

Міністерство освіти і науки України
Національний технічний університет
«Дніпровська політехніка»

Навчально – науковий інститут економіки
Фінансово-економічний факультет
Кафедра міжнародних відносин і аудиту

ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА
кваліфікаційної роботи ступеню бакалавра
(бакалавра, магістра)

студента Шабусовой Олени Вікторівни
(ПІБ)

академічної групи 071-20з-1
(шифр)

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(код і назва спеціальності)

за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»
(офіційна назва)

на тему: Особливості обліку і аудиту в аптеках (на прикладі ТОВ «АПТЕКА
ДОБРОГО ДНЯ»)

(назва за наказом ректора)

	Прізвище, ініціали	Оцінка	Підпис
Керівник роботи	Усатенко О.В.		

Рецензент			
-----------	--	--	--

Нормоконтроль	Усатенко О.В.		
---------------	---------------	--	--

Дніпро

2024

ЗАТВЕРДЖЕНО:

завідувач кафедри
міжнародних відносин
і аудиту

Пашкевич М.С.

(прізвище, ініціали)

«__» _____ року

ЗАВДАННЯ
на кваліфікаційну роботу
ступеню роботи ступеню **бакалавра**
(бакалавра, магістра)

Студенту Шабусовой О.В. академічної групи 071-20з-1

(прізвище та ініціали)

(шифр)

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

(код і назва спеціальності)

за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»

(офіційна назва)

на тему:

Особливості обліку і аудиту в аптеках (на прикладі ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ»)

затверджену наказом ректора НТУ «Дніпровська політехніка» від _____
№ _____

Розділ	Зміст	Термін
1	ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ» У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ	06.05.24 — 15.05.24
2	ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ В АПТЕКАХ	16.05.24- 28.05.24
3	ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ В АПТЕКАХ	29.05.24- 30.06.24

Завдання видано

Усатенко О.В.

(прізвище, ініціали)

Дата видачі 06.05.2024 р.

Дата подання до екзаменаційної комісії 01.07.24 р.

Прийнято до виконання

Шабусова О.В.

(прізвище, ініціали)

РЕФЕРАТ

Пояснювальна записка: 51 с., 11 рис., 14 табл., 20 джерел.

АПТЕЧНИЙ БІЗНЕС, ЛІКАРСЬКІ ЗАСОБИ, МЕДИЧНІ ВИРОБИ, РОЗДРІБНА ТОРГІВЛЯ, РЕЦЕПТИ, ОБЛІК ЛАБОРАТОРНИХ РОБІТ, ОБЛІК ФАСУВАЛЬНИХ РОБІТ

Предмет дослідження – особливості обліку і аудиту в аптеках.

Об'єкт розроблення – діяльність ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ», основним видом діяльності якого є роздрібна торгівля фармацевтичними товарами в спеціалізованих магазинах.

Мета роботи – удосконалення обліку і аудиту в аптеках.

Проведено аналізу діяльності аптеки під час воєнного стану. Розглянуто нормативно-правову базу, яка регулює організацію та облік аптечної діяльності. Досліджено особливості обліку в аптеках. Зроблено аналіз обліку реалізації лікарських засобів. Запропоновані пропозиції для удосконалення обліку в аптеках. Розглянуто організацію проведення аудиту в аптеках, що включає планування аудиторських процедур, проведення тестувань і документування результатів. Окрему увагу приділено удосконаленню аудиту, де підкреслено важливість постійного підвищення якості аудиторських послуг, використання сучасних методик та технологій для забезпечення максимальної точності і об'єктивності аудиторських висновків.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці рекомендацій, що спрямовані на вдосконалення бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в аптеках, які сприятимуть підвищенню ефективності прийняття управлінських рішень.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ» У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ	7
1.1 Характеристика діяльності ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ»	7
1.2 Аналіз діяльності ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ» під час воєнного стану	9
1.3 Нормативно - правова база організації та обліку аптечної діяльності	13
Висновки до розділу 1	17
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ В АПТЕКАХ	19
2.1 Особливості документального оформлення надходження та облік лікарських засобів	19
2.2. Облік реалізації лікарських засобів	24
2.3 Удосконалення обліку лікарських засобів в аптеках	28
Висновки до розділу 2	31
РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ В АПТЕКАХ	33
3.1 Основні аспекти проведення аудиту в аптеках	33
3.2 Організація проведення аудиту в аптеках	36
3.3 Удосконалення аудиту в аптеках	39
Висновки до розділу 3	42
ВИСНОВКИ	43
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	46
ДОДАТКИ	49

ВСТУП

Тема є дійсно дуже актуальна, оскільки фармацевтична галузь має свої унікальні особливості, які впливають на бухгалтерський облік та аудит. В аптеках інвентаризація є критично важливою, оскільки наявність правильних лікарських засобів може впливати на здоров'я пацієнтів. Потрібна точна система обліку запасів, щоб уникнути нестачі або непотрібного залишку. Фармацевтичні продукти чутливі до умов зберігання і можуть втратити свою ефективність, якщо не дотримуватися встановлених умов. Облік та аудит повинні враховувати ці вимоги для запобігання втратам. Фармацевтична галузь піддається суворим регулятивним вимогам, що стосуються безпеки, якості та ефективності ліків. Облік та аудит повинні відповідати цим вимогам, включаючи ведення документації та забезпечення відповідності. Врахування фармацевтичної вартості продуктів та фінансовий аналіз важливі для ефективного управління аптечним бізнесом. Облік і аудит допомагають у визначенні прибутковості, аналізі маржі та ідентифікації можливостей для оптимізації витрат.

Оскільки в аптеках працюють з медичними препаратами, які мають бути точними і безпечними, контроль за відповідністю відіграє важливу роль. Аудитори мають перевірити, чи дотримується аптека всіх стандартів безпеки та якості.

Узагальнюючи, облік і аудит в аптеках мають свої унікальні вимоги і особливості, які повинні бути враховані для забезпечення ефективного функціонування та дотримання регулятивних вимог.

Актуальним питанням та проблемам обліку і аудиту в аптеках присвячені праці багатьох авторів. Поліщук О.Т., Кушпіта Д.О. досліджували облік реалізації лікарських засобів: доступні ліки населенню. [1], Кудирко О.М. визначав особливості обліку та контролю товарних операцій фармацевтичної галузі в Україні [2], Георгієва А.І., Колесник Н.В. досліджували теоретичні основи бухгалтерського обліку лікарських засобів в аптеках [3], Сокольська Р.Б., Ізвєкова І.М., Лисенко А.В. удосконалювали облік торгової націнки на підприємствах роздрібної торгівлі у сфері аптечного бізнесу [4], Сидорук М.В.,

Романова Ю.О. досліджували етапи створення автоматизованої інформаційної системи для мережі аптечних підприємств [5].

Метою кваліфікаційної бакалаврської роботи є удосконалення обліку і аудиту в аптеках.

Досягнення поставленої мети викликало потребу у вирішенні наступних завдань:

- провести аналіз діяльності аптеки під час воєнного стану;
- розглянути нормативно-правову базу, яка регулює організацію та облік аптечної діяльності;
- дослідити особливості обліку в аптеках;
- проаналізувати облік реалізації лікарських засобів;
- запропонувати пропозиції для удосконалення обліку в аптеках;
- розглянути організацію проведення аудиту в аптеках;
- надати пропозиції щодо удосконалення обліку та аудиту в аптеках.

Предметом дослідження є особливості обліку і аудиту в аптеках.

Об'єктом дослідження є діяльність ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ», основним видом діяльності якого є роздрібна торгівля фармацевтичними товарами в спеціалізованих магазинах.

Для вивчення предмету дослідження в роботі застосовуються різні методи аналізу: SWOT-аналіз, методи фінансового аналізу.

Інформаційною та правовою базою дослідження обліку основних засобів є законодавчі та нормативні акти України, методичні матеріали, дані мережі Інтернет, статті вітчизняних і зарубіжних учених з теорії та методики обліку і аудиту в аптеках.

РОЗДІЛ 1
ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ» У
СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

1.1 Характеристика діяльності ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ»

Підприємство ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ» було зареєстровано 28.04.2014 р. Наведемо в Таблиці 1.1 основні відомості про підприємство:

Таблиця 1.1

Основні відомості про діяльність ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ»

Повне найменування юридичної особи	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ
Скорочена назва	ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ»
Адреса	07400, Україна, Київська обл., місто Бровари, бульвар Незалежності, будинок, 17, приміщення, 1
Код ЄДРПОУ	39196410
Розмір статутного капіталу	1 000 000,00 грн.
Директор	Горніцький Сергій Леонідович
Система оподаткування	Компанія зареєстрована на загальній системі оподаткування
Реєстр платників ПДВ	Індивідуальний податковий номер: 391964110293
Реєстр платників податків	ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДПС У КИЇВСЬКІЙ ОБЛАСТІ Дата взяття на облік: 29.04.2014 р. Номер взяття на облік: 10291405160
Кінцевий бенефіціарний власник	Червоненко Ігор Альфредович (Україна)

НА Рис.1.1 представлені види діяльності ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ»:

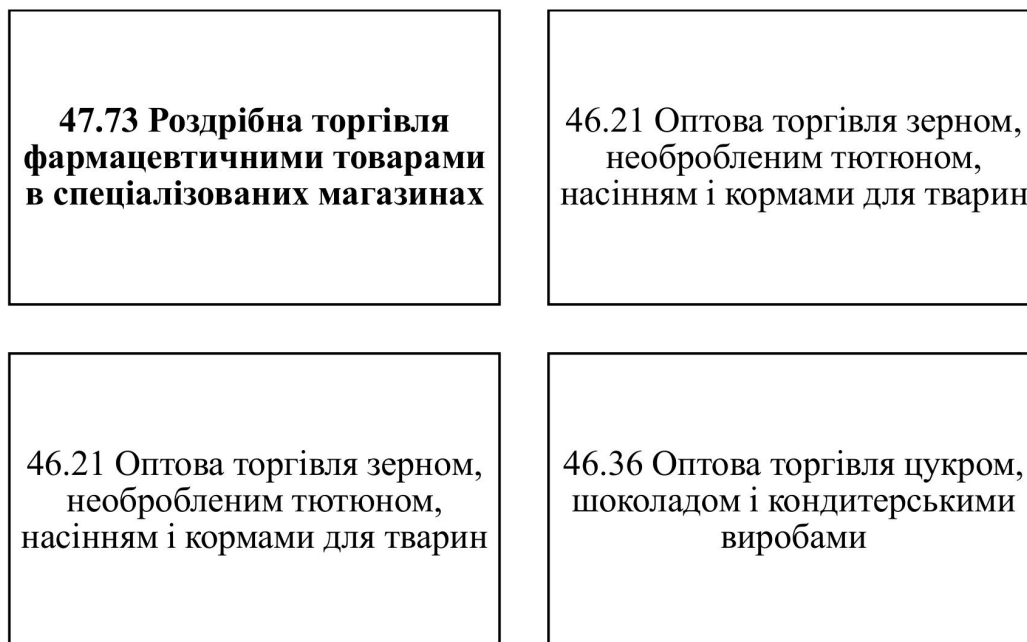


Рис. 1.1. Види діяльності ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ»

Мережа «Аптека Доброго Дня» - один з провідних фармртейлерів на ринку України. Маючи більше 220 аптек по всій країні, мережа обслуговує понад 500 000 лояльних клієнтів щомісяця. Компанія пропонує якісні лікарські засоби мільйонам людей щодня по території всієї України. Клієнти довіряють фармацевтам «Аптеки Доброго Дня» і кожен відвідувач має доступ до професійної консультації в зручних аптечних маркетах мережі.

Аптеки мережі відрізняє зручний формат аптечного сервісу: поєднання традицій класичної аптеки зі швидким обслуговуванням маркету.

Більшість аптек мережі має відкриту зону самообслуговування, завдяки якій клієнти самостійно обирають відповідний товар для здоров'я, отримуючи при цьому кваліфіковану консультацію фахівця.

Як одна з найбільших аптечних мереж в країні, працює на ринку, де етична поведінка та соціальна відповідальність має першорядне значення. Клієнти потребують медикаментів, яким можуть довіряти. Співробітники хочуть

працювати в компанії, яка поводить себе відповідально. Суспільство очікує, що мережа пропонує кращі ціни на продукцію.

Основні принципи, на яких ґрунтується сервіс «Аптека Доброго Дня» - це (Рис.1.2):

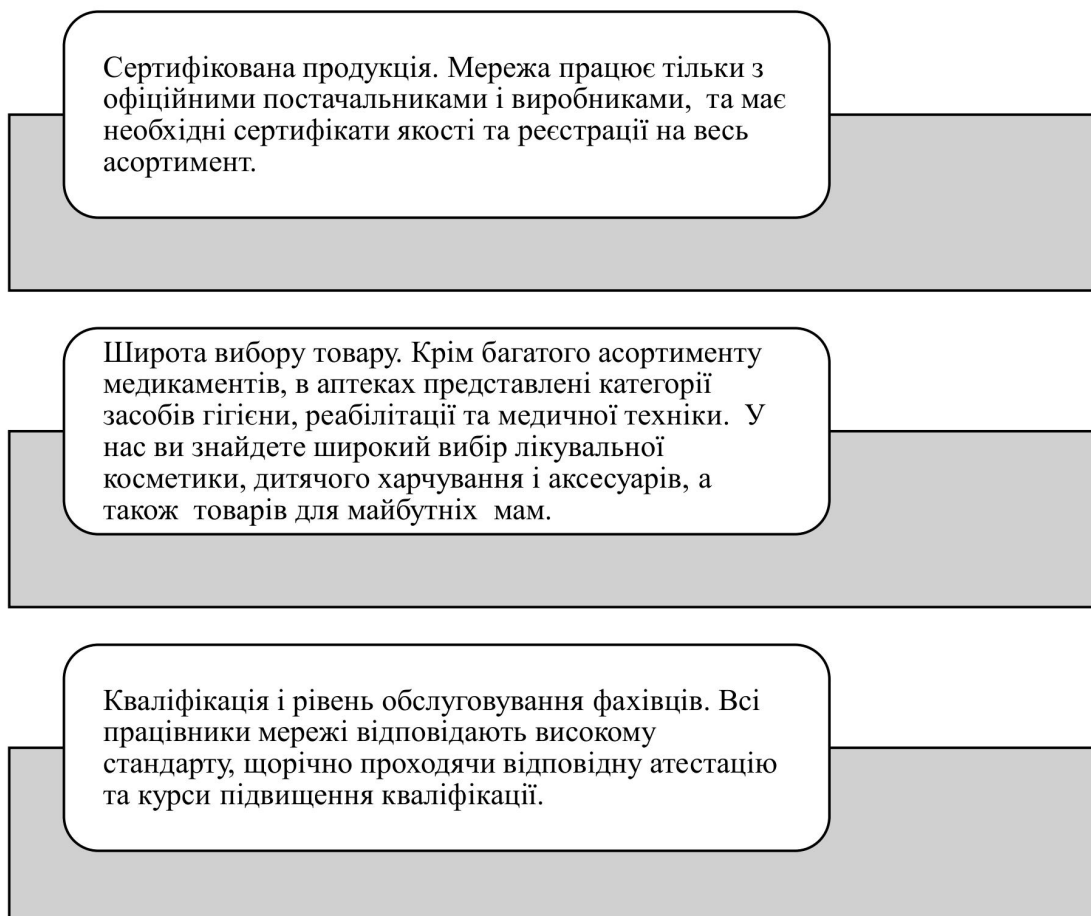


Рис. 1.2. Принципи сервісу «Аптека Доброго Дня»

В цілому, компанія прагне бути відповідальним, і вести свою діяльність цілісно і гідно по відношенню до клієнтів і до суспільства в цілому.

1.2 Аналіз діяльності ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ» під час воєнного стану

Представимо на Рис. 1.3 динаміку зміни доходів аптек за 2020 – 2023 рр., а на Рис. 1.4 динаміку зміни чистого прибутку:

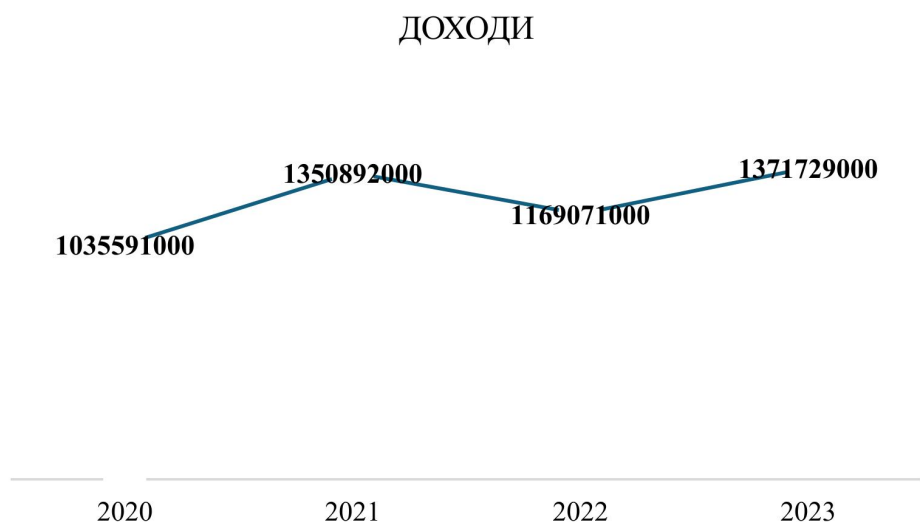


Рис. 1.3 Динаміка зміни доходів ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ» за 2020 – 2023 рр



Рис. 1.3 Динаміка зміни чистого прибутку ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ» за 2020 – 2023 рр

Під час війни попит на медичні товари, які продаються в аптеках зростає. Це пояснюється збільшеною потребою людей у медичній допомозі через можливість отримання поранень, захворювань або інших негативних наслідків військових дій. Отже, аптеки можуть відчувати збільшений попит на ліки,

медичні препарати, перев'язочні матеріали та інші товари, що є необхідними для медичної допомоги. Це в свою чергу призводить до збільшення доходів аптек, оскільки вони продають більше продукції.

Однак, незважаючи на збільшення доходів, аптека стикається з зменшенням чистого прибутку. Це викликано кількома факторами:

- Збільшення витрат на закупівлю товарів. Підвищений попит на медичні товари призводить до збільшення вартості закупівлі для аптек, особливо якщо ціни на ринку зростають через обмежене постачання або інші фактори.
- Збільшення витрат на безпеку та захист: Для забезпечення безпеки аптеки змушені збільшити витрати на захист приміщення, що відображається на їх чистому прибутку.

Отже, хоча збільшення доходів під час війни є додатковою можливістю для аптек збільшити свої продажі, зменшення чистого прибутку спричинене різними факторами, що пов'язані з воєнним періодом.

SWOT-аналіз дозволяє аптеці оцінити свої сильні та слабкі сторони, а також визначити можливості і загрози, що виникають у контексті воєнного конфлікту. На основі цього аналізу аптека може розробити стратегію, що дозволить їй оптимізувати використання своїх ресурсів і максимізувати свій успіх у таких умовах. Зробимо SWOT-аналіз діяльності аптек ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ» у Таблиці 1.2:

Таблиця 1.2

SWOT-аналіз діяльності аптек ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ»

Сильні сторони (Strengths)	Слабкі сторони (Weaknesses)
<p><i>Підвищений попит</i></p> <p>Воєнний конфлікт збільшує попит на медичні препарати та засоби, що може сприяє збільшенню обсягу продажів.</p> <p><i>Довіра споживачів</i></p> <p>Аптеки вважаються надійними джерелами медичних товарів, тому</p>	<p><i>Обмежене постачання</i></p> <p>У воєнний час обмежена доступність деяких медичних товарів через перешкоди у постачанні.</p> <p><i>Підвищення витрат</i></p>

<p>споживачі активно звертаються до них під час кризових ситуацій.</p> <p><i>Адаптивність асортименту</i></p> <p>Можливість швидко адаптувати асортимент до нових потреб ринку дозволяє аптеці ефективно задовольняти збільшений попит на певні товари.</p>	<p>Збільшений попит і підвищення цін на товари призводить до збільшення витрат на закупівлю товарів.</p> <p><i>Ризики безпеки</i></p> <p>Збільшення витрат на безпеку, що зменшує прибутковість.</p>
<p>Можливості (Opportunities)</p> <p><i>Розширення асортименту</i></p> <p>Аптеки розглядають можливості розширення асортименту товарів, щоб задовольнити змінені потреби ринку.</p> <p><i>Партнерство з медичними організаціями</i></p> <p>Співпраця з медичними установами або організаціями забезпечує аптеці додаткові можливості для збільшення клієнтської бази та розширення ділових зв'язків.</p> <p><i>Рекламна кампанія про здоров'я і безпеку</i></p> <p>Аптеки використовують рекламу для підкреслення своєї ролі у забезпеченні медичних потреб та безпеки під час воєнного конфлікту.</p>	<p>Загрози (Threats)</p> <p><i>Обмежене постачання товарів</i></p> <p>Перешкоди у постачанні призводять до нестачі товарів або збільшення цін на них.</p> <p><i>Конкуренція</i></p> <p>Збільшений попит залучає нових учасників на ринок, що збільшує конкуренцію серед аптек.</p> <p><i>Ризики здоров'я та безпеки</i></p> <p>Зміни в умовах воєнного конфлікту збільшують ризики для здоров'я та безпеки працівників і клієнтів аптеки.</p>

Під час воєнного конфлікту аптеки зазнають як певних переваг, так і викликів, що впливають на їхню діяльність. Збільшений попит на медичні товари сприяє зростанню обсягів продажів та зміцненню довіри споживачів до аптечних

закладів. Адаптивність асортименту та здатність швидко реагувати на зміни у потребах ринку стають додатковими перевагами.

Проте аптеки також стикаються з викликами, такими як обмежене постачання товарів, підвищення витрат на закупівлю та ризики безпеки. Нестабільні умови можуть збільшують конкуренцію на ринку та підвищують ризики для здоров'я та безпеки працівників та клієнтів.

Отже, для ефективного функціонування під час воєнного конфлікту аптекам важливо використовувати свої сильні сторони, такі як підвищений попит та довіра споживачів, а також швидко реагувати на виклики, такі як обмежене постачання та ризики безпеки. Розробка стратегій, спрямованих на максимізацію переваг і мінімізацію загроз, може допомогти аптеці успішно функціонувати в умовах воєнного конфлікту і забезпечити необхідні медичні засоби для своїх клієнтів.

1.3 Нормативно - правова база організації та обліку аптечної діяльності

Організуючи будь-яку справу, підприємець перш за все спрямовується на отримання прибутку. Для досягнення цієї мети він вивчає ринкові умови, аналізує попит на товари або послуги в конкретному регіоні, де планується діяльність, та залучає клієнтів. Сфера аптечного бізнесу вважається однією з найбільш прибуткових. Попит на медичні товари завжди високий, оскільки люди завжди ставлять своє здоров'я на перше місце і не економлять на ньому. Однак аптечні заклади мають не лише заробляти гроші, але й забезпечувати доступ до лікарських засобів та медичних препаратів для населення. У зв'язку з цим держава здійснює особливий контроль у цій галузі та дещо знижує податкове навантаження на аптечні заклади, оскільки це стосується охорони здоров'я громадян.

Наведемо у Таблиці 1.3 перелік нормативно-правової бази для організації та обліку аптечної діяльності:

Таблиця 3.1

Нормативно-правова бази для організації та обліку аптечної діяльності

№ з/п	Нормативно-правова база
1	Закон України від 04.04.96 р. № 123/96-ВР «Про лікарські засоби» [6]
2	Порядок провадження діяльності, пов'язаної з обігом наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів, та контролю за їх обігом, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 03.06.2009 р. № 589 [7]
3	Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // ВР «Податковий кодекс» [8]
4	Закон України «Про ліцензування видів господарської діяльності» від 02.03.2015 № 222-VIII [9]
5	Ліцензійні умови провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової та роздрібною торгівлі лікарськими засобами, імпорту лікарських засобів (крім активних фармацевтичних інгредієнтів), затверджені Постановою Кабінету Міністрів України від 30.11.2016 р. № 929 [10]
6	Порядок виписування рецептів та відпуску лікарських засобів і виробів медичного призначення з аптек, затверджено наказом ВР від 30.06.1994 р. № 117 [11]

Під аптечною установою розуміються також аптечні склади, бази, об'єднання, асоціації, фірми, корпорації, які займаються реалізацією медикаментів та виробів медичного призначення. Предметом діяльності аптечних установ поряд з торгівлею готовими ліками може бути і самостійне їх виготовлення з метою наступної реалізації.

Особливість діяльності аптек як комерційних підприємств визначається характером товарів, які вони продають - лікарськими засобами та виробами

медичного призначення. Правові аспекти, пов'язані з виробництвом, торгівлею та контролем якості лікарських засобів, регулюються Законом про лікарські засоби [6].

Відповідно до статті 2 цього Закону, лікарські засоби - це речовини або їх комбінації природного, синтетичного або біотехнологічного походження, що використовуються для запобігання вагітності, профілактики, діагностики та лікування захворювань людини або зміни стану і функцій організму [6].

Серед цих лікарських засобів є такі, що включаються до Переліку прекурсорів, для контролю за обігом яких потрібний особливий нагляд.

До виробництва та продажу на території України допускаються лише ті лікарські засоби, які успішно пройшли державну реєстрацію, за винятком випадків, передбачених законодавством. У зв'язку з цим, аптечні заклади мають забезпечити наявність Реєстраційного посвідчення, яке підтверджує факт реєстрації та дозволяє застосовувати лікарський засіб в Україні.

Також важливо відзначити, що реалізація лікарських засобів в Україні можлива лише за наявності сертифіката якості, виданого виробником.

Для спеціальних товарів потрібне відповідне місце для їхньої реалізації. Це означає, що для організації місця продажу лікарських засобів, яким є аптека (або аптечний пункт, аптечний кіоск), потрібен спеціальний підхід. Розглянемо основні вимоги до приміщення аптеки більш детально.

Аптека має мати окреме торгове приміщення з власним входом, обов'язково з торговим залом для обслуговування клієнтів та розміщуватися в окремому ізольованому приміщенні, зазвичай на перших поверхах будівель. Аптечні пункти або кіоски можуть займати окреме приміщення, але без обов'язковості виділення торгового залу, особливо у капітальних будівлях.

Зазвичай лікарські препарати, незалежно від того, чи були вони придбані, чи виготовлені безпосередньо в аптеці, не реалізуються одразу. Для зберігання медичних товарів в аптечних закладах необхідно забезпечити відповідні умови. Основні вимоги до організації зберігання лікарських засобів в аптечних установах встановлені Інструкцією по організації зберігання різних груп

лікарських засобів і предметів медичного призначення, затвердженою наказом МОЗ України від 16.03.93 р. № 44 [12].

Згідно з Інструкцією № 44, всі лікарські препарати, що знаходяться в аптечній установі, мають бути зберігатися в спеціально відведеному приміщенні, обладнаному стелажми, шафами, холодильником та іншим необхідним обладнанням.

Під час організації зберігання лікарських засобів слід враховувати їхні фізико-хімічні властивості та можливий вплив різних факторів зовнішнього середовища.

Особливу увагу варто приділити зберіганню наркотичних та психотропних лікарських засобів. Вони мають зберігатися відповідно до їхніх характеристик у закритих вогнетривких сейфах або металевих шафах. Доступ до кімнат, де зберігаються ці препарати, мають тільки особи, які мають відповідне дозвіл і пов'язані з обігом цих засобів. Ключі, печатки та пломбатори, що стосуються зберігання наркотичних та психотропних препаратів, повинні знаходитися у матеріально відповідальних осіб, які мають на це відповідний наказ керівника аптечної установи.

Висновки до розділу 1

Дослідження особливості діяльності аптек у сучасних умовах господарювання дозволило зробити наступні висновки:

1. Мережа «Аптека Доброго Дня» - один з провідних фармртейлерів на ринку України. Маючи більше 220 аптек по всій країні, мережа обслуговує понад 500 000 лояльних клієнтів щомісяця. Компанія пропонує якісні лікарські засоби мільйонам людей щодня по території всієї України. Клієнти довіряють фармацевтам «Аптеки Доброго Дня» і кожен відвідувач має доступ до професійної консультації в зручних аптечних маркетах мережі. Більшість аптек мережі має відкриту зону самообслуговування, завдяки якій клієнти самостійно обирають відповідний товар для здоров'я, отримуючи при цьому кваліфіковану консультацію фахівця.

2. Під час воєнного конфлікту аптеки зазнають як певних переваг, так і викликів, що впливають на їхню діяльність. Збільшений попит на медичні товари сприяє зростанню обсягів продажів та зміцненню довіри споживачів до аптечних закладів. Адаптивність асортименту та здатність швидко реагувати на зміни у потребах ринку стають додатковими перевагами. Проте аптеки також стикаються з викликами, такими як обмежене постачання товарів, підвищення витрат на закупівлю та ризики безпеки. Нестабільні умови можуть збільшують конкуренцію на ринку та підвищують ризики для здоров'я та безпеки працівників та клієнтів.

3. Особливість діяльності аптек полягає у специфіці їхньої продукції - лікарських засобів та виробів медичного призначення. Ця сфера вимагає особливого підходу до організації торговельного приміщення, зберігання медичних товарів та виконання ряду правових вимог, що регулюються відповідним законодавством. Забезпечення відповідних умов для зберігання та реалізації лікарських засобів є критично важливим для забезпечення безпеки та ефективності цих продуктів для клієнтів. Державний контроль та регулювання у цій галузі підкреслюють значення дотримання встановлених норм та стандартів.

Таким чином, успішна діяльність аптек вимагає не лише комерційного підходу, але й відповідального ставлення до здоров'я та безпеки споживачів.

РОЗДІЛ 2

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ В АПТЕКАХ

2.1 Особливості документального оформлення надходження та облік лікарських засобів

При провадженні торговельної діяльності важливе постійне надходження товарів до торговельних точок. У випадку аптечних установ, лікарські засоби та медичні вироби надходять безпосередньо від виробників або оптових постачальників. Процедура приймання та обліку лікарських засобів майже не відрізняється від аналогічних процесів інших товарів. Однак, через специфіку діяльності деякі аптечні установи опосередковано займаються ліками, які потребують особливого контролю, зокрема, наркотичними та психотропними речовинами.

Процедура здійснення операцій, пов'язаних з придбанням, зберіганням та реалізацією наркотичних та психотропних ліків, регулюється Порядком обігу прекурсорів. Ці речовини надходять до аптечних установ за підтримкою відповідних заявок та враховуючи встановлені нормативи. Зокрема, приймання наркотичних та психотропних речовин проводиться спеціальною комісією, яка складає відповідний акт приймання. Для отримання етилового спирту, який використовується для виготовлення лікарських засобів, аптечні установи повинні напередодні року подати прогностичні розрахунки потреби цієї речовини.

Після відповідної перевірки комісія складає Акт приймання наркотичних, психотропних лікарських засобів, прекурсорів та спецбланків форми № 3 від постачальників в аптечних складах і закладах охорони здоров'я України, форма якого наведена на Рис.2.1.

Аптечні установи мають можливість виготовляти лікарські препарати, крім реалізації вже готових лікарських засобів. Процес виготовлення цих препаратів в аптечних умовах передбачає використання лише дозволених для застосування активних та допоміжних компонентів та дотримання санітарно-гігієнічних стандартів і правил аптечної технології.

Додаток 3
до наказу від 14.02.2022 № 14

А К Т
приймання наркотичних засобів, психотропних речовин
і прекурсорів у закладах охорони здоров'я

Комісія КНП ТОВ "АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ"
(найменування закладу охорони здоров'я)

утворена наказом від 16.01.2022 № 3, у складі медичного директора Кулешова А. А., головної медичної сестри Буромак С. В., бухгалтера Вінцеславської Т. О.
(посада прізвище та ініціали кожного члена комісії)

провела приймання морфіну гідрохлориду (1%, 1 мл), омнопону (2%, 1 мл), сибазону (0,5%, 2 мл)
(назва наркотичних засобів, психотропних речовин чи прекурсорів (лікарських засобів))

які отримані 18 січня 2022 р. від ТОВ «ПОСТАЧАЛЬНИК»
(найменування постачальника)

згідно з рахунком № 11111-11 від 17.01.2022 року

Під час проведення перевірки кількості (ваги) морфіну гідрохлориду (1%, 1 мл), омнопону (2%, 1 мл), сибазону (0,5%, 2 мл)
(назва наркотичних засобів, психотропних речовин чи прекурсорів (лікарських засобів))

встановлено такі результати:

Порядковий номер	Назва	Одиниця виміру	Кількість, що зазначена в розрахунку	Кількість, що фактично отримана	Різниця	
					більше	менше
1	Морфіну гідрохлорид (1%, 1 мл)	Упаковка № 5	Одна упаковка № 5	Одна упаковка № 5	–	–
2	Омнопон (2%, 1 мл)	Упаковка № 5	Одна упаковка № 5	Одна упаковка № 5	–	–
3	Сибазон (0,5%, 2 мл)	Упаковка № 10	Дві упаковки № 10	Одна упаковка № 10	–	На одну упаковку

Висновок комісії: під час перевірки встановлено нестачу препарату психотропного засобу сибазон (0,5%, 2 мл). Різниця між фактично отриманою та зазначеною кількістю в рахунку № 11111-11 від 17.01.2022 року становить 1 (одну) упаковку № 10.

Голова комісії Кулешов (підпис) А. А. Кулешов (ініціали та прізвище)

Члени комісії Буромак (підпис) С. В. Буромак (ініціали та прізвище)

Вінцеславська (підпис) Т. О. Вінцеславська (ініціали та прізвище)

Рис. 2.1. Акт приймання наркотичних, психотропних лікарських засобів

Лікарські препарати виготовляються аптечними установами на підставі рецептів, наданих громадянами, а також за замовленням лікувально-профілактичних закладів. Такі препарати, які виготовлені в аптечній установі згідно з рецептами лікарів або на замовлення медичних закладів, зазвичай не потребують державної реєстрації відповідно до відповідних положень Закону про лікарські засоби [6].

Під час виготовлення лікарських засобів на замовлення медичних закладів, основою для такого виготовлення є спеціальні вимоги, виписані самими

медичними установами. Ці вимоги повинні бути підтверджені печаткою та підписом головного лікаря та керівника відділення.

Для обліку проведених у аптеці робіт з виготовлення та фасування лікарських засобів передбачені спеціальні реєстри: Журнал обліку лабораторних робіт та Журнал обліку фасувальних робіт (Рис.2.2):

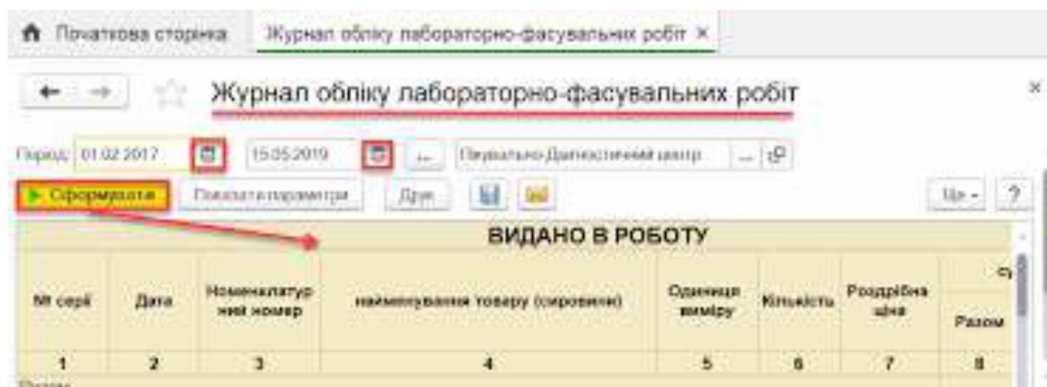


Рис. 2.2. Журнал обліку лабораторно-фасувальний робіт

Під час самостійного виготовлення лікарських засобів потрібно приділяти особливу увагу визначенню їх вартості. На формування вартості готового лікарського препарату впливають такі чинники: вартість лікарської сировини, торгова націнка, тариф за лабораторно-фасувальні роботи, а також можливі уцінка чи дооцінка.

У бухгалтерському обліку процес виготовлення лікарських препаратів та формування їх вартості відобразатиметься таким чином (Рис.2.3).

У Плані рахунків для відображення операцій з руху товарів на складі передбачено субрахунок 281 «Товари на складі» [13]. Для обліку товарів, з яких виготовляють лікарські препарати, окремого субрахунку в плані рахунків не передбачено. Тому аптечні установи ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ» до субрахунку 281 відкривають субрахунки другого порядку:

- субрахунок 2811 «Лікарські засоби на складі»;
- субрахунок 2812 «Лікарські засоби в лабораторії».

У бухгалтерському обліку передача зі складу в лабораторію відображається записом по дебету субрахунку 2812 та кредиту субрахунку 2811.

Перший етап

- Передача лікарської сировини зі складу аптечної установи до лабораторії

Другий етап

- Формування вартості виготовленого в аптечних умовах лікарського препарату, який безпосередньо здійснюється в журналах обліку лабораторних та фасувальних робіт. На підставі даних, відображених у цих журналах, будуть здійснюватися записи в бухгалтерському обліку.

Рис. 2.3. Процес виготовлення лікарських препаратів та формування їх вартості

На відпущені зі складу лікарські препарати встановлюється певна сума торговельної націнки незалежно від того, до якого відділу здійснюється відпуск: до лабораторії чи відділу для реалізації.

У бухгалтерському обліку сума встановленої торговельної націнки відображається записом по дебету субрахунку 2812 та кредиту субрахунку 285 «Торгова націнка». Для відображення торговельної націнки аптеки ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ» відкривають субрахунок другого порядку, 2851 «Торгова націнка на лікарські препарати».

Наприкінці місяця відповідальна особа за ведення Журналу обліку фасувальних робіт визначає загальну суму тарифів за виконані фасувальні роботи шляхом підрахунку тарифів на виготовлення кожної лікарської форми.

Для обліку суми тарифів за лабораторні роботи аптечні установи ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ» використовують субрахунок 285 «Торгова націнка», до якого відкривають субрахунок другого порядку 2852 «Тарифи за виконання лабораторно-фасувальних робіт».

Наведемо в Таблиці 2.1 бухгалтерські проведення з обліку надходження лікарських засобів в аптеках ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ»:

Таблиця 2.1

Бухгалтерські проведення з обліку надходження лікарських засобів в аптеках ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Залишок лікарських засобів на початок місяця	282	-
2	Торговельна націнка на залишок товарів на початок місяця	-	2851
3	Тарифи за виконані лабораторно-фасувальні роботи на залишок товарів на початок місяця	-	2852
4	Залишок ТЗВ	282/ ТЗВ	-
5	Оприбутковано отримані від постачальника лікарські засоби	2811	631
6	Передано лікарські засоби зі складу в роздрібну мережу	282	2811
7	Нараховано суму торговельної націнки на придбані лікарські засоби	282	2851
8	Оприбутковано на складі лікарську сировину	2811	631
9	Оплачено постачальникам вартість лікарських засобів та сировини	631	311
10	Відображено витрати на транспортування ліків у сумі 600 грн. (у т.ч. ПДВ - 100 грн.)	282/ ТЗВ	631
11	Оплачено транспортні послуги	631	311

Зазвичай лікарські препарати, незалежно від того, чи були вони придбані, чи виготовлені самостійно в аптечних умовах, не реалізуються всі одразу. Для зберігання аптечного товару необхідно забезпечити відповідні умови. Основні вимоги щодо організації зберігання медикаментів у аптечних установах визначені в Інструкції щодо організації зберігання в аптечних закладах різних груп лікарських засобів і предметів медичного призначення та Правил виробництва (виготовлення) та контролю якості лікарських засобів в аптеках [12, 14].

Відповідно до Інструкції № 44, всі лікарські препарати, які перебувають у аптечній установі, повинні зберігатися в спеціально призначеному для цього приміщенні, яке має бути оснащено стелажми, шафами, холодильником та іншим необхідним обладнанням [12].

Особливу увагу слід приділяти зберіганню наркотичних та психотропних лікарських засобів. Згідно з Інструкцією № 44, ці препарати мають бути зберігатися в окремих приміщеннях у закритих вогнетривких сейфах або металевих шафах залежно від їх фізичних, фізико-хімічних та токсикологічних характеристик. До кімнат, де зберігаються основні запаси цих препаратів і прекурсорів, мають доступ лише особи, які безпосередньо відповідають за роботу з обігом цих засобів. Ключі від цих приміщень, сейфів та шаф, а також печатки та пломбатори, мають бути під наглядом матеріально відповідальних осіб, які мають відповідний наказ від керівника аптечної установи.

2.2 Облік реалізації лікарських засобів

Реалізація лікарських засобів аптечними установами може здійснюватися як за рецептами, так і без них. За рецептами аптекарські заклади, зокрема, можуть відпускати лікарські засоби безоплатно або на пільгових умовах.

Основним документом, що регламентує пільговий відпуск лікарських засобів за рецептами, є постанова КМУ від 17.08.98 р. № 1303 «Про впорядкування безоплатного і пільгового відпуску лікарських засобів за

рецептами лікарів у випадку амбулаторного лікування окремих груп населення і за визначеними категоріями захворювання» [15].

На пільгових умовах можуть також відпускатися лікарські засоби без рецептів окремим категоріям населення, наприклад, пенсіонерам, чорнобильцям, ветеранам війни та праці, за наявності в них відповідного посвідчення.

Витрати, пов'язані з відпуском лікарських засобів безоплатно або на пільгових умовах, відшкодовуються аптекам за рахунок загальних асигнувань, передбачених відповідними бюджетами. Відшкодування вартості ліків, проданих аптекою на пільгових умовах або безоплатно, провадиться також місцевими органами або установами охорони здоров'я на підставі зведених реєстрів. Реєстри складаються аптечними закладами і подаються до територіальних медичних об'єднань. Друга копія реєстру разом із рецептами залишається в аптеці або в централізованій бухгалтерії аптек.

Реалізація лікарських засобів, що відпускаються без рецептів та без надання пільг, здійснюється в загальному порядку, що застосовується при роздрібній торгівлі.

Аптечні установи, що здійснюють розрахунки зі споживачами за готівку, повинні їх проводити через належним чином зареєстровані РРО.

Щодо податкового обліку. Стосовно податку на додану вартість, то відповідно до п. 193.1 «в» розділу V ПКУ встановлена знижена ставка ПДВ у розмірі 7%:

- з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів, які внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення або відповідають вимогам відповідних технічних регламентів, що підтверджується документом про відповідність, та дозволені для надання на ринку та/або введення в експлуатацію і застосування в Україні;

- з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я [8].

Коли аптека реалізує також товари, які підпадають під дію пп 197.1.3 «а» ПКУ (вироби медичного призначення для інвалідів тощо), які звільнені від оподаткування, застосовують положення п. 198.5. ПКУ – нараховують податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування у разі, якщо під час такого придбання або виготовлення суми податку були включені до складу податкового кредиту. Оформлення і реєстрація податкових накладних в електронній базі (ЄРПН) відбувається у звичайному порядку.

Наведемо в Таблиці 2.2 бухгалтерські проведення з обліку реалізації лікарських засобів в аптеках ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ»:

Таблиця 2.1

Бухгалтерські проведення з обліку реалізації лікарських засобів в аптеках ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Передано лікарську сировину зі складу до лабораторії	2812	2811
2	Установлено торговельну націнку на лікарську сировину	2812	2851
3	Нараховано тарифи за виконані лабораторно-фасувальні роботи	2812	2852
4	Передано виготовлені препарати з лабораторії до відділу для реалізації	282	2812

5	Надійшла до каси виручка від реалізації лікарських засобів	301	702
6	Відпущено ліки за безоплатними рецептами	361	702
7	Отримано компенсацію з бюджету за безоплатно відпущені ліки	311	361
8	Оплачено комунальні послуги	377	311
		92	377
9	Списано суму торговельної націнки, що відноситься до реалізованих лікарських засобів	2851	282
10	Списано суму тарифів за виконані лабораторно-фасувальні роботи, що відносяться до реалізованих лікарських засобів	2852	282
11	Списано собівартість реалізованих лікарських засобів без урахування ТЗВ	902	282
12	Відображено списання суми ТЗВ, що відносяться до реалізованих лікарських засобів	902	282/ ТЗВ
13	Списано на фінансові результати собівартість реалізованих лікарських засобів	791	902
14	Списано на фінансові результати дохід від реалізації лікарських засобів	702	791

Складають фінансову звітність юридичні особи, якщо аптека не є юридичною особою і належить до мережевої системи, вона звільнена від такого обов'язку. Проте варто подавати дані для зведення на рівні компанії (групи).

Юридична особа — мале підприємство керується вимогами НП(С)БО 25 [16] або МСФЗ для малого бізнесу. Середні та великі підприємства незалежно від

організаційно-правової форми – НП(С)БО 1 [17] або МСБО 1 [18] та іншими стандартами. У разі консолідації звітності група компаній дотримується вимог НП(С)БО 1 «Консолідована фінансова звітність» або МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» [19].

Обсяги реалізації аптекою товарів та продукції власного виготовлення відображають у рядку 2000 «Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг» Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) без ПДВ і акцизів. Собівартість реалізації таких товарів зазначають у рядку 2050. Окремі витрати накладного характеру, що не включені до собівартості можуть відображатися у рядку 2130 як адміністративні витрати. У такому разі рядок 2150 «Витрати на збут» аптечні заклади не заповнюють. Прибуток/збиток визначають у звичайному порядку. Розподіл прибутку (покриття збитків) проводять за рішенням власників або уповноваженого органу.

2.3 Удосконалення обліку лікарських засобів в аптеках

Удосконалення обліку лікарських засобів в аптеках важливе для забезпечення ефективного управління запасами, збільшення точності інвентаризації, покращення відстеження термінів придатності та забезпечення відповідності нормативним вимогам.

В аптеках мережі ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ» впроваджено багато автоматизацій та інновацій, але для удосконалення запропоновані наступні заходи (Рис.2.3).

Використання програмного забезпечення для ведення обліку може включати функціонал для відстеження термінів придатності. Ця система автоматично надсилає сповіщення персоналу про наближення до кінця терміну придатності лікарських засобів, дозволяючи вчасно проводити перевірки і видаляти застарілі товари зі складу. Відповідальні особи в аптечній установі можуть регулярно проводити перевірки складу, щоб переконатися, що товари з коротким терміном придатності використовуються в першу чергу, а старі запаси

видаляються. Маркування лікарських засобів з датою придатності сприяє швидкому виявленню застарілих товарів та їх видаленню.

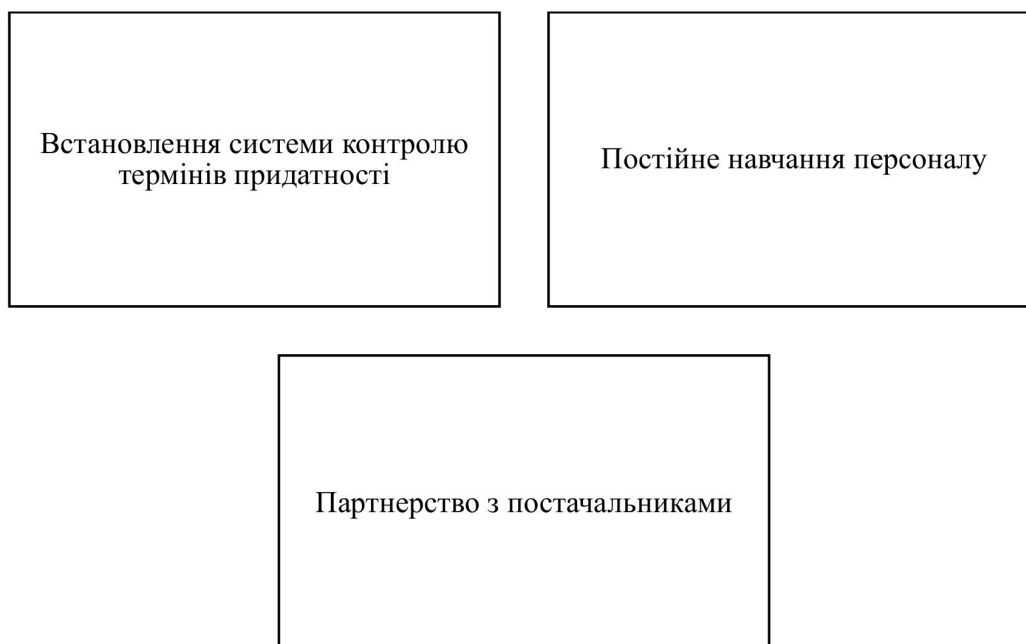


Рис. 2.3. Пропозиції по удосконаленню обліку для мережі аптек ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ»

Організація навчальних семінарів та курсів для співробітників з питань обліку лікарських засобів, правил зберігання та реєстрації допомагає підтримувати високий рівень професійної компетентності. Використання онлайн-курсів та довідників забезпечує персоналу доступ до актуальної інформації з будь-якого місця та в будь-який зручний час. Проведення внутрішніх тренінгів та майстер-класів з метою обміну досвідом та покращення навичок серед працівників.

Встановлення регулярного контакту з постачальниками для планування обсягів замовлень та визначення потреб аптеки. Впровадження систем відстеження запасів, які дозволяють постачальникам моніторити рівень запасів в аптечній установі та автоматично надсилати замовлення при необхідності. Укладання договорів з постачальниками, що містять умови щодо цін, термінів поставки та інших умов співпраці, сприяє стабільності постачання та розрахункам.

Ці заходи спрямовані на поліпшення процесу обліку, зберігання та використання лікарських засобів в аптеках, що в свою чергу підвищує якість медичного обслуговування та безпеку пацієнтів.

Висновки до розділу 2

Дослідження особливостей обліку в аптеках дозволило зробити наступні висновки:

1. При провадженні торговельної діяльності важливе постійне надходження товарів до торговельних точок. У випадку аптечних установ, лікарські засоби та медичні вироби надходять безпосередньо від виробників або оптових постачальників. Процедура приймання та обліку лікарських засобів майже не відрізняється від аналогічних процесів інших товарів. Однак, через специфіку діяльності деякі аптечні установи опосередковано займаються ліками, які потребують особливого контролю, зокрема, наркотичними та психотропними речовинами.

2. Зберігання лікарських засобів у аптечних установах вимагає дотримання специфічних вимог, особливо у випадку наркотичних та психотропних препаратів. Вони повинні зберігатися в окремих приміщеннях, обладнаних вогнетривкими сейфами або металевими шафами, з обмеженим доступом лише для відповідальних осіб. Це сприяє забезпеченню безпеки та контролю за обігом цих засобів. Такі вимоги мають важливе значення для забезпечення якості та безпеки медичних продуктів для населення.

3. У Плані рахунків для відображення операцій з руху товарів на складі передбачено субрахунок 281 «Товари на складі». Для обліку товарів, з яких виготовляють лікарські препарати, окремого субрахунку в плані рахунків не передбачено. Тому аптечні установи ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ» до субрахунку 281 відкривають субрахунки другого порядку: субрахунок 2811 «Лікарські засоби на складі»; субрахунок 2812 «Лікарські засоби в лабораторії». У бухгалтерському обліку передача зі складу в лабораторію відображається записом по дебету субрахунку 2812 та кредиту субрахунку 2811. У бухгалтерському обліку сума встановленої торговельної націнки відображається записом по дебету субрахунку 2812 та кредиту субрахунку 285 «Торгова націнка». Для відображення торговельної націнки аптеки ТОВ

4. Для ефективного удосконалення обліку лікарських засобів в аптеках необхідно встановити систему контролю термінів придатності, що допоможе забезпечити безпеку та якість лікарських засобів; здійснювати постійне навчання персоналу для підвищення їх професійної кваліфікації та відповідальності; розвивати партнерство з постачальниками для стабілізації поставок та забезпечення ефективного обслуговування клієнтів.

РОЗДІЛ 3

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ В АПТЕКАХ

3.1 Основні аспекти проведення аудиту в аптеках

Специфіка правового регулювання роздрібної торгівлі лікарськими засобами через мережу аптечних закладів суттєво впливає на організацію бухгалтерського обліку, що, в свою чергу, зумовлює необхідність використання спеціальних аудиторських процедур при проведенні аудиту аптечних закладів. На організацію проведення аудиту аптечних закладів впливають такі особливості організації роздрібної торгівлі лікарськими засобами (Рис.3.1):

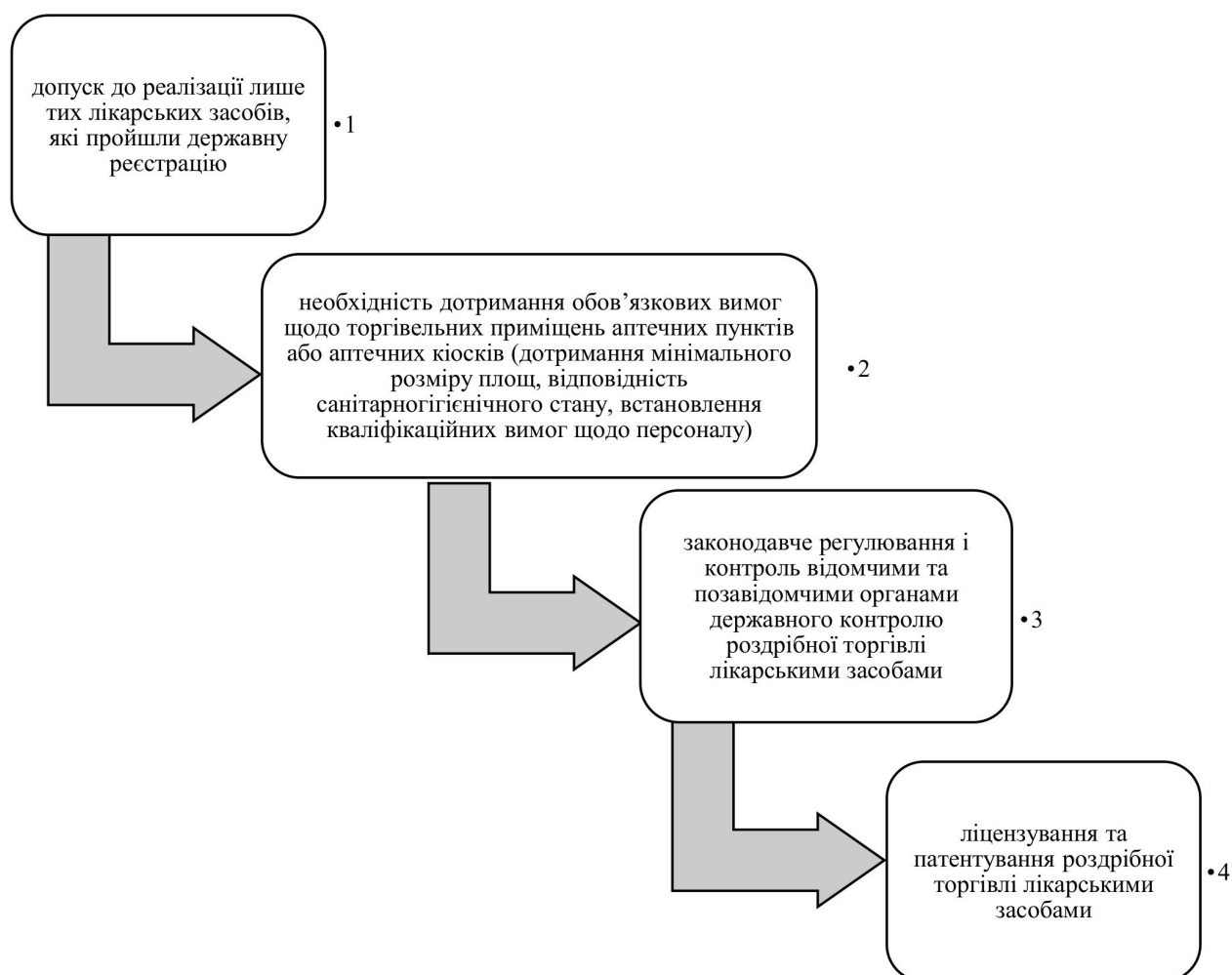


Рис. 3.1. Особливості організації роздрібної торгівлі лікарськими засобами

Наказом Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва і Держаної інспекції з контролю якості лікарських засобів «Про затвердження ліцензійних умов провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової, роздрібною торгівлі лікарськими засобами» [10] визначено такі терміни (Рис.3.2):

аптека - заклад охорони здоров'я, основним завданням якого є забезпечення населення, закладів охорони здоров'я, підприємств, установ, організацій лікарськими засобами шляхом здійснення роздрібною торгівлі

аптечний пункт - структурний підрозділ аптеки, який створюється у лікувально-профілактичних закладах для торгівлі готовими лікарськими засобами

аптечний кіоск - структурний підрозділ аптеки, який створюється на підприємствах, в установах і організаціях для роздрібною торгівлі готовими лікарськими засобами, що відпускаються без рецептів лікаря

Рис. 3.2. Види аптечних установ

При проведенні аудиту необхідно враховувати те, що аптечні заклади за характером своєї діяльності мають багато спільного з підприємствами роздрібною торгівлі. Правові відносини, пов'язані з їх створенням та реєстрацією, контролем якості та реалізацією лікарських засобів регулюються Законом України «Про лікарські засоби» [6], в якому наведено визначення та склад лікарських засобів, до яких відносяться (Рис.3.3).

У процесі перевірки аудитор повинен підтвердити державну реєстрацію лікарських засобів, що реалізуються аптечним закладом, відповідно до вимог Порядку державної реєстрації (перереєстрації) лікарського засобу [20], а також наявність виданого сертифіката якості.

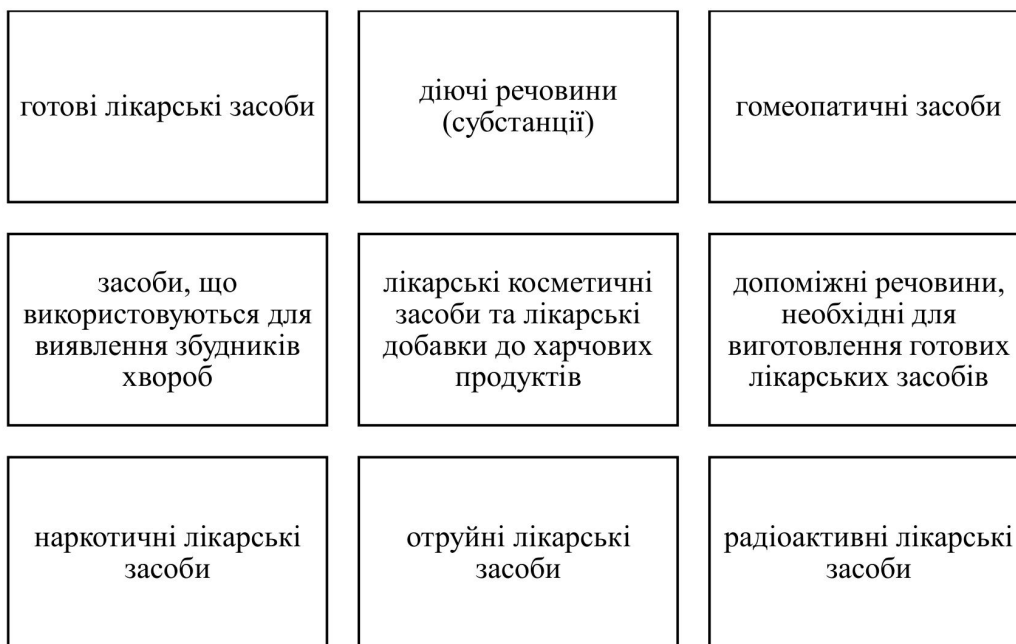


Рис. 3.3. Склад лікарських засобів

Відповідальність за реєстрацію лікарських засобів покладено на підприємство - виробника лікарських засобів. Аудитор повинен мати на увазі, що реєстрація лікарських засобів здійснюється із виконанням таких вимог: умови та терміни зберігання і вживання, способи застосування та дози, показання та протипоказання для застосування, визначення форми та умов упаковки, маркування етикетки й інші характерні рекомендації та показники. До кожного лікарського засобу, що реалізується, повинна додаватися інструкція про застосування лікарського засобу.

Відповідно до інформації Фармакологічного комітету Міністерства охорони здоров'я України окремі лікарські рослини зареєстровані в державному реєстрі лікарських засобів. При цьому лікарські рослини за своїми властивостями можуть використовуватися як для виробництва лікарських засобів, так і для реалізації у відповідному вигляді для кінцевого споживання. Аудитору необхідно звернути увагу на той факт, що кожна аптека повинна мати Реєстраційне посвідчення, яке є документом, що підтверджує факт реєстрації та дозволяє медичне застосування лікарського засобу в Україні протягом п'яти років з дня його реєстрації.

Аудитор перевіряє дотримання організаційних вимог аптечними пунктами й аптечними кіосками щодо торговельних приміщень, а саме: забезпечення відповідності складу та площ виробничих і додаткових приміщень аптек встановленим нормам. Визначено, що мінімальна площа аптечного пункту і аптечного кіоску повинна бути не менше 18 м² та 8 м² відповідно. Аудитор повинен звернути увагу на дотримання кваліфікаційних вимог, які висуваються до персоналу аптечних закладів і визначені в Ліцензійних умовах провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової, роздрібною торгівлі лікарськими засобами, затверджених наказом № 44/27 [10].

Вимогами ст. 3 Ліцензійних умов передбачено, що особи, які безпосередньо займаються виробництвом, оптовою і роздрібною торгівлею лікарськими засобами, повинні мати відповідну спеціальну освіту і відповідати єдиним кваліфікаційним вимогам. Аудитор обов'язково перевіряє наявність у працівників аптечних пунктів диплому державного зразка про фармацевтичну освіту і сертифікат про присвоєння (підтвердження) звання провізора загального профілю (для фахівців, які закінчили вищий навчальний заклад після 1992 року).

Аудитору необхідно перевірити наявність ліцензій, які надають право підприємству здійснювати той чи інший вид торговельної діяльності, а саме: діяльність з виготовлення лікарських засобів, оптову та роздрібну торгівлю ними.

3.2 Організація проведення аудиту в аптеках

При перевірці аптечних закладів необхідно мати на увазі, що розрахунки зі споживачами за готівку здійснюються і проводяться тільки через належним чином зареєстровані реєстратори розрахункових операцій. Програмування лікарських засобів та інших товарів здійснюється за кожним найменуванням, які постійно знаходяться в асортименті та мають порівняно стабільну ціну. Програмування за групами здійснюється за аптечними товарами, які часто змінюються в асортименті, та за цінами, а також за препаратами, які виготовляються в аптеках за індивідуальними замовленнями лікарів.

Аудиторська перевірка фінансово-господарської діяльності аптечних закладів повинна враховувати особливості обліку деяких господарських операцій.

Слід зазначити, що реалізація лікарських засобів населенню за повну вартість відображається в обліку аптечних закладів аналогічно обліку реалізації товарів підприємствами роздрібною торгівлі (з використанням субрахунків 282, 285, 289, 702 та 902), але враховуючі існуючі пільги по податку на додану вартість при цьому не відображається податковий кредит при придбанні лікарських засобів і податкове зобов'язання – при їх реалізації [21].

Аудитор перевіряє організацію оперативного обліку лікарських засобів у грошовому вимірнику в розрізі облікових груп. Особливу увагу аудитор приділяє перевірці організації оперативного обліку наркотичних і психотропних лікарських засобів, який повинен здійснювати окремо в спеціальному Журналі, де на кожен вид таких засобів повинна відкриватися окрема сторінка.

У процесі перевірки аудитор повинен встановити правильність відображення в обліку реалізації лікарських засобів через мережу аптечних пунктів та аптек, яка здійснюється як за рецептами, так і без них. За рецептами відпускаються лікарські засоби безоплатно або на пільгових умовах. Аудитору необхідно пам'ятати, що рецепти на лікарські засоби і вироби медичного призначення повинні виписуватися лікарем лікувально-профілактичного закладу із дотриманням вимог, передбачених наказом Міністерства охорони здоров'я України.

Особливим етапом аудиту аптечних закладів є аудит правильності нарахування і відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. Відповідно до Податкового кодексу України ставка ПДВ у розмірі 7 % встановлюється на операції з [8]:

- постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів (далі - ДРЛЗ), а також медичних виробів, які внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення (далі - ДРМТВМП) або відповідають вимогам

відповідних технічних регламентів, що підтверджується документом про відповідність, та дозволені для надання на ринку та/або введення в експлуатацію і застосування в Україні;

- постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я.

При здійсненні операцій з постачання товарів (у т.ч. лікарських засобів і медичних виробів) платник податку - продавець таких товарів зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в ЄРПН та надати покупцю за його вимогою - п. 201.10 ПКУ.

При здійсненні операцій із ввезення товарів на митну територію України оформляється митна декларація - п. 8 ст. 257 Митного кодексу України.

Отже, операції з постачання на митній території України та/або ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та виробів медичного призначення підлягають оподаткуванню ПДВ за ставкою податку у розмірі 7 % відповідно до ПКУ, тобто, за умови, що такі (Рис. 3.4) [8].

У разі якщо при здійсненні операцій з постачання на митній території України та/або ввезення на митну територію України лікарських засобів/медичних виробів не дотримано хоча б однієї із зазначених умов, передбачених абзацами другим та третім п.п. «в» п. 193.1 ст. 193 ПКУ, такі операції оподатковуються ПДВ у загальновстановленому порядку за ставкою 20 %.

Крім того, тимчасово, на період проведення антитерористичної операції та/або здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії російської федерації, та/або запровадження воєнного стану відповідно до законодавства окремі операції із ввезення на митну територію України та постачання на митній території України лікарських засобів

та медичних виробів звільняються від оподаткування ПДВ за умовами, визначеними п. 32 підрозд. 2 розд. XX ПКУ [8].

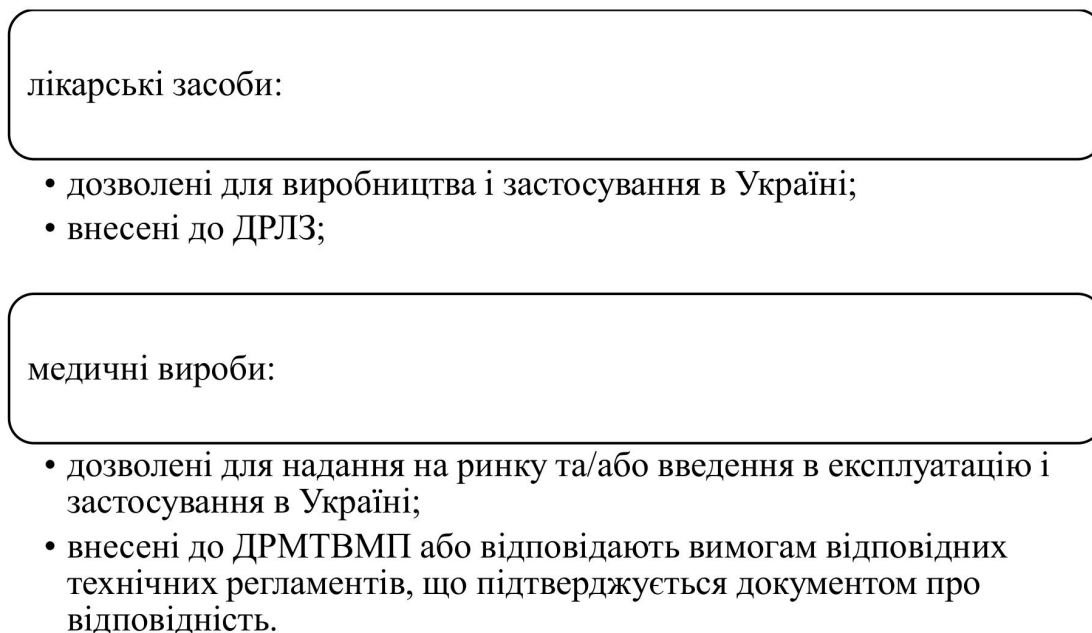


Рис. 3.4. Умови оподаткування лікарських засобів та медичних виробів за ставкою ПДВ у розмірі 7 %

При перевірці правильності формування податкового кредиту з податку додану вартість аудитор спочатку повинен узагальнити дані обсягів поставок товарів (робіт, послуг) та сум нарахованих податкових зобов'язань з податку на додану вартість за операціями, що звільнені від оподаткування, та за операціями, що оподатковуються податком на додану вартість.

3.3 Удосконалення аудиту в аптеках

Удосконалення аудиту в аптеках має критичне значення для забезпечення ефективної роботи, фінансової прозорості та дотримання законодавчих вимог. Високоякісний аудит сприяє виявленню та усуненню недоліків, що позитивно впливає на загальну діяльність аптечної установи. Аптечні установи підлягають суворим регулюючим нормам, що стосуються обліку, зберігання та реалізації лікарських засобів. Удосконалення аудиту сприяє відповідності цим вимогам, знижуючи ризик штрафів, санкцій та інших негативних наслідків з боку

контролюючих органів. Правильний облік і контроль за лікарськими засобами гарантує, що всі препарати відповідають стандартам якості та безпеки. Це особливо важливо для захисту здоров'я та життя пацієнтів, які користуються послугами аптеки. Регулярний та ретельний аудит допомагає виявляти випадки шахрайства, крадіжок або нецільового використання ресурсів. Це сприяє збереженню активів аптеки та забезпеченню чесності і прозорості її діяльності. Вдосконалення аудиту дозволяє ідентифікувати слабкі місця у внутрішніх процесах і пропонувати рішення для їх оптимізації. Це допомагає підвищити ефективність роботи аптеки, зменшити витрати та покращити обслуговування клієнтів. Надійний аудит сприяє формуванню позитивної репутації аптеки, підвищуючи довіру з боку клієнтів, постачальників та інших партнерів. Це може сприяти залученню нових клієнтів та партнерів, а також зміцненню позицій на ринку.

Таким чином, удосконалення аудиту в аптеках є важливим кроком до забезпечення їх стабільного і прозорого функціонування, підвищення рівня обслуговування клієнтів та дотримання високих стандартів якості у фармацевтичній сфері.

Наведемо на Рис. 3.5 пропозиції для удосконалення аудиту в ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ».

Впровадження спеціалізованого програмного забезпечення для автоматизації обліку лікарських засобів та фінансових операцій дозволяє зменшити ризик помилок та підвищити точність звітності. Використання програм для моніторингу та управління ризиками допомагає вчасно виявляти та реагувати на можливі загрози.

Систематичне проведення внутрішніх аудитів допомагає своєчасно виявляти недоліки та порушення в роботі аптеки. Регулярний контроль за дотриманням законодавчих вимог та внутрішніх регламентів забезпечує відповідність діяльності аптеки встановленим стандартам.



Рис. 3.5. Пропозиції для удосконалення аудиту в ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ»

Постійне навчання та сертифікація аудиторів сприяє підвищенню їхньої кваліфікації та обізнаності з новітніми практиками у сфері аудиту. Участь у семінарах, конференціях та професійних спільнотах дозволяє аудиторам обмінюватися досвідом та найкращими практиками.

Встановлення чітких політик та процедур щодо обліку, зберігання та використання лікарських засобів забезпечує належний рівень внутрішнього контролю. Регулярний моніторинг та оцінка ефективності внутрішніх контролів допомагають виявляти та виправляти недоліки у процесах.

Порівняння практик обліку та аудиту з іншими аптечними установами дозволяє визначити можливості для вдосконалення. Використання найкращих практик у сфері аудиту, таких як методи оцінки ризиків, аудиту на основі даних та аналітичного аудиту, підвищує ефективність аудиторських перевірок.

Ці заходи сприятимуть підвищенню якості аудиту в аптеках, забезпечуючи точність фінансової звітності, відповідність законодавчим вимогам та ефективне управління аптечними установами.

Висновки до розділу 3

Дослідження особливостей аудиту в аптеках дозволило зробити наступні висновки:

1. Специфіка правового регулювання роздрібної торгівлі лікарськими засобами через мережу аптечних закладів суттєво впливає на організацію бухгалтерського обліку, що, в свою чергу, зумовлює необхідність використання спеціальних аудиторських процедур при проведенні аудиту аптечних закладів. При проведенні аудиту необхідно враховувати те, що аптечні заклади за характером своєї діяльності мають багато спільного з підприємствами роздрібної торгівлі.

2. Особливим етапом аудиту аптечних закладів є аудит правильності нарахування і відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. При перевірці правильності формування податкового кредиту з податку додану вартість аудитор спочатку повинен узагальнити дані обсягів поставок товарів (робіт, послуг) та сум нарахованих податкових зобов'язань з податку на додану вартість за операціями, що звільнені від оподаткування, та за операціями, що оподатковуються податком на додану вартість за ставками 7% та 20%.

3. Вдосконалення аудиту також дозволяє оптимізувати управлінські процеси, виявляти слабкі місця та пропонувати рішення для їх усунення. Це підвищує ефективність роботи аптеки, зменшує витрати та покращує обслуговування клієнтів. Надійний аудит сприяє формуванню позитивної репутації аптеки, підвищуючи довіру з боку клієнтів та партнерів, що зміцнює позиції на ринку та сприяє залученню нових клієнтів. Удосконалення аудиту є важливим кроком до забезпечення стабільного та прозорого функціонування аптечних установ, підвищення рівня обслуговування клієнтів та дотримання високих стандартів у фармацевтичній сфері.

ВИСНОВКИ

Дослідження теоретичний та практичний особливостей обліку і аудиту в аптеках дозволило зробити наступні висновки:

1. Мережа «Аптека Доброго Дня» - один з провідних фармртейлерів на ринку України. Маючи більше 220 аптек по всій країні, мережа обслуговує понад 500 000 лояльних клієнтів щомісяця. Компанія пропонує якісні лікарські засоби мільйонам людей щодня по території всієї України. Клієнти довіряють фармацевтам «Аптеки Доброго Дня» і кожен відвідувач має доступ до професійної консультації в зручних аптечних маркетах мережі. Більшість аптек мережі має відкриту зону самообслуговування, завдяки якій клієнти самостійно обирають відповідний товар для здоров'я, отримуючи при цьому кваліфіковану консультацію фахівця.

2. Під час воєнного конфлікту аптеки зазнають як певних переваг, так і викликів, що впливають на їхню діяльність. Збільшений попит на медичні товари сприяє зростанню обсягів продажів та зміцненню довіри споживачів до аптечних закладів. Адаптивність асортименту та здатність швидко реагувати на зміни у потребах ринку стають додатковими перевагами. Проте аптеки також стикаються з викликами, такими як обмежене постачання товарів, підвищення витрат на закупівлю та ризики безпеки. Нестабільні умови можуть збільшують конкуренцію на ринку та підвищують ризики для здоров'я та безпеки працівників та клієнтів.

3. Особливість діяльності аптек полягає у специфіці їхньої продукції - лікарських засобів та виробів медичного призначення. Ця сфера вимагає особливого підходу до організації торговельного приміщення, зберігання медичних товарів та виконання ряду правових вимог, що регулюються відповідним законодавством. Забезпечення відповідних умов для зберігання та реалізації лікарських засобів є критично важливим для забезпечення безпеки та ефективності цих продуктів для клієнтів. Державний контроль та регулювання у цій галузі підкреслюють значення дотримання встановлених норм та стандартів.

Таким чином, успішна діяльність аптек вимагає не лише комерційного підходу, але й відповідального ставлення до здоров'я та безпеки споживачів.

4. При провадженні торговельної діяльності важливе постійне надходження товарів до торговельних точок. У випадку аптечних установ, лікарські засоби та медичні вироби надходять безпосередньо від виробників або оптових постачальників. Процедура приймання та обліку лікарських засобів майже не відрізняється від аналогічних процесів інших товарів. Однак, через специфіку діяльності деякі аптечні установи опосередковано займаються ліками, які потребують особливого контролю, зокрема, наркотичними та психотропними речовинами.

5. Зберігання лікарських засобів у аптечних установах вимагає дотримання специфічних вимог, особливо у випадку наркотичних та психотропних препаратів. Вони повинні зберігатися в окремих приміщеннях, обладнаних вогнетривкими сейфами або металевими шафами, з обмеженим доступом лише для відповідальних осіб. Це сприяє забезпеченню безпеки та контролю за обігом цих засобів. Такі вимоги мають важливе значення для забезпечення якості та безпеки медичних продуктів для населення.

6. У Плані рахунків для відображення операцій з руху товарів на складі передбачено субрахунок 281 «Товари на складі». Для обліку товарів, з яких виготовляють лікарські препарати, окремого субрахунку в плані рахунків не передбачено. Тому аптечні установи ТОВ «АПТЕКА ДОБРОГО ДНЯ» до субрахунку 281 відкривають субрахунки другого порядку: субрахунок 2811 «Лікарські засоби на складі»; субрахунок 2812 «Лікарські засоби в лабораторії». У бухгалтерському обліку передача зі складу в лабораторію відображається записом по дебету субрахунку 2812 та кредиту субрахунку 2811. У бухгалтерському обліку сума встановленої торговельної націнки відображається записом по дебету субрахунку 2812 та кредиту субрахунку 285 «Торгова націнка». Для відображення торговельної націнки аптеки ТОВ

7. Для ефективного удосконалення обліку лікарських засобів в аптеках необхідно встановити систему контролю термінів придатності, що допоможе

забезпечити безпеку та якість лікарських засобів; здійснювати постійне навчання персоналу для підвищення їх професійної кваліфікації та відповідальності; розвивати партнерство з постачальниками для стабілізації поставок та забезпечення ефективного обслуговування клієнтів.

8. Специфіка правового регулювання роздрібною торгівлі лікарськими засобами через мережу аптечних закладів суттєво впливає на організацію бухгалтерського обліку, що, в свою чергу, зумовлює необхідність використання спеціальних аудиторських процедур при проведенні аудиту аптечних закладів. При проведенні аудиту необхідно враховувати те, що аптечні заклади за характером своєї діяльності мають багато спільного з підприємствами роздрібною торгівлі.

9. Особливим етапом аудиту аптечних закладів є аудит правильності нарахування і відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. При перевірці правильності формування податкового кредиту з податку додану вартість аудитор спочатку повинен узагальнити дані обсягів поставок товарів (робіт, послуг) та сум нарахованих податкових зобов'язань з податку на додану вартість за операціями, що звільнені від оподаткування, та за операціями, що оподатковуються податком на додану вартість за ставками 7% та 20%.

10. Вдосконалення аудиту також дозволяє оптимізувати управлінські процеси, виявляти слабкі місця та пропонувати рішення для їх усунення. Це підвищує ефективність роботи аптеки, зменшує витрати та покращує обслуговування клієнтів. Надійний аудит сприяє формуванню позитивної репутації аптеки, підвищуючи довіру з боку клієнтів та партнерів, що зміцнює позиції на ринку та сприяє залученню нових клієнтів. Удосконалення аудиту є важливим кроком до забезпечення стабільного та прозорого функціонування аптечних установ, підвищення рівня обслуговування клієнтів та дотримання високих стандартів у фармацевтичній сфері.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Поліщук, О. Т.; Кушпіта, Д. О. Облік реалізації лікарських засобів: доступні ліки населенню. Економіка і організація управління, 2021, 221-234.
2. Кудирко, О. М. Особливості обліку та контролю товарних операцій фармацевтичної галузі в Україні. Інфраструктура ринку. 2020. Вип. 41. С. 302-306, 2022.
3. Георгієва, А. І.; Колесник, Н. В. Теоретичні основи бухгалтерського обліку лікарських засобів в аптеках. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу, 2014, 4: 127-129.
4. Сокольська, Р. Б.; Ізвєкова, І. М.; Лисенко, А. В. Удосконалення обліку торгової націнки на підприємствах роздрібної торгівлі у сфері аптечного бізнесу. Економічний аналіз, 2014, 18, № 2: 54-60.
5. Сидорук, М. В.; Романова, Ю. О. Етапи створення автоматизованої інформаційної системи для мережі аптечних підприємств. Вісник Херсонського національного технічного університету, 2017, 4: 188-192.
6. Про лікарські засоби : Закон України від 04.04.1996 № 123/96-ВР // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/123/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 16.05.2024).
7. Про затвердження Порядку провадження діяльності, пов'язаної з обігом наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів, та контролю за їх обігом : Постанова Кабінету Міністрів України; Порядок, Форма типового документа, Заява, Акт, Звіт, Перелік від 03.06.2009 № 589 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/589-2009-%D0%BF> (дата звернення: 16.05.2024).
8. Податковий кодекс України : Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17> (дата звернення: 16.05.2024).

9. Про ліцензування видів господарської діяльності : Закон України від 02.03.2015 № 222-VIII // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/222-19> (дата звернення: 16.05.2024).

10. 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; Умови, Форма типового документа, Заява, Опис, Вимоги від 30.11.2016 № 929 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/929-2016-%D0%BF> (дата звернення: 16.05.2024).

11. Про порядок виписування рецептів та відпуску лікарських засобів і виробів медичного призначення з аптек : Наказ; МОЗ України від 30.06.1994 № 117 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0171-94> (дата звернення: 16.05.2024).

12. Про організацію зберігання в аптечних закладах різних груп лікарських засобів та виробів медичного призначення : Наказ; МОЗ України від 16.03.1993 № 44 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/v0044282-93> (дата звернення: 16.05.2024).

13. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Інструкція; Мінфін України від 30.11.1999 № 291 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99> (дата звернення: 16.05.2024).

14. Про затвердження Правил виробництва (виготовлення) та контролю якості лікарських засобів в аптеках : Наказ; МОЗ України від 17.10.2012 № 812 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1846-12> (дата звернення: 16.05.2024).

15. Про впорядкування безоплатного та пільгового відпуску лікарських засобів за рецептами лікарів у разі амбулаторного лікування окремих груп населення та за певними категоріями захворювань : Постанова Кабінету

Міністрів України; Перелік від 17.08.1998 № 1303 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/1303-98-%D0%BF> (дата звернення: 16.05.2024).

16. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 "Спрощена фінансова звітність" : Наказ; Мінфін України від 25.02.2000 № 39 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0161-00> (дата звернення: 16.05.2024).

17. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ; Мінфін України від 07.02.2013 № 73 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13> (дата звернення: 16.05.2024).

18. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності : Стандарт; IASB від 01.01.2012 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/929_013 (дата звернення: 16.05.2024).

19. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 (МСФЗ 10). Консолідована фінансова звітність : Стандарт; IASB від 01.01.2013 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/929_065 (дата звернення: 16.05.2024).

20. Про затвердження Порядку державної реєстрації (перереєстрації) лікарських засобів і розмірів збору за їх державну реєстрацію (перереєстрацію) : Постанова Кабінету Міністрів України; Порядок від 26.05.2005 № 376 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/376-2005-%D0%BF> (дата звернення: 16.05.2024).

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