200 гранул 200 мг пак № 20	10	10	0	28	2	26
Бинт марл. стер. 5*10*Белосн.	18	5	13	25	18	7
Бриллиантовая зелень р-р 1 % 15мл	20	3	17	18	5	13
Валерианы экстракт табл. 0,02 № 50 Фитоф.	50	36	14	38	26	12
Валидол таб. 0,06 г № 10 Лубн.	19	8	11	15	11	4
Вата н/с 25 г* ролик Белоснежка	10	0	10	24	16	8
Вата стер. 25 г* Белоснежка	11	5	6	29	13	16
Витамин С 500 мг жеват.таб. № 10*	15	10	5	15	15	0
Глицисед таб. 0,1 № 50	9	7	2	12	5	7
Дексаметазон амп.4 мг/1 мл № 5 ГНЦЛС	7	3	4	18	0	18
Димедрол амп.1 % 1,0 №10 Зд.	17	5	12	40	20	20
Йода р-р спирт. 5 % 9 мл	22	14	8	14	13	1
Корвалол Д- капли 25 мл*	20	15	5	16	15	1
Левомеколь мазь 40 г Кр.Зв.	5	0	5	9	3	6
Мезим форте таб.п/о 10000 № 20	26	19	7	41	20	21
Мукалтин Форте+вит.С табл. 0,1 г № 20	15	14	1	36	29	7
Мяты настойка 25 мл	9	8	1	15	9	6
Нимид форте таб. № 100	35	7	28	26	17	9
Но-шпа табл. 0,04 № 24	20	20	0	28	3	25
Нокспрей спрей назал. 0,05 % 10 мл фл.	10	1	9	4	4	0
Панкреатин 8000 таб. № 50 Тех.	60	9	51	27	27	0

Додаток И

Запропоновано

ПОСАДОВА ІНСТРУКЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛERA

1. Загальні положення

1.1. Дана посадова інструкція визначає функціональні обов'язки, права і відповідальність внутрішнього контролера.

1.2. Внутрішній контролер належить до професійної групи «Професіонали».

1.3. Призначення на посаду внутрішнього контролера та звільнення з неї здійснюється наказом керівника підприємства з дотриманням вимог Кодексу законів про працю України та чинного законодавства про працю.

1.4. Внутрішній контролер безпосередньо підпорядковується керівнику підприємства.

1.5. Внутрішній контролер не має підлеглих.

2. Кваліфікаційні вимоги

2.1. Внутрішній контролер повинен мати вищу професійну (економічну) освіту.

2.2. Внутрішній контролер повинен мати стаж роботи на посаді бухгалтера не менше 3 років або аудитора не менше 2 років.

2.3. Внутрішній контролер повинен проходити не менш ніж 1 раз на 2 роки підвищення кваліфікації та навчання.

3. Документи, які регламентують діяльність внутрішнього контролера

3.1. Зовнішні документи: законодавчі і нормативні акти стосовно роботи, що виконується.

3.2. Внутрішні документи: Статут підприємства, Накази і розпорядження директора підприємства; Положення про організаційно-

аналітичний відділ, Посадова інструкція внутрішнього контролера, Правила внутрішнього трудового розпорядку.

4. Посадові обов'язки

Внутрішній контролер:

4.1. Здійснює перевірки фінансової та управлінської звітності підприємства та його структурних підрозділів.

4.2. Бере участь в уніфікації і стандартизації облікових процесів.

4.3. Здійснює перевірки збереження та ефективності використання активів підприємства.

4.4. Виявляє внутрішні резерви підприємства і визначає шляхи їх ефективного використання.

4.5. Визначає і аналізує можливі зовнішні і внутрішні ризики при впровадженні нових проектів на підприємстві.

4.6. Визначає, аналізує та пропонує вдосконалення щодо ефективності основної діяльності підприємства.

4.6. Здійснює нагляд за роботою персоналу в частині фінансів, аналізує посадові інструкції, визначає відповідність розподілу обов'язків вимогам виробничого, управлінського і фінансового процесу, здійснює розмежування повноважень, вносить пропозиції щодо внесення об'єктивних змін до положень про підрозділи, посадові інструкції.

4.7. Розробляє регламенти для облікової політики підприємства в цілому, окремих процедур, інструкцій та іншої документації.

4.8. Складає звіти про виконану роботу, аналітичні та доповідні записки, дає експертні висновки, тощо.

5. Повинен знати

Внутрішній контролер повинен знати:

5.1. Внутрішні нормативні акти, розпорядчі та регламентуючі документи підприємства.

- 5.2. Правила користування обладнанням, матеріалами та використання ресурсів, що належать підприємству.
- 5.3. Правила внутрішнього трудового розпорядку.
- 5.4. Правила і норми охорони праці та протипожежної безпеки.
- 5.5. Положення про структурний підрозділ.
- 5.6. Положення даної посадової інструкції.
- 5.7. Чинне законодавство України, що регламентує організацію та ведення бухгалтерського обліку та оподаткування, аудиторську діяльність.
- 5.8. Профіль, особливості структури та спеціалізацію діяльності компанії.
- 5.9. Основи роботи в операційній системі Windows, з пакетом Microsoft Office.
- 5.10. Методологію проведення аудиторських перевірок.
- 5.11. Бухгалтерський та податковий облік.

6. Права

Внутрішній аудитор має право:

- 6.1. На доступ до всіх приміщень та підрозділів підприємства, до будь-якої інформації підприємства, необхідної для проведення контролю та аудиту.
- 6.2. Брати участь у будь-яких нарадах з метою оцінки системи внутрішнього контролю та надання рекомендацій щодо вдосконалення управлінських процедур.
- 6.3. Давати обов'язкові до виконання вказівки персоналу з приведення звітної документації у відповідність з внутрішніми документами та законодавством, щодо виправлення помилок і неточностей, вжиття заходів у зв'язку з виявленими недоліками.
- 6.4. Отримувати від відповідальних працівників усні та письмові пояснення з питань, що виникають у ході проведення перевірки.
- 6.5. Давати рекомендації керівництву щодо зміни системи контролю на підприємстві, а також зміни управлінської політики на підприємстві.

6.6. Знайомитися з документами, що визначають його права та обов'язки на займаній посаді, критерії оцінки якості виконання посадових обов'язків.

6.7. Вносити на розгляд керівництва пропозиції щодо покращення роботи, пов'язаної з передбаченими даною інструкцією обов'язками.

6.8. На забезпечення належними умовами для виконання службових обов'язків.

6.9. На забезпечення технічними засобами, матеріалами та обладнанням, необхідними для виконання службових обов'язків.

6.10. Самостійно приймати рішення та вирішувати питання, що стосуються його безпосередньої діяльності та делегуються фінансовим директором.

6.11. Ознайомлюватись з рішеннями та проектами рішень керівництва щодо своєї діяльності.

6.12. Залучати до виконання своїх обов'язків спеціалістів інших відділів за попереднім узгодженням з їх керівництвом.

6.13. Права, передбачені трудовим законодавством України.

7. Відповідальність

Внутрішній контролер несе відповідальність:

7.1. За неналежне виконання або невиконання своїх посадових обов'язків, передбачених цією посадовою інструкцією, – в межах, визначених чинним законодавством України.

7.2. За правопорушення, скоєні в процесі своєї діяльності, – в межах, визначених чинним адміністративним, кримінальним та цивільним законодавством України.

7.3. За завдання матеріальної шкоди підприємству – в межах, встановлених чинним цивільним законодавством України.

8. Взаємовідносини

8.1. Внутрішній контролер отримує завдання та вказівки від керівник та головного бухгалтера підприємства.

8.2. З метою виконання завдань та вказівок має право отримувати будь-яку інформацію та дані у всіх працівників підприємства.

8.3. Враховуючи особливості внутрішнього контролю, внутрішній контролер зобов'язаний надавати результати перевірок (звіти, висновки, аналітичні записки і т.д.) виключно директорові підприємства.

9. Документи, з якими працює працівник

Внутрішній аудитор користується та розробляє наступні документи:

9.1. Запити про надання інформації (для всіх працівників та регіональних підрозділів).

9.2. Звіти та записки керівництву за результатами перевірок.

9.3. Доповідні та службові записки.

9.4. Письмові консультації та відповіді на запитання з питань бухгалтерського, податкового обліку та подання звітності.

9.5. Рекомендації щодо усунення виявлених під час перевірки недоліків.

9.6. Проекти Розпоряджень, Наказів, Положень з питань організації та ведення бухгалтерського та податкового обліку, а також з питань функціонування системи внутрішнього контролю та оптимізації бізнес-процесів.

9.7. Тести для перевірки рівня професійних знань облікових працівників.

9.8. Електронні листи під час переписки з іншими працівниками підприємства.