

ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Економіко-гуманітарний інститут
Факультет економіки та управління

Кафедра обліку і оподаткування

Пояснювальна записка

до дипломної роботи

магістр _____

(освітньо-кваліфікаційний рівень)

на тему Облік і контроль операцій з продажу лікарських засобів у
роздрібній торгівлі

Виконав: студент 6 курсу, групи ФЕУз-622
напряму підготовки (спеціальності)

071 «Облік і оподаткування»

(шифр і назва напряму підготовки, спеціальності)

Шаров О.А.

(прізвище та ініціали)

Керівник Левченко Н.М.

(прізвище та ініціали)

Рецензент Шмиголь Н.М.

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Шаров О.А. Облік і контроль операцій з продажу лікарських засобів у роздрібній торгівлі. – *На правах рукопису.*

Дипломну роботу «Облік і контроль операцій з продажу лікарських засобів у роздрібній торгівлі» присвячено обґрунтуванню теоретичних, методичних і практичних положень щодо удосконалення обліку і контролю операцій з продажу лікарських засобів у роздрібній торгівлі.

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, сформульовано мету, об'єкт, предмет досліджень і завдання, які розв'язуються у роботі, подано наукову новизну і практичне значення отриманих результатів, обсяг та структуру роботи.

У **першому розділі** «Теоретичні аспекти обліку і контролю операцій з продажу лікарських засобів у роздрібній торгівлі» обґрунтовано теоретичну сутність понять «лікарські засоби», «роздрібна торгівля» та «торгвельні знижки», розглянуто основні елементи облікової політики аптеки в частині організації обліку операцій з руху лікарських засобів, розкрито основні методи контролю правильності облікового відображення руху лікарських засобів.

У **другому розділі** «Облік та контроль операцій з роздрібною продажу лікарських засобів» на прикладі аптеки №1 КП «Фарм ТМК» розглянуто процес обліку надходження лікарських засобів власного виготовлення, придбаних у постачальників-резидентів, а також постачальників –нерезидентів на умовах попередньої та наступної оплати. Охарактеризовано порядок облікового відображення операцій з продажу лікарських засобів. Висвітлено результати контролю операцій з руху лікарських засобів.

У **третьому розділі** «Напрямки удосконалення облікового відображення операцій з продажу лікарських засобів у роздрібній торгівлі» подано практичні рекомендації щодо удосконалення організації бухгалтерського та податкового обліку операцій з продажу лікарських засобів у роздрібній торгівлі.

У **четвертому розділі** «Охорона праці та безпека в надзвичайних ситуаціях» розглянуто питання з організації заходів по охороні праці та безпеки в надзвичайних ситуаціях.

У **висновках** обґрунтовано пропозиції щодо удосконалення організації обліку і контролю операцій з продажу лікарських засобів у роздрібній торгівлі, які дозволять підвищити якість обліково-інформаційного забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень щодо асортименту лікарських засобів, ціноутворення та забезпечення виконання державної програми «Доступні ліки».

Ключові слова: ЛІКАРСЬКІ ЗАСОБИ, МЕДИЧНІ ПРЕПАРАТИ, ТОРГВЕЛЬНА НАЦІНКА, ТОРГОВЕЛЬНІ ЗНИЖКИ, РЕІМБУРСАЦІЯ

АННОТАЦИЯ

Шаров А.А. Учет и контроль операций по продаже лекарственных средств в розничной торговле. - На правах рукописи.

Дипломная работа «Учет и контроль операций по продаже лекарственных средств в розничной торговле» посвящена обоснованию теоретических, методических и практических положений по усовершенствованию учета и контроля операций по продаже лекарственных средств в розничной торговле.

Во **введении** обоснована актуальность темы, сформулированы цель, объект, предмет исследований и задачи, которые решаются в работе, представлены научная новизна и практическая значимость полученных результатов, объем и структуру работы.

В **первом разделе** «Теоретические аспекты учета и контроля операций по продаже лекарственных средств в розничной торговле» обоснована теоретическая сущность понятий «лекарственные средства», «розничная торговля» и «торговые скидки», рассмотрены основные элементы учетной политики аптеки в части организации учета операций по движению лекарственных средств, раскрыты основные методы контроля правильности отображения в учете движения лекарственных средств.

Во **втором разделе** «Учет и контроль операций по розничной торговле лекарственных средств» на примере аптеки №1 КП «Фарм ТМК» рассмотрен процесс учета поступления лекарственных средств собственного изготовления, приобретенных у поставщиков-резидентов, а также поставщиков нерезидентов на условиях предварительной и последующей оплаты. Охарактеризован порядок отражения в учете операций по продаже лекарственных средств. Представлены результаты контроля операций по движению лекарственных средств.

В **третьем разделе** «Направления усовершенствования отражения в учете операций по продаже лекарственных средств в розничной торговле» представлены практические рекомендации по усовершенствованию организации бухгалтерского и налогового учета операций по продаже лекарственных средств в розничной торговле.

В **четвертом разделе** «Охрана труда и безопасность в чрезвычайных ситуациях» рассмотрен вопрос по организации мероприятий по охране труда и безопасности в чрезвычайных ситуациях.

В **выводах** обоснованно предложено по усовершенствованию организации учета и контроля операций по продаже лекарственных средств в розничной торговле, которые позволят повысить качество учетно-информационного обеспечения принятия эффективных управленческих решений по ассортименту лекарственных средств, ценообразованию и обеспечению выполнения государственной программы «Доступные лекарства».

Ключевые слова: ЛЕКАРСТВЕННЫЕ СРЕДСТВА, МЕДИЦИНСКИЕ ПРЕПАРАТЫ, ТОРГВЕЛЬНА НАЦЕНКИ, ТОРГОВЫЕ СКИДКИ, РЕИМБУРСАЦИЯ

ANNOTATION

Sharov A. Accounting and control of operations for the sale of medicines in retail trade. "As a manuscript."

Diploma work "Accounting and control of operations for the sale of medicines in retail trade" is devoted to the substantiation of theoretical, methodological and practical provisions for improving the accounting and control of operations for the sale of medicines in retail trade.

In the introduction, the relevance of the topic is substantiated, the goal, object, subject of research and tasks that are solved in the work are formulated, the scientific novelty and practical significance of the results obtained, the scope and structure of the work are presented.

In the first section "Theoretical aspects of accounting and control of drug sales operations in retail trade", the theoretical essence of the concepts "medicines", "retail trade" and "trade discounts" is substantiated, the main elements of the pharmacy accounting policy regarding the organization of recording of operations on movement medicines, the basic methods of control over the correctness of the display in the recording of the movement of medicinal products are disclosed.

In the second section, "Accounting and control of drug retail trade operations", the example of pharmacy № 1 of the "Farm TMK" CP considered the process of accounting for the receipt of own-made medicines purchased from resident suppliers, as well as suppliers of non-residents on the conditions of preliminary and subsequent payment. The order of reflection in the account of operations on sale of medical products is characterized. The results of the control of operations on the movement of medicines are presented.

In the third section "Directions for improving the reflection in the accounting of drug sales transactions in retail trade," practical recommendations for improving the organization of accounting and tax accounting for drug sales operations in retail trade are presented.

In the fourth section "Health and Safety in Emergency Situations" the issue of organization of measures for labor protection and safety in emergency situations was considered.

In the conclusions, the proposals on improving the organization of accounting and control of drug sales operations in retail trade are substantiated, which will improve the quality of accounting and information support for making effective management decisions on the assortment of medicines, pricing and ensuring the implementation of the state program "Available medicines".

Key words: MEDICINAL PRODUCTS, MEDICAL PREPARATIONS, TRADE TRENDS, TRADING DISCOUNTS, REIMBURSATION

**ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ,
СКОРОЧЕНЬ ТА ТЕРМІНІВ**

АПУ	-	Аудиторська палата України
ВР	-	Верховна Рада
ГОСТ	-	государственный стандарт
ГН	-	гігієнічні норми
ДСанПіН	-	Державні санітарні правила і норми
МСА	-	Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту
П(С)БО	-	положення (стандарт) бухгалтерського обліку
ПАТ	-	публічне акціонерне лікарські засоби ство
НПАОП	-	нормативні акти з охорони праці
НС	-	небезпечна ситуація
ПДВ	-	податок на додану вартість
ПК	-	персональний комп'ютер
ПУЕ	-	правила устрою електроустановок
РД	-	робочий документ
РІНР	-	рятувальні та інші невідкладні роботи
в т.ч.	-	в тому числі

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА ВИКОНАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ	
АНОТАЦІЯ	
ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ	
ВСТУП	10
РОЗДІЛ 1. ТЕОРТЕРИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З ПРОДАЖУ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ У РОЗДРІБНІЙ ТОРГІВЛІ	14
1.1. Операції з продажу лікарських препаратів у роздрібній торгівлі як об’єкт обліку	14
1.2. Організація обліку операцій з продажу лікарських препаратів у роздрібній торгівлі	23
1.3. Методика внутрішнього аудиту операцій з продажу лікарських препаратів у роздрібній торгівлі	34
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙ З РОЗДРІБНОГО ПРОДАЖУ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ	41
2.1. Організаційно-економічна характеристика КП «Фарм ТМК»	41
2.2. Облікове відображення операцій з продажу лікарських засобів	48
2.3. Податковий облік операцій з продажу лікарських препаратів у роздрібній торгівлі	64
2.4. Результати перевірки правильності ведення обліку операцій з продажу ЛЗ	80
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПРОДАЖУ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ У РОЗДРІБНІЙ ТОРГІВЛІ	85
3.1. Торгової націнки на продаж лікарських засобів у роздрібній	

торгівлі: подальший розвиток методичних аспектів	85
3.2. Організаційно-методологічні аспекти обліку операцій з реімбурсації за урядовою програмою «Доступні ліки»	91
3.3. Удосконалення податкового обліку з ПДВ в роздрібній торгівлі лікарськими засобами	111
РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ	116
ВИСНОВКИ	132
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	136
ДОДАТКИ	141

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасний фармацевтичний ринок України є складною, багаторівневою динамічною системою, яка має тенденцію до зростання. Він включає в себе виробництво лікарських засобів, дієтичних добавок, лікувальної косметики та виробів медичного призначення, оптових та роздрібних продажів фармацевтичних лікарських засобів через аптечні мережі, спеціалізовані продажі та дистрибуцію.

Наявність великої кількості суб'єктів на ринку, поділ на конкурентні сегменти вітчизняних та зарубіжних виробників фармацевтичних лікарських засобів, диверсифікація закупівель є об'єктивними факторами значної конкуренції на вітчизняному фармацевтичному ринку. Тому потужне конкурентне середовище змушує вітчизняні фармацевтичні підприємства посилювати маркетингову орієнтацію своєї діяльності для підвищення якості маркетинго-орієнтованого управління фармацевтичним підприємством з метою зростання ефективності його функціонування, що обумовлює необхідність розробки нових методів та моделей формування інформаційного забезпечення процесу продажу лікарських засобів.

Проведені дослідження ґрунтуються на фундаментальних працях іноземних та вітчизняних вчених у галузі обліку, аналізу та контролю, таких як Ф.Ф. Бутинець, Б.П. Громовика, С. В. Жадько, С. А. Куценко, А. А. Мазаракі, В. В. Малога, З. М. Мнушко, О. В. Посилкіну, Р. В.Сагайдак, П. Ф. Хвещук та ін. Однак, незважаючи на значний обсяг публікацій з даної проблематики, певне коло завдань концептуального, методологічного та методичного характеру формування обліково-інформаційного забезпечення маркетинго-орієнтованого управління фармацевтичним підприємством є недостатньо розвинутими.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дипломна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку і

оподаткування Запорізького національного технічного університету за темами «Концептуальні підходи щодо удосконалення обліку, аналізу та внутрішнього аудиту в умовах євроінтеграції» (номер державної реєстрації 0138U004775) та «Трансформація методики бухгалтерського обліку, аналізу та внутрішнього аудиту в контексті інтеграційних процесів в Україні» (номер державної реєстрації 0158U004682). У межах наукової програми автором виконані дослідження, пов'язані з удосконаленням методики обліку і контролю операцій з продажу лікарських засобів у роздрібній торгівлі.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та контролю операцій з продажу лікарських засобів у роздрібній торгівлі задля забезпечення формування належного обліково-інформаційного забезпечення процесу маркетингово-орієнтованого управління бізнес-процесами фармацевтичних підприємств.

Для досягнення мети поставлені до вирішення наступні завдання:

- охарактеризувати відмінні риси операції з продажу лікарських препаратів у роздрібній торгівлі як об'єкт обліку;
- ознайомитись з організацією обліку операцій з продажу лікарських препаратів у роздрібній торгівлі;
- розглянути методику внутрішнього аудиту операцій з продажу лікарських препаратів у роздрібній торгівлі;
- вивчити на прикладі конкретного підприємства порядок облікового відображення операцій з продажу лікарських препаратів у роздрібній торгівлі;
- здійснити пошук шляхів удосконалення бухгалтерського та податкового обліку операцій з руху лікарських засобів на підприємствах оптової торгівлі.

Об'єктом дослідження є процес обліку і контроль операцій з продажу лікарських препаратів у роздрібній торгівлі.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти процесу обліку і контроль операцій з продажу лікарських препаратів у роздрібній торгівлі.

Методи дослідження. У ході дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи і прийоми пізнання. Для уточнення та поглиблення економічної сутності лікарських засобів, а також ідентифікації господарських операцій, пов'язаних з рухом лікарських засобів, в аспекті розробки інструментів належного облікового відображення використано методи теоретичного узагальнення, групування, порівняння й конкретизації. Логічний метод, а також метод порівняння, використано для удосконалення порядку нормативного регулювання бухгалтерського обліку руху лікарських засобів. Методи аналогії, діалектичний метод і системний підхід використовувалися для розробки організаційно-методичного підходу до бухгалтерського обліку руху лікарських засобів. Методи конкретизації покладені в основу удосконалення організаційних й методичних засад внутрішнього контролю руху лікарських засобів.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених, нормативно-правові документи України та інших країн світу, офіційні матеріали Державної служби статистики України, монографічні дослідження, матеріали міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференцій, довідково-інформаційні видання, періодичні видання, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення організації обліку і контролю операцій з продажу лікарських засобів у роздрібній торгівлі, які дозволять підвищити якість обліково-інформаційного забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень щодо асортименту лікарських засобів, ціноутворення та забезпечення виконання державної програми «Доступні ліки».

удосконалено:

організаційно-методологічних аспектів обліку операцій з відшкодування вартості лікарських засобів за урядовою програмою «Доступні ліки», реалізація яких на практиці дозволить у найближчій перспективі забезпечити соціально-

економічну ефективність механізму реімбурсації на рівні показників європейських країн;

дістали подальший розвиток:

- методика визначення торговельної націнки на лікарські засоби шляхом виокремлення до контрактивного субрахунку 285 «Торгова націнка» двох аналітичних рахунків: 285.1 «Торгова націнка, гранична норма якої підлягає державному регулюванню» та 285.2 «Торгова націнка, гранична норма якої не підлягає державному регулюванню».

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає в розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації обліку і контролю операцій з продажу лікарських засобів у роздрібній торгівлі, які дозволять підвищити якість обліково-інформаційного забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень щодо асортименту лікарських засобів, ціноутворення та забезпечення виконання державної програми «Доступні ліки».

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження були представлені та обговорювалися на Міжнародній науково-практичній конференції «Трансформація організації бухгалтерського обліку, аналізу та внутрішнього аудиту в контексті євроінтеграційних процесів в Україні» (м. Запоріжжя, квітень 2016 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 2 наукові праці загальним обсягом 0,82 д.а., з них 1 наукова стаття у колективній монографії, 1 тези доповідей.

Структура і обсяг роботи. Відповідно до поставлених мети та завдань дослідження структура дипломної роботи складається зі вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел з 51 найменування.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРТЕРИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З ПРОДАЖУ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ У РОЗДРІБНІЙ ТОРГІВЛІ

1.1. Операції з продажу лікарських препаратів у роздрібній торгівлі як об'єкт обліку

Український фармацевтичний ринок на сучасному етапі розвитку ринкових відносин є одним із найбільш насичених споживчих ринків із високим рівнем пропозиції. Це пояснюється наявністю на ньому як вітчизняних підприємств, так і іноземних інноваційних компаній, що виробляють генеричну продукцію.

Фармацевтичні лікарські засоби є товарами індивідуального споживання, мають певні особливості, які відрізняють їх від лікарських засобів масового споживання, та чинять вплив на бізнес-процеси фармацевтичного підприємства. Важливою особливістю є соціальна спрямованість останніх. Тобто кінцеві споживачі прагнуть придбати особливу послугу - «здоров'я» та відмовитися в майбутньому від споживання. Попит на фармацевтичні лікарські засоби слабо еластичний за ціною, тому що деякі з них можуть бути придбані незалежно від ціни за рахунок їх унікальності та необхідності [49].

Наявність цих процесів обумовлює необхідність досліджень особливостей фармацевтичних лікарських засобів з метою розробки комплексу якісних економічних механізмів управління фармацевтичним підприємством та фармацевтичним ринком України.

Фармацевтичний ринок України має суттєві відмінності від товарного. З одного боку, останній має всі ознаки товарного ринку: це і суттєвість упакування товару, і широке використання маркетингових методів у просуванні продукції. Але, з другого боку, товаром фармацевтичного ринку є послуга, що описується терміном «здоров'я». Ця послуга не підлягає зберіганню й

накопиченню, а при її продажу велике значення мають особисті якості продавця. Отже, однією з основних особливостей фармацевтичного ринку є його дуальність. По-перше, це суттєвість властивостей фармацевтичного товару, а по-друге, це професіоналізм продавця [49].

На даний час використовуються різні класифікації фармацевтичних лікарських засобів, що враховують умови зберігання, фармакотерапевтичні властивості, форми випуску тощо. Причому тільки лікарських засобів можуть належати до однієї фармакотерапевтичної групи та мати різний склад або мати однаковий склад і відрізнятися фірмою-виробником, тим самим значно варіюючись за ціною.

Усі препарати діляться на рецептурні та безрецептурні, оригінальні та генеричні [19]. Генеричні препарати поділяються на брендові генерики (мають унікальну назву) та генеричні генерики (мають міжнародну непатентовану назву). Але такі класифікації є не зовсім придатними для використання системою управління при розробці заходів щодо підвищення економічних показників діяльності фармацевтичного підприємства. Тому актуальним є питання розробки такої класифікації фармацевтичних лікарських засобів, що дасть змогу використовувати її для оптимізації бізнес-процесів фармацевтичного підприємства.

До основних операційних бізнес-процесів фармацевтичного підприємства входять постачання, виробництво, маркетинг та продаж [25]. Причому значна питома вага у процесах створення прибутку від пропонування фармацевтичної послуги формується при реалізації бізнес-процесів маркетингу та продажу. Особливістю останніх є те, що вони функціонують як послідовно один за одним, так і одночасно, а ефективність кожного залежить від ефективності реалізації інших бізнес-процесів [49].

Дослідження особливостей фармацевтичних лікарських засобів, що відрізняють їх від лікарських засобів масового споживання, дає змогу виділити класифікаційні ознаки, визначити економічний вплив на управління фармацевтичного підприємства (рис.1.1).

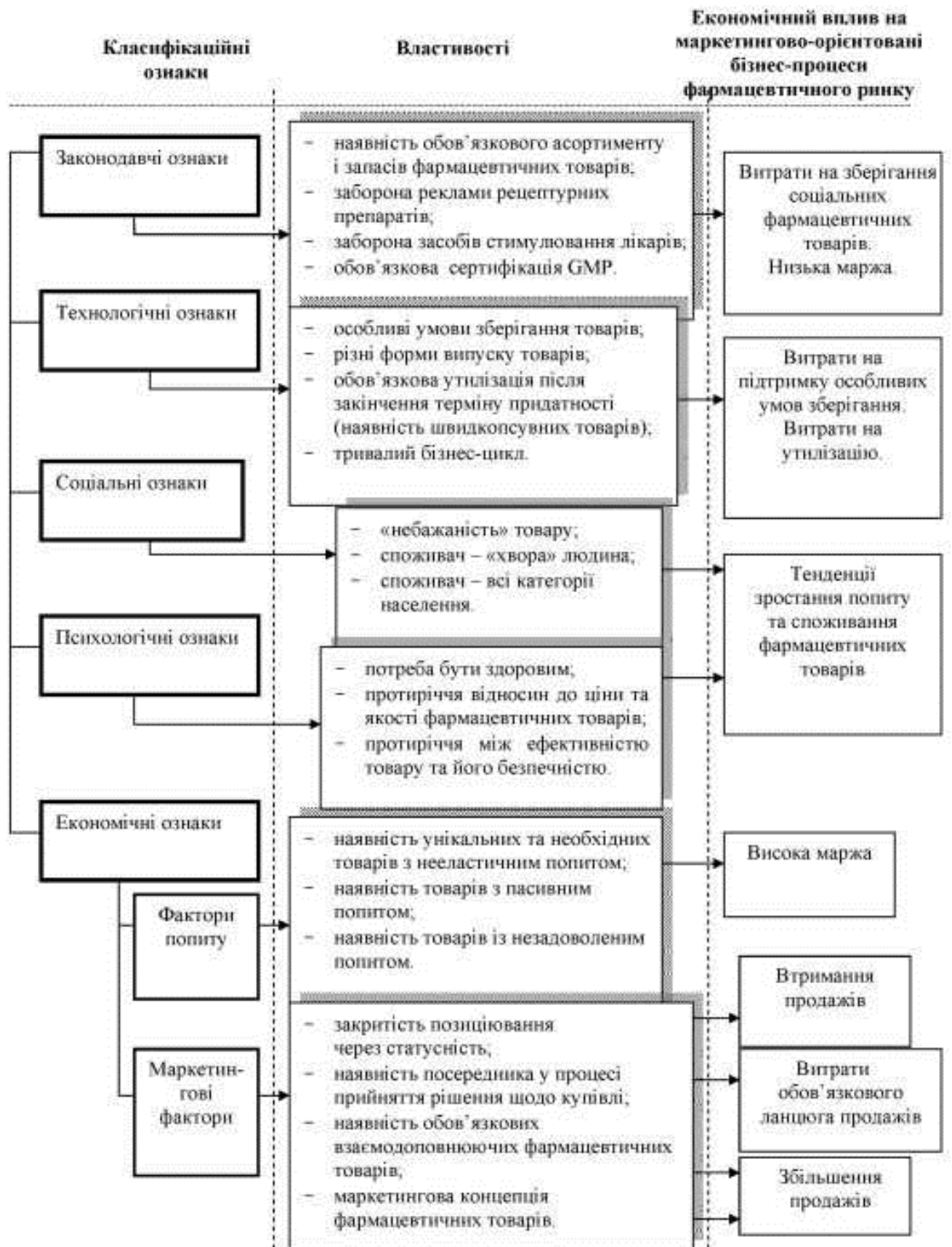


Рисунок 1.1 - Класифікаційні ознаки фармацевтичних лікарських засобів, що відрізняють їх від лікарських засобів масового споживання [49]

Деякі з них чинять позитивний вплив та викликають зростання показників ефективності, але є й такі, що чинять негативний вплив і спричинюють зростання витратних показників.

Фармацевтичний ринок має велику правову регламентацію. Серед законодавчих ознак найбільш потужними є обов'язковий соціальний асортимент фармацевтичних лікарських засобів та обов'язкова певна кількість фармацевтичних запасів на кожній кінцевій точці продажу. При цьому виникають додаткові витрати. Спостерігається ситуація, коли маржа від продажу соціальних фармацевтичних лікарських засобів може знаходитися нижче точки беззбитковості. До цієї групи також відноситься заборона реклами на рецептурні лікарські засоби на законодавчому рівні у ЗМІ, що є інструментом стримування продажів останніх. Також заборонені засоби стимулювання лікарів щодо збільшення кількості рецептів, що виписуються [49].

Обов'язкова сертифікація СМР покращує якість товару, але збільшує його собівартість, внаслідок чого зростає ціна для кінцевого споживача.

Вагомими технологічними ознаками є особливі умови зберігання. До них, наприклад, відносять: підтримання особливого кліматичного та температурного режимів, наявність приміщення для зберігання з особливими технічними характеристиками, спеціальне обладнання для зберігання, підтримка санітарного режиму тощо. Причому умови зберігання значно варіюються для різних фармацевтичних лікарських засобів. Все це створює додаткові витрати для виконання перерахованих вище умов. Під різними формами випуску фармацевтичних лікарських засобів мається на увазі, що один і той же препарат може бути представлений у формі таблеток, емульсій, суспензій, мазей тощо [49].

Бізнес-цикл фармацевтичних лікарських засобів є дуже тривалим та включає певні етапи: створення молекули - розробка технологій - доклінічні та клінічні випробування - процедура допуску - підготовка до виробництва - доведення до споживача - утилізація. Тобто виробництво фармацевтичних

лікарських засобів є досить наукоємним та витратним процесом.

Розглянемо детальніше ознаки фармацевтичного товару. По-перше, «небажаність» товару означає, що споживач буде купувати фармацевтичний товар тільки при наявності потреби у житті та здоров'ї. Звідси випливає, що кінцевим споживачем цих лікарських засобів є не тільки «хвора людина», а й її родичі, друзі, батьки. Тобто споживачами є всі категорії населення. Також на споживання фармацевтичних лікарських засобів чинять вплив соціальні звички людини. Зокрема, для швидкого повернення працездатності молода людина обов'язково буде вживати деякий препарат, тоді як літня людина враховуватиме наявність усіх побічних небажаних ефектів. Разом із цим є прошарок молодих людей, що не можуть жити без певного препарату (необхідність або звичка), та деяка кількість літніх людей, що не вживають жодних таблеток [49].

Основним товаром на фармацевтичному ринку є лікарські засоби.

Лікарські засоби — це речовини або їх суміші природного, синтетичного чи біотехнологічного походження, які застосовуються для запобігання вагітності, профілактики, діагностики та лікування захворювань людей або зміни стану і функцій організму [40].

Обов'язкові взаємодоповнюючі лікарських засобів - це лікарські засоби , споживання яких спрямовано на обов'язкове зниження сукупних негативних побічних явищ основних препаратів. Купуючи основний препарат, споживач обов'язково буде купувати додаткові препарати. Ця властивість, звичайно, сприяє збільшенню продажів.

Продаж лікарських засобів на фармацевтичному ринку переважно здійснюється через роздрібну торгівлю.

Роздрібна торгівля лікарськими засобами — діяльність з придбання, зберігання та продажу готових лікарських засобів через аптеку та її структурні підрозділи (у тому числі ліків, виготовлених (вироблених) в умовах аптеки) безпосередньо громадянам для їх особистого споживання, закладам охорони здоров'я (крім аптечних закладів), а також підприємствам, установам

та організаціям без права їх подальшого перепродажу (наказ № 340).

Правові взаємовідносини, пов'язані із реалізацією лікарських засобів, регулюються Законом про лікарські засоби. У цьому Законі наведено чітке визначення, що лікарський засіб — це будь-яка речовина або комбінація речовин (одного або декількох активних фармацевтичних інгредієнтів (АФІ) і допоміжних речовин), яка має властивості й призначена для лікування або профілактики захворювань у людей, або будь-яка речовина або комбінація речовин (одного або декількох АФІ та допоміжних речовин), яка може бути призначена для запобігання вагітності, відновлення, корекції або зміни фізіологічних функцій у людини шляхом здійснення фармакологічної, імунологічної або метаболічної дії або для встановлення медичного діагнозу (ст. 2 Закону про лікарські засоби). Також встановлено, що лікарські засоби допускаються до застосування в Україні лише після їх державної реєстрації. Не підлягають державній реєстрації лікарські засоби, які виготовляються в аптеках за рецептами лікарів і на замовлення лікувально-профілактичних установ із дозволених до застосування діючих і допоміжних речовин (ст. 9 Закону про лікарські засоби).

Аптекою є заклад охорони здоров'я, основним завданням якого є забезпечення населення, установ охорони здоров'я, підприємств лікарськими засобами шляхом здійснення роздрібною торгівлі (п. 1.3 Ліцензійних умов № 723).

Торгівля лікарськими засобами (як оптова, так і роздрібною) може здійснюватися лише за наявності відповідної ліцензії, а також за умови відповідності певним ліцензійним умовам (ст. 19 Закону про лікарські засоби). На території України можуть реалізовуватися лише зареєстровані лікарські засоби, крім випадків, передбачених цим Законом, а саме лікарські засоби, виготовлені в аптечних умовах (ст. 9 зазначеного Закону), і тільки за наявності сертифіката якості від виробника або імпортера (або виробника (представника виробника)) імпортного лікарського засобу (ст. 20 Закону про лікарські засоби).

Ціноутворення на лікарські засоби та вироби медичного призначення підлягає державному регулюванню:

на лікарські засоби та вироби медичного призначення, включені до Національного переліку основних лікарських засобів (крім наркотичних, психотропних лікарських засобів, прекурсорів та медичних газів), встановлено граничні постачальницько-збутові надбавки у розмірі не вище 10%. Ці надбавки нараховуються на оптово-відпускні ціни з урахуванням податків та зборів, а граничні торговельні (роздрібні) надбавки — не вище ніж 25%. Надбавки нараховуються до закупівельної ціни з урахуванням податків (частина перша п. 1 постанови № 955);

на лікарські засоби (крім наркотичних, психотропних лікарських засобів, прекурсорів і медичних газів) і вироби медичного призначення, оптово-відпускні ціни на які внесено до реєстру оптово-відпускних цін на лікарські засоби та вироби медичного призначення, які придбаваються повністю або частково за рахунок бюджетних коштів, встановлено граничні постачальницько-збутові надбавки в розмірі не більше ніж 10%, що нараховуються до задекларованої зміни оптово-відпускної ціни з урахуванням податків і зборів, а граничні торговельні (роздрібні) надбавки встановлено не вище ніж 10% від закупівельних цін з урахуванням податків. При цьому фактичний розмір оптово-відпускної ціни на кожну лікарську форму, споживчу упаковку лікарських засобів, усі типи, види, марки виробів медичного призначення не має перевищувати розмір оптово-відпускної ціни в гривнях, внесеної до зазначеного реєстру (частина друга п. 1 постанови № 955).

Роздрібна торгівля лікарськими засобами підлягає ліцензуванню, як зазначалося вище, і це положення закріплено також у частині 10 п. 1 ст. 7 Закону про ліцензування. Органом ліцензування є Державна служба лікарських засобів (п. 10 Переліку № 609). Для одержання ліцензії слід подати заяву і відомості про наявність матеріально-технічної бази і кваліфікованого персоналу (п. 5 Переліку № 756). Орган ліцензування цієї служби протягом

трьох робочих днів установлює наявність або відсутність підстав для залишення його без розгляду та приймає відповідне рішення (п. 1 ст. 12 Закону про ліцензування).

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».

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.

Слід зауважити, що безоплатно і на пільгових умовах можна продавати не будь-які ліки, а тільки включені до переліку, затвердженого *постановою* КМУ від 05.09.96 р. № 1071 «Про порядок закупівлі лікарських засобів закладами та установами охорони здоров'я, що фінансуються з бюджету».

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. Ураховуючи особливості організації торгівлі аптечними товарами, у листі ДПАУ від 09.02.2001 р. № 1651/7/23-3117 наведено рекомендації щодо програмування аптечного товару.

На відміну від інших суб'єктів підприємницької діяльності щодо аптек ДПАУ, враховуючи специфіку організації торгівлі аптечними товарами, не заперечує проти програмування за найменуваннями (100–120 найменувань) і цінами тих аптечних лікарських засобів, які постійно знаходяться в асортименті та мають порівняно стабільну ціну. Що ж стосується аптечних лікарських засобів, які часто змінюються в асортименті та за цінами, а також препаратів, які виготовляються в аптеці за індивідуальними замовленнями лікарів, то їх доцільно програмувати за групами.

Суб'єкти підприємницької діяльності можуть здійснювати розрахунки з покупцями за лікарські засоби та вироби медичного призначення без застосування РРО у випадках якщо:

— аптечною установою (неплатником ПДВ) придбаний пільговий торговий патент (п. 8 ст. 9 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» у редакції від 01.06.2000 р. № 1776-III; далі — Закон про РРО);

— суб'єкт підприємницької діяльності — фізична особа є платником єдиного податку (п. 3 ст. 9 Закону про РРО);

— торгівля здійснюється в розміщених у сільській місцевості аптеках, аптечних пунктах та кіосках (ст. 10 Закону про РРО та п. 7 Переліку окремих форм та умов проведення діяльності у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, яким дозволено проводити розрахункові операції без застосування реєстраторів розрахункових операцій з використанням розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, затвердженого постановою КМУ від 23.08.2000 р. № 1336) за умови, якщо граничний річний обсяг розрахункових

операцій не перевищує 75 тис. грн. на один структурний (відокремлений) підрозділ (пункт продажу лікарських засобів). Але в цьому разі необхідно застосовувати розрахункові книжки та книги обліку розрахункових операцій.

1.2. Організація обліку операцій з продажу лікарських препаратів у роздрібній торгівлі

Порядок організації та ведення бухгалтерського обліку лікарських засобів регулюється П(С)БО 9 та Інструкцією № 291. Для відображення господарських операцій з ліками використовується субрахунок 282 «Лікарські засоби в торгівлі». Торгівля може здійснюватись як готовими (покупними) ліками, так і лікарськими засобами індивідуального виготовлення (екстемпоральними ліками). Вартість останніх складається з вартості лікарських засобів, отриманих від постачальників, і витрат на їх виготовлення та фасування відповідно до затверджених тарифів, наведених у постанові № 1548.

Для обліку виготовлених ліків аптеки ведуть журнал обліку лабораторних робіт за формою № 1, де обліковуються вартість сировини, послуг з виготовлення ліків згідно з установленими тарифами, готової продукції, та журнал обліку фасувальних робіт за формою № 2, в якому обліковується вартість робіт з розфасовки виготовлених лікарських засобів. На підставі даних цих журналів за підсумками місяця складається довідка про вартість дооцінки фасувальних і лабораторних робіт, підписують її матеріально відповідальна особа і бухгалтер.

Інформація, що міститься в довідці, є основою для збільшення вартості лікарських засобів на витрати з їх виготовлення та відображення надходження в товарно-грошовому звіті матеріально відповідальної особи. Згідно з Інструкцією № 291 у бухгалтерському обліку ця операція відображається так: дебет субрахунку 282 «Лікарські засоби в торгівлі» — кредит субрахунку 201 «Сировина і матеріали».

При відпуску ліків покупцям через касу сума тарифів окремо не виділяється, оскільки вона входить до роздрібною ціни готового товару (ліків) і списується за товарно-грошовим звітом у вигляді зданої торгової виручки. Також при розрахунку реалізованої торгової націнки вартість тарифів не враховується, оскільки вона відповідно до вимог п. 22 ПБО 9 повністю списується на собівартість: дебет субрахунку 902 «Собівартість реалізованих лікарських засобів» — кредит субрахунку 285 «Торгова націнка» методом «сторно». Для більшої зручності використання субрахунку 285, керуючись Інструкцією № 291, на практиці його доповнюють рахунками другого та третього порядків або вводять нові субрахунки зі збереженням кодів чинного Плану рахунків бухобліку.

Стосовно формування відпускних цін слід зазначити, що аптечний заклад, який здійснює роздрібний продаж лікарських засобів, формує продажну ціну з урахуванням установленого граничного рівня роздрібною торговою націнкою у відсотках до ціни виробника чи митної вартості товару.

Щодо первинних документів також існують певні вимоги. У накладних постачальників на відпуск виробів медичного призначення мають зазначатися серія, назва лікарського засобу з його повною характеристикою, митна вартість на імпортовані медикаменти, оптово-відпускна ціна з урахуванням постачальницько-збутової націнки.

Облік в аптеках платників податку на прибуток

Ексклюзивно для аптечного бізнесу в частині оподаткування податком на прибуток жодних особливостей у ПКУ не передбачено. Тому за загальними правилами порядок податкового обліку у таких підприємств залежить від того, чи проводять вони коригування фінрезультату до оподаткування на суму всіх різниць, зазначених в III-му розділі ПКУ (пп. 134.1.1 ПКУ). Якщо коригування не проводять, то оподатковуваний прибуток визначають винятково на підставі даних бухгалтерського обліку. Мова про підприємства, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку, котрий за останній річний звітний

(податковий) період не перевищує 20 мільйонів гривень. Особи, що проводять коригування фінансового результату до оподаткування, також визначають фінрезультат на підставі даних бухгалтерського обліку, але потім його коригують на різниці, зазначені в III-му розділі ПКУ. Окремих, специфічних коригувань для операцій, що здійснюються аптеками, у ПКУ не передбачено [24].

При визначенні моменту виникнення податкових доходів слід звернути увагу на таке. Згідно з п. 137.1 ст. 137 Податкового кодексу дохід від реалізації лікарських засобів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Тобто попередня оплата за товар, факт відвантаження якого ще не відбувся, не впливає на формування податкових доходів. Так само Податковий кодекс зобов'язує формувати податкові витрати в частині собівартості реалізованих лікарських засобів — за датою, зазначеною в первинному документі, який підтверджує здійснення платником податку витрат. При цьому відповідно до п. 138.4 ст. 138 Кодексу витрати, що формують собівартість реалізованих лікарських засобів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких лікарських засобів, виконаних робіт, наданих послуг [24].

Оскільки аптечні заклади практикують реалізацію лікарських засобів за пільговими рецептами або на безоплатній основі, для регулювання здійснення таких операцій необхідно керуватись постановою № 1303, якою встановлено переліки груп населення та категорій захворювань, за якими в разі амбулаторного лікування лікарські засоби відпускаються безкоштовно. На умовах пільгової або безоплатної реалізації дозволено відпускати лише ліки, включені до переліку лікарських засобів вітчизняного й іноземного виробництва, які можуть закуповувати заклади та установи охорони здоров'я, що повністю або частково фінансуються з державного і місцевих бюджетів, затвердженого постановою № 1071. Витрати, пов'язані з відпуском лікарських засобів безоплатно і на пільгових умовах, відносяться на рахунок загальних

асигнувань, передбачених відповідними бюджетами. Також їх відшкодовують місцеві органи або установи охорони здоров'я на підставі заведених реєстрів. Реєстри складаються аптечними закладами і подаються до територіальних медичних об'єднань [24].

У платників єдиного податку другої групи ставки податку встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року (п. 293.1, ч. 2 п. 293.2 ПКУ). При цьому для другої групи платників єдиного податку ставки встановлюються сільськими, селищними та міськими радами в межах до 20 % розміру мінімальної заробітної плати (в 2017 р. – до 640,00 грн.).Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку другої групи є календарний рік (п. 294.1 ПКУ). Вони сплачують єдиний податок шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця (п. 295.1 ПКУ).Платники єдиного податку другої групи ведуть Книгу обліку доходів шляхом щоденного, за підсумками робочого дня, відображення отриманих доходів (пп. 296.1.1 ПКУ). Нещодавно Наказом № 579 було затверджено нову форму Книги обліку доходів (для платників єдиного податку першої, другої та третьої груп, які не є платниками ПДВ).Платники єдиного податку другої групи подають до контролюючого органу податкову декларацію платника єдиного податку протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року (пп. 49.18.3, п. 296.2 ПКУ).Нову форму податкової декларації платника єдиного податку – фізичної особи – підприємця затверджено Наказом № 578 , який набирає чинності з моменту офіційного опублікування .Крім того, платники єдиного податку другої групи сплачують щомісяця єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ), нарахований за календарний квартал, до 20 числа місяця, що настає за кварталом, за який сплачується ЄСВ (пп. 4 ч. 1 ст. 4 Закону № 2464, ч. 8 ст. 9 Закону № 2464).ЄСВ нараховують на суми, які визначаються такими платниками самостійно для себе, але не менше за максимальну величину бази нарахування єдиного внеску (пп. 3 ч. 1 ст. 7 Закону

№ 2464). В 2017 р. ця величина становить 704,00 грн. = 3200 грн. x 22 %. Тобто за весь рік 8 448,00 грн. = 704 грн. x 12міс.Із заробітної плати найманих робітників ПДФО (18%), ЄСВ (22%) та військовий збір (1,5%) аптеки сплачують у загальному порядку [24].

Податок на додану вартість

До 01.04.2014 року аптеки вели облік податку на додану вартість за ставкою 20 відсотків передбаченою статтею 185 ПКУ від 02.12.2010 № 2755-VI та користувалися податковою пільгою згідно статті 197.1.27 ПКУ від 02.12.2010 № 2755-VI , що передбачала звільнення постачання лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів (у тому числі аптечними закладами), а також виробів медичного призначення за переліком , затвердженим Кабінетом Міністрів України [24].

Відповідно до Закону України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» від 27 березня 2014 № 1166-VII з 1 квітня 2014 року з пункту 197.1 статті 197 розділу V ПКУ виключено підпункт 197.1.27, в результаті чого скасовується режим звільнення від оподаткування операцій з постачання лікарських засобів та запроваджується оподаткування таких лікарських засобів за ставкою 7 відсотків (підпункт «в» пункту 193.1 статті 193 розділу V ПКУ) [24].

Відповідно до статті 193 розділу V ПКУ за ставкою 7 відсотків оподатковуються:

- 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 за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;

- 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.

За ставкою 20 відсотків оподатковуються:

- незареєстрованні в Україні лікарські засоби, а також ті, у яких відсутній дозвіл на проведення клінічних випробувань;

- медичні вироби, не включені в перелік, затверджений постановою Кабміну від 03.09.2014 № 410 [24].

Отже, з 1 квітня 2014 року лікарські засоби та вироби медичного призначення постачаються з нарахуванням ставки податку на додану вартість у розмірі 7 відсотків. Придбані до 01.04.2014 лікарські засоби та вироби медичного призначення реалізуються із застосуванням ставки 7 відсотків, незалежно від того, що їх придбання здійснювалося в умовах дії пільгового режиму оподаткування.

У Звіті про фінансові результати за формою № 2 (рядок 010 «Дохід (виручка) від реалізації продукції (лікарських засобів , робіт, послуг)») відобразатиметься загальний дохід (виручка) від реалізації лікарських засобів та медичних препаратів. У Звіті про фінансові результати за формою № 2 (рядок 010 «Дохід (виручка) від реалізації продукції (лікарських засобів , робіт, послуг)») відобразатиметься загальний дохід (виручка) від реалізації лікарських засобів та медичних препаратів.

У пунктах 5 та 8 П(С)БО 15 «Дохід» наведено визначення доходу (виручки від реалізації). Так, відповідно до п. 5 дохід визначається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу, за умови, що оцінку доходу може бути достовірно визначено. Пунктом 8 цього ПБО встановлено, що дохід (виручка) від реалізації продукції (лікарських засобів , інших активів) визначається за наявності деяких умов, зокрема: сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена; є впевненість, що в результаті операцій відбудеться збільшення економічних вигід підприємства.

1.3. Методика внутрішнього аудиту операцій з продажу лікарських препаратів у роздрібній торгівлі

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 внутрішнього аудиту аптечних закладів. На організацію проведення внутрішнього аудиту аптечних закладів впливають такі особливості організації роздрібної торгівлі лікарськими засобами: по-перше, допуск до реалізації лише тих лікарських засобів, які пройшли державну реєстрацію; по-друге, необхідність дотримання обов'язкових вимог щодо торгівельних приміщень аптечних пунктів або аптечних кіосків (дотримання мінімального розміру площ, відповідність санітарно-гігієнічного стану, встановлення кваліфікаційних вимог щодо персоналу); по-третє, законодавче регулювання і контроль відомчими та позавідомчими органами державного контролю роздрібної торгівлі лікарськими засобами; по-четверте, ліцензування та патентування роздрібної торгівлі лікарськими засобами тощо.

Аудитору в першу чергу має 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. Наказом № 44/27 [37] 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 [37]. 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, оптової та роздрібною торгівлею ними.

Фармацевтична галузь є досить специфічною сферою економіки. Наприклад, якщо говорити про торгівлю лікарськими препаратами, то цей вид діяльності дуже багато увібрав в себе від «звичайної» торгівлі - і роздрібною, і оптовою: ті ж РРО, патенти, склади та інші атрибути торговельної діяльності. Але товар, який реалізується у фармацевтичній галузі, досить специфічний, він є вкрай необхідним для забезпечення здоров'я і життєдіяльності людини. Відповідно, виконанню цієї глобальної задачі підпорядкований як весь процес організації діяльності в аптеках - основних ланках при торгівлі лікарськими препаратами, так і облік та аудит у даній галузі. Саме про особливості контролю в фармацевтичній сфері далі і піде мова. Оскільки спектр питань, що підлягають охопленню аудитом, досить широкий, розглянемо специфіку проведення в аптечній галузі контролю таких ділянок обліку, як облік лікарських засобів та облік касових операцій.

Під час контролю обліку лікарських засобів перевіряючий зобов'язаний повністю перевірити стан обліку лікарських засобів на всіх стадіях руху: при надходженні, зберіганні, використанні, вибутті. Перевірку цих ділянок обліку

доцільно почати з вивчення тих розділів наказу про облікову політику, в яких визначаються конкретні правила побудови обліку лікарських засобів . При цьому перевіряючому необхідно звернути увагу на наступні моменти:

- форма акту приймання лікарських засобів або прибуткової накладної, затверджена для оприбуткування лікарських препаратів і виробів медичного призначення (наводиться в додатку до наказу про облікову політику), повинна містити такий реквізит, як номер серії від виробника ліків. Як правило, він вказується в документах (накладній, ТТН) постачальника;

- обраний метод оцінки вибуття лікарських засобів , його обґрунтованість. Слід нагадати, що оцінка вибуття лікарських засобів здійснюється за одним із таких методів (п. 6 ПБО 9):

- ідентифікованої собівартості;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходжень лікарських засобів (ФІФО);
- нормативних витрат;
- ціни продажу.

В аптечній мережі з високим рівнем використання ЕОМ доцільно застосовувати метод ідентифікованої собівартості. У цьому випадку, незважаючи на велику трудомісткість робіт, цілком реально визначити собівартість кожного найменування ліків при їх реалізації, списанні, іншому вибутті. При цьому доцільно бачити продажну вартість ліків. У даному випадку можна пояснити застосування методу ціни продажу, але з обов'язковим забезпеченням аналітичного обліку в кількісно-сумовому вираженні - Інструкція №291 дозволяє вести аналітичний облік у сумовому вираженні лише для підприємств роздрібною торгівлі, що застосовують метод оцінки за ціною продажу.

Наявність і форми актів на списання лікарських засобів (також повинні бути приведені у додатку до наказу про облікову політику), причому залежно від категорії лікарських засобів (ліки, інші лікарські засоби , допоміжні

матеріали, ПММ, запчастини, МБП), форми цих документів мають бути різними.

Далі аудиторю необхідно переконатися, що з усіма матеріально відповідальними особами укладено договори про індивідуальну матеріальну відповідальність. У випадках, коли не можна розмежувати матеріальну відповідальність кожного працівника і укласти з ним індивідуальний договір, вводиться колективна (бригадна) матеріальна відповідальність, що передбачено ст. 1352 КЗпП. У будь-якому випадку, при зміні матеріально відповідальних осіб у зв'язку з прийомом і звільненням, відходом у відпустку і виходом з неї, необхідно провести повну інвентаризацію товарно-матеріальних цінностей. Крім того, доцільно здійснити повну інвентаризацію і в інших випадках, передбачених Порядком №419 та Інструкцією №69: перед складанням річної фінансової звітності, при встановленні фактів крадіжок і зловживань, при стихійному лисі тощо. Тому перевіряючий зобов'язаний упевнитися в проведенні інвентаризацій у випадках, передбачених законодавством, а також у правильності їх оформлення та відображення результатів у регістрах бухгалтерського обліку. Особливу увагу слід приділити складу інвентаризаційних комісій: крім матеріально відповідальних осіб та облікових працівників, туди мають входити менеджери з реалізації та закупівель, товарознавці, інші фахівці, які добре знають номенклатуру ліків. Також при інвентаризації фактичної наявності ліків необхідно вказувати номери серії від виробника - зіставлення серій, відображених в обліку і наявних, дозволить зробити висновок стосовно ступеня можливості зловживань при торгівлі лікарськими засобами.

Важливий етап під час контролю операцій із запасами - встановлення кола відповідальних осіб, на яких виписують довіреності на отримання товарно-матеріальних цінностей, а також перевірка заповнення книги обліку довіреностей, здійснення контролю за використанням довіреностей.

Слід також звернути увагу, чи ведеться звірка даних бухгалтерського обліку з даними матеріально відповідальних осіб. Підтвердженням звірки є

обігово-сальдові відомості за відповідними рахунками обліку лікарських засобів (205, 207, 209, 22, 281, 282), роздруковані в розрізі матеріально відповідальних осіб і підписані ними на певну дату.

Ще один суттєвий момент, на який треба звернути увагу перевіряючому, - це номенклатура лікарських засобів, виставлених для продажу. Справа в тому, що відповідно до Переліку №498, аптеки, крім лікарських препаратів, мають право купувати та продавати обмежене коло лікарських засобів: вироби медичного призначення, медтехніку; предмети і засоби особистої гігієни; репеленти; дезінфекційні засоби тощо (всього в Переліку №498 приведено 13 таких товарних груп). Придбання і торгівля такими товарами здійснюється лише за умови їх окремого зберігання та відпуску.

Крім того, перевіряючому необхідно провести аналіз руху лікарських засобів по позиціях (при великій товарній номенклатурі його доцільно здійснювати вибірково, за окремими найменуваннями). Такий аналіз проводиться для формування думки про обґрунтованість або необґрунтованість отримання товару того чи іншого найменування.

Під час контролю вибуття лікарських засобів слід звернути увагу на наступне - при списанні допоміжних матеріалів у аптеці можуть застосовуватися як галузеві норми, так і норми, розроблені і затверджені на підприємстві. Перевіряючому слід переконатись у наявності таких норм і відповідно їм здійснених списань.

З метою недопущення спотворення даних про витрати обігу та інших витрат аптеки, перевіряючий повинен упевнитися в обґрунтованості віднесення матеріальних витрат до тих чи інших видів витрат: загальнопромислових, адміністративних витрат на збут та іншим.

Перевіряючому також необхідно зажадати проведення повної інвентаризації і взяти участь у ній в якості члена інвентаризаційної комісії. Також перевіряється повнота і своєчасність відображення в обліку результатів проведених інвентаризацій лікарських засобів та інших товарно-матеріальних

цінностей, повнота і своєчасність погашення нестач і втрат матеріально відповідальними особами.

Звичайно ж, перевіряючому слід приділити особливу увагу достовірності визначення собівартості реалізованих лікарських засобів . Її визначення залежить від вибору методу оцінки вибуття, про що вже йшлося вище. При автоматизованому обліку це не становить великої праці, оскільки метод оцінки вибуття лікарських засобів спочатку закладається в ПК як постійний елемент. Також треба зіставити собівартість реалізованих лікарських засобів (лікарських препаратів, предметів медичного призначення, інших дозволених для продажу в аптеках лікарських засобів), вартість реалізованих лікарських засобів у продажних цінах і торгіву націнку. При вірному розрахунку продажна ціна = собівартість реалізованих лікарських засобів (закупівельна ціна) + торгова націнка.

Джерелами контролю лікарських засобів є такі первинні документи:

- книги обліку довіреностей на отримання товарно-матеріальних цінностей;
- накладні (товарно-транспортні накладні) на отримання товарно-матеріальних цінностей;
- накладні на внутрішнє переміщення товарно-матеріальних цінностей між підрозділами підприємства;
- акти на списання товарно-матеріальних цінностей.

Крім того, джерелами контролю лікарських засобів є дані Головної книги, журналів-ордерів і відомостей за рахунками обліку лікарських засобів , рахунками обліку витрат. Слід також використовувати дані щодо наявності лікарських засобів , відображені у розділі II Балансу «Оборотні активи» на певну дату, а також дані, відображені у Звіті про фінансові результати : по ряд. «Собівартість реалізованої продукції (лікарських засобів , робіт, послуг), по ряд. «Матеріальні витрати».

Практика проведення перевірок показує, що типовими помилками, які виявляються під час контролю правильності облікового відображення руху лікарських засобів в аптечних мережах, є:

- отримання лікарських засобів на умовах центрзавозу,
- прийняття до обліку документів постачальників, оформлених неналежним чином: з необумовленими виправленнями; без підпису особи, яка відпустила запаси, а також дозволяючих підписів; без зазначення номера серії виробника ліків; з невірним найменуванням підприємства-покупця;
- відсутність на підприємстві затверджених норм витрачання допоміжних матеріалів (миючих, дезинфікуючих засобів тощо), а також наказу про затвердження постійно діючої комісії щодо списання;
- помилки в оформленні актів на списання таких матеріалів - необумовлені виправлення, відсутність підписів членів комісії, матеріально відповідальних осіб, керівників; списання лікарських засобів згідно з бухгалтерською довідкою;
- невірне віднесення на рахунки витрат при відображенні в бухгалтерському обліку списання лікарських засобів ;
- віднесення на собівартість реалізованих лікарських засобів витрат при відсутності реалізації (відпуску) товару - така помилка можлива при відпустці ліків в рахунок наступної оплати медичними установами за рахунок бюджетних коштів. Тим самим спотворюються дані про залишки товару на дату балансу, про собівартість реалізованих лікарських засобів ;
- непроведення інвентаризації товару та інших лікарських засобів, несвоєчасне проведення такої інвентаризації, її формальне проведення. На формальний характер інвентаризації можуть вказувати наступні моменти: до складу інвентаризаційної комісії з боку матеріально відповідальних осіб включені лише завідувач аптекою, решта комісії представлена працівниками бухгалтерії, без включення до неї співробітників, що володіють спеціальними знаннями щодо лікарських засобів та виробів медичного призначення.

Під час контролю обліку касових операцій аудитор зобов'язаний вивчити постановку роботи з організації готівкового грошового обігу як при прийомі виручки при реалізації ліків, так і при видачі готівкових грошових коштів на різні витрати, необхідні для забезпечення господарської діяльності. Контроль обліку касових операцій проводиться суцільним методом, тобто всі документи, що підтверджують надходження і витрачання грошових коштів, перевіряються суцільним порядком. Перш за все, перед початком перевірки перевіряючий аудитор проводить інвентаризацію коштів у касі підприємства у присутності касира і головного бухгалтера. Під час інвентаризації у касі також перевіряється наявність і оформлення чекових книжок на отримання готівки у відділенні банку, умови зберігання та забезпечення схоронності коштів.

У ході контролю касових операцій перевіряючий повинен з'ясувати, чи з усіма співробітниками, які виконують функції з прийому та видачі готівкових грошових коштів, укладені договори про матеріальну відповідальність. Це стосується і касира центральної каси підприємства, а також співробітників аптек - структурних підрозділів: касирів, провізорів, фармацевтів. Якщо функції касира покладені на інших працівників (бухгалтер, завідувач (заступник завідувача) аптекою), з ними також має бути укладений договір про повну матеріальну відповідальність при роботі з грошовими коштами. Разом з тим, у випадках такого суміщення посад аудитор зобов'язаний зробити висновок про доцільність даного суміщення.

Далі у в ході контролю касових операцій необхідно перевірити наявність затвердженого ліміту каси. Причому він має бути розрахований окремо по касі підприємства та касі структурних підрозділів. Перевіряється також і дотримання ліміту каси, по кожному з підрозділів окремо. Дана процедура (контроль за дотриманням ліміту) здійснюється шляхом зіставлення даних про залишки грошових коштів у касах, сформованих у журналі-ордері по субрахунку 301 «Каса в національній валюті» у розрізі кожного з підрозділів, даним, відображеним у чинному на підприємстві наказі про встановлення ліміту. Також необхідно перевірити обґрунтованість даних розрахунку

встановлення ліміту залишку готівки у касі та дотримання встановлених термінів здачі виручки в банк (що перевіряється аналізом обігів за кредитом субрахунку 301 у кореспонденції з дебетом рахунків 333,311)..

Торгівля лікарськими засобами через аптечну мережу, як вже зазначалося вище, є різновидом роздрібної торгівлі з обов'язковим, в переважній більшості, застосуванням реєстраторів розрахункових операцій (РРО) та книг обліку розрахункових операцій (КОРО). Тому перевіряючий зобов'язаний переконатися у застосуванні РРО в аптеках - структурних підрозділах підприємства, що перевіряється. Необхідно упевнитися в наявності у КОРО в дні використання РРО Z-звітів та записів про використання розрахункових квитанцій у дні, коли РРО тимчасово не використовувалися (відключення електроенергії). У свою чергу, дані КОРО (розділ 2 «Облік руху готівки та сум розрахунків») повинні бути своєчасно відображені в бухгалтерському обліку.

Ліки, як відомо, обміну та поверненню не підлягають (додаток №3 до Постанови №172). Але в офіційному документі йдеться про лікарські засоби належної якості. Якщо ж аптечному підприємству не вдалося довести відсутність своєї вини у виявленому дефекті, то аптека зобов'язана прийняти назад ліки і повернути покупцеві гроші. Така операція проводиться через РРО з видачею покупцеві фіскального касового чека видачі коштів. Якщо ж сума повернення становить понад 100 грн, необхідно скласти акт про повернення. На ці моменти аудиторю також потрібно звертати увагу.

Джерелами контролю касових операцій є:

- затверджені ліміти каси;
- акти планових і раптових інвентаризацій грошових коштів у касах;
- первинні документи з обліку грошових коштів;
- касові звіти, касові книги;
- журнали-ордери по субрахунках 301, 311, 333, 372;
- КОРО з доданими документами.

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 лікарських засобів 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 лікарських засобів 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 [3, с. 254].

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.

Передбачено три форми рецептурних бланків. Форма №3 використовується для виписування наркотичних і психотропних препаратів. Такий рецепт додатково підписується керівником закладу охорони здоров'я і завіряється печаткою. У ньому дозволяється виписувати тільки одне найменування лікарського засобу і він є дійсним протягом п'яти днів з дати виписки. Форма №2 передбачена для виписування лікарських засобів і виробів медичного призначення безкоштовно або на пільгових умовах, а також лікарських засобів, що мають одурманюючу властивість. Такі рецепти дійсні протягом 10 днів з дати виписки. Форма №1 передбачена для виписування інших лікарських засобів і такі рецепти дійсні протягом двох місяців з дати виписки. Рецепти на краплі для очей можна використовувати протягом одного року.

При відпуску лікарських засобів за рецептами в аптеках та аптечних пунктах повинні залишатися і зберігатися рецепти на засоби, що підлягають предметно-кількісному обліку, та ті, за якими ліки відпущені безкоштовно або на пільгових умовах. Рецепти на всі інші засоби повертаються замовникам.

Основним документом, що регламентує пільговий відпуск лікарських засобів за рецептами, є постанова Кабінету Міністрів України «Про впорядкування безоплатного і пільгового відпуску лікарських засобів за рецептами лікарів у випадку амбулаторного лікування окремих груп населення і за визначеними категоріями захворювання» від 17 серпня 1998 р. № 1303 [9]. На пільгових умовах відпускаються лікарські засоби без рецептів окремим категоріям населення, наприклад, пенсіонерам, чорнобильцям, ветеранам війни та праці, за наявності в них відповідного посвідчення. Реалізація лікарських засобів, що відпускаються без рецептів та без надання пільг, здійснюється в загальному порядку, що застосовується при роздрібній торгівлі.

Особливим етапом внутрішнього аудиту аптечних закладів є аудит правильності нарахування і відображення розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. Необхідно зазначити, що законодавством передбачено звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з продажу

лікарських засобів та виробів медичного призначення, зареєстрованих в Україні в установленому порядку, а також ставки ПДВ – 7 та 20%.

Аудитор має перевірити правильність оформлення податкових накладних за операціями, що оподатковуються або звільнені від оподаткування. При цьому аудитор звертає увагу на те, що при одночасній поставці одному покупцю як оподатковуваних лікарських засобів (послуг), так і таких, що звільнені від оподаткування, аптечний заклад повинен скласти окремі податкові накладні.

Різноманітний склад лікарських засобів і лікарських засобів, що реалізуються аптечними закладами, зумовлює існування специфіки у формуванні податкового кредиту з податку на додану вартість та певних складнощів при розрахунку його величини в конкретних умовах господарювання кожного звітного податкового періоду. Адже, якщо виготовлені або придбані лікарські засоби (роботи, послуги) частково використовуються в операціях, що оподатковуються податком на додану вартість, а частково - в таких, що звільнені від оподаткування, до складу податкового кредиту з податку на додану вартість включають лише ту частину сплаченого (нарахованого) податку при їх виготовленні або придбанні, яка припадає на частку лікарських засобів, використаних в оподатковуваних операціях.

Отже, це зумовлює необхідність виконання додаткових спеціальних розрахунків та деякі особливості їх відображення в обліку розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙ З РОЗДРІБНОГО ПРОДАЖУ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ

2.1. Організаційно-економічна характеристика КП «Фарм ТМК»

Комунальне підприємство «Фарм ТМК» (далі - КП «Фарм ТМК») засноване в 2002 році, розташоване за адресою Запорізька область, м. Токмак, вул. Революційна, 55-Б.

КП «Фарм ТМК» створене для здійснення господарської діяльності з метою одержання прибутку на основі задоволення потреб громадян підприємств, організацій у продукції і товарах та наданих послугах у будь-яких сферах підприємницької діяльності, що не суперечить законодавству України, для одержання прибутку і в інтересах України. КП «Фарм ТМК» відноситься до малих підприємств.

Товариство здійснює наступні види діяльності:

- роздрібна торгівля лікарськими засобами та виробами медичного призначення;
- роздрібна торгівля парфумерно-косметичними виробами;
- роздрібна торгівля продуктами дитячого харчування.

У випадках, передбачених чинним законодавством, товариство одержує ліцензії на здійснення окремих видів діяльності, зокрема на роздрібну торгівлю лікарськими засобами та виробами медичного призначення.

Для забезпечення діяльності КП «Фарм ТМК» створило статутний фонд в розмірі 31900 грн. В товаристві створений резервний фонд за рахунок відрахувань від чистого прибутку.

Прибуток товариства утворюється з надходжень від господарської діяльності. Прибуток, який залишається після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат і витрат на оплату праці, а також після виплат

передбачених законодавством податків та інших обов'язкових платежів, надходить у повне розпорядження товариства: частина його іде на розвиток виробництва та загальні потреби, а інша частина розподіляється між учасниками за підсумками роботи за рік пропорційно їх часткам у статутному фонді. Порядок розподілу прибутку визначається зборами учасників.

Вищим органом товариства є збори засновників – учасників. Вони складаються з учасників товариства або призначених ними представників. Представники учасники можуть бути постійними або призначеними на строк до 3-х років. Учасники мають кількість голосів пропорційну розміру їх часток у статутному фонді.

Директор діє від імені товариства без доручення, представляє його інтереси, заключає договори, видає накази вказівки, обов'язкові для всіх працівників підприємства. Контроль за діяльністю директора здійснюється ревізійною комісією, що утворюється зборами товариства з їх числа у складі 2 осіб.

Основним видом господарської діяльності КП «Фарм ТМК» є роздрібна торгівля лікарськими засобами та виробами медичного призначення, парфумерно-косметичними виробами. Цей вид діяльності підлягає ліцензуванню, відповідно до ст. 9 «Закону про ліцензування певних видів господарської діяльності».

В даний час аптеки КП «Фарм ТМК» є одними з відвідуваних аптек міста, приваблюючи населення доступними цінами та широким асортиментом.

За 2016 рік товарооборот зріс на 1,6 % порівняно з попереднім роком і становив 3711,0 тис.грн. Товариство співпрацює з багатьма постачальниками товарів та контрагентами, пов'язаними з господарською діяльністю (касово-розрахункове обслуговування банку, опалення, водовідведення, освітлення, обробка інформації, надання послуги Інтернет, комунікаційні послуги і т.д.).

Основні показники фінансового стану товариства наведені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 - Аналіз показників фінансового стану КП «Фарм ТМК»

Показник	Станом на 31.12.15 р.	Станом на 31.12.16 р.	Відхилення	Нормативне значення
1. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	4,001	1,444	-2,557	більше 0
2. Коефіцієнт загальної ліквідності (покриття)	9,014	4,186	-4,828	більше 1
3. Коефіцієнт фінансової стійкості (або платоспроможності, або автономії)	0,901	0,792	-0,109	Показує питому вагу власного капіталу
4. Коефіцієнт покриття зобов'язань власним капіталом	0,110	0,263	+0,153	менше 1
5. Коефіцієнт рентабельності активів	0,357	0,355	-0,002	більше 0

Приходимо до висновку, що платоспроможність підприємства зменшилася в порівнянні з попереднім роком, але залишилася на достатньому рівні. Коефіцієнт загальної ліквідності зменшився на 4,828, проте підприємство є абсолютно ліквідним. Питома вага власного капіталу при зменшенні на 0,109 залишається високою, що свідчить про фінансову стійкість підприємства. Коефіцієнт рентабельності активів майже не змінився порівняно з попереднім роком - підприємство є прибутковим. Всі показники розраховані на основі фінансової звітності підприємства (Додаток В).

Наведені розрахунки свідчать про стабільний фінансовий стан підприємства.

Відповідно до Закону № 996 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» на підприємстві уведено в штат посаду головного бухгалтера, завдання та обов'язки якого визначаються на підставі спеціально розробленого документа (посадова інструкція, наказ про облікову політику, вимоги до рівня кваліфікації, порядок організації роботи). Відповідальність за ведення бухгалтерського та податкового обліку, а також адміністративну відповідальність несуть директор і головний бухгалтер підприємства. Ними підписуються звітні та платіжні документи.

Для забезпечення ефективного документообігу на підприємстві

функціонує графік документообігу, який встановлює суворий порядок руху й обробки документів, ураховує необхідні види, строки і черговість виконання операцій.

Наказ про облікову політику розробляється та затверджується раз в три роки. За необхідністю до наказу про облікову політику вносяться зміни. Така процедура оформляється окремим наказом.

Бухгалтерський облік як сконцентрована і завдана учасниками господарського процесу система на підприємстві призначена вирішувати такі завдання:

- 1) облік збереження та руху майна підприємства;
- 2) облік прав власників майна та відповідальності виконавців;
- 3) забезпечення ефективного управління підприємством;
- 4) виявлення економічних і юридичних наслідків господарських операцій.

Організація обліку на підприємстві призначена забезпечити реалізацію інформаційної функції бухгалтерського обліку, у тому числі формування інформації, необхідної як для прийняття управлінських рішень, так і забезпечення контрольних або аналітичних процедур. Зокрема, на підприємстві КП «Фарм ТМК» це забезпечується шляхом формування повної, достовірної, своєчасної інформації щодо:

1) наявності та руху майна. З цією метою на підприємстві для кожного об'єкта господарювання ведуться реєстри аналітичного обліку (картки складського обліку, інвентарні картки, касова книга, тощо);

2) прав власників майна. Для цього облік статутного капіталу організований як у цілому по підприємству, так і у розрізі власників (засновників);

3) відповідальності виконавців, тому облік майна організовується у розрізі кожної матеріально-відповідальної особи;

4) результатів фінансово-господарської діяльності - облік організований у розрізі центрів відповідальності, структурних підрозділів. Це дозволяє встановити чинники, що впливають на результати діяльності як підприємства у

цілому, так і кожного структурного підрозділу та розробити ефективні управлінські рішення щодо видів діяльності та продукції, обсягів її виробництва, тощо.

Ведення обліку на підприємстві здійснюється в програмі 1С Бухгалтерія 8.2, яка призначена для автоматизації бухгалтерського й податкового обліку, включаючи підготовку обов'язкової (регламентованої) звітності, роздрібну торгівлю.

Всі операції по торгівлі враховуються в розрізі договорів з покупцями й постачальниками. При продажі товарів виписуються рахунки на оплату, оформляються накладні й рахунки-фактури.

Для роздрібної торгівлі підтримуються технології роботи як з автоматизованими, так і не автоматизованими торговими точками. Підприємство веде роздрібну торгівлю з використанням декількох торговельних точок. "1С:Бухгалтерія 8.2" забезпечує автоматизацію обліку роздрібних продажів і товарних залишків на кожній торговельній точці.

Обраний програмний продукт складається з трьох модулів:

- 1С: Бухгалтерія
- 1С: Торговля та Склад
- 1С: Зарплата та Кадри.

Кожен з цих модулів використовується відповідним структурним підрозділом підприємства. Саме тому було придбано мережеву версію, яка призначена для одночасної роботи з «1С: Підприємство» декількох користувачів в єдиній інформаційній базі. Програма має гнучку конфігурацію та налаштована відповідно до вимог підприємства.

Система бухгалтерського обліку організована на основі локальної комп'ютерної мережі підприємства з можливістю оновлення встановленого програмного продукту через Internet. «1С: Підприємство» передбачає ведення бухгалтерського обліку від запису господарських операцій до складання бухгалтерської звітності.

Для подання фінансової, податкової та статистичної звітності

використовується програма М.Е.Doc IS, яка дозволяє створювати та відправляти документи в системі електронного документообороту з використанням електронного цифрового підпису.

Підприємство є платником податків на загальних підставах відповідно до чинного податкового законодавства.

В наказі про облікову політику КП «Фарм ТМК» по підприємству визначені норми та нормативні документи, які використовуються при здійсненні діяльності підприємства, встановлено терміни та інші умови проведення інвентаризації. Також встановлено методи нарахування амортизації, оцінки запасів, визнання доходів та витрат.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник або уповноважена посадова особа, яка здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**]

Бухгалтерський облік на підприємстві здійснюється службою, що є самостійним підрозділом підприємства. Очолює службу головний бухгалтер, який має вищу економічну освіту і стаж роботи 5 років.

Крім головного бухгалтера в бухгалтерії працює ще 3 бухгалтери, в функціональні обов'язки яких входить облік окремих ділянок бухгалтерії.

Бухгалтерський облік ведеться на основі затвердженого робочого плану рахунків.

КП «Фарм ТМК» є платником податку на додану вартість (20%) та платником податку на загальній системі оподаткування (18%), оскільки сума доходу перевищує 5 млн. грн. на рік.

Декларація про доходи подається раз на рік не пізніше ніж 9 лютого наступного року

Податок сплачується авансом. Авансові платежі з податку на доходи

розраховуються головним бухгалтером за фактичними даними, зазначеними в Книзі обліку доходів і витрат за кожен квартал. До бюджету вони сплачуються до 20 квітня, до 20 липня й до 20 жовтня. За четвертий квартал авансовий платіж не сплачується.

Якщо за результатами якогось кварталу доходу немає, авансовий платіж теж не сплачується. Остаточний розрахунок податку здійснюється на підставі даних річної декларації, з урахуванням внесених авансових платежів.

Розрахунки за зобов'язаннями зі своїми покупцями, підприємствами, бюджетом КП «Фарм ТМК» здійснює безготівковим способом через систему «Клієнт-банк» чи фінансові установи, або готівкою. Обмеження суми розрахунку не встановлено.

Розмір готівки, який може знаходитись в касі, встановлюється підприємством самостійно та фіксується у відповідному наказі керівника. Підприємство використовує існуючі в його розпорядженні фінансові ресурси на свій розсуд без обмежень, незалежно від джерел їхнього утворення. Воно надає податковим і статистичним органам визначену інформацію з діяльності суспільства. КП «Фарм ТМК» зареєстровано як учасник зовнішньоекономічних зв'язків і здійснює зовнішньоекономічну діяльність на підставі актів і нормативних документів, що регулюють зовнішньоекономічну діяльність.

На основі структурної схеми підприємства, посадових інструкцій співробітників в КП «Фарм ТМК» розроблено графік документообігу. Графік документообігу розробляє головний бухгалтер, затверджується і вводиться в дію наказом керівника підприємства. Заключним етапом документообігу виступає формування справ облікової служби для організації поточного і тривалого зберігання.

Графік регламентує строки складання, надання та опрацювання первинних документів, визначає перелік документів, час їх просування, посадових осіб, відповідальних за складання документів, порядок передавання документів по інстанціях для опрацювання, строк надходження документів до

бухгалтерії, термін опрацювання і проходження документів всередині облікового відділу до складання бухгалтерського балансу і звітності.

Документообіг на підприємстві встановлюється головним бухгалтером і є обов'язковим для виконання для всіх працівників підприємств [Ошибка! Источник ссылки не найден.].

Працівники підприємства створюють і подають первинні документи, які належать до сфери їхньої діяльності, за графіком документообігу. Для цього кожному виконавцю надається витяг із графіка. У ньому наводяться перелік документів, створення яких належить до функціональних обов'язків виконавця, термін їх подання та підрозділи підприємства, до яких подаються документи.

Здають первинні документи на підставі складеного реєстру (табл.2.2).

Таблиця 2.2 - Реєстр приймання-здачі документів на КП «Фарм ТМК» (по приходу в бухгалтерію за 01 серпня 2017 р.)

№ групи матеріалів чи номенклатурний	Назва документа чи групи документів	Кількість документів	Номери первинних документів	Примітка
005	Накладна витратна	1	754	
006	Накладна прибуткова	1	1378	
	І так далі			

На підставі первинних документів інформаційний потік щодо операцій з продажу лікарських засобів узагальнюється в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку, а також у фінансовій, податковій та статистичній звітності підприємства.

2.2. Облікове відображення операцій з роздрібного продажу лікарських засобів

Перш ніж говорити про облік операцій по реалізації лікарських засобів в аптеці КП «Фарм ТМК», зупинимось коротко на порядку облікового відображення по придбанню та виготовленню ЛЗ.

До аптечної установ лікарські засоби та вироби медичного призначення надходять безпосередньо від підприємств-виробників або від оптових розповсюджувачів (аптечних складів, баз). Порядок приймання та оприбуткування лікарських засобів нічим не відрізняється від приймання та оприбуткування інших лікарських засобів. Однак з огляду на специфіку діяльності Аптека здійснює операції з препаратами, які є небезпечними для здоров'я населення і тому потребують спеціального контролю. Зокрема, це стосується наркотичних та психотропних лікарських засобів.

Аптека здійснює операцій, пов'язані із придбанням, зберіганням і реалізацією наркотичних та психотропних ліків, у відповідності до Порядку обігу прекурсорів. Наркотичні засоби та психотропні речовини надходять до аптечної установи на підставі поданих заявок і з урахуванням установлених нормативів. Приймання наркотичних та психотропних речовин та спецбланків ф.№3 на складі аптечної установи здійснює спеціально створена постійна комісія. Після відповідної перевірки комісія складає Акт приймання наркотичних, психотропних лікарських засобів, прекурсорів та спецбланків ф.№3.

Деякі особливості має також отримання аптечною установою спирту етилового, який використовується для виготовлення лікарських засобів [21].

Аптека, крім реалізації готових лікарських засобів, самостійно виготовляє лікарські препарати на підставі рецептів, наданих громадянами, та на замовлення лікувально-профілактичних закладів. Виготовлені в аптеці за рецептами лікарів та на замовлення лікувально-профілактичних закладів лікарські засоби не підлягають державній реєстрації (згідно з абз. п'ятнадцятим ст. 9 Закону про лікарські засоби). При виготовленні лікарських засобів на замовлення лікувально-профілактичних закладів підставою для такого виготовлення є спеціальна вимога, виписана лікувально-профілактичною установою.

Для обліку проведених в аптеці робіт з виготовлення та фасування лікарських засобів передбачено спеціальні регістри: Журнал обліку лабораторних робіт та Журнал обліку фасувальних робіт [21].

У бухгалтерському обліку процес виготовлення лікарських препаратів та формування їх вартості відобразатиметься таким чином.

Перший етап — передача лікарської сировини зі складу аптечної установи до лабораторії.

У Робочому плані рахунків КП «Фарм ТМК» для відображення операцій з руху лікарських засобів на складі передбачено субрахунок 281 «Лікарські засоби на складі». Для обліку лікарських засобів, з яких виготовляють лікарські препарати, окремого субрахунку в плані рахунків не передбачено. Тому в Аптеці до субрахунку 281 відкрито субрахунки другого порядку, наприклад:

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

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

Другий етап — формування вартості виготовленого в аптечних умовах лікарського препарату, який безпосередньо здійснюється в журналах обліку лабораторних та фасувальних робіт. 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 [21].

Аптека №1 КП «Фарм ТМК» здійснює продаж готових лікарських засобів, а також засобів власного виготовлення, тому в Аптеці ведеться окремий облік за торговельними і виробничими операціями.

При відображенні в бухгалтерському обліку виготовлених лікарських засобів Аптека, як і інші виробничі підприємства, використовує такі рахунки обліку виробничої діяльності: 20 «Виробничі запаси», 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція» тощо.

При виготовленні лікарських засобів відноситься на витрати виробництва тільки вартість прямих матеріалів і тари, усі інші витрати акумулюються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» зі щомісячним списанням на рахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

Аптекою в наказі про облікову політику визначено принципи розподілу витрат на загальновиробничі, адміністративні та збут. Такому розподілу підлягають:

- витрати на комунальні послуги;
- вартість оренди приміщень;
- заробітна плата співробітників, зайнятих виготовленням продукції;
- інші витрати.

Так, господарські операції з обліку витрат Аптеки на виготовлення лікарських засобів, наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3 – Облікове відображення операцій по виготовленню аптекою ЛЗ

№ п/п	Первинні документи та зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Вимога, лімітнозабірна картка	23		
	Віднесено на витрати виробництва:			
	вартість сировини, використаної при виготовленні лікарських засобів		201	440
	Вимога, лімітнозабірна картка			
	вартість скляного посуду		204	30
	Розрахунковоплатіжна відомість заробітну плату співробітників, зайнятих виготовленням лікарських засобів		661	120
	Розрахунковоплатіжна відомість обов'язкові нарахування на фонд оплати праці (сума умовна)		651, 652, 653, 654	43,8
	2		Накладна	
	Оприбутковано готові лікарські засоби	26	23	634,8
3	Довідка бухгалтерії			
	Реалізовано лікарські засоби власного виготовлення	361	701	1000
4	Виписка банку			
	Отримано оплату за реалізовані лікарські засоби	311	361	1000
5	Довідка бухгалтерії			
	Відображено собівартість реалізованих ліків	901	26	634,8

Продовження табл.2.3

№ п/п	Первинні документи та зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
6	Довідка бухгалтерії			
	Списано на фінансовий результат:			
	дохід від реалізації лікарських засобів власного виготовлення	701	79	1000
	Довідка бухгалтерії			
	дохід від реалізації частини сировини	712	79	60
	Довідка бухгалтерії			
	собівартість реалізованої частини сировини	79	943	50
	Довідка бухгалтерії			
	собівартість реалізованих ліків	79	901	643,8

Згідно облікової політики в Аптеці КП «Фарм ТМК» при виготовленні лікарських засобів за рецептами використовується позамовний метод калькулювання собівартості відповідно до вимог ПБО 9 «Запаси» і 16 «Витрати».

Аптека після надходження лікарських засобів та медичних виробів визначає на кожну одиницю ціну з урахуванням граничної торговельної (роздрібною) надбавки. Як правило, ця ціна зазначається на кожній упаковці лікарських засобів та медичних виробів.

У серпні 2017 р. аптека КП «Фарм ТМК» закупила ліки на суму 250 000 грн., за їх транспортування сплачено 900 грн., у тому числі ПДВ 20% — 150 грн., закуплено супутні лікарські засоби на суму 18 000 грн., у тому числі ПДВ 20% — 3000 грн., нараховано торгову націнку на лікарські засоби 80 000 грн., на супутні лікарські засоби — 6000 грн. Вартість залишку товару в аптеці на 01.08.2011 р. (дебетове сальдо субрахунку 282) — 30 000 грн., торгова націнка (кредитове сальдо за субрахунком 285) — 10 000 грн., транспортно-заготівельні витрати (дебетове сальдо субрахунку 289) — 1000 грн. Виручка від реалізації лікарських засобів за серпень становить 216 800 грн., зокрема від продажу супутніх лікарських засобів — 15 000 грн., у тому числі ПДВ 20% — 2500 грн. Вартість фасування ліків і пакувальних матеріалів — 1800 грн. За цей період сплачено вартість оренди і комунальних

послуг у сумі 4800 грн., у тому числі ПДВ 20% — 800 грн. Дані про реалізацію лікарських засобів взято з товарно-касового звіту.

Наведені операції в бухгалтерському та податковому обліку були відображені наступним чином (табл.2.4):

Таблиця 2.4 - Облікове відображення операцій з придбання КП «Фарм ТМК» лікарських засобів

№ п/п	Зміст господарської операції	Документ-підстава	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1	Залишок лікарських засобів на початок місяця	Оборотно-сальдова відомість за субрахунком	282	-	30 000
2	Торгова націнка на залишок товару на початок місяця	Бухгалтерська довідка	285	-	10 000
3	Транспортно-заготівельні витрати на залишок товару на початок місяця	Бухгалтерська довідка	289	-	1000
4	Оприбутковано лікарські засоби від постачальників	Прибуткова накладна	282	631	250 000
5	Відображено торгову націнку (різниця між продажною та купівельною вартістю лікарських засобів)	Бухгалтерська довідка	282	285	80 000
6	Оприбутковано супутні лікарські засоби від постачальників	Прибуткова накладна	282	631	15 000
7	Відображено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	641/ПД	631	3000
12	Перераховано постачальникам за лікарські засоби й супутні лікарські засоби	Прибуткова накладна, договір, рахунок-фактура	631	311	268 000

Розрахунок торгової націнки на реалізовані лікарські засоби було здійснено наступним чином. Керуючись П(С)БО 9, розраховано середній відсоток торгової націнки:

С-до субрахунку 285 на 01.08.17 р. + Кт-оборот субрахунку 285 за серпень /сальдо субрахунку 282 на 01.08.2017 р. + ДТ-оборот субрахунку 282 за серпень

тобто $(10\ 000 + 86\ 000) : (30\ 000 + 352\ 800) \times 100 = 25,2\%$.

Торгова націнка в реалізованому обороті становилп: виручка (продажна роздрібна вартість лікарських засобів) x середній відсоток торгової націнки, тобто $(194\ 800 + 3000 + 1000 + 15\ 000 + 5900) \times 25,2\% = 55\ 364$ (грн.).

КП «Фарм ТМК» облік транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних із доставкою ЛЗ веде на окремому рахунку. Їх розподіл здійснюється і ображається наступним чином (табл.2.5):

Таблиця 2.5 - Розрахунок транспортно-заготівельних витрат

№ п/п	Найменування операції		Сума, грн.
1	Залишок транспортнозаготівельних витрат на початок звітнього місяця	Сальдо за дебетом субрахунку 286	1000
2	Транспортнозаготівельні витрати за звітний місяць	Оборот за дебетом субрахунку 286	900
3	Разом транспортно-заготівельних витрат		1900
4	Сума транспортнозаготівельних витрат на реалізовані лікарські засоби	Дт 902 Кт 286	1099

Посилаючись на П(С)БО 9, розрахуємо середній відсоток транспортно-заготівельних витрат: суму дебетового сальдо субрахунку 289 на 01.08.2017 р. та обороти за дебетом субрахунку 289 за серпень 2017 р. розділимо на суму дебетового сальдо субрахунку 282 на 01.08.2017 р. і дебетового обороту субрахунку 282 за серпень 2017 р., а саме: $(1000 + 900) : (30\ 000 + 352\ 800) \times 100 = 0,5\%$

Транспортно-заготівельні витрати на реалізований товар становитимуть: результат різниці між виручкою від реалізації та торговою націнкою, помножений на середній відсоток, тобто $219\ 700 \times 0,5\% = 1099$ (грн.).

Аптека отримує ЛЗ засоби як на умовах передоплати, так і на умовах наступної оплати (табл. 2.6).

У разі, коли купівля ЛЗ здійснюється за кордоном, виникають відносини у сфері зовнішньоекономічної діяльності. А в ній діють свої закони та правила, про які потрібно знати і, звісно ж, дотримуватися їх.

Щоб сформуванати у бухгалтерському обліку первісну вартість імпортованих лікарських засобів, важливо знати, яка подія була першою:

отримання лікарських засобів чи оплата їх вартості.

Таблиця 2.6 – Облікове відображення операцій по придбанню ЛЗ на умовах передоплати та наступної оплати

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
Перша подія — отримання ЛЗ				
1	Отримано ЛЗ від постачальника	281	631	20000,00
2	Відображено суму ПДВ (до отримання зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	644/1*	631	4000,00
<i>* Припустимо, Аптека відображає суми ПДВ, не підтверджені податковими накладними, зареєстрованими в ЄРПН, на додатково відкритому субрахунку 644/1.</i>				
3	Відображено податковий кредит з ПДВ (отримано податкову накладну, зареєстровану в ЄРПН)	641/ПДВ	644/1	4000,00
4	Оплачено придбані ЛЗ	631	311	24000,00
Перша подія — перерахування передоплати				
1	Перераховано постачальнику передоплату вартості ЛЗ	371	311	24000,00
2	Відображено суму ПДВ (до отримання зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	644/1	644	4000,00
3	Відображено податковий кредит з ПДВ (отримано податкову накладну, зареєстровану в ЄРПН)	641/ПДВ	644/1	4000,00
4	Оприбутковано придбані ЛЗ	281	631	20000,00
5	Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ	644	631	4000,00
6	Здійснено залік заборгованостей	631	371	24000,00

1. Перша подія — отримання лікарських засобів . У цьому випадку при визначенні гривневого еквіваленту вартості імпортованих лікарських засобів Аптека керується п. 5 П(С)БО 21. Цей пункт зобов'язує операції в іновалюті під час первісного визнання відображати у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Інакше кажучи, якщо курс НБУ протягом дня не змінюється, вартість імпортованих лікарських засобів, придбаних на умовах наступної оплати, визначають за курсом НБУ на дату їх отримання.

Кредиторська заборгованість перед іноземним постачальником, що виникла у зв'язку з придбанням лікарських засобів, є монетарною (оскільки буде погашена грошима). Отже, за нею потрібно визначати курсові різниці на

дату балансу та на дату здійснення господарської операції (тобто на дату погашення заборгованості) в межах такої операції або за всією статтею — відповідно до облікової політики (п. 8 П(С)БО 21). Курсові різниці залежно від того, додатні вони чи від'ємні, в КП «Фарм ТМК» відображаються у складі доходів або витрат підприємства. Додатні курсові різниці виникають, якщо курс НБУ на дату балансу або дату здійснення господарської операції нижчий за курс, що діяв на дату оприбуткування лікарських засобів. Такі різниці відображають в КП «Фарм ТМК» у складі іншого операційного доходу на субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці». Від'ємні курсові різниці мають місце, якщо курс НБУ на дату балансу або дату здійснення господарської операції підвищився по відношенню до курсу, що діяв на дату оприбуткування лікарських засобів. Їх обліковують у складі інших витрат операційної діяльності на субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці».

2. Перша подія — оплата лікарських засобів. У цьому випадку згідно з абзацом першим п. 6 П(С)БО 21 суму авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надану іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (у тому числі лікарських засобів), перераховують у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати сплати авансу. При цьому виникає дебіторська заборгованість постачальника-нерезидента. Така заборгованість є немонетарною, оскільки буде погашена отриманням лікарських засобів — немонетарних активів. Тому ні на дату балансу, ні на дату здійснення господарської операції (тобто на дату погашення такої заборгованості) розраховувати курсові різниці за нею не потрібно. При отриманні ЛЗ його первісна вартість формуватиметься виходячи з курсу НБУ, встановленого на дату перерахування передоплати. Узагальнимо сказане вище в табл. 2.7.

На практиці досить часто трапляються ситуації часткових авансових платежів за лікарські засоби з наступним їх постачанням.

Таблиця 2.7 - Первісна вартість та курсові різниці при імпорті лікарських засобів

Перша подія	Курс, що застосовується для формування первісної вартості лікарських засобів	Курсові різниці
Отримання лікарських засобів	Курс НБУ на початок дня дати здійснення операції, тобто дати оприбуткування лікарських засобів (<u>п. 5 П(С)БО 21</u>)	Курсові різниці визначають на (<u>п. 8 П(С)БО 21</u>): — дату балансу; — дату здійснення господарської операції (тобто на дату погашення заборгованості) в її межах або за всією статтею (відповідно до облікової політики). Дохід від курсових різниць відображають на субрахунку 714, втрати — на субрахунку 945
Перерахування передоплати (авансу)	Курс НБУ на початок дня дати сплати авансу (<u>п. 6 П(С)БО 21</u>)	Курсові різниці не розраховують

Так, згідно з пунктом 6 П(С)БО 21, у разі часткових авансових плат за них первісну вартість лікарських засобів, що надійшли, визначають за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів на початок дня дати кожного авансу, виходячи з послідовності їх здійснення. Можлива також ситуація, коли за частковою передплатою йде оприбуткування усієї партії товару, і тільки потім нерезиденту перераховується частина його вартості, що залишилася. У такому разі первісна вартість імпортованих лікарських засобів складатиметься з:

— суми, що дорівнює наданому авансу, перерахованому в гривні за курсом НБУ на початок дня дати такої часткової передоплати;

— частини вартості лікарських засобів, що залишилася (тобто за вирахуванням суми попередньої оплати), перерахованої за курсом НБУ на початок дня дати їх оприбуткування. Тобто в цьому випадку наступна доплата решти вартості вже оприбуткованого товару на формування його первісної вартості не вплине. Потрібно враховувати, що крім сум, які сплачуються нерезиденту, до первісної вартості лікарських засобів при імпорті (Дт 28 — Кт 63, 685, 377) також включають низку таких витрат:

— митні платежі (ввізне мито, плату за виконання митних формальностей у неробочий час або поза місцем розташування митних органів);

— оплату послуг митного брокера (лист Мінфіну від 29.11.2013 р. № 31-08410-07-27/34996);

— витрати на сертифікацію імпортованих лікарських засобів (якщо сертифікат пов'язаний з конкретною партією імпортованого товару);

— витрати на збереження лікарських засобів на митному складі;

— ТЗВ.

Не потрапляють до первісної вартості:

— курсові різниці, що виникають при здійсненні розрахунків з іноземними постачальниками за отримані лікарські засоби;

— витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати вартості лікарських засобів.

За умовами ЗЕД-договору КП «Фарм ТМК» отримало лікарські засоби вартістю \$5000. Згідно з домовленістю сторін імпортовані операції здійснено в такій послідовності:

16.09.2016 р. — перераховано нерезиденту передоплату за лікарські засоби в сумі \$2500 (курс НБУ — 25,14 грн./\$*);

22.09.2016 р. — фактично ввезено та оприбутковано усю партію ЛЗ (курс НБУ — 25,17 грн./\$);

07.10.2016 р. — перераховано нерезиденту частину вартості товару, що залишилася, в сумі \$2500 (курс НБУ — 25,15 грн./\$). Курс НБУ на 30.09.2016 р. — 25,21 грн./\$.

Мито, сплачене при ввезенні товарів, становить 10%. Вартість послуг митного брокера — 1800 грн. (у тому числі ПДВ — 300 грн.). У обліку підприємства зазначені операції відображають таким чином (табл. 2.8).

Згідно облікової політики Аптека при реалізації лікарських засобів застосовує метод списання ліків та медичних препаратів за ідентифікованою собівартістю, оскільки згідно чинного законодавства на аптечні заклади покладено обов'язок контролю дотримання граничної торговельної (роздрібної)

надбавки.

Таблиця 2.8 - Облік імпорту ЛЗ з частковою передоплатою

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, \$/грн.
		Дт	Кт	
Перерахування 50 % авансу за ЛЗ нерезиденту (курс НБУ на 16.09.2016 р. — 25,14 грн./\$)				
1	Перераховано часткову передоплату за ЛЗ нерезиденту (\$2500 x 25,14 грн./\$)	3712	312	\$2500 62850,00
Ввезення та оприбуткування імпортного товару (курс НБУ на 22.09.2016 р. — 25,17 грн./\$)				
2	Перераховано суму ввізного мита (\$5000* x 25,17 грн./\$ x 10 % : 100 %)	377	311	12585,00
<i>* За умовами прикладу контрактна вартість відповідає митній вартості товару.</i>				
3	Перераховано суму «ввізного» ПДВ ((\$5000 x 25,17 грн./\$ + 12585,00 грн.) x 20 % : 100 %)	377	311	27687,00
4	Оплачено послуги митного брокера	3711	311	1800,00
5	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	641/ПДВ	644	300,00
6	Оприбутковано отримані від нерезидента лікарські засоби (\$2500 x 25,14 грн./\$* + \$2500 x 25,17 грн./\$)	281	632	\$5000 125775,00
<i>* Частина імпортих ЛЗ, за які було перераховано передоплату, зараховується на баланс за курсом НБУ, що діяв на момент такої передоплати.</i>				
7	Включено до первісної вартості ЛЗ суму ввізного мита	281	377	12585,00
8	Включено до первісної вартості ЛЗ вартість послуг митного брокера	281	685	1500,00
9	Списано суму відображеного раніше податкового кредиту з ПДВ	644	685	300,00
10	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ на підставі митної декларації	641/ПДВ	377	27687,00
11	Відображено залік заборгованостей (на суму раніше сплаченого авансу)	632	3712	\$2500 62850,00
12	Відображено залік заборгованостей з митним брокером	685	3711	1800,00
Відображення курсової різниці на дату балансу (курс НБУ на 30.09.2016 р. — 25,21 грн./\$)				
13	Відображено курсову різницю за монетарною (грошовою) заборгованістю, що залишилася, перед нерезидентом на дату балансу (\$2500 x (25,21 грн./\$ - 25,17 грн./\$))	945	632	100,00
14	Списано курсову різницю на фінансовий результат	791	945	100,00
Перерахування оплати (решти 50 % вартості ЛЗ) нерезиденту (курс НБУ на 07.10.2016 р. — 25,15 грн./\$)				
15	Погашено частину заборгованості за ЛЗ, що залишилася (\$2500 x 25,15 грн./\$)	632	312	\$2500 62875,00
16	Відображено курсову різницю, що виникла при погашенні заборгованості (\$2500 x (25,15 грн./\$ - 25,21 грн./\$))	632	714	150,00
17	Списано курсову різницю на фінансовий результат	714	791	150,00

Ідентифікована вартість - передбачає особливе маркування кожної одиниці запасів, що дозволяє в будь-який момент часу визначити вартість, а також встановити дату витрачання кожної одиниці запасу певного виду, собівартість витраченого запасу і вартість запасу, що залишається. Доцільність застосування цього методу пояснюється широким використанням комп'ютеризованих технологій обліку товарно-матеріальних запасів, пристроїв зчитування графічних кодів, що застосовуються під час маркування лікарських засобів. Взагалі, метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів – це єдиний метод обліку, що передбачає списання саме того товару, який фактично було реалізовано.

Так, КП «Фарм ТМК» придбала у оптового постачальника першу партію лікарського засобу А (100 шт.) за ціною 96,00 грн. з ПДВ (у т. ч. ПДВ – 6,28 грн.), другу партію цього самого лікарського засобу (200 шт.) за ціною 105,00 грн. з ПДВ (у т. ч. ПДВ – 6,87 грн.). Торговельну граничну націнку на лікарський засіб встановлено в розмірі 25 % від закупівельної вартості. На цей препарат було встановлено такі роздрібні ціни:

- на першу партію лікарського засобу А $(96 + 96 \times 0,25) = 120,00$ грн.;
- на другу партію лікарського засобу А $(105 + 105 \times 0,25) = 131,25$ грн.

Ці ціни було зазначено на кожному упакованні лікарського засобу. За місяць було продано 78 шт. лікарського засобу А з першої партії і 54 шт. – із другої партії. Аптека, як зазначалось раніше, є платником ПДВ.

Таблиця 2.9 – Облікове відображення операцій зі списання реалізованих ЛЗ за методом ідентифікованої собівартості

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		
	Дт	Кт	Сума, грн.
Придбано першу партію лікарського засобу А	281/А/1	631	8972,00
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	628,00
Сплачено за лікарський засіб постачальнику	631	311	9600,00
Придбано другу партію лікарського засобу А	281/А/2	631	19626,00
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	1374,00
Сплачено за лікарський засіб постачальнику	631	311	21000,00
Відображено дохід від реалізації лікарського засобу А з першої партії	301	702	9360,00

Продовження табл. 2.9

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		
	Дт	Кт	Сума, грн.
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	612,34
Відображено витрати за реалізованим лікарським засобом А з першої партії	902	281/А/1	6998,16
Відображено дохід від реалізації лікарського засобу А з другої партії	301	702	7087,50
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	463,67
Відображено витрати за реалізованим лікарським засобом А з другої партії	902	281/А/2	5299,02

Останнім часом звичайною операцією для Аптеки є відпуск лікарських засобів безоплатно або на пільгових умовах. Оплата повної вартості або частини вартості лікарських засобів здійснюється місцевими органами або закладами охорони здоров'я. Підставою для оплати є зведений реєстр, який складається в двох примірниках.

Так, Аптекою було відпущено лікарських засобів за безоплатними рецептами на суму 3000 грн., за пільговими з оплатою 50% — на суму 2000 грн. Одержано компенсацію з бюджету — 4000 грн. Отримано готівку в касу від покупців — 1000 грн.

Таблиця 2.10 – Облікове відображення операцій з продажу ЛЗ безоплатно та на пільгових умовах

№ п/п	Зміст господарської операції	Документ-підстава	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1	Отримано в касу виручку від продажу лікарських засобів (без ПДВ)	Прибутково-касовий ордер, довідка про вартість фасувальних робіт	301	702	194 800
2	Відображено дохід за відпущені ліки за безоплатними рецептами, вартість ліків - 3000 грн.	Товарний чек, рецепт на безоплатне отримання ліків	377	702	3000
3	Відображено дохід за відпущені ліки за пільговими рецептами з оплатою 50%, вартість ліків - 2000 грн., сума, сплачена в касу, - 1000 грн.	Товарний чек, рецепт на отримання пільг під час придбання ліків	377	702	1000

Аптекою було відпущено ліків і з торговими знижками (за картками на знижки) на суму 7000 грн. З них: вартість ліків, ціни на які не підлягають державному регулюванню, становить 5000 грн., знижка — 20% — 1000 грн. (сплачено в касу 4000 грн.); вартість ліків, ціни на які підлягають державному регулюванню, — 2000 грн., знижка становить 5% — 100 грн. (сплачено в касу 1900 грн.).

Облікове відображення операцій з продажу ЛЗ, ціни на які не підлягають державному регулюванню подано в табл. 2.11.

Таблиця 2.11 – Облікове відображення операцій з продажу ЛЗ з торговими знижками, які не підлягають державному регулюванню

№ п/п	Зміст господарської операції	Документ-підстава	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1	Ліки, ціни на які не підлягають державному регулюванню: вартість ліків - 5000 грн., знижка 20% - 1000 грн.				
2	Оплачено готівкою в касу вартість ліків	Товарний чек	301	702	4000
3	Відображено торгову знижку	Товарний чек та картка, що дає правона отримання знижки	285	282	1000

Облікове відображення операцій з продажу ЛЗ, ціни на які підлягають державному регулюванню подано в табл.2.12.

Аптека на пільгових умовах відпустила лікарські засоби на суму 600 грн. При цьому 50 % вартості лікарських засобів оплачено покупцями при пред'явленні пільгового рецепта і 50 % відшкодовано закладами охорони здоров'я.

Таблиця 2.12 – Облікове відображення операцій з продажу ЛЗ з торговими знижками, які підлягають державному регулюванню

№ п/п	Зміст господарської операції	Документ-підстава	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1	Оплачено готівкою в касу вартість ліків	Товарний чек	301	702	1900
2	Відображено торгову знижку	Товарний чек та картка, що дає право на отримання знижки	285	282	100

Продовження табл.2.12

№ п/п	Зміст господарської операції	Документ-підстава	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
3	Отримано в касу кошти за ліки за пільговими рецептами	Прибутково-касовий ордер, рецепт на отримання пільг під час придбання ліків	301	702	1000
4	Отримано компенсацію з бюджету за ліки за пільговими рецептами	Банківська виписка	311	377	4000
5	Надійшло до каси виручки від продажу супутніх лікарських засобів (з ПДВ)	Прибутково-касовий ордер	301	702	15 000
6	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ, яка відноситься до реалізованих супутніх лікарських засобів	Товарно-касовий звіт	702	641/ ПДВ	2500
7	Списано роздрібну вартість лікарських засобів та супутніх лікарських засобів	Товарний чек	902	282	219 700
8	Списано суму торгової націнки, яка відноситься до реалізованих лікарських засобів та супутніх лікарських засобів (спосіб «сторно») згідно з розрахунком*	Товарний чек	902	285	(55 364) сторно
9	Відображено списання суми транспортно-заготівельних витрат, що відносяться до реалізованих лікарських засобів згідно з розрахунком	Товарний чек	902	289	1099

Облік операцій і кореспонденцію рахунків за умови відпуску аптекою ліків безоплатно або на пільгових умовах наведено в табл. 2.13.

Таблиця 2.13 – Облікове відображення операцій з продажу ЛЗ на пільгових умовах з відшкодуванням 50% вартості закладом охорони здоров'я

№ п/п	Первинні документи та зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн. грн.
		Дт	Кт	
1	Рахунокфактура, накладна, прибутковокасовий ордер			
	Відображено дохід від роздрібної реалізації на пільгових умовах лікарських засобів, 50 % вартості яких оплачено покупцями	301	702	300

Продовження табл.2.13

№ п/п	Первинні документи та зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн. грн.
		Дт	Кт	
2	Рішення щодо питання асигнувань з переліком умов використання			
	Відображено дохід від цільового фінансування 50 % вартості реалізованих на пільгових умовах лікарських засобів	48	718	300
3	Довідка бухгалтерії			
	Списано суму торговельної націнки на вартість реалізованих лікарських засобів (методом «сторно»)	282	285	100
4	Накладна			
	Відображено собівартість реалізованих лікарських засобів	902	282	500
5	Виписки банку			
	Отримано відшкодування 50 % вартості реалізованих на пільгових умовах лікарських засобів	311	685	300
6	Рішення (розпорядження)			
	Відображено суму цільового фінансування з відповідного бюджету	685	48	300
7	Розрахунок, довідка бухгалтерії			
	Списано на фінансовий результат:			
	дохід від цільового фінансування	718	79	300
	дохід від реалізації лікарських засобів за пільговим рецептом	702	79	300
	собівартість реалізованих лікарських засобів	79	902	500

Виходячи з вищевикладеного, приходимо до висновку, що організацію обліку операцій з продажу лікарських засобів у КП «Фарм ТМК» слід визнати задовільною.

2.3. Податковий облік операцій з продажу лікарських препаратів у роздрібній торгівлі

КП «Фарм ТМК» взято на облік в Токмацькій ОДПІ ГУ міндоходів у Запорізькій області від 17 січня 2002 року.

КП «Фарм ТМК» є платником податків відповідно до чинного податкового законодавства:

- податку на прибуток підприємств;
- податку з доходів фізичних осіб;
- податку на додану вартість;
- екологічний податку;
- податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Проте з реалізацією лікарських засобів пов'язується лише ведення податкового обліку за податком на прибуток та ПДВ.

Згідно з приписами ст. 3 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996-XIV від 16.07.1999 р., бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Податковий облік як підсистема бухгалтерського ґрунтується на даних бухгалтерського обліку.

Для ведення синтетичного обліку заборгованості (зобов'язань) за податками, зборами до бюджетів Планом рахунків бухгалтерського обліку на товаристві передбачені наступні синтетичні та аналітичні рахунки:

- 1) рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» в розрізі аналітичних рахунків
 - 6411 «Розрахунки за ПДФО»
 - 6412 «Розрахунки за ПДВ»
 - 6413 «Розрахунки за податком на прибуток»
 - 6415 «Розрахунки по інших податках», на якому обліковуються розрахунки з екологічного податку
- 2) рахунок 17 «Відстрочені податкові активи»
- 3) рахунок 54 «Відстрочені податкові зобов'язання»
- 4) рахунок 981 «Податок на прибуток від усіх видів діяльності»

В процесі своєї господарської діяльності КП «Фарм ТМК» здійснює господарські операції з продажу лікарських засобів та виробів медичного призначення, закупівлі медикаментів у постачальників, розрахунки з працівниками, постачальниками, бюджетом, іншими контрагентами, виплати дивідендів та інші.

Всі господарські операції відображаються в Журналі господарських

операцій на основі первинних документів (табл.2.14)

Таблиця 2.14 - Відображення господарських операцій в журналі проводок аптеки

Зміст операції	Первинний документ	Дт	Кт	Сума,грн ..
Оприбуткування лікарських засобів та виробів медичного призначення на склад	Видаткова накладна	282 6442	631 631	3000,00 600,00
Передача товарів в торгівлю	Накладна на переміщення	282	285	4500,00
Реалізація товарів: оприбуткування готівки в касі, відображення податкових зобов'язань	Контрольно-касова стрічка, Z-звіт РРО, № ПКО-1	902 301 702	282 702 6434	7000,00 1010,00
Оплата постачальникам	Платіжне доручення вихідне	631	311	5500,00
Інкасація каси	№ ВКО-2	333	301	7000,00
Оплата послуг контрагентам	Рахунки-фактури, акти виконаних робіт	377	311	570,00

Графік документообороту на підприємстві затверджений наказом директора № 2 від 01.01.2017 року. Згідно графіка документообороту кожен працівник підприємства відповідає за заповнення та належне збереження, обробку первинного документу.

Після обробки первинних документів працівниками відділу збуту, вони передаються до бухгалтерії для відображення господарської операції в бухгалтерському та податковому обліку.

Для планування облікових робіт зі складання податкової звітності з податку на прибуток в КП «Фарм ТМК» розроблено графік (табл.. 2.15).

Таблиця 2.15 - Графік робіт зі складання регістрів обліку податку на прибуток на 2017 рік

Носії інформації	Виконавець	Строк складання	Кому передати	Форма звітності	Звітний період
Відомість обліку доходів	бухгалтер	Кожного календарного місяця	Гол. бухгалтеру	Декларація з податку на прибуток	рік

Продовження табл.2.15

Носії інформації	Виконавець	Строк складання	Кому передати	Форма звітності	Звітний період
Відомість обліку витрат	бухгалтер	На 10 число календарно го місяця	теж саме	теж саме	теж
Відомість нарахування амортизації	бухгалтер	На 10 число календарно го місяця	теж саме	теж саме	теж саме

Вся накопичена інформація щодо діяльності підприємства за звітний період місяць відображається в оборотно- сальдовій відомості на основі якої складається фінансова звітність підприємства (табл.2.16)

На основі фінансового результату розраховується податок на прибуток за звітний період - рік.

Таблиця 2.16- Оборотно-сальдова відомість КП «Фарм ТМК» за 2016 рік

Рахунок	Сальдо на початок періода		Обороти за період		Сальдо на кінець періода	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
10	69 623,61		9 475,00		79 098,61	
13		34 318,94		8 598,45		42 917,39
28	149 992,04		4 668 927,41	4 611 042,05	207 877,40	
285		25 571,42	629 794,35	653 136,80		48 913,87
301			4 088 089,98	4 088 089,98		
311	139 470,99		3 927 388,50	3 938 519,74	128 339,75	
333			3 927 377,05	3 927 377,05		
377	4 409,58		121 290,50	120 841,52	4 858,56	
39	321,00		3 868,00	3 848,00	341,00	
40		31 900,00				31 900,00

Продовження табл.2.16

Рахунок	Сальдо на початок періода		Обороти за період		Сальдо на кінець періода	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
43		277 119,94	130 023,49	152 980,77		300 077,22
44			168 114,95	168 114,95		
631		21 684,20	3 530 683,80	3 533 608,01		24 608,41
6411		15,18	18 754,84	18 618,45	121,21	
6412	10 345,65		260 043,91	238 636,31	31 753,25	
6413		13 404,45	20 316,05	37 110,49		30 198,89
6415			15,21	12,35	2,86	
642			3 848,00	3 848,00		
6421			719,77	719,77		
6434	24,12		238 636,31	238 636,42	24,01	
644			446 797,64	446 602,72	194,92	
65		42,42	51 065,47	51 022,95	0,10	
661			127 119,01	127 118,90		-0,11
671			35 000,00	70 000,00		35 000,00
702			3 949 675,08	3 949 675,08		
719			11,45	11,45		
791			3 711 050,11	3 711 050,11		
902			3 259 398,97	3 259 398,97		
949			246 279,76	246 279,76		
981			37 110,49	37 110,49		
Разом	377 466,57	377 466,57	37 030 225,66	37 030 225,66	443 854,12	443 854,12

Податок на прибуток нараховується платником податку самостійно за ставкою відповідно до виду діяльності та суми отриманого прибутку.

Склад доходів, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування підприємства, приведений на рис. 2.1.

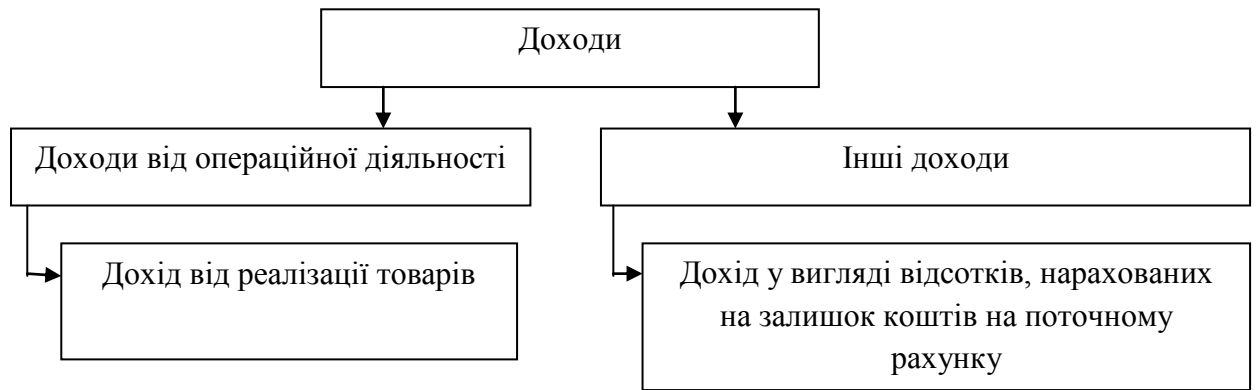


Рисунок 2.1 – Склад доходів, які враховуються при визначенні об’єкта оподаткування

Джерело: авторська розробка.

Доходи від операційної діяльності включають в себе доходи від реалізації товарів.

В податковій декларації з податку на прибуток підприємства доходи від операційної діяльності відображається в рядку 01.

Інші доходи як складова доходів, що враховуються при визначенні об’єкта оподаткування, підприємства включають в себе дохід у вигляді відсотків, нарахованих на залишок коштів на поточному рахунку.

В податковій декларації з податку на прибуток підприємства інші доходи відображається в рядку 03 ІД.

Доходи в обліку відображаються проведенням документа «Реалізація товарів та послуг» з одночасним віднесенням сум до податкових зобов’язань.

Витрати підприємства за звітний податковий період мали структуру зображену на рис. 2.2.

Калькуляція статей адміністративних витрат підприємства, які включаються при визначенні об’єкта оподаткування відповідно ст.138 ПКУ наведена в таблиці 2.17.

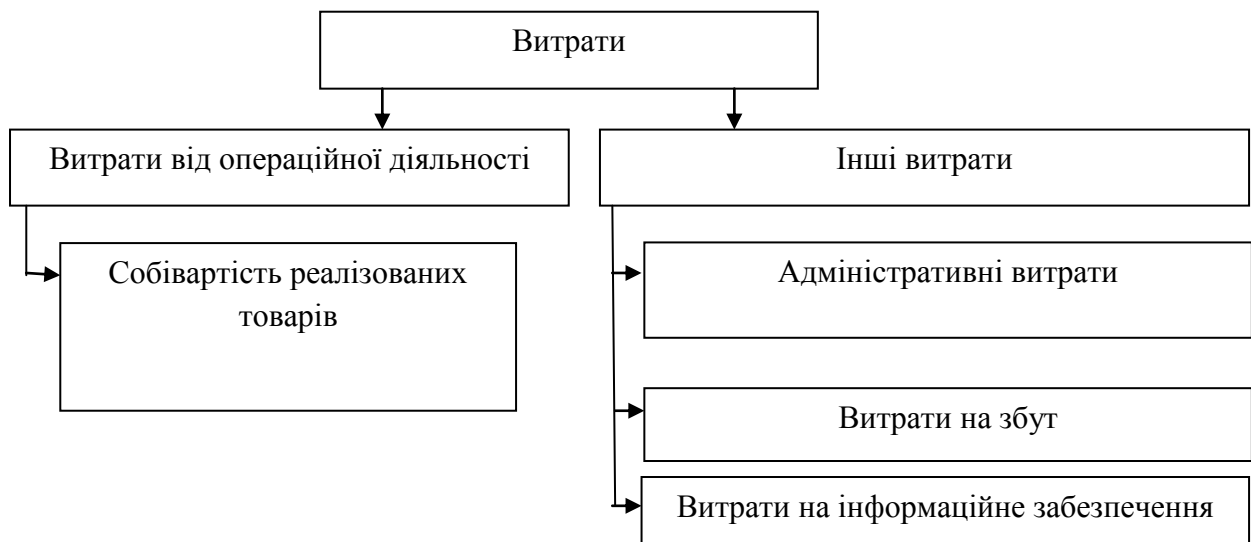


Рисунок 2.2 - Склад витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування підприємства.

Джерело: авторська розробка.

В податковій декларації з податку на прибуток підприємства адміністративні витрати відображається в рядку 06.1.

Таблиця 2.17 - Склад адміністративних витрат підприємства за 2016 рік

№п/п	Склад витрат	Сума (грн.)
1.	Оплата працівників адміністративного сектора	89425,00
2.	Амортизація основних фондів	4715,00
3.	Розрахунки з банком за обслуговування	4379,00
4.	Заправка та ремонт оргтехніки адміністративного сектора	750,00

Калькуляція статей витрат на збут підприємства, які включаються при визначенні об'єкта оподаткування відповідно ст.138 ПКУ наведена в таблиці 2.18.

В податковій декларації з податку на прибуток підприємства витрати на збут відображається в рядку 06.2.

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати відображаються в обліку за допомогою синтетичного рахунка 949 «Інші витрати операційної діяльності», за дебетом якого відображається нарахування витрат, а за кредитом – списання в звітному періоді.

Таблиця 2.18 - Склад витрат на збут підприємства за 2016 рік

№ п/п	Склад витрат	Сума (грн..)
1.	Оплата працівників збуту(провізори, фармацевти)	84472,00
2.	Технічне обслуговування РРО та послуги передачі звітної інформації до ДПС	3876,00
3.	Послуги водопостачання та водовідведення	640,00
4.	Послуги постачання електроенергії	17122,00
5.	Послуги оренди аптеки	15433,00
6.	Телекомунікаційні послуги	1026,00
7.	Рекламні послуги	395,00
8.	Підвищення кваліфікації працівників збуту	3670,00

Операційні витрати підприємства включають собівартість реалізованих товарів та інші витрати підтвержені первинними бухгалтерськими документами.

Відповідно до п. 22 П(С)БО 9 «Запаси» собівартість реалізованих товарів визначається за методом середнього проценту торговельної націнки товарів, як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари.

Таблиця 2.19 - Склад інших витрат на підприємства за 2016 рік

№ п/п	Склад витрат	Сума (грн..)
1.	Послуги Інтернет	700,00
2.	Послуги щодо встановлення програмного забезпечення	2000,00
3.	Послуги оброблення даних про ціни постачальників, реєстрацію лікарських засобів в Україні.	4440,00

Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки.

Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів (таблиця 2.20.).

Таблиця 2.20 - Визначення собівартості покупних реалізованих ЛЗ

Залишок	282 “Товари в торгівлі”		285 “Торгівельна націнка”	1+2	Дт 282	Залишок товара початок мес.	4+5	3/ 6* 10 0	товарооборот	Націнка 8*7/ 100	2-9	Залишок
	1	+										
43 797,42	80392,69		80392,69	124190,11	419101,17	244 241,84	663343,01	18,72	419296,86	78 500,15	1 892,54	45 689,96

Списання торгівельної націнки проводиться щомісячно.

Амортизація основних засобів на підприємстві нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Суттєвою характеристикою є його рівномірність, тобто щороку амортизується однакова частина вартості основних засобів.

Річна норма амортизації залежить тільки від строку служби об'єкта.

Перевагами цього методу є простота та можливість легкого коригування нормативів. У тому разі коли немає суттєвих ознак зростання витрат на ремонт основних засобів, пов'язаного із збільшенням строку їх використання, і відсутні дані про можливість швидкого морального зносу необоротних активів або є ускладнення із визначенням обсягу виробничої потужності за весь строк корисного використання основних засобів, застосування цього методу повністю виправдано.

Нарахована амортизація за звітний період в податковій звітності відображається в додатку АМ в таблиці 1 до податкової декларації з податку на прибуток підприємства.

Нарахування податку на прибуток в обліку відображається щомісячно проведенням документа «Закриття місяця».

Таблиця 2.21- Закриття місяця

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума, грн
1.	Списано затрати на фінансовий результат витрати господарської діяльності	791	949	23193,65
2.	Нараховано податок на прибуток	791	981	3654,86
3.	Відображено податкове зобов'язання з податку на прибуток	981	6413	3654,86
4.	Списано собівартість покупних реалізованих товарів	791	902	1304,00
5.	Відображено нерозподілений прибуток	791	441	19100,58
6.	Реалізація без ПДВ	702	791	365 486,11
7.	Відображено інші доходи	719	791	0,96

КП «Фарм ТМК» за результатом фінансово-господарської діяльності сплатило податок на прибуток в розмірі 37 647 грн. за ставкою 18 % за звітний 2014 рік відповідно до ПКУ.

Розрахунок суми податку на прибуток наведений у формулі 2.1.

$$\text{ППП} = (\text{Д} - \text{В}) \times \text{С} - \text{З} \quad (2.1)$$

де Д – доходи;

В – витрати;

С – ставка податку на прибуток;

З – зменшення.

Виходячи з показників фінансово-господарської діяльності за 2014 рік за вищенаведеною формулою маємо:

$$(3711040 + 12) - (3259399 + 221353 + 93806 + 120199 + 6510) = 230300$$

$$37647 = 230300 * 18\% - 3807$$

Зменшення для КП «Фарм ТМК» становить сума сплачених патентів за здійснення торгівельної діяльності за звітний 2014 рік.

Розрахунок податку на прибуток, що підлягає патентуванню в податковій звітності відображається в додатку ТП до податкової декларації з податку на

прибуток підприємства.

Об'єкт оподаткування від діяльності, що підлягає патентуванню в податковій декларації з податку на прибуток підприємства відображається в рядку 08 ТП.

Податок на прибуток від діяльності, що підлягає патентуванню, зменшений на вартість торгових патентів та підлягає сплаті в бюджет податковій декларації з податку на прибуток підприємства відображається в рядку 12 ТП.

Податкова декларація подається за результатами звітного (податкового) періоду - календарний рік.

За правилом, установленим пп. 49.18.3 п. 49.18 ст. 49 та п. 57.1 ст. 57 ПКУ, річну декларацію за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному року, платники подають протягом 60 календарних днів, наступних за звітним (податковим) роком, тобто граничний термін подання декларації за 2016 рік - 02 березня 2017 року.

КП «Фарм ТМК» разом з податковою декларацією подає квартальну або річну фінансову звітність у порядку, передбаченому для подання податкової декларації.

Сплата податку відбувається протягом 10 днів після граничного строку подання звітності.

КП «Фарм ТМК» є платником ПДВ на підставі свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість № 11287390 від 26 листопада 2002 року.

Для планування облікових робіт зі складання податкової звітності з податку на додану вартість в КП «Фарм ТМК» розроблено графік (табл.. 2.22).

Основним первинним документом в обліку ПДВ є податкова накладна.

Податкові зобов'язання з ПДВ нараховуються за методом «першої події», тобто датою виникнення податкових зобов'язань із продажу лікарських засобів та виробів медичного призначення вважається дата, що припадає на податковий період, протягом якого відбувається кожна з подій, що відбулася раніше, або надходження передплати, або відвантаження

товарів, у нашому випадку момент подачі до органів державної податкової служби електронних копій розрахункових документів і фіскальних звітних чеків, які містяться на контрольній стрічці в пам'яті реєстраторів розрахункових операцій або в пам'яті модемів, які до них приєднані.

Таблиця 2.22 - Графік робіт зі складання реєстрів обліку податку додану вартість на 2016 рік

Носії інформації	Виконавець	Строк складання	Кому передати	Форма звітності	Звітний період
Реєстр виданих накладних	бухгалтер	На 15 число календарного місяця	Гол. бухгалтеру	Декларація з податку на додану вартість	До 20 числа місяця наступним за звітним
Реєстр отриманих накладних	бухгалтер	На 15 число календарного місяця	Гол. бухгалтеру	Декларація з податку на додану вартість	До 20 числа місяця наступним за звітним
Проведені розрахунки коригувань	бухгалтер	На 15 число календарного місяця	Гол. бухгалтеру	Декларація з податку на додану вартість	До 20 числа місяця наступним за звітним
Розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів	бухгалтер	На 15 число календарного місяця	Гол. бухгалтеру	Декларація з податку на додану вартість	До 20 числа місяця наступним за звітним

Датою виникнення податкового кредиту є придбання КП «Фарм ТМК» товарів/послуг, які підтверджено податковою накладною.

Суми придбання не підтвержені податковою накладною не можуть входити до складу податкового кредиту.

Згідно ПКУ ставки податку від бази оподаткування для господарської діяльності КП «Фарм ТМК» визначено в таких розмірах:

- а) 20 відсотків;
- б) 7 відсотків по операціях 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 за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;

– 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.

Тобто, в обліку фіксується продаж та купівля товарів за кожною ставкою окремо з підсумковим накопиченням сум звітного періоду за двома ставками на одному рахунку.

Платник податку зобов'язаний надати покупцю (отримувачу) на його вимогу підписану уповноваженою платником особою та скріплену печаткою (за наявності) податкову накладну, в якій в окремих рядках такі обов'язкові реквізити:

а) порядковий номер податкової накладної;

б) дата виписування податкової накладної;

в) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, - продавця товарів/послуг;

г) податковий номер платника податку (продавця та покупця);

г) місцезнаходження юридичної особи - продавця або податкова адреса фізичної особи - продавця, зареєстрованої як платник податку;

д) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, - покупця (отримувача) товарів/послуг;

- е) опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг;
- є) ціна постачання без урахування податку;
- ж) ставка податку та відповідна сума податку в цифровому значенні;
- з) загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку;
- и) вид цивільно-правового договору;
- і) код товару згідно з УКТ ЗЕД (для підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України).

Відповідно до вищенаведеного переліку товариство виписує податкову накладну при продажі товарів конкретному покупцю, а при реалізації товарів - податкову накладну «Не платнику податку», за підсумком щоденних операцій за кодом 11, де зазначається адреса м. Пологи, а в індивідуальному коді проставляється 100000000000.

Податкова накладна є податковим документом і одночасно відображається у податкових зобов'язаннях і реєстрі виданих податкових накладних продавця та реєстрі отриманих податкових накладних покупця.

Видані та отримані податкові накладні вносяться до реєстру виданих та отриманих податкових накладних.

КП «Фарм ТМК» веде реєстр виданих та отриманих податкових накладних в електронному вигляді, у якому зазначаються порядковий номер податкової накладної, дата її виписки (отримання), загальна сума постачання та сума нарахованого податку, а також реєстраційний номер платника податку - продавця, який видав податкову накладну такому платнику податку, а також в друкованому вигляді.

Фактично остаточне визначення податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ відбувається на субрахунках 64 рахунку, з використанням рахунків аналітичного обліку 6434 «Податкові зобов'язання роздріб» та 6441 «Податковий кредит» та 6442 «Податковий кредит непідтверджений».

Для перевірки правильності накопичення податкових зобов'язань за звітний період використовується документ «Перевірка суми податкових зобов'язань з ПДВ», де можна відслідкувати, які суми з реалізації товарів не

закріплені податковими накладними (табл. 2.23).

Таблиця 2.23 - Перевірка суми податкових зобов'язань з ПДВ

Документ	Розбіжності суми(з ПДВ) між даними обліку та виписаними податковими накладними	Розбіжності ПДВ між даними обліку та виписаними податковими накладними	Розбіжності суми (з ПДВ) між даними обліку та первинними документами	Розбіжності ПДВ між даними обліку та первинними документами
Реалізація товарів	423 182,39	32 344,79	423 182,39	32 344,79
Виписана податкова накладна	423 182,39	32 344,79	423 182,39	32 344,79

За даними таблиці розбіжностей між сумами реалізації та виписаними податковими накладними не виявлено, що свідчить про правильне відображення податкових зобов'язань з ПДВ в обліку.

Для перевірки правильності накопичення податкового кредиту за звітний період використовується документ «Перевірка суми вхідного ПДВ», де можна відслідкувати, які суми не внесені, або не підтвердженні податковими накладними (табл. 2.24).

Таблиця 2.24 - Перевірка суми податкового кредиту з ПДВ

Документ	Розбіжності суми(з ПДВ) між даними обліку та отриманими податковими накладними	Розбіжності ПДВ між даними обліку та отриманими податковими накладними	Розбіжності суми (з ПДВ) між даними обліку та первинними документами	Розбіжності ПДВ між даними обліку та первинними документами
ТОВ «БадМ»	88 665,63	5 800,56	88 665,63	5 800,56
ТОВ «Фрам Ко»	95 667,98	6754,96	95 667,98	6754,96
ТОВ «Фармпланета»	56789,45	4789,00	56789,45	4789,00
ТзОВ «Тетафарм»	12889,90	1452,92	12889,90	1452,92
ТОВ «Оптимі-фарм»	2347,98	987,44	2347,98	987,44

В декларації з ПДВ за звітний період податкові зобов'язання відображаються в розділі I колонці Б, за основною ставкою в рядку 1.1, за ставкою 7 % - в рядку 1.2.

Податковий кредит в декларації відображається в розділі II, колонці Б, за основною ставкою в рядку 10.1.1., за ставкою 7% - в рядку 10.1.2.

Позитивне значення між сумою податкового зобов'язання та податкового кредиту поточного звітного періоду відображається в рядку 18, сума до сплати в бюджет в рядку 25.1, 25.2.

Коригування податкового зобов'язання та податкового кредиту відображаються відповідно до ставок податку в рядку 8 розділу I та рядку 16 розділу II.

У разі наявності коригування ПЗ/ПК заповнюється додаток 1 до декларації з ПДВ - розрахунок коригувань сум ПЗ/ПК.

З 01.02.2015 року введено електронне адміністрування ПДВ, яке передбачає реєстрацію всіх без винятку податкових накладних/розрахунків коригувань в Єдиному реєстрі податкових накладних, обмін ними в електронному режимі, та сплату податку на електронний рахунок підприємства в Казначействі.

Платник податку самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, яку зазначає в податковій звітності. Дані, наведені в податковій звітності, мають відповідати даним бухгалтерського та податкового обліку платника.

Строк подання декларації з податку на додану вартість – до 20 числа наступного за звітним.

Сплата податку відбувається протягом 10 днів після граничного строку подання звітності.

2.4. Результати перевірки правильності ведення обліку операцій з продажу ЛЗ

За звітний період в КП «Фарм ТМК» проводилася документальна невиїзна перевірка стосовно питання дотримання вимог податкового законодавства зі своєчасності сплати надходження від викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення за I квартал 2014 року згідно наказу про проведення документальної невиїзної перевірки КП «Фарм ТМК» № 1400 від 10.09.2014 року Токмацького ОДПІ ГУ мін доходів у Запорізькій області.

Головним державним інспектором відділу податку на прибуток, місцевих, ресурсних, рентних та неподаткових платежів управління оподаткування та контролю об'єктів і операцій Токмацького ОДПІ ГУ мін доходів у Запорізькій області на підставі підпункту 75.1.2. п 75.1. статті 75 та пункту 79.1. статті 79 ПКУ проведена документальна невиїзна перевірка з питання дотримання вимог податкового законодавства стосовно с своєчасності сплати надходження від викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення за I квартал 2017 року КП «Фарм ТМК», код ЄДРПОУ 31853209.

Перевірка проводилась 10 вересня 2017 року за період 01.01.2017 року по 30.06.2017 року.

У періоді, за який проводилась перевірка, відповідальними за фінансово-господарську діяльність були керівник, бухгалтер.

КП «Фарм ТМК», зареєстроване в органах виконавчої влади Токмацьким районним управлінням юстиції Запорізької області 04.01.2002 року № 1092120000000090. Код ЄДРПОУ 31853209.

Взято на податковий облік Токмацької ОДПІ ГУ мін доходів у Запорізькій області 17.01.2002 року з № 121/4/28.

При перевірці використано наступні документи:

– податкова декларація екологічного податку за I квартал 2017 року з додатками до неї, зареєстрована в Токмацькій ОДПІ 06.05.2017 року за № 9025413748;

– платіжне доручення про екологічний податок від 06.06.2017 р. № 349 на 3,15 грн.

Перелік комп'ютерних автоматизованих інформаційних систем та АРМів, інформація, яких використана під час перевірки :

АІС «Податковий блок»

Підпунктом 14.1.156 пункту 14.11 ст.14 ПКУ - податкове зобов'язання сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки передбачені податковим законодавством.

Згідно з пунктом 46.1. ст.46 ПКУ - податкова декларація, розрахунок – документ, що подається платником податків контролюючому органу і строки, встановлені законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування та/сплата податкового зобов'язання.

Згідно з пунктом 250.2 статті 250 ПКУ : «платники податку, крім тих, яку визначені пунктом 240.2. статті 240 ПКУ , та податкові агенти складають податкові декларації за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 ПКУ, подають їх протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до органів державної податкової служби та сплачують податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подіння податкової декларації».

Перевіркою встановлено, що КП «Фарм ТМК» було несвоєчасно сплачено суму податкового зобов'язання з екологічного податку за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення, задекларованого ним у податковій декларації екологічного податку за I квартал 2017 року, зареєстрована в Токмацькій ОДПІ 06.05.2014 року за № 9025413748 (таблиця 2.25).

Перевіркою встановлено:

На порушення пункту 250.2 статті 250 ПКУ КП «Фарм ТМК» було не своєчасно погашено суму податкового зобов'язання з екологічного податку за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення, задекларованого ним у податковій декларації екологічного податку за I квартал 2017 року, зареєстрована в Пологівській ОДПІ 06.05.2014 року за № 902541374.

Таблиця 2.25 - Перевірка сплати податкового зобов'язання з екологічного податку

№ з/п	Звітний період, дата, номер розрахунку	Узгоджене податкове зобов'язання платника (за даними декларації)		Фактично сплачено		Кількість днів затримки
		Податкове зобов'язання	Граничний термін сплати	Дата сплати, дата документа, на підставі якого здійснено сплату подайкового зобов'язання	Сума	
1.	податковій декларації екологічного податку за I квартал 2014 року, зареєстрована в Пологівській ОДПІ 06.05.2017 року за № 9025413748	2,86	20.05.2018 р.	платіжне доручення про екологічний податок від 06.06.20147 р. № 349 на 3,15 грн.	3,15	17

На підставі акту про результати невиїзної документальної перевірки своєчасності сплати податків і зборів КП «Фарм ТМК» еод ЄДРПОУ 31853209 № 1346/1501/31853209 від 10.09.2017 року КП «Фарм ТМК» виписано податкове повідомлення-рішення № 0001591501 від 10.09.2017 року про сплату штрафу у розмірі 10 % від суми грошового зобов'язання: 0,29 грн. протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання цього податкового повідомлення-рішення.

За звітний період в КП «Фарм ТМК» проводилася документальна невиїзна перевірка стосовно питання дотримання вимог податкового законодавства зі своєчасності сплати збору за здійснення деяких видів підприємницької діяльності за вересень місяць 2017 року по торговому патенту серії ТПБ № 449127 дійсний з 01.02.2015 р. по 31.01.2018 р. згідно наказу про проведення документальної невиїзної перевірки КП «Фарм ТМК» № 1215 від 20.08.2017 року Токмацького ОДПІ ГУ мін доходів у Запорізькій області.

Головним державним інспектором відділу податку на прибуток, місцевих, ресурсних, рентних та неподаткових платежів управління оподаткування та контролю об'єктів і операцій Токмацького ОДПІ ГУ мін доходів у Запорізькій області на підставі підпункту 75.1.2. п 75.1. статті 75 та пункту 79.1. статті 79 ПКУ проведена документальна невиїзна перевірка з питання дотримання вимог податкового законодавства стосовно своєчасності сплати збору за здійснення деяких видів підприємницької діяльності за вересень місяць 2017 року по торговому патенту серії ТПБ № 449127 дійсний з 01.02.2015 р. по 31.01.2018 р. КП «Фарм ТМК» , код ЄДРПОУ 31853209.

Перевірка проводилась 20 серпня 2017 року по 20.08. 2017 р.

У періоді, за який проводилась перевірка, відповідальними за фінансово-господарську діяльність були керівник, бухгалтер.

При перевірці використано наступні документи:

– платіжне доручення про сплату торгового патенту від 06.09.2017 р. № 359 на 122 грн.

Перелік комп'ютерних автоматизованих інформаційних систем та АРМів, інформація, яких використана під час перевірки :

АІС «Податковий блок»

Платник порушив термін сплати збору за здійснення деяких видів підприємницької діяльності за вересень місяць 2017 року по торговому патенту серії ТПБ № 449127 дійсний з 01.02.2011 р. по 31.01.2016 р. протягом строків визначених абзацом «б» пп. 267.5.2. п. 267.5 ст.267 ПКУ(табл. 2.26).

Таблиця 2.26 - Перевірка сплати збору за здійснення деяких видів підприємницької діяльності

Ставка збору за здійснення деяких видів підприємницької діяльності за вересень місяць	Граничний термін сплати	Дата сплати	Кількість днів затримки сплати	Сума сплаченого податкового боргу
1	2	3	4	5
122,00	15.08.2014	19.08.2014	4	120,90

Перевіркою встановлено, що КП «Фарм ТМК» було несвоєчасно сплачено суму збору за здійснення деяких видів підприємницької діяльності за вересень місяць 2014 року по торговому патенту серії ТПБ № 449127 дійсний з 01.02.2011 р. по 31.01.2016 р.

На підставі акту про результати невиїзної документальної перевірки своєчасності сплати податків і зборів КП «Фарм ТМК» код ЄДРПОУ 31853209 № 1161/1601/31853209 від 20.08.2014 року КП «Фарм ТМК» виписано податкове повідомлення-рішення № 0001421501 від 20.08.2014 року про сплату штрафу у розмірі 61,00 грн. протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання цього податкового повідомлення-рішення.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПРОДАЖУ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ У РОЗДРІБНІЙ ТОРГІВЛІ

3.1. Торгової націнки на продаж лікарських засобів у роздрібній торгівлі: подальший розвиток методичних аспектів

Підприємства роздрібної торгівлі у сфері аптечного бізнесу здійснюють торгівлю лікарськими засобами та супутніми товарами, які входять до переліку Наказу Міністерства охорони здоров'я «Про затвердження Переліку лікарських засобів, які мають право придбавати та продавати аптечні заклади та їх структурні підрозділи» [38]. Однією з важливих особливостей торгівлі лікарськими засобами є контроль державою за рівнем ціни на такі лікарські засоби у вигляді встановлення на законодавчому рівні максимального рівня торгової націнки на певні види лікарських засобів та виробів медичного призначення.

Оскільки асортимент лікарських засобів аптечного закладу достатньо широкий і для різних видів лікарських засобів обирається та встановлюється різний розмір торгової націнки, то процес обліку та визначення обґрунтованого рівня торгової націнки на лікарські засоби є доволі складним [43].

Удосконалення обліку торгової націнки на підприємствах роздрібної торгівлі у сфері аптечного бізнесу дозволить полегшити процес визначення розміру торгової націнки та накопичення інформації щодо її нарахування на різні види лікарських засобів та виробів медичного призначення. Оскільки перед усіма підприємствами роздрібної торгівлі, які функціонують у сфері аптечного бізнесу, постає проблема встановлення та обліку торгової націнки на лікарські засоби та супутні лікарські засоби, дослідження цієї проблеми є актуальним.

Відповідно до Закону України «Про ціни і ціноутворення», «торговельна надбавка (націнка) - це сума витрат суб'єкта господарювання, що пов'язані з обігом товару та здійснюються в процесі його продажу (реалізації) у роздрібній торгівлі та прибутку» [33]. Існує й таке трактування торгової націнки як частини вартості лікарських засобів, яка призначена для відшкодування торговому підприємству витрат з реалізації та утворення певного рівня рентабельності [18]. Торгова націнка може містити: суму адміністративних, загальнопромислових, інших операційних та інших витрат; норму прибутку, який підприємство очікує отримати від реалізації товару, а також суму ПДВ, що відноситься до купівельної вартості лікарських засобів.

Загалом, торгову націнку можна розрахувати трьома методами [2]. За першим методом розрахунок проводиться на підставі даних бухгалтерського обліку за попередній період. Як зазначають науковці [2], цей метод є доцільним тільки для підприємств, які торгують одним певним видом лікарських засобів. Однак, якщо належним чином налагодити аналітичний облік, то його дані можна використовувати для встановлення торгової націнки за зазначеним методом й для підприємств з більш широкою номенклатурою лікарських засобів.

Другий метод передбачає встановлення торгової націнки на лікарські засоби на підставі таких показників, як, наприклад, бренд, мода, рівень обслуговування клієнта, місцезнаходження магазину тощо. Всі наведені критерії встановлення торгової націнки для аптечних закладів не такі важливі, як попит на лікарські засоби. Виходячи з цього, не є доцільним встановлювати націнку за цим методом в умовах підприємств роздрібною торгівлі, які функціонують у сфері аптечного бізнесу [43].

Третій метод ґрунтується на визначенні рівня поточних цін, тобто проведенні маркетингового дослідження. За ним підприємство має вивчити ціни на аналогічні лікарські засоби в конкурентів і зробити висновок про необхідний рівень торгової націнки та взагалі доцільність торгівлі таким товаром. Цей метод передбачає понесення підприємством додаткових витрат на

проведення аналізу цін на ринку та тривалих маркетингових досліджень, що знижує привабливість застосування його для аптечних закладів.

Крім того, підприємства роздрібної торгівлі у сфері аптечного бізнесу при виборі методу нарахування торгової націнки обов'язково повинні враховувати вимоги законодавства, оскільки відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України [39] на лікарські засоби і вироби медичного призначення, які належать до Національного переліку основних лікарських засобів і виробів медичного призначення [41] та обов'язкового мінімального асортименту (соціально орієнтованих) лікарських засобів і виробів медичного призначення для аптечних закладів [40], встановлено максимально допустимий рівень торгової націнки. Гранично допустимі розміри торгових націнок, які встановлено відповідно до [39], наведено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 - Максимально допустимі розміри торгових націнок, які встановлено відповідно до Постанови «Про заходи щодо стабілізації цін на лікарські засоби і вироби медичного призначення» [39]

Закупівельна ціна, гривень	Торгова (роздрібна) надбавка до закупівельної ціни, відсотків
До 100 включно	25
Більше 100 до 300 включно	23
Більше 300 до 500 включно	20
Більше 500 до 1000 включно	15
Більше 1000	10

Крім того, на лікарські засоби (крім наркотичних, психотропних лікарських засобів, прекурсорів та медичних газів) і вироби медичного призначення, оптово-відпускні ціни на які внесені до реєстру оптово-відпускних цін [42] на лікарські засоби і вироби медичного призначення, придбання яких відбувається повністю або частково за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, граничні торгові (роздрібні) надбавки встановлюється не вище ніж 10 % до закупівельної ціни з урахуванням податку на додану вартість. Лікарські засоби і вироби медичного призначення вітчизняного виробництва, оптово-відпускна ціна яких нижча ніж 12 гривень за одну упаковку, не підлягають державному регулюванню, крім тих, які

купуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів [43].

Таким чином, роздрібна ціна одиниці товару, який реалізується через аптечну мережу, визначається за формулою:

$$Ц_r = Ц_z + Н_{тр}, \quad (3.1)$$

де $Ц_r$ - роздрібна ціна;

$Ц_z$ - закупівельна ціна або оптово-відпускна ціна, встановлена вітчизняним товаровиробником;

$Н_{тр}$ - торгова (роздрібна) надбавка в межах граничного розміру [43].

Тож товарний асортимент аптек відповідно до формування роздрібних цін може бути умовно поділений на наступні групи:

- лікарські засоби і вироби медичного призначення, торгова націнка на які підлягає державному регулюванню;

- лікарські засоби, ціни на які встановлюються аптекою самостійно залежно від попиту і можливості прискореної реалізації [43].

З огляду на зазначене, ціни на ліки відповідно до ступеня свободи від державного регулювання поділяють на вільні, регульовані та фіксовані. Вільні ціни складаються лише під впливом кон'юнктури фармацевтичного ринку. Формування регульованих цін обмежено положеннями відповідних органів управління. Фіксовані ціни затверджують на відповідному рівні, їх зміни можливі лише за рішенням органів управління, які їх тимчасово встановили.

Фактичне нарахування торгової націнки на лікарські засоби відбувається під час оприбуткування лікарських засобів на склад. Зручним при цьому є ведення на підприємстві щомісячного товарного звіту задля контролю за своєчасним оприбуткуванням товарно-матеріальних цінностей, у якому бухгалтер має вести оперативний облік лікарських засобів, які надійшли. Крім реєстрації в хронологічній послідовності лікарських засобів, які надходять в аптеку, в прибуткову частину місячного звіту заносяться суми, які збільшують запаси лікарських засобів, їх залишок по аптеці [43].

Для документального підтвердження розміру торгової націнки

підприємству доцільно складати реєстр роздрібних цін. Цей документ буде виступати первинним документом на підставі якого буде здійснюватися нарахування націнки. Встановленої форми для цього виду документу немає і кожне підприємство може складати його в довільній, зручній для себе формі [43].

Враховуючи усі вищезазначені особливості нарахування торгової націнки на підприємствах роздрібної торгівлі у сфері аптечного бізнесу для вдосконалення обліку на таких підприємствах, пропонується, спираючись на законодавчо встановлений граничний розмір торгової націнки на лікарські засоби та вироби медичного призначення, ввести на підприємствах, які використовують Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, для контраktivного субрахунку 285 «Торгова націнка» такі два аналітичні рахунки з подальшим детальнішим розділом на аналітичні рахунки, відповідно до гранично допустимого розміру торгової націнки:

а) контраktivний рахунок 285.1 «Торгова націнка, гранична норма якої підлягає державному контролю»:

- 285.1.1 «Максимальний розмір торгової націнки 25 %»;
- 285.1.2 «Максимальний розмір торгової націнки 23 %»;
- 285.1.3 «Максимальний розмір торгової націнки 20 %»;
- 285.1.4 «Максимальний розмір торгової націнки 15 %»;
- 285.1.5 «Максимальний розмір торгової націнки 10 %»;

б) контраktivний рахунок 285.2 «Торгова націнка, гранична норма якої не підлягає державному контролю» [43].

За наведеною пропозицією, нараховувати торгову націнку на лікарські засоби і вироби медичного призначення, на які державою встановлено її граничний розмір, пропонується з використанням кредиту аналітичних рахунків рахунку 285.1. Торгова націнка на лікарські засоби, стосовно яких не здійснюється державне регулювання ціни, будуть обліковуватись за кредитом рахунку 285.2.

Для підприємств, які відповідно до Наказу Міністерства фінансів України

[17] користуються своїм правом не використовувати Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку пропозиція є такою: перетворити контрактивний субрахунок 285 «Торгова націнка» на такі два субрахунки:

а) контрактивний субрахунок 285 «Торгова націнка, гранична норма якої підлягає державному контролю» з такими аналітичними рахунками:

- 285.1 «Максимальний розмір торгової націнки 25 %»;
- 285.2 «Максимальний розмір торгової націнки 23 %»;
- 285.3 «Максимальний розмір торгової націнки 20 %»;
- 285.4 «Максимальний розмір торгової націнки 15 %»;
- 285.5 «Максимальний розмір торгової націнки 10 %»;

б) контрактивний субрахунок 286 «Торгова націнка, гранична норма якої не підлягає державному контролю».

За наведеною пропозицією, нараховувати торгову націнку на лікарські засоби та вироби медичного призначення, на які державою встановлено її граничний розмір, пропонується з використанням кредиту рахунку 285 або кредиту його аналітичних рахунків, спираючись на закупівельну ціну та встановлений відповідно до неї максимальний розмір відсотку торгової націнки. Торгова націнка на лікарські засоби, стосовно яких не здійснюється державне регулювання цін, будуть обліковуватись за кредитом рахунку 286 [43].

При цьому діючий рахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» змінює свій код на 287 і перетворюється в рахунок 287 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», зберігаючи всі свої попередні характеристики.

Тобто, наприклад, якщо серед загального обсягу лікарських засобів, що надійшли на підприємство, будуть такі: «Калій йодид» вартістю 51,00 грн, «АмфотерицинВ» вартістю 105,75 грн, «Доксорубицин» - 475,10 грн, «Імуноглобін» - 831,70 грн, «Тенофовір» - 1 795,00 грн, «Марля медична» - 34,90 грн та «Шампунь лікувальний» - 32,00 грн, то аналітичний облік торгової

націнки на ці лікарські засоби буде відображатися за схемою, яку наведено у табл.3..

Таблиця 3.2 - Аналітичний облік нарахування торгової націнки з використанням наведеної пропозиції [43].

Найменування товару	Закупівельна ціна, грн	Дебет	Кредит	
			з використанням Інструкції про застосування Плану рахунків	без використання Інструкції про застосування Плану рахунків
Лікарські засоби , що входять до Національного переліку основних лікарських засобів та обов'язкового мінімального асортименту лікарських засобів				
Калій йодид	51,00	282	285.1.1	285.1
Амфотерицин	105,75	282	285.1.2	285.2
Доксорубіцин	475,10	282	285.1.3	285.3
Імуноглобін	831,70	282	285.1.4	285.4.
Тенофовір	1 795,00	282	285.1.5	285.5
Лікарські засоби , що входять до обов'язкового мінімального асортименту лікарських засобів і виробів медичного призначення для аптечних закладів				
Марля медична	34,90	282	285.1.1	285.1
Лікарські засоби , ціни на які не підлягають державному регулюванню				
Шампунь лікувальний	32,00	282	285.2	286

Враховуючи вимоги законодавства стосовно контролю з боку держави за рівнем цін на лікарські засоби , що реалізуються підприємствами роздрібною торгівлі у сфері аптечного бізнесу, розроблено пропозиції щодо побудови рахунків аналітичного обліку торгової націнки на лікарські засоби та вироби медичного призначення відповідно до гранично допустимого розміру торгової націнки та надано рекомендації щодо їх застосування в умовах аптечних закладів [43.].

3.2. Організаційно-методологічні аспекти обліку операцій з реімбурсації за урядовою програмою «Доступні ліки»

Суттєвий вплив на показники економіки країни має стан здоров'я населення. Зважаючи на це, уряди держав приділяють чималу увагу системі охорони здоров'я. Доступність лікарських засобів для пацієнтів — одна

з головних складових систем охорони здоров'я, яка, серед іншого, забезпечується шляхом ефективного цінового регулювання. Протягом багатьох років розвинені держави проводили масштабні заходи, спрямовані на встановлення найбільш ефективних підходів до ціноутворення, серед яких більшого поширення набула реімбурсація [12].

Реімбурсація (англ. *reimbursement* - виплата компенсацій) – загальноприйнята в міжнародній практиці охорони здоров'я назва процесу, за допомогою якого система охорони здоров'я впливає на доступність лікарських препаратів та медичних послуг для населення.

Подібний механізм підвищення економічної доступності ліків для українців застосував Уряд України, запровадивши з 1 квітня 2017 р. державну програму «Доступні ліки», якою передбачено нове цінове регулювання на препарати для лікування 3 категорій захворювань (серцево-судинні захворювання, цукровий діабет II типу та бронхіальна астма) та механізм надання субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам на відшкодування вартості лікарських засобів для лікування окремих захворювань.

Світова практика засвідчує, що у більшості розвинених країн державне регулювання цін на лікарські засоби (далі – ЛЗ) здійснюється шляхом реімбурсації, що є фундамент, на якому будується державний цивілізований вплив на фармацевтичний ринок, передбачуваність цін в аптеках тощо [50.].

Україні, яка обрала євроінтеграційний шлях економічного розвитку прийняла рішення не цуратись світового досвіду державного регулювання. Отже, з 1 квітня 2017 року в країні запрацювала державна програма «Доступні ліки». Задля її успішної реалізації КМУ прийнято ряд нормативно-правових актів, які забезпечать з однієї сторони доступність ліків, а з іншої – ефективне використання бюджетних коштів, спрямованих на надання субвенцій на відшкодування вартості лікарських засобів для амбулаторного лікування окремих захворювань. Зокрема, Постановою КМУ від 17.03.2017 № 152 «Про забезпечення доступності лікарських засобів» (далі – Постанова №152) [27], якою затверджено «Порядок відшкодування вартості лікарських засобів» [28]

та «Порядок визначення розміру відшкодування вартості лікарських засобів, вартість яких підлягає відшкодуванню» [28] знято напругу, що виникла на фармацевтичному ринку в сфері цінового регулювання деяких препаратів для лікування серцево-судинних захворювань, цукрового діабету II типу і бронхіальної астми, а також врегульовано механізм реімбурсації вартості таких препаратів для населення.

Згідно Порядку та умов надання субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам на відшкодування вартості лікарських засобів для лікування окремих захворювань, затвердженого Постановою КМУ від 10.03.2017 р. за №181 [29] МОЗ України є головним розпорядником субвенції. Розпорядники субвенції за місцевими бюджетами визначаються рішеннями про такі бюджети згідно із законодавством. Розподіл субвенції, яка передбачена в обласних бюджетах, здійснюється між місцевими бюджетами адміністративно-територіальних одиниць відповідної області на підставі статистичних даних про кількість осіб, що страждають на серцево-судинні захворювання, цукровий діабет II типу, бронхіальну астму.

Субвенції розпорядникам перераховує Державна казначейська служба України (далі - ДКС України) відповідно до Порядку перерахування міжбюджетних трансфертів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 15 грудня 2010 р. № 1132 [30] та Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затвердженого наказом Мінфіну від 23 серпня 2012 р. № 938 [31] та Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затвердженого наказом Мінфіну від 24 грудня 2012 р. № 1407 [32].

Для здійснення відпуску лікарських засобів, вартість яких підлягає повному або частковому відшкодуванню (далі - лікарські засоби), суб'єкти господарювання звертаються до розпорядників бюджетних коштів із заявою про укладення договору про відшкодування вартості лікарських засобів. Розпорядники бюджетних коштів, визначені рішеннями про відповідні бюджети згідно із законодавством, формують на підставі укладених договорів

перелік суб'єктів господарювання, що здійснюють відпуск лікарських засобів [28].

Програмою передбачається компенсувати лише вартість найдешевших лікарських засобів, які подали заявку на участь в програмі «Доступні ліки». Тобто, такі препарати пацієнти матимуть змогу отримати безкоштовно. Дорожчі препарати, ціна на які не перевищує граничну референтну, пацієнти можуть отримати, доплативши різницю між мінімальною ціною та роздрібною ціною обраного препарату. Лікарські препарати, ціна на які перевищує референтну ціну, не підпадають під програму відшкодування, а отже надання субвенцій на відшкодування вартості таких ліків Програмою не передбачається.

З метою контролю цільового використання субвенцій, відпуск лікарських засобів передбачається здійснювати лише за рецептами, наданими закладами охорони здоров'я (незалежно від форми власності) за місцем надання медичної допомоги пацієнту на рецептурних бланках форми №1, на підставі яких аптечні заклади зобов'язані звітувати перед Розпорядником бюджетних коштів про відпущені лікарські засоби [50].

В Звіті про відпущені лікарські засоби стосовно кожного лікарського препарату зазначається дата та номер рецепта, на підставі якого здійснено відпуск ЛЗ, його міжнародна непатентована та торгова назви, сила дії (дозування), форма випуску, кількість одиниць лікарської форми відповідної дози в упаковці, кількість відпущених упаковок, фактична роздрібна ціна реалізації упаковки, розмір відшкодування вартості лікарського засобу за упаковку, сума відшкодування, інформація про лікаря, що виписав рецепт, найменування закладу охорони здоров'я.

Протягом п'яти робочих днів з дня надходження Звіту розпорядник бюджетних коштів за рахунок відповідної цільової субвенції зобов'язаний відшкодувати аптечним закладам вартість відпущених лікарських засобів [31].

Отже, схема механізму надання субвенцій за програмою «Доступні ліки» набуває наступного вигляду (рис.31).

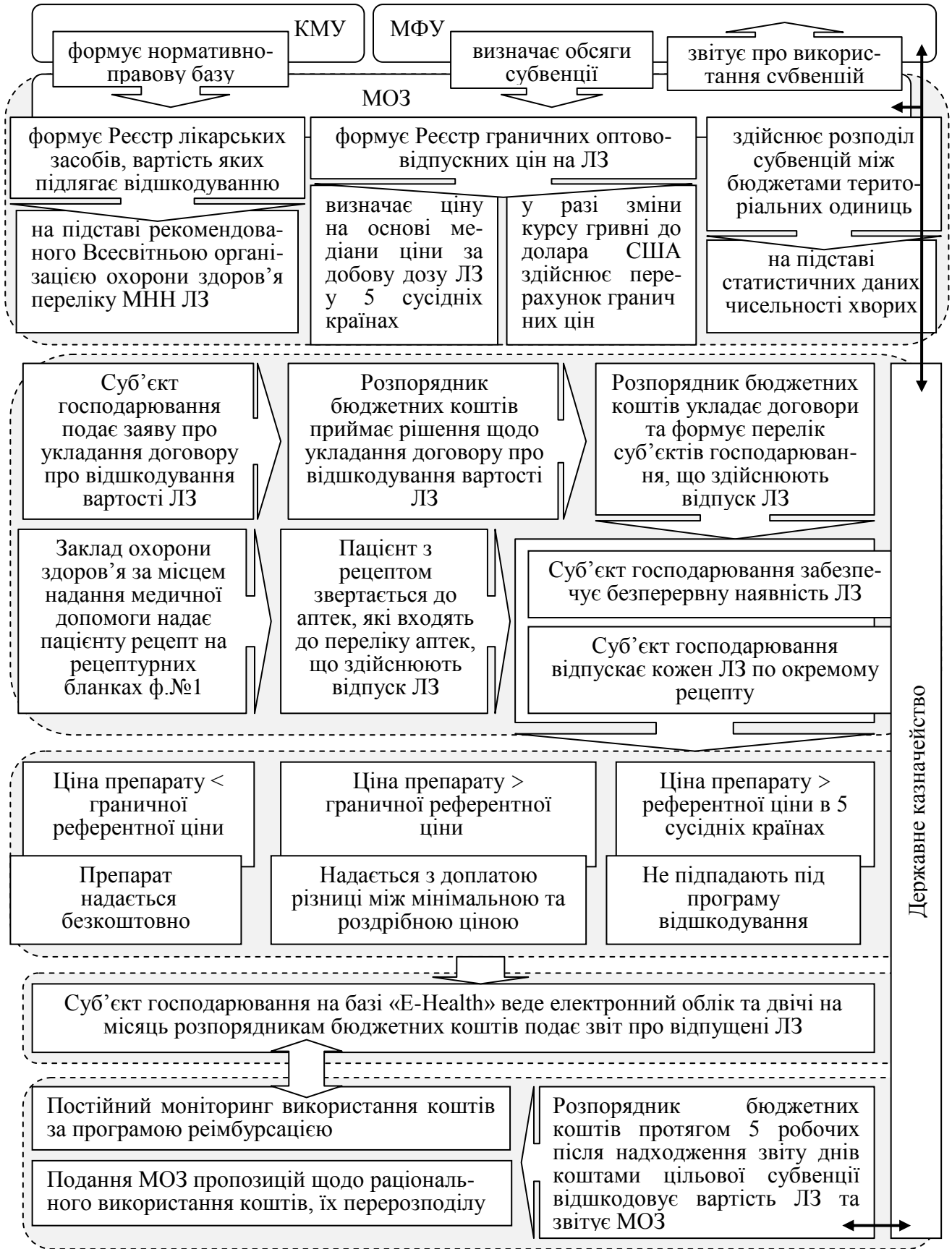


Рисунок 3.1 – Схема механізму відшкодування вартості лікарських засобів за програмою «Доступні ліки»

Звітують аптечні заклади двічі на місяць, а саме - 15 числа поточного місяця (або першого робочого дня після 15 числа, якщо 15 число припадає на вихідний) та першого робочого дня наступного місяця, а в грудні - додатково до 24 числа звітного місяця.

Запорукою ефективного контролю за використанням субвенцій на відшкодування вартості лікарських засобів для лікування окремих захворювань є належна організація обліку та звітності.

Організація обліку, як відомо, розпочинається з правильності визначення об'єкта обліку. За програмою «Доступні ліки» аптечні заклади, як зазначалось раніше, здійснюють безкоштовний відпуск ліків або відпуск з частковою оплатою покупцем. Компенсація вартості відпущених ліків, які не сплачені покупцями здійснюється коштами субвенцій. Тож, безперечно об'єктами обліку за операціями з реімбурсації за урядовою програмою «Доступні ліки» є субвенції, які чітко обумовлені їх цільовим призначенням [50].

Виникає питання правильності відображення в обліку зазначених субвенцій, оскільки вони можуть розглядатись і як цільове фінансування (відповідають його критеріям визнання – мають цільовий характер фінансування, здійснюються коштами бюджету, передбачають конкретні умови використання тощо), і як бюджетні відшкодування (оскільки виплачуються суб'єктам господарювання після здійснення операцій по відпуску ЛЗ та звітуванню перед відповідними розпорядниками коштів), оскільки в цій програмі аптечні заклади, по суті, виступають кредиторами держави, змушені чекати на компенсацію вартості ліків, відпущених пацієнтам, і це очікування часом істотно затягується. На сьогодні, за інформацією, що надходить з різних областей від членів АПАУ, які беруть участь у цій Програмі, розпорядники бюджетних коштів мають заборгованість перед 70% аптек.

Більш того, перед 15% аптек залишається заборгованість за участь у програмі реімбурсації ліків проти гіпертонії, реалізація якої проходила ще в 2012–2014 роках. Позиція аптечних закладів як кредиторів держави саме і ускладнює методологію організації обліку на означеній ділянці, створюючи

необхідність чіткого розмежування понять «цільового фінансування», «цільових надходжень» та «бюджетного відшкодування» [50].

Методологічні засади відображення в обліку цільового фінансування визначає П(С)БО 15 «Дохід», зокрема пп. 16-19. Однак, в ньому відсутнє визначення поняття «цільового фінансування» як об'єкту обліку. Базуючись на проведеному аналізі діючих нормативних документів, що регулюють питання обліку та оподаткування операцій з цільового фінансування, вважаємо, що під «цільовим фінансуванням» слід розуміти грошові кошти, передані підприємству на умовах безоплатності, цільового використання, та безповоротності задля фінансування конкретних програм чи заходів, використання яких обумовлено окремими нормативними актами.

Щодо трактування поняття «цільові надходження» слід зазначити, що під «цільовим надходженнями» варто розуміти кошти, що надходять підприємству цільовим призначенням для фінансування певних заходів, програм і проектів, а також для покриття витрат, що виникають внаслідок підтримки на належному рівні регульованих цін, або внаслідок інших причин не повинні покриватися за рахунок власних джерел [50].

Поняття ж «бюджетне відшкодування» зустрічається лише у нормативних актах з регулювання сплати ПДВ. У практиці бюджетного відшкодування більшого поширення набуло поняття «державне відшкодування витрат», під яким, на наш погляд, слід розуміти компенсацію коштами бюджету понесених витрат суб'єктами господарювання на здійснення певних заходів.

Виходячи з вищевикладеного, приходимо до висновку, що субвенції на відшкодування вартості відпущених ліків слід визнати цільовими надходженнями, (оскільки вони відповідають всім критеріям їх визнання), проте до моменту погашення понесених аптечними закладами витрат згідно листа Мінфіну від 13.10.2008 р. за №31-34000-20-10/37636 слід відображати як дебіторську заборгованість.

Згідно Інструкцією №291 для обліку цільових надходжень передбачено застосування субрахунку 484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових

надходжень», за К-т якого відображається сума отриманих субвенцій, а за Д-т субрахунку 484 - використані суми на відшкодування вартості відпущених ліків, передбачених Програмою. Для відображення заборгованості держави перед отримувачем субвенції слід використовувати рахунок 361 з аналітикою за найменуванням бюджету як контрагента (оскільки по суті покупцем ліків виступає бюджет) або ж рахунок 377. Бухгалтерські проведення з обліку субвенцій на відшкодування вартості відпущених ліків будуть такими (табл.3.3):

Таблиця 3.3 – Бухгалтерські проведення субвенцій по відшкодуванню вартості відпущених ліків за програмою «Доступні ліки»

№ п/п	Зміст операцій	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5
1.	Відображений дохід від роздрібною реалізації ліків на пільгових умовах (50 % вартості яких оплачені покупцями)	301	702	2 000
2.	Відображений дохід від цільового фінансування вартості лікарських засобів, реалізованих за пільговими (50 %) і безплатними рецептами	48	718	6 500
3.	Списана на вартість реалізованих ліків сума торговельної націнки (методом "сторно")	282	285	750
4.	Відображена собівартість реалізованих ліків	902	282	7 750
5.	Відображена сума цільового фінансування з відповідного бюджету	377	48	6 500
6.	Отримане відшкодування 50% вартості ліків, реалізованих на пільгових умовах і відпущених за безплатними рецептами	311	377	6 500
7.	Списані на фінансовий результат: - дохід від цільового фінансування	718	79	6 500
	- дохід від реалізації лікарських засобів за пільговим рецептом	702	79	2 000
	- собівартість реалізованих лікарських засобів	79	902	7 750

На перший погляд, облік субвенцій на відшкодування вартості відпущених ліків абсолютно звичайний, проте така думка помилкова, оскільки організація обліку відпуску ліків та обліку субвенції потребує на вжиття певних заходів. Зокрема, у разі безкоштовного відпуску, така операція не підпадає під визначення розрахункової операції, передбачене ст. 2 Закону про

РРО, оскільки від покупця не приймаються ані готівкові кошти, ані платіжні картки. Проте незважаючи на це, видачу безкоштовних ліків слід проводити через РРО, тому що законодавством не передбачено окремий порядок проведення таких операцій. Для цього РРО потребує попереднього програмування найменування, цін лікарських засобів (послуг) та обліку їх кількості з позначенням форми оплати, а саме за безкоштовними рецептами – «безоплатно» [16].

У фінансовій звітності субвенції на відшкодування вартості відпущених ліків мають відображатись наступним чином:

- сальдо з невитраченого цільового фінансування у ряд. 1525 «Цільове фінансування» ф.1 Балансу (Звіту про фінансовий стан);

- сальдо заборгованості бюджету за операціями з реімбурсації у рядку 1125 «Дебіторська заборгованість за продукцію, лікарські засоби, роботи, послуги» (за умови відображення дебіторської заборгованості на рахунку 361) або у рядку 1155 «Інша поточна дебіторська заборгованість» (за умови відображення дебіторської заборгованості на рахунку 377);

- доходи від отриманого цільового фінансування показують у ряд. 2240 «Інші доходи» ф.2 Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний лохід).

В податковому обліку з податку на прибуток субвенцій на відшкодування вартості відпущених ліків мають відображатись виключно за бухгалтерськими правилами, оскільки жодних коригувань фінансового результату за такими операціями у ПКУ не передбачено [50].

Між тим платники, у яких річний дохід (за винятком непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період, перевищує двадцяти мільйонів гривень, коригують згідно з пп. 134.1.1 ПКУ фінансовий результат до оподаткування, у тому числі на різниці, передбачені ст. 138 ПКУ.

Щодо оподаткування ПДВ слід відзначити наступне. Пунктом 185.1 ст. 185 Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (далі – ПКУ) визначено, що об'єктом оподаткування ПДВ є операції з постачання

лікарських засобів та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 ПКУ.

До бази оподаткування включаються вартість лікарських засобів /послуг, які постачаються (за виключенням суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді субвенцій з бюджету) (п. 188.1 ст. 188 ПКУ).

Згідно з п. 187.7 ст. 187 ПКУ датою виникнення податкових зобов'язань у разі постачання лікарських засобів /послуг з оплатою за рахунок бюджетних коштів є дата зарахування таких коштів на банківський рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якій іншій формі, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед бюджетом.

Таким чином, кошти, отримані з бюджету як субвенцій на відшкодування вартості відпущених ліків за програмою «Доступні ліки», мають включатись до складу оподатковуваних операцій і збільшувати базу оподаткування у звітному періоді їх отримання з нарахуванням податкових зобов'язань у загальностановленому порядку [50].

За результатами дослідження розглянуто специфіку організаційно-методологічних аспектів обліку операцій по відшкодуванню вартості лікарських засобів (реімбурсації) за урядовою програмою «Доступні ліки» та запропоновано практичні рекомендації, реалізація яких на практиці дозволить у найближчій перспективі забезпечити соціально-економічну ефективність механізму реімбурсації на рівні показників європейських країн.

3.3. Удосконалення податкового обліку з ПДВ в роздрібній торгівлі лікарськими засобами

Податок на додану вартість - це непрямий податок, який входить в ціну товару, послуги та сплачується покупцем, але до бюджету його

перераховує продавець [24].

ПДВ складається в двох частин: податковий кредит та податкове зобов'язання. Податковий кредит – це сума на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання за звітний період. Податкове зобов'язання – загальна сума податку, отримана або нарахована платником у звітному періоді. Це сума податку, яку суб'єкт ведення господарської діяльності нараховує на вартість, що додається до товару або послуги. До бюджету платник перераховує суму ПДВ, яка є різницею між податковим зобов'язанням та податковим кредитом [24].

Податок на додану вартість регламентується в розділі 5 «Податок на додану вартість» Податкового кодексу України від 02.12. 2010р. № 2755-VI зі змінами станом на 01.01.2015 року.

Податкові зобов'язання нараховуються за методом «першої події», тобто датою виникнення податкових зобов'язань із продажу лікарських засобів та виробів медичного призначення вважається дата, що припадає на податковий період, протягом якого відбувається кожна з подій, що відбулася раніше, або надходження передплати, або відвантаження товарів, у нашому випадку момент подачі до органів державної податкової служби електронних копій розрахункових документів і фіскальних звітних чеків, які містяться на контрольній стрічці в пам'яті реєстраторів розрахункових операцій або в пам'яті модемів, які до них приєднані.

Згідно статті 198.1. ПКУ чинної редакції право на віднесення сум податку до податкового кредиту виникає у разі здійснення операцій з:

- а) придбання або виготовлення товарів (у тому числі в разі їх ввезення на митну територію України) та послуг;
- б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника

податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності);

в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України;

г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу [6].

Згідно статті 198.2. ПКУ чинної редакції датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

- дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;
- дата отримання платником податку товарів/послуг [6].

До 01.04.2014 року аптеки вели облік податку на додану вартість за ставкою 20 відсотків передбаченою статтею 185 ПКУ від 02.12.2010 № 2755-VI та користувалися податковою пільгою згідно статті 197.1.27 ПКУ від 02.12.2010 № 2755-VI, що передбачала звільнення постачання лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів (у тому числі аптечними закладами), а також виробів медичного призначення за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України.

Відповідно до Закону України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» від 27 березня 2014 № 1166-VII з 1 квітня 2014 року з пункту 197.1 статті 197 розділу V ПКУ виключено підпункт 197.1.27, в результаті чого скасовується режим звільнення від оподаткування операцій з постачання лікарських засобів та запроваджується оподаткування таких товарів за ставкою 7 відсотків (підпункт «в» пункту 193.1 статті 193 розділу V ПКУ) [5].

Відповідно до статті 193 розділу V ПКУ за ставкою 7 відсотків

оподатковуюються:

- 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 за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;

- 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.

За ставкою 20 відсотків оподатковуються:

- незареєстрованні в Україні лікарські засоби, а також ті, у яких відсутній дозвіл на проведення клінічних випробувань;

- медичні вироби, не включені в перелік, затверджений постановою Кабміну від 03.09.2014 № 410 [6].

Отже, з 1 квітня 2014 року лікарські засоби та вироби медичного призначення постачаються з нарахуванням ставки податку на додану вартість у розмірі 7 відсотків. Придбані до 01.04.2014 лікарські засоби та вироби медичного призначення реалізуються із застосуванням ставки 7 відсотків, незалежно від того, що їх придбання здійснювалося в умовах дії пільгового режиму оподаткування [5].

Податковий облік податку на додану вартість в аптеках згідно нововведень необхідно вести окремо за основною та додатковою ставками. Відповідно внесено зміни до оформлення первинних документів (податкових накладних/ розрахунків коригувань), реєстру виданих та отриманих податкових накладних, декларації з податку на додану вартість.

Враховуючи вище зазначені нововведення для оптимізації обліку ПДВ в аптеці, мінімізації витрат на накопичення та обробку інформації з

податку на додану вартість за звітний період запропоновано модель послідовності адміністрування ПДВ в аптеці, яку представлено на рис. 3.1.

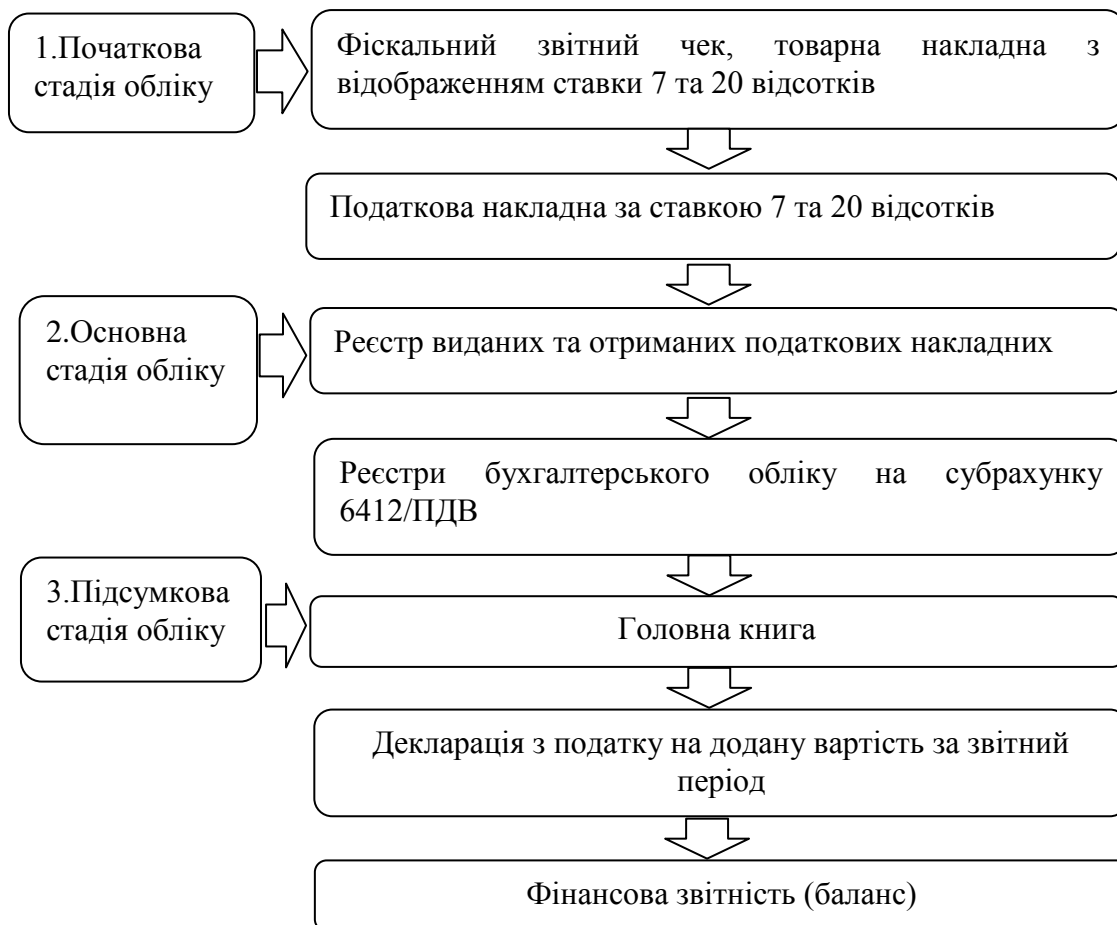


Рисунок 3.2 - Модель послідовності адміністрування ПДВ в аптеці

Джерело: авторська розробка

Запропонована структуризація дозволить чітко відображувати в обліку основну та додаткову ставку з податку на додану вартість, як того вимагає чинний порядок складання податкової звітності.

З 01.01.2015 року запроваджено систему електронного адміністрування з ПДВ, яка передбачає обов'язкову реєстрацію всіх податкових накладних /розрахунків коригувань (ПН/РК) виключно в електронній формі та електронний документообіг з використанням електронного цифрового підпису. Для впровадження в практику цих вимог перед підприємствами постало питання в придбанні спеціального програмного забезпечення :

модулів електронних документообігів, які забезпечують реєстрацію ПН/РК в Єдиному реєстрі податкових накладних та відправку контрагенту.

Згідно статті 200 1.1. ПКУ система електронного адміністрування податку на додану вартість забезпечує автоматичний облік в розрізі платників податку:

- суми податку, що містяться у виданих та отриманих ПН/РК, зареєстрованих в ЄРПН;
- суми податку, сплачені платниками при ввезенні товару на митну територію України;
- суми поповнення та залишку коштів на рахунках в системі електронного адміністрування податку на додану вартість;
- суми податку, на яку платники мають право зареєструвати ПН/РК в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Платникам податку автоматично відкрилися рахунки в системі електронного адміністрування податку на додану вартість.

Для отримання відомостей про стан рахунку необхідно зробити Запит про стан рахунку в системі електронного адміністрування податку на додану вартість та суми податку на яку платник має право зареєструвати ПН/РК. Платник податку має право зробити один запит на добу та отримує відповідь у формі витягу, в якому наведені наступні реквізити:

- стан рахунку;
- сума податку, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних;
- загальна сума податку за отриманими платником податку податковими накладними та/або розрахунками коригування, зареєстрованими в реєстрі;

– загальна сума податку, сплаченого платником податку безпосередньо або через уповноважену особу під час ввезення товарів на митну територію України;

– загальна сума поповнення електронного рахунка з поточного рахунка платника податку;

– загальна сума податку за виданими платником податку податковими накладними та розрахунками коригування, зареєстрованими в Реєстрі;

– загальна сума податку, заявлена платником податку до бюджетного відшкодування;

– загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником податку у поданих контролюючому органу податкових деклараціях з податку, суми податку, зазначеної у складених таким платником податкових накладних, зареєстрованих в Реєстрі.

Запит про стан рахунку в системі електронного адміністрування податку на додану вартість можна заповнити скориставшись одним із двох способів:

1) формування запиту для документів, дата яких відповідає вказаному значенню;

2) формування запиту за списком певних документів.

За допомогою Запиту до ЄРПН є можливість отримати необхідні електронні документи (ПН/ПК), встановивши галочку Імпорт документів (ПК/ПК). На основі Витягу з системи електронного адміністрування ПДВ можна формувати податковий кредит, враховуючи терміни реєстрації та віднесення сум податкового кредиту за звітний період.

Згідно статті 200 1.3. ПКУ платник податку має право зареєструвати ПН/ПК в ЄРПН на суму податку ($S_{\text{Накл}}$), обчислену за такою формулою:

$S_{\text{Накл}} = S_{\text{НаклОтр}} + S_{\text{Митн}} + S_{\text{ПопРах}} - S_{\text{НаклВид}} - S_{\text{Відшкод}} - S_{\text{Перевищ}}$,
де:

$S_{\text{НаклОтр}}$ - загальна сума податку за отриманими платником

податковими накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних, податковими накладними, складеними платником податку відповідно до пункту 208.2 статті 208 ПКУ та зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних, та розрахунками коригування до таких податкових накладних, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних;

$S_{\text{Митн}}$ - загальна сума податку, сплаченого платником при ввезенні товарів на митну територію України;

$S_{\text{ПопРах}}$ - загальна сума поповнення рахунку в системі електронного адміністрування податку з поточного рахунку платника;

$S_{\text{НаклВид}}$ - загальна сума податку за виданими платником податковими накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних та розрахунками коригування до таких податкових накладних, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних;

$S_{\text{Відшкод}}$ - загальна сума податку, заявлена платником до бюджетного відшкодування з урахуванням сум коригувань, проведених за результатами перевірок;

$S_{\text{Перевищ}}$ - загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником у поданих податкових деклараціях з урахуванням поданих уточнюючих розрахунків до них, над сумою податку, що міститься в складених таким платником податкових накладних та розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних [6].

В даний момент платники податку не користуються вищенаведеною формулою – йде напрацювання бази для подальшого використання. Формула в повному обсязі запрацює з 01.07.2015 року

Уважно дослідивши нову формулу, робимо висновок, що за винятком поповнення електронного рахунку з поточного рахунку, сума на електронному рахунку збільшуватиметься за рахунок ПДВ, отриманого

починаючи з 2015 року. Сформований у 2014 році податковий кредит у формулі не фігурує. Це є болючим питанням платників податку: суми невикористаного кредиту зависли на рахунках бухгалтерського обліку.

На рахунок у системі електронного адміністрування податку на додану вартість платника зараховуються кошти:

а) з власного поточного рахунку платника в сумах, необхідних для збільшення розміру суми, що обчислюється відповідно до пункту 200 1.3 статті 200.1 ПКУ;

б) з власного поточного рахунку платника в сумах, недостатніх для сплати до бюджету узгоджених податкових зобов'язань з ПДВ.

Починаючи зі сплати ПДВ за лютий 2015 року, кошти необхідно перераховувати на рахунок платника податку у системі електронного адміністрування.

Суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, зазначені в податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних з порушенням терміну реєстрації, відносяться до податкового кредиту за звітний податковий період, в якому зареєстровано податкову накладну в Єдиному реєстрі податкових накладних, але не пізніше ніж через 180 календарних днів з дати складення податкової накладної [6], раніше податківці відводили на це 365 днів.

Підприємства роздрібної торгівлі лікарськими засобами та виробами медичного призначення зобов'язані у п'ятнадцятиденний термін з моменту виникнення податкового зобов'язання зареєструвати податкову накладну за кодом «11» - виписана за підсумком щоденних операцій за основною та додатковою ставкою за новою формою затвердженою наказом Мінфіну від 22.09.2014 № 957, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 13.10.2014 за № 1235/26012, та контрагентам, якщо вони відпускають товар за безготівковим розрахунком [3].

Відповідно до Порядку заповнення податкової накладної від 22.09.2014

р № 957 з 01.01.2015 для розпізнавання електронною системою ідентичності зазначених платниками податків показників, вказаних у графі 5 податкової накладної, додатка до податкової накладної та розрахунку коригування, передбачено зазначення коду одиниці виміру об'єкта операції відповідно до Класифікатора системи позначень одиниць вимірювання та обліку, затвердженого наказом Державного комітету стандартизації, метрології та сертифікації України від 09.01.1997 № 8, тобто графа 5 розділилася на 5.1 та 5.2, в якій необхідно вказати код одиниці вимірювання згідно Класифікатора [8].

В таблиці 3.3. показано фрагмент оновленої податкової накладної.

Таблиця 3.3 - Податкова накладна 2017 року

Розділ	Дата виникнення податкового зобов'язання (постачання, оплати)	Номенклатура товарів / послуг продавця	Код товару згідно з УКТ ЗЕД	Одиниця виміру товару/послуги		Кількість (об'єм обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги без урахування ПДВ	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування ПДВ, що підлягають оподаткування за ставками				Загальна сума коштів, що підлягає сплаті	
				Умовне позначення	код			Основа ставка	Ставка 7 %	Нульова ставка			Звільнення від ПДВ
										Постапостачання на митній території України	Експорт		
1	2	3	4	5.1	5.2	6	7	8	9	10	11	12	13
I													
	Усього за розділом I		X	X	X	X	X						
II	Зворотна (заставна) тара		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	
III	Податок на додану вартість		X	X	X	X	X			0	0		

Відповідно до пункту 201.11 статті 201 розділу V ПКУ, починаючи з 1 січня 2015 року, платник податку повинен вести реєстр документів, зазначених у підпунктах "а" – "в" пункту 201.11 статті 201 розділу V ПКУ. Оскільки наказ Міністерства доходів і зборів України від 22.09.2014 № 958 "Про затвердження форми реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його ведення", зареєстрований у Міністерстві юстиції України 10.10.2014 за № 1228/26005, залишається чинним, платники податку можуть за власним бажанням обліковувати зазначені документи, використовуючи форму Реєстру виданих та отриманих податкових накладних [4].

Для узагальнення обліку податку на додану вартість в системі електронного адміністрування на підприємствах роздрібно́ї торгівлі лікарськими засобами на практиці доцільно розділити на три етапи зображені на рис.3.2.



Рисунок 3.2 – Етапи обліку ПДВ в системі електронного адміністрування ПДВ

Джерело: авторська розробка

Щодо бухгалтерського обліку, то формулу для розрахунку податку на додану вартість можна написати так: рахунок 641/2 = рахунок 643-рахунок

644.

При використанні автоматизованого бухгалтерського обліку накопичення та обробка інформації щодо ПДВ значно спрощується. Програмне забезпечення, зокрема 1 С Бухгалтерія 8.2 , з високою точністю відстежує першу подію, тому дуже важливо дотримуватися послідовності документів в програмі.

Для обліку податкового зобов'язання з ПДВ використовується субрахунок 6434 «Податкові зобов'язання (роздріб)». На рахунок 6434 потрапляють суми вихідного ПДВ ,що формуються від реалізації лікарських засобів та виробів медичного призначення, тобто за ставкою 7 % та 20 %.

Якщо в обліку аптеки є сальдо за Дт6434, то це означає , що є невиписані податкові накладні за підсумком щоденних операцій, якщо за Кт6434 - не відображено суму реалізації. В обох випадках необхідно перевірити обороти за кожен день.

Бухгалтерський облік податкового зобов'язання в 1С 8.2 для підприємств роздрібної торгівлі показано в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 - Бухгалтерський облік податкового зобов'язання в 1 С 8.2

Подія	Дебет	Кредит
Оплата від покупця : Z- звіт РРО – дохід від реалізації товарів	902	281
ПДВ: податкові зобов'язання: відвантаження, перша подія	301	702 (7%)
	301	702 (20 %)
	702	6434 (7 %)
	702	6434 (20 %)
Виписано податкову накладну за підсумком щоденних операцій	6434(7 %)	6412
	6434(20%)	6412

Для обліку податкового кредиту з ПДВ використовується субрахунок 6441 «Податковий кредит» та 6442 «Податковий кредит непідтверджений». На рахунку 6442 відображаються суми вхідного ПДВ, які не підтверджені податковими накладними. На рахунку 6441 відображаються суми вхідного ПДВ за передоплатами, які не закриті поставками. Рахунок 6441

використовується тільки за передоплатами постачальникам. Якщо в обліку аптеки є сальдо за Кт6441, значить наявна незакрита передоплата постачальнику. Перевірити правильність залишку можна порівнявши рахунки 6441 і 3771, за ставкою 7 % та 20 %. Якщо в обліку аптеки є сальдо за Дт6442, значить наявні не отримані податкові накладні від постачальника.

Облік як податкових зобов'язань, так і податкового кредиту ведеться в аптеці окремо за основною та додатковою ставкою, тобто 20% та 7 %.

Бухгалтерський облік податкового кредиту в 1С 8.2 для підприємств роздрібної торгівлі показано в табл.3.5.

Таблиця 3.5 - Бухгалтерський облік податкового кредиту в 1С 8.2

Подія	Дт	Кт
Передоплата постачальнику перераховано, відображено ПДВ, отримано податкову накладну, закрито передоплату	3771	311
	6442	6441
	6412	6442
	282	631
	6441	631
Надходження товарів	631	3771
	282	631
	6442	631
	6412	6442
	631	311

Податкову декларацію з податку на додану вартість за лютий 2015 року та наступні податкові періоди, необхідно подавати за формою і в порядку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 23.09.2014 № 957 у редакції наказу "Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України" Мінфіну України від 23.01.2015 № 13. [8]

У зв'язку із запровадженням системи електронного адміністрування податку на додану вартість обсяги коригування податкових зобов'язань з податку на додану вартість згідно зі статтею 192 розділу V ПКУ (збільшення та/або зменшення податкових зобов'язань) відображаються в окремих рядках розділу I декларації залежно від дати виникнення податкових зобов'язань,

що коригуються (до 1 лютого 2015 року та після 1 лютого 2015 року).

Коригування згідно зі статтею 192 розділу V ПКУ обсягів постачання, дата виникнення податкових зобов'язань за якими припадає на період до 1 лютого 2015 року, відображається в рядку 8.1 розділу I декларації.

У рядку 8.2 розділу I декларації відображається коригування обсягів постачання згідно зі статтею 192 розділу V ПКУ, дата виникнення податкових зобов'язань за якими припадає на період після 1 лютого 2015 року [8].

Також запроваджено новий порядок реєстрації розрахунків коригування. Відповідно до п.16 Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 р. № 569, розрахунок коригування, складений постачальником товарів/послуг до податкової накладної, виданої їх отримувачу – платнику податку, підлягає реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН):

1) постачальником товарів/послуг, якщо передбачається збільшення суми компенсації їх вартості на користь такого постачальника (продавця) або якщо коригування кількісних та вартісних показників у підсумку не змінює суму компенсації;

2) отримувачем товарів/послуг, якщо передбачається зменшення суми компенсації вартості товарів/послуг їх постачальнику (продавцю), для чого постачальник (продавець) надсилає складений розрахунок коригування отримувачу (покупцю) [9].

З урахуванням вимог підпункту 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 ПКУ розрахунок коригування, складений постачальником товарів (послуг) до податкової накладної, яка видана їх отримувачу – платнику податку, та в якому передбачається зменшення суми компенсації вартості товарів/послуг їх постачальнику, підлягає реєстрації в ЄРПН отримувачем (покупцем) товарів (послуг) з 1 лютого 2015 року [6].

Також законом № 71 внесено зміни до пункту 192.1 статті 192 ПКУ, відповідно до яких розрахунок коригування до податкової накладної складається також у випадку виправлення помилок, допущених при складанні податкової накладної, у тому числі не пов'язаних із зміною суми компенсації вартості товарів/послуг.

Отже, починаючи з 1 січня 2015 року у випадку допущення помилки в реквізитах податкової накладної, складеної як до 1 січня 2015 року так і після зазначеної дати, платник податків на дату виявлення зазначеної помилки має право скласти розрахунок коригування до такої податкової накладної, в якому всі правильно заповнені реквізити податкової накладної повторюються, а реквізит, в якому допущено помилку, заповнюється без помилок. У цьому випадку графі з 1 по 13 розрахунку коригування не заповнюються (залишаються пустими).

Помилка, допущена в номері чи даті податкової накладної, не може бути виправлена шляхом подання розрахунку коригування (пункт 21 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 22.09.2014 № 957, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 13.10.2014 за №1235/26012, з урахуванням змін, внесених наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 13).

Помилка, допущена в індивідуальному податковому номері контрагента (вказано номер іншого контрагента), може бути виправлена шляхом складання двох розрахунків коригування, які заповнюються в такому порядку:

– в першому розрахунку коригування реквізити заголовної частини переносяться з податкової накладної з помилкою, а обсяг операції з постачання товарів/послуг та інші показники табличної частини заповнюються зі знаком "–";

– в другому розрахунку коригування реквізити заголовної частини вказуються без помилок, а обсяг операції з постачання товарів/послуг та інші показники табличної частини заповнюється зі знаком "+" [3].

Також, р.9 розділу I «Податкові зобов'язання» доповнено р.9.1. в якому необхідно відображати суму по операціях, дата виникнення податкових зобов'язань по яких припадає на період після 01 лютого 2015 року, а в р.17 розділу II «Податковий кредит» доповнено р. 17.1, в якому необхідно відображати суму податкового кредиту за ставкою 7 %.

Заключним етапом в податковому обліку податку на додану вартість є здача податкової декларації з податку на додану за звітний податковий період (місяць), підтвердженням якого є отримання квитанції № 2 від Державної фіскальної служби України з результатом обробки «Пакет прийнято».

За результатами дослідження приходимо до висновку, що з введенням додаткової ставки 7 % на лікарські засоби облік ПДВ в аптеках став більш прискіпливішим, за рахунок розмежування окремо основної та додаткової ставки. Запропоновано для удосконалення обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту доцільно ввести додаткові рахунки аналітичного обліку 6434 «Податкові розрахунки за податковими зобов'язаннями за основною ставкою (20 %)», 6435 «Податкові розрахунки за податковими зобов'язаннями за додатковою ставкою (7%)», 6441 «Податкові розрахунки з податкового кредиту за основною ставкою (20%)», 6443 «Податкові розрахунки з податкового кредиту за додатковою ставкою (7%)». За цими рахунками чітко простежувалися б податкові зобов'язання та податковий кредит за окремими ставками, як того вимагає чинний порядок заповнення податкової звітності та спростилася перевірка правильності накопичення інформації з податку на додану вартість за звітний період.

РОЗДІЛ 4

ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

Під час написання диплому на тему: «Облік і контроль операцій з продажу лікарських засобів у роздрібній торгівлі», об'єктом дослідження з питань охорони праці та безпеки в надзвичайних ситуаціях було робоче місце в кабінеті (офісному приміщенні) КП «Фарм ТМК».

Основною метою розділу є розробка попереджувальних заходів запобігання виробничого травматизму, професійних захворювань, шкідливого впливу на навколишнє середовище, які є специфічними при виконанні службових обов'язків.

Обладнання, яке використовується під час виконання трудових обов'язків, можна умовно розділити на дві групи:

а) обладнання, яке безпосередньо забезпечує робочий процес (наприклад, комп'ютерна та різноманітна периферійна техніка при роботах в офісі);

б) обладнання, яке підтримує комфортні умови праці (наприклад, опалювальні прилади, кондиціонери, іонізатори повітря для забезпечення оптимальних параметрів мікроклімату в приміщеннях).

Аналіз потенційних небезпек.

При виконанні безпосередніх трудових обов'язків на робочому місці є ймовірність зіткнутися з наступними видами потенційних небезпек:

– Ураження електричним струмом, у наслідок несправності електорообладнання, яке використовується під час виконання трудових обов'язків, невиконання правил техніки безпеки при користуванні електричним обладнанням, що може призвести до електротравм різного ступеню або навіть до летального наслідку;

– механічне травмування в наслідок не раціонального розташування робочих місць;

– нервово-психічні навантаження, через специфічність роботи працівників економіко-гуманітарної сфери, яка передбачає постійний контакт з клієнтами, колегами по роботі, керівництвом, контрагентами при вирішенні робочих питань (деякі з них можуть бути конфліктними, суперечливими). Подібний характер роботи може викликати емоційний дискомфорт, внутрішнє роздратування та емоційну нестабільність під час короткотривалих певних негативних ситуацій, що може призвести до захворювань нервової системи, зниження наснаги на працю та стресових станів;

– кістково-м'язові порушення, у зв'язку з тривалим статичним напруженням м'язів спини, шиї, рук і ніг, що призводить до ушкодження опорно-рухового апарату;

– негативний вплив електромагнітних, в тому числі і рентгенівських випромінювань при використанні моніторів персональних комп'ютерів (далі ПК) з електронно-променевою трубкою, що призводить до погіршень зору, зниження імунітету;

– недостатнє освітлення виробничих приміщень і робочих місць, у зв'язку з несправністю, або хибного вибору освітлювальних приладів, що призводить до погіршення зору;

– підвищений рівень шуму, який створюється перетворювачем напруги електронно-обчислювальної машини (далі ЕОМ), її технічною периферією, а також людьми, що працюють у приміщенні, і який призводить до погіршення слуху;

– незадовільні параметри мікроклімату робочого місця, у зв'язку із відсутністю приладів, що забезпечують необхідний повітрообмін та опалювальної системи, які можуть викликати загальні захворювання;

– вірогідність загоряння, у зв'язку із несправністю електричного обладнання, недотримання, або порушення правил протипожежної безпеки обслуговуючим персоналом, що призводить до пожежі;

– неправильні дії персоналу в умовах надзвичайних ситуацій, які призводять до паніки та загибелі людей;

– низький рівень професійної компетенції, який може негативно вплинути на авторитет та репутацію фахівця серед оточуючих, сформувавши негативну думку про установу, яку він представляє;

– недотримання ергономічних характеристик робочого місця антропометричним даним працівника.

Заходи по забезпеченню безпеки.

У приміщенні офісу застосовується широке різноманіття електроприладів: персональні комп'ютери, принтери, ксерокси, факси, освітлювальні прилади, кондиціонери, побутові електроприлади тощо. Небезпека ураження електричним струмом при використанні цих приладів з'являється при недотриманні заходів обережності, а також при відмові або несправності цього обладнання. Наслідки ураження електричним струмом залежать від багатьох факторів: опору організму, величини, тривалості дії, роду і частоти струму, шляхів його проходження через життєво важливі органи, умов зовнішнього середовища.

Для запобігання ураження електричним струмом встановлено електроустаткування, яке відповідає вимогам: ПУЕ («Правила устрою електроустановок») і ГОСТ 12.1.030-81 (2001) «ССБТ. Электробезопасность. Защитное заземление, зануление», величина опору захисного заземлення електрообладнання приміщення - 4 Ом; НПАОП 40.1-1.32-01 «Правила устройства электроустановок. Электрооборудование специальных установок», приміщення, в якому розташовуються ЕОМ, різноманітне устаткування, відноситься до класу пожеженебезпечної зони П-Па, тому передбачений мінімальний ступінь захисту ізоляції обладнання IP44; ГОСТ 12.1.009-76 (1999) «ССБТ. Электробезопасность. Термины и определения» обладнання офісу має подвійну ізоляцію, яка складається з робочої та додаткової ізоляції; ГОСТ 12.2.007.0-75* (2001) «ССБТ. Изделия электротехнические. Общие требования безопасности» ЕОМ, периферійні пристрої ЕОМ та устаткування для обслуговування, ремонту та налагодження ЕОМ по способу захисту людини від ураження електричним струмом, належать до I класу, оскільки

мають подвійну ізоляцію, елемент для заземлення та провід для приєднання до джерела живлення, що має заземлюючу жилу і вилку з заземлюючим контактом. Експлуатація електроустановок і електроустаткування проводиться відповідно до НПАОП 40.1-1.01-97 «Правила безпечної експлуатації електроустановок» та НПАОП 40.1-1.21-98 «Правила безпечної експлуатації електроустановок споживачів»

Ймовірність механічного травмування може виникнути внаслідок не раціонального розташування робочих місць, захаращення робочих місць або у зв'язку з недбалістю та неухважністю обслуговуючого персоналу. Для виключення травматизму згідно ДСанПіН 3.3.2.007-98 «Державні санітарні правила і норми роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин» зроблено більш зручне та раціональне розташування робочих місць, таким чином збільшена відстань між ними, яка відповідає нормованим значенням (площа на одне робоче місце має становити не менше ніж $6,0 \text{ м}^2$, а об'єм не менше ніж $20,0 \text{ м}^3$).

У зв'язку із стресовими ситуаціями та нервово-емоційними навантаженнями у працівників може виникнути ймовірність захворювань загально-невротичного характеру.

З метою зниження нервово-емоційного напруження, стомлення зорового аналізатора, поліпшення мозкового кровообігу, подолання несприятливих наслідків гіподинамії, запобігання втоми, передбачені перерви у роботі – 15 хвилин кожні дві години, а також спеціально обладнане приміщення – кімната відпочинку.

Для оптимізації відносин у колективі проводяться тренінги з залучанням психологів на теми: «Адаптація у новому колективі», «Поведінка в суспільстві».

Для запобігання кістково-м'язових порушень у зв'язку з тривалим статичним напруженням м'язів спини, шиї, рук і ніг необхідно виконувати фізичні вправи 2-3 рази протягом робочого часу.

У наш час велику роль відіграє компетентність працівників.

Компетентність працівника – це ступінь його кваліфікації, яка дозволяє успішно вирішувати задачі, що стоять перед ним.

Тому на підприємстві передбачені системи стажування нових співробітників з обов'язковим складанням іспиту та перевіркою знань. Також із-за постійного оновлення матеріально-технічної бази та програмного забезпечення передбачене навчання та курси підвищення кваліфікації.

Недотримання ергономічної характеристики робочих місць антропометричним даним працівників може викликати велику кількість хвороб, які не лише позначатися на продуктивності працівника, а й на його здоров'ї, адже саме правильність положення тіла та комфортність робочого місця допомагає зберегти спину та поставу, вберегти від інших хвороб, пов'язаних з опорно–руховим апаратом.

Антропометричні дані, наведені в ДСТУ 7234:2011, допомагають правильно спроектувати робоче місце, форми і розміри обладнання органів управління з урахуванням анатомічної структури, фізіологічних можливостей і особливості людини. Ручні органи управління розташовуються на висоті 1000—1600 мм над рівнем підлоги при обслуговуванні стоячи й на висоті 600—1200 мм при обслуговуванні сидячи. Загальні ергономічні вимоги наведені в ДСТУ 7234:2011 "Дизайн і ергономіка. Обладнання виробниче. Загальні вимоги дизайну та ергономіки". Крісло має відповідати вимогам ДСТУ 8604:2015 "Дизайн і ергономіка. Робоче місце для виконання робіт у положенні сидячи. Загальні ергономічні вимоги" та робочі місця "стоячи" мають відповідати ДСТУ 7950:2015 "Дизайн і ергономіка. Робоче місце під час виконання робіт стоячи. Загальні ергономічні вимоги".

Заходи по забезпеченню виробничої санітарії та гігієни праці.

Внаслідок роботи за ПК, на фізіологію людини негативно впливають електромагнітні випромінювання. Щоб зменшити наслідки впливу на людину та знизити негативні показники у робочій зоні до допустимих значень, згідно з ГОСТ 12.2.007.0-75 «Изделия электротехнические. Общие требования безопасности», вироби, які створюють електромагнітні поля, повинні мати

захисні елементи (екрани, поглиначі і т.д.). Вимоги до захисних елементів повинні бути вказані в стандартах та технічних умовах на конкретні види виробів. Згідно з НПАОП 0.00-1.28-10 «Правила охорони праці під час експлуатації електронно-обчислювальних машин» та ДСанПіН 3.3.2.007-98 «Державні санітарні правила і норми роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин», на робочих місцях обладнаних ПК встановлені рідкокристалічні монітори, які не є джерелами рентгенівського та електромагнітного випромінювань.

Основними причинами недостатньої або нераціональної освітленості робочих місць є несправність або нераціональний вибір освітлювальних приладів.

Незадовільна освітленість на робочому місці або на робочій зоні може бути причиною зниження продуктивності та якості праці, отримання травм. Недостатнє освітлення викликає зоровий дискомфорт, що виражається у відчутті незручності або напруженості. Тривале перебування в умовах зорового дискомфорту призводить до розсіювання уваги, зменшення зосередженості, зоровій і загальній втомі.

У офісному приміщенні, згідно ДБН В.2.5-28-2006 «Інженерне обладнання будинків і споруд. Природне і штучне освітлення» передбачене природне та штучне освітлення. Природне освітлення здійснено через світлові прорізи, які забезпечують коефіцієнт природної освітленості (КПО) не нижче 1,5%. Для захисту від прямих сонячних променів, які створюють прямі та відбиті відблиски на поверхні екранів і клавіатури, передбачено сонцезахисні пристрої, на вікнах встановлені жалюзі або штори.

Розрахунок загального штучного освітлення в приміщенні офісу розмірами $A \times B \times H = 18,5 \times 6 \times 2,5$ м, з висотою робочої поверхні $h_p = 0,8$ м, нормованим значенням штучного освітлення для кабінету $E_n = 300$ лк.

1. Розраховуємо кількість рядів світильників у приміщенні N_p :

$$N_p = \frac{B}{(H - h_p) \cdot [L/h]}, \text{ шт}; \quad (4.1)$$

де: B – ширина приміщення, м;

H – висота приміщення, м;

h_p – висота робочої поверхні, м;

$[L/h]$ – числове значення коефіцієнта світильника;

$$N_p = \frac{6}{(2,5 - 0,8) \cdot 1,4} = 3, \text{ шт.}$$

2. Визначаємо максимально припустиму відстань між рядами світильника

L_{\max} :

$$L_{\max} = \frac{B}{N_p}, \text{ м}; \quad (4.2)$$

де: B – ширина приміщення, м;

N_p – кількість рядів світильників у приміщенні, шт;

$$L_{\max} = \frac{6}{3} = 2, \text{ м.}$$

3. Визначаємо значення індексу приміщення i , що характеризує співвідношення розмірів освітлювального приміщення і висоти розміщення світильників:

$$i = \frac{A \cdot B}{(H - h_p) \cdot (A + B)}; \quad (4.3)$$

де: A – довжина приміщення, м;

B – ширина приміщення, м;

H – висота приміщення, м;

h_p – висота робочої поверхні, м;

$$i = \frac{18,5 \cdot 6}{(2,5 - 0,8) \cdot (18,5 + 6)} = 2,66.$$

4. Визначаємо значення коефіцієнта використання світлового потоку η , створюваного растровим світильником типу ЛВО.

Вибирається з урахуванням відбиття поверхонь приміщення та індексу приміщення і дорівнює $\eta = 53$ %.

5. Визначаємо сумарний світловий потік освітлювальної установки у даному приміщенні Φ_{Σ} :

$$\Phi_{\Sigma} = \frac{E_H \cdot A \cdot B \cdot k_3 \cdot z}{\eta}, \text{ лм}; \quad (4.4)$$

де: E_H – рівень нормованого загального освітлення, лк;

A – довжина приміщення, м;

B – ширина приміщення, м;

k_3 – коефіцієнт запасу (для кабінету $k_3 = 1,4$);

z – коефіцієнт нерівномірності (мінімальної) освітленості (відношення середньої освітленості до мінімальної освітленості), як правило дорівнює (для люмінесцентних ламп $z = 1,1$);

η – коефіцієнт використання світлового потоку;

$$\Phi_{\Sigma} = \frac{300 \cdot 18,5 \cdot 6 \cdot 1,4 \cdot 1,1}{0,53} = 96758,49, \text{ лм.}$$

6. Визначаємо умовну загальну кількість світильників у приміщенні N_{ce}^* :

$$N_{ce}^* = \frac{A \cdot B}{L_{\max}^2}, \text{ шт}; \quad (4.5)$$

де: A – довжина приміщення, м;

B – ширина приміщення, м;

L_{\max} – максимально припустима відстань між рядами світильників, м;

$$N_{ce}^* = \frac{18,5 \cdot 6}{2^2} = 28, \text{ шт.}$$

7. Розраховуємо світловий потік умовного джерела світла Φ_l^* :

$$\Phi_l^* = \frac{\Phi_{\Sigma}}{N_l^*}, \text{ лм}; \quad (4.6)$$

де: Φ_{Σ} – сумарний світловий потік освітлювальної установки, лм;

N_l^* – загальна кількість ламп у світильнику, яка розраховується за формулою:

$$N_l^* = N_{ce}^* \cdot n, \text{ шт}; \quad (4.7)$$

де: n – кількість ламп у світильнику, шт;

$$N_l^* = 28 \cdot 4 = 112, \text{ шт};$$

$$\Phi_l^* = \frac{96758,49}{112} = 864, \text{ лм.}$$

8. Знаходимо коефіцієнт m – співвідношення між розрахунковим світловим потоком лампи Φ_l^* та фактичним світловим потоком вибраної стандартної лампи Φ_l :

$$m = \frac{\Phi_l^*}{\Phi_l}; \quad (4.8)$$

$$m = \frac{864}{1200} = 0,72.$$

9. Визначаємо оптимальну (фактичну) кількість світильників у приміщенні N_{ce} :

$$N_{ce} = N_{ce}^* \cdot m, \text{ шт}; \quad (4.9)$$

де: N_{ce}^* – умовна загальна кількість світильників у приміщенні, шт;

m – співвідношення між розрахунковим світловим потоком лампи та фактичним світловим потоком вибраної стандартної лампи;

$$N_{ce} = 28 \cdot 0,72 = 21, \text{ шт}.$$

10. Визначаємо фактичну кількість ламп у приміщенні N_l :

$$N_l = N_{ce} \cdot n, \text{ шт}; \quad (4.10)$$

де: N_{ce} – оптимальна (фактична) кількість світильників у приміщенні, шт;

n – кількість ламп у світильнику, шт;

$$N_l = 21 \cdot 4 = 84, \text{ шт}.$$

11. Визначаємо загальну розрахункову освітленість E_p у приміщенні, що створюється при застосуванні стандартних ламп:

$$E_p = \frac{\Phi_l \cdot N_l \cdot \eta}{A \cdot B \cdot k_3 \cdot z}, \text{ лк}; \quad (4.11)$$

де: Φ_l – фактичний світловий потік вибраної стандартної лампи, лм;

N_l – фактична кількість ламп у приміщенні, шт;

η – коефіцієнт використання світлового потоку;

A – довжина приміщення, м;

B – ширина приміщення, м;

k_3 – коефіцієнт запасу;

z – коефіцієнт нерівномірності (мінімальної) освітленості;

$$E_p = \frac{1200 \cdot 84 \cdot 0,53}{18,5 \cdot 6 \cdot 1,4 \cdot 1,1} = 312, \text{ лк.}$$

Виходячи з розрахунку загальне штучне освітлення в приміщенні офісу дорівнює 312 лк, що відповідає нормованому значенню освітлення і яке забезпечується за допомогою 21 растрового світильника типу ЛВО.

Рівні звукового тиску в октавних смугах частот, рівні звуку та еквівалентні рівні звуку на робочих місцях приміщення відповідають вимогам ДСанПіН 3.3.2.007-98 «Державні санітарні правила і норми роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин» та ДСН 3.3.6.037-99 «Санітарні норми виробничого шуму, ультразвуку та інфразвуку». Зниження рівня шуму в приміщенні здійснено за допомогою:

- використання більш сучасного обладнання;
- розташування принтерів та різноманітного устаткування колективного користування на значній відстані від більшості робочих місць працівників;
- переведення жорсткого диска в режим сну (Standby), якщо комп'ютер не працює протягом визначеного часу;
- використання блоків живлення ПК з вентиляторами на гумових підвісках;

Неправильне проектування або несправність систем опалення та вентиляції в приміщенні офісу може призвести до негативних впливів на здоров'я працівників у вигляді простудних захворювань, перегрівань, проблем із дихальними шляхами тощо.

Метеорологічні умови в приміщенні офісу – температура повітря, відносна вологість повітря й швидкість його переміщення відповідають встановленим санітарно-гігієнічним вимогам ДСН 3.3.6.042-99 «Державні санітарні норми мікроклімату виробничих приміщень» і ГОСТ 12.1.005-88 (1991) «ССБТ. Общие санитарно-гигиенические требования к воздуху рабочей зоны». Роботи в офісному приміщенні, належать до категорії Іб - легка робота, тому передбачені наступні оптимальні значення параметрів мікроклімату:

- у холодний період року: температура 21-23°C; відносна вологість: 40-60%; швидкість переміщення повітря: 0,1 м/с;

- у теплий період року: температура 22-24°C; відносна вологість: 40-60%; швидкість переміщення повітря: 0,2 м/с.

Забезпечення таких параметрів мікроклімату досягається оснащенням приміщень пристроями кондиціонування, вентиляції та дезодорації повітря, системами опалювання.

Оптимальні рівні позитивних (n+) і негативних (n-) іонів у повітрі приміщення з ВДТ відповідають вимогам ГН 2152-80 «Санітарно-гігієнічні норми допустимих рівнів іонізації повітря виробничих та громадських приміщень» і становить: n+=1500-30000 (шт. на 1см³); n- = 3000-5000 (шт. на 1см³). Підтримку оптимального рівня легких позитивних і негативних аероіонів у повітрі на робочих місцях забезпечуються за допомогою біполярних коронних аероіонізаторів.

Заходи з пожежної безпеки.

Горінням називається складний фізико-хімічний процес взаємодії горючої речовин та окислювача, який супроводжується виділенням тепла та випромінюванням світла.

Процес горіння призводить до пожежі.

Пожежа – неконтрольоване горіння поза спеціальним вогнищем, що розповсюджується у часі та просторі.

Класифікація пожеж здійснюється в залежності від виду горящих речовин і матеріалів згідно ГОСТ 27331-87 «Пожарная техника. Классификация пожаров». Пожежі в офісному приміщенні, де виконуються роботи, відносяться до класу А – пожежі твердих речовин, переважно органічного походження, горіння яких супроводжується тлінням (деревина, текстиль, папір).

Крім визначених ГОСТ 27331-87 класів пожеж, згідно НАПБ Б.03.001-2004 «Про затвердження Типових норм належності вогнегасники» приміщення офісу відноситься до класу Е – горіння електроустановок, що перебувають під напругою електричного струму.

Методика визначення категорій приміщень та будівель за вибухопожежною та пожежною безпекою регламентується НАПББ.03.002-2007 «Норми визначення категорій приміщень, будинків та зовнішніх установок за вибухопожежною та пожежною безпекою». У приміщенні, де розташоване робоче місце, знаходяться в основному незаймисті речовини та матеріали в холодному стані. Таким чином, таке приміщення можна віднести до категорії Д.

Визначення видів та кількості первинних засобів пожежогасіння слід проводити з урахуванням фізико-хімічних та пожежонебезпечних властивостей горючих речовин, їх взаємодії з вогнегасними речовинами, а також розмірів площ приміщень.

Серед первинних засобів пожежогасіння особливе місце займають вогнегасники, які відзначаються високою ефективністю дії.

Для даного приміщення площею 111 м² необхідно розмістити три вуглекислотних вогнегасника місткістю 3 л.

Для адміністративних приміщень рекомендується використання сповіщувачів пожежі. Найшвидшим та найнадійнішим засобом сповіщення про виникнення пожежі вважаються установки електричної пожежної сигналізації (ЕПС). Одним з основних елементів установок ЕПС є пожежні сповіщувачі. У приміщенні, де виконуються роботи по написанню дипломного проекту, доцільно використовувати автоматичні сповіщувачі. Такі сповіщувачі реагують на фактори, що супроводжують пожежу: підвищення температури, дим, полум'я. Для адміністративного приміщення, де розташоване робоче місце, рекомендуються теплові або димові сповіщувачі. Теплові пожежні сповіщувачі реагують на теплову енергію, що звільняється під час пожежі. На відміну від теплових сповіщувачів димові сповіщувачі в більшості випадків дозволяють виявляти загоряння на значно більш ранньої стадії розвитку пожежі, так як освіта димових і аерозольних продуктів горіння для найбільш широкого класу горючих матеріалів передуює виникненню відкритого вогню, супроводжується достатнім для спрацьовування теплових сповіщувачів

підвищенням температури. Димові сповіщувачі практично незамінні для установки на сходових клітках і в коридорах будівель, де підвищення температури спостерігається тільки при сильному розвитку пожежі.

Заходи по забезпеченню безпеки в надзвичайних ситуаціях.

Дії керівника промислового об'єкта при виникненні надзвичайної ситуації.

Керівники об'єктів повинні передбачити управління надзвичайними ситуаціями (далі НС). Для забезпечення безпеки людини у НС стратегія управління повинна включати здійснення 3-х цілей:

- запобігання причин виникнення;
- запобігання самих екстремальних ситуацій;
- пом'якшення, максимальне ослаблення наслідків НС.

Стратегія запобігання причин виникнення НС передбачає недопущення таких дій чи процесів, які несуть загрозу населенню. Дана стратегія здійснюється або відмовою від будівництва небезпечних об'єктів, або знищенням чи перепрофілюванням виробництв - джерел підвищеної небезпеки.

Друга стратегія - запобігання самої НС - передбачає недопущення виходу небезпечного процесу з-під контролю шляхом використання надійних аварійних систем, сигналізації, автоматики й інших заходів з підвищення надійності і стійкості роботи підприємств, а також шляхом заходів превентивної евакуації тощо.

Третя стратегія - пом'якшення наслідків - передбачає орієнтацію на ослаблення, локалізацію наслідків НС. Ця стратегія має пріоритет у керуванні стихійними лихами і ситуаціями «комбінованого» типу.

У практиці управління найбільший ефект дає спільне використання всіх трьох стратегій, особливо при промислових аваріях. У НС, викликаних стихійними лихами, пріоритет надається другій і третій стратегіям. Для реалізації кожної зі стратегій управління необхідно розробляти і приймати комплекс превентивних та оперативних заходів.

Превентивні:

- аналіз і встановлення зовнішніх та внутрішніх причин, які ведуть до катастрофи;
- прогнозування осередків ураження, втрат і збитків на підприємстві;
- заходи з підвищення стійкості;
- обґрунтування сил і засобів для проведення дій з локалізації вогнищ поразки і пошуково-рятувальних робіт;
- навчання формувань і громадян способам захисту;
- підготовка надійного пункту управління.

Оперативні:

- оповіщення про НС;
- проведення всіх видів розвідки й оцінка обстановки;
- проведення екстрених захисних заходів (укриття в захисних спорудах цивільного захисту, евакуація, використання засобів індивідуального захисту);
- використання сил постійної готовності для локалізації катастрофи;
- надання першої медичної і першої долікарської допомоги;
- нарощування сил і засобів у вогнищі ураження за рахунок залучення формувань підвищеної готовності;
- термінове постачання потерпілих продовольством та іншими життєво необхідними засобами;
- введення аварійно-відбудовних робіт.

При виникненні НС організовується надзвичайне управління, яке складається з чотирьох стадій ліквідації наслідків.

Перша стадія вжиття екстрених заходів. Мета - задіяти механізм надзвичайного управління і вчасно зреагувати на НС.

Основні завдання початкової стадії:

- встановлення факту НС, попередня оцінка обстановки в зоні лиха і масштабів наслідків, мобілізація і встановлення оперативних завдань органам надзвичайного управління, віддача розпоряджень на залучення мобільних сил пожежної охорони, швидкої медичної допомоги, охорони суспільного порядку

й інших служб для допомоги потерпілим, сприяння місцевим органам влади в організації рятувальних робіт і локалізації зони нещастя власними силами;

- інформування населення та вищестоящих органів управління про НС і вжиті заходи.

Тривалість початкової стадії 1-10 годин.

Друга стадія оволодіння ситуацією й організації механізму надзвичайного управління в зоні лиха, у плануванні і проведенні рятувальної операції відповідного масштабу.

Завдання:

- детально оцінити обстановку, терміново прийняти обґрунтоване рішення й уточнити план ліквідації наслідків НС;

- розрахувати необхідні сили і засоби, ресурси для всього комплексу робіт у зоні лиха, організувати чітку взаємодію всіх залучених сил і аварійних служб.

Тривалість другої стадії - від кількох годин до кількох діб.

Третя основна і визначальна стадія. Мета - перебороти надзвичайний характер ситуації: відновити безпеку населення в зоні лиха, ліквідувати загрозу життю і здоров'ю всім потерпілим, створити мінімально необхідні умови для життєдіяльності населення, що залишилося.

Завдання:

- розгортання в найкоротший термін рятувальних робіт на всіх потерпілих об'єктах зони лиха, надання допомоги потерпілим для захисту їхнього життя, здоров'я і підтримка життєздатності в екстремальних умовах; евакуація потерпілих із зони нещастя та їх життєзабезпечення;

- термінове проведення аварійно-відбудовних робіт на системах водо-, тепло-, газо-, електричних системах і зв'язку в зоні лиха.

Тривалість кілька діб - кілька тижнів.

Четверта стадія відновлення, тобто економічна, соціальна, культурна й екологічна реабілітація зони лиха. Органи надзвичайного управління вичерпали свою роль і передають функції постійної дії місцевим органам управління. Розробляється спеціальна програма з черговістю комплексу заходів для

реабілітації зони нещастя.

Таким чином, у даному розділі дипломної роботи були виявлені основні небезпечні та шкідливі чинники, які можуть мати прояв при виконанні робіт й експлуатації устаткування в офісному приміщенні КП «Фарм ТМК», з'ясовані причина та наслідки цих чинників, визначена категорія приміщення за вибухопожежною та пожежною безпекою, а також первинні засоби пожежогасіння, розглянуті заходи по забезпеченню безпеки в надзвичайних ситуаціях, а саме дії керівника промислового об'єкта при виникненні надзвичайної ситуації.

ВИСНОВКИ

Сучасний фармацевтичний ринок України є складною, багаторівневою динамічною системою, яка має тенденцію до зростання. Він включає в себе виробництво лікарських засобів, дієтичних добавок, лікувальної косметики та виробів медичного призначення, оптових та роздрібних продажів фармацевтичних лікарських засобів через аптечні мережі, спеціалізовані продажі та дистрибуцію.

Наявність великої кількості суб'єктів на ринку, поділ на конкурентні сегменти вітчизняних та зарубіжних виробників фармацевтичних лікарських засобів, диверсифікація закупівель є об'єктивними факторами значної конкуренції на вітчизняному фармацевтичному ринку. Тому потужне конкурентне середовище змушує вітчизняні фармацевтичні підприємства посилювати маркетингову орієнтацію своєї діяльності для підвищення якості маркетинго-орієнтованого управління фармацевтичним підприємством з метою зростання ефективності його функціонування, що обумовлює необхідність удосконалення методики обліку і контролю операцій з продажу лікарських засобів у роздрібній торгівлі.

Дослідження обліку і контролю операцій з продажу лікарських засобів у роздрібній торгівлі здійснювались за даними аптеки №1 КП «Фарм ТМК».

Для забезпечення ефективного документообігу на підприємстві функціонує графік документообігу, який встановлює суворий порядок руху й обробки документів, ураховує необхідні види, строки і черговість виконання операцій.

Наказ про облікову політику розробляється та затверджується раз в три роки. За необхідністю до наказу про облікову політику вносяться зміни. Така процедура оформляється окремим наказом.

Ведення обліку на підприємстві здійснюється в програмі 1С Бухгалтерія 8.2, яка призначена для автоматизації бухгалтерського й податкового обліку,

включаючи підготовку обов'язкової (регламентованої) звітності, роздрібну торгівлю.

Всі операції по торгівлі враховуються в розрізі договорів з покупцями й постачальниками. Списання реалізованих лікарських засобів здійснюється за ідентифікаційною вартістю.

При формуванні ціни реалізації лікарських засобів враховується вартість придбання, торговельна націнка та відсоток рентабельності.

Продаж лікарських засобів здійснюється з використанням РРО.

В наказі про облікову політику КП «Фарм ТМК» по підприємству визначені норми та нормативні документи, які використовуються при здійсненні діяльності підприємства, встановлено терміни та інші умови проведення інвентаризації.

Для подання фінансової, податкової та статистичної звітності використовується програма M.E.Doc IS, яка дозволяє створювати та відправляти документи в системі електронного документообороту з використанням електронного цифрового підпису.

Підприємство є платником податків на загальних підставах відповідно до чинного податкового законодавства.

Декларація про доходи подається раз на рік не пізніше ніж 9 лютого наступного року

Податок сплачується авансом. Авансові платежі з податку на доходи розраховуються головним бухгалтером за фактичними даними, зазначеними в Книзі обліку доходів і витрат за кожен квартал. До бюджету вони сплачуються до 20 квітня, до 20 липня й до 20 жовтня. За четвертий квартал авансовий платіж не сплачується.

КП «Фарм ТМК» зареєстровано як учасник зовнішньо-економічних зв'язків і здійснює зовнішньоекономічну діяльність на підставі актів і нормативних документів, що регулюють зовнішньоекономічну діяльність.

У Робочому плані рахунків КП «Фарм ТМК» для відображення операцій з руху лікарських засобів на складі передбачено субрахунок 281 «Лікарські

засоби на складі». Для обліку лікарських засобів, з яких виготовляють лікарські препарати, окремого субрахунку в плані рахунків не передбачено. Тому в Аптеці до субрахунку 281 відкрито субрахунки другого порядку, наприклад:

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

Аптека №1 КП «Фарм ТМК» здійснює продаж готових лікарських засобів, а також засобів власного виготовлення, тому в Аптеці ведеться окремий облік за торговельними і виробничими операціями.

При відображенні в бухгалтерському обліку виготовлених лікарських засобів Аптека, як і інші виробничі підприємства, використовує такі рахунки обліку виробничої діяльності: 20 «Виробничі запаси», 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція» тощо.

При виготовленні лікарських засобів відноситься на витрати виробництва тільки вартість прямих матеріалів і тари, усі інші витрати акумулюються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» зі щомісячним списанням на рахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

Аптекою в наказі про облікову політику визначено принципи розподілу витрат на загальновиробничі, адміністративні та збут. Такому розподілу підлягають:

- витрати на комунальні послуги;
- вартість оренди приміщень;
- заробітна плата співробітників, зайнятих виготовленням продукції;
- інші витрати.

Згідно облікової політики в Аптеці КП «Фарм ТМК» при виготовленні лікарських засобів за рецептами використовується позамовний метод калькулювання собівартості відповідно до вимог ПБО 9 «Запаси» і 16 «Витрати».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо

удосконалення організації обліку і контролю операцій з продажу лікарських засобів у роздрібній торгівлі, які дозволять підвищити якість обліково-інформаційного забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень щодо асортименту лікарських засобів, ціноутворення та забезпечення виконання державної програми «Доступні ліки». В процесі дослідження

удосконалено:

організаційно-методологічних аспектів обліку операцій з відшкодування вартості лікарських засобів за урядовою програмою «Доступні ліки», реалізація яких на практиці дозволить у найближчій перспективі забезпечити соціально-економічну ефективність механізму реімбурсації на рівні показників європейських країн;

дістали подальший розвиток:

- методика визначення торговельної націнки на лікарські засоби шляхом виокремлення до контрактивного субрахунку 285 «Торгова націнка» двох аналітичних рахунків: 285.1 «Торгова націнка, гранична норма якої підлягає державному регулюванню» та 285.2 «Торгова націнка, гранична норма якої не підлягає державному регулюванню».

- Запровадження на практиці поданих пропозицій сприятиме формуванню обліково-інформаційного забезпечення необхідного для прийняття ефективних управлінських рішень щодо асортименту лікарських засобів, ціноутворення та забезпечення виконання державної програми «Доступні ліки».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Амарін, Е. Е. Облік торгової націнки [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://alls.in.ua/57258-oblik-torgovo-nacinki>.
2. Андрущак Б. Облік торговельних націнок у роздрібній торгівлі («Дебет-Кредит», український фінансово-бухгалтерський портал) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://dtkt.com.ua/show/1cid03780.html>.
3. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навчальний посібник / П.Й. Атамас. - К.: Центр учбової літератури, 2008. - 392 с.
4. Бухгалтерський облік і аудит в аптеках: навч. посібник/ Ф. Ф. Бутинець, Т. А. Бутинець, Н. Г. Виговська [та ін.]. - Житомир: ПП Рута, 2002. - 384 с.
5. Бабич В.В. Бухгалтерський облік на підприємствах малого бізнесу в Україні / В.В. Бабич, Є. І. Свідерський. — К.: Лібра, 2006. — 160 с.
6. Басіста І.А. Торгова націнка та торгова знижка як складові формування продажної ціни товарів / І.А. Басіста // Науковий вісник Херсонського державного університету. - 2016. - Вип. 17. - Ч. 2. - С. 139-142.
7. Бутинець Т.А. Бухгалтерський облік / Т.А. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.Л. Береза. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 672 с.
8. Бутинець Т.А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики: [монографія] / Т.А. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 772 с.
9. Бутинець Ф.Ф. Особливості бухгалтерського обліку в торгівлі. Курс лекцій / Ф.Ф. Бутинець, Н. М. Малюга. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 608 с.
10. Василюк М.М. Внутрішній контроль та внутрішній аудит в системі управління підприємством /М.М. Василюк, Ю.А. Заграй// Вісник Прикарпатського університету. Серія : Економіка. – 2007. – Вип. 4. – С.255-258.

11. Візіренко С.В. Удосконалення обліку ПДВ в системі електронного адміністрування у роздрібній торгівлі лікарськими засобами /С,Візіренко, О.М. Самойлова// Сталій розвиток економіки. - 20

12. Горбунова К. Пряме регулювання цін на ліки: чи готовий Уряд ризикувати здоров'ям українців? - Аптека. – 23 січня 2017 р. - №2 (1073). [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.apteka.ua/article/398558>

13. Громовик, Б.П. Організація роботи аптек: навч. посібник/Б. П. Громовик. - Вінниця: НОВА КНИГА, 2007. - 288 с.

14. ДСТУ 4303:2004 «Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять» від 1 липня 2005 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <https://www.profiwins.com.ua/uk/directories1/dstu4303.html>

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

16. Єгорова Ю. Програма "Доступні ліки": як вести облік? Дебет Кредит 04.08.2017[Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.hnews.dtkr.ua/society/community/44005>

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

18. Куцик П.О. Бухгалтерський облік у торгівлі та ресторанному господарстві: навч. посібник / П.О. Куцик, Л.І. Коваль, Ф.Ф. Макаруч - Львів: Магнолія-2006, 2010. - 594 с.

19. Лин А. А., Соколова С. В. Фармацевтический рынок: фундаментальные особенности (статья 1, часть 1)//Проблеми современной экономики 2012. №2. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/farmatsevticheskiy-rynok-fundamentalnye-osobennosti-statya1-chast1>.

20. Назарова Г.Б. Організаційно-методичні аспекти внутрішнього аудиту аптечних закладів /Г.Б. Назарова// Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, - 2010. - Випуск 18 ч. II. – С.152-159.

21. Організація та облік аптечної діяльності. Аптека №31(402). – 18 серпня 2013 р.

22. Основи економіки та системи обліку у фармації: навч. посібник / А. С. Немченко, Г. Л. Панфілова, В. М. Чернуха [та ін.]. - Харків: НФаУ: Золоті сторінки, 2005. - 504 с.

23. Павлюк, І. Проблеми бухгалтерського обліку торгової націнки та шляхи її вирішення [Текст] / І. Павлюк//Бухгалтерський облік і аудит. - 2008. - №2. - С. 15-25.

24. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

25. Посилкіна О.В., Сагайдак Р.В., Громовик Б.П. Фармацевтична логістика: монографія/За ред. О.В.Посилкіної. - Харків: В-во НфаУ; Золоті сторінки, 2004. - 320 с.

26. КМУ «Про забезпечення доступності лікарських засобів» від 17.03.2017 №152. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/152-2017-п>

27. Порядок визначення розміру відшкодування вартості лікарських засобів, вартість яких підлягає відшкодуванню, затверджений Постановою КМУ від 17.03.2017 за №152. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/152-2017-п>

28. Порядок відшкодування лікарських засобів, затверджений Постановою КМУ від 17.03.2017 за №152. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/152-2017-п>

29. Порядок та умов надання субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам на відшкодування вартості лікарських засобів для лікування окремих захворювань, затверджений Постановою КМУ від 10.03.2017 р. за №181.

[Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=249852460>

30. Порядок перерахування міжбюджетних трансфертів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 15 грудня 2010 р. № 1132.

[Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/1132-2010-п>

31. Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затверджений наказом Мініфіну від 23 серпня 2012 р. за № 938. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1569-12>

32. Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затверджений наказом Мініфіну від 24 грудня 2012 р. № 1407. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13>

33. Про ціни та ціноутворення. Закон України від 21.06.2012 № 5007/1, затверджений Верховною Радою України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5007-17>.

34. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні: Закон України від 27.03.2014 р. № 1166-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

35. Про податок на додану вартість/Лист Міністерства доходів і зборів України від 04.04.2014 р. № 7860/7/99-99-19-04-02-17 [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://www.apteka.ua/article/286969>

36. Порядок заповнення податкової накладної від 22.09.2014 р № 957 [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/>

37. Про затвердження ліцензійних умов провадження господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової, роздрібною торгівлі лікарськими засобами. Наказ Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва, Держаної інспекції з контролю якості лікарських засобів Наказ Державного комітету України з питань регуляторної

політики та підприємництва, Держаної інспекції з контролю якості лікарських засобів від 03.03.2009 р. № 44/27 [Електронний ресурс]. - Режим доступу:

38. Про затвердження Переліку лікарських засобів , які мають право придбавати та продавати аптечні заклади та їх структурні підрозділи. Наказ від 06.07.2012 № 498, затверджений Міністерством охорони здоров'я України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/>

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

40. Про затвердження обов'язкового асортименту (соціально орієнтованих) лікарських засобів і виробів медичного призначення для аптечних закладів. Наказ від 29.12.2011 №1000, затверджений Міністерством охорони здоров'я України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0524-12>.

41. Про встановлення граничного рівня торговельної і постачальницько-збутової надбавки (націнки) на легкові автомобілі вітчизняного виробництва. «Постанова від 14.04.1994 №233, затверджена наказом Кабінету Міністрів України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/233-94-%D0%BF>.

42. Реєстр оптово-відпускних цін на лікарські засоби [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.moz.gov.ua/ua/portal/register_prices_drugs.

43. Сокольська Р.Б. Удосконалення обліку торгової націнки на підприємствах роздрібною торгівлі у сфері аптечного бізнесу /Р.Б. Сокольська, І.М. Извекова, А.В. Лисенко// Економічний аналіз. - 2014. – Том 18. –№2. – С.55-60.

44. Терещук, С. І. Система бухгалтерського обліку в аптеках: навч. посібник/ С. І. Терещук, А. М. Новикевич, Л. Чухрай. - Вінниця: НОВА КНИГА, 2003. - 280 с.

45. Тарасова Т.О. Первинний облік товарних операцій підприємств роздрібною торгівлі /Т.О. Тарасова, А.В. Янчев, І.Г. Волошан// - Х.: ХДУХТ. – 2016. – 240 с.

46. Фоміна О.В. Облік і аудит в управлінні продажами товарів : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О.В. Фоміна ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. - К., 2008. - 21 с.

47. Целуйко О. Дистриб'юція: збут із привілеями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://uteka.ua/ua/.../Distribuciya-sbyt-s-privilegiyami>

48. Цикор М.Т. Охорона праці. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://_www.ztec.com.ua/.../Основи%20охорони%20праці/підручник

49. Шабельник Т. Аналіз впливу особливостей фармацевтичних лікарських засобів на бізнес-процеси маркетингово-орієнтованого управління /Т. Шабельник// Економіст. -2013. - №11. – С.61-62.

50. Шаров О.А. Організаційно-методологічні аспекти обліку операцій з реімбурсації за урядовою програмою «Доступні ліки»/О.А. Шаров// Сталий розвиток економіки. – 2017. - №4. – С.96-101.

51. Ярмош О.В. Встановлення торгової націнки на продукцію за ціновими групами /О.В. Ярмош// Економіка та управління підприємствами: проблеми теорії та практики. – 2014. - №4(28). – С.73 -81.