

КОНТРОЛЬ НАД ОБЛІКОМ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ ФАРМАЦЕВТИЧНОЇ ГАЛУЗІ ТА МОЖЛИВІ ШЛЯХИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

CONTROL OVER ACCOUNTING OF COMMODITY OPERATIONS OF PHARMACEUTICAL INDUSTRY TRADE ENTERPRISES AND POSSIBLE WAYS OF ITS IMPROVEMENT

УДК 615.12

DOI: <https://doi.org/10.32843/bses.72-45>**Даценко Г.В.**

д.е.н., доцент кафедри обліку та оподаткування
Вінницький торговельно-економічний інститут
Київського національного торговельно-економічного університету

Кудирко О.М.

к.е.н., доцент кафедри обліку та оподаткування
Вінницький торговельно-економічний інститут
Київського національного торговельно-економічного університету

Datsenko Ganna

Vinnitsia Institute of Trade and Economics of Kyiv National University of Trade and Economics

Kyurko Olena

Vinnitsia Institute of Trade and Economics of Kyiv National University of Trade and Economics

У статті розглянуто питання щодо особливості організації здійснення контролю над обліком товарних операцій підприємств, що ведуть свою діяльність у сфері торгівлі. Надано систему та основні методи, що використовуються під час здійснення контролю над обліком товарних операцій у фармацевтичній галузі. Зважаючи на те, що нині у світі панує пандемія коронавірусної хвороби COVID-19, у зв'язку з ужитими карантинними заходами владою створюються нові нормативні акти, що потребують вивчення даної ситуації, внесення змін та введення нових правил і методів в облік товарних операцій фармацевтичної галузі. Тобто сьогодні ця галузь торговельних підприємств є достатньо вагомою та потребує особливої уваги до обліку товарів і здійснення контролю за ним. Ураховуючи вищесказане, запропоновано можливі шляхи вирішення питань та вдосконалення контролю товарних операцій із метою встановлення ефективності та обґрунтованості системи управління товарними запасами.

Ключові слова: контроль, облік, товарні операції, аудит, COVID-19, фармацевтична галузь.

В статье рассмотрены вопросы особенности организации осуществления контроля над учетом товарных операций предприятий, ведущих свою деятельность в сфере торговли. Представлены система и основные методы, используемые при осуществлении контроля над учетом товарных операций в фармацевтической отрасли. Учитывая, что в мире распространяется пандемия коронавирусной болезни COVID-19, в связи с принятыми карантинными мерами властями создаются новые нормативные акты, что впоследствии требует изучения данной ситуации, внесения изменений и введения новых правил и методов в учет товарных операций фармацевтической отрасли. То есть сегодня эта отрасль торговых предприятий очень важна и требует особого внимания к учету товаров и осуществлению контроля над ним. Учитывая вышесказанное, предложены возможные пути решения вопросов и усовершенствования контроля товарных операций с целью установления эффективности и обоснованности системы управления товарными запасами.

Ключевые слова: контроль, учет, товарные операции, аудит, COVID-19, фармацевтическая отрасль.

This article discusses the peculiarities of the organization of control over the accounting of commodity transactions of enterprises operating in the field of trade. The article also provides a system and basic methods used in the control of accounting for commodity transactions in the pharmaceutical industry. The development of the pharmaceutical industry as a system is impossible without such an integral part of it as trade, which is an active participant in the pharmaceutical market and a link between manufacturers and consumers of medicines. In modern economic conditions, the pharmaceutical industry is characterized by increasing complexity of the structure due to the expansion of activities, the growth of pharmaceutical products circulating through its channels, increasing the number of structural elements and the diversity of their relationships. In difficult conditions of functioning of pharmacy one of the most important directions of increase of efficiency of its activity becomes improvement of management of commodity operations. That is, accounting, control and analysis of commodity transactions in the trade are management functions that collect information, ensure its accuracy and reliability, confirm data and submit them in a form convenient and necessary for use in the implementation of management functions and decisions on development directions enterprises. Therefore, pharmaceutical companies must monitor inventories, most of which are medicines, as there is a risk of incorrect accounting, quality determination, storage conditions and more. It should be noted that the pandemic of coronavirus disease COVID-19 is prevalent in the world, due to the quarantine measures taken, the authorities are creating new laws that need to study the situation, change and introduce new rules and methods of accounting for pharmaceutical. That is, today this branch of trade enterprises is very important and needs special attention to the accounting of goods and control over it. Given the above, possible ways to address issues and improve the control of commodity transactions were proposed in order to establish the effectiveness and soundness of the inventory management system.

Key words: control, accounting, commodity operations, audit, COVID-19, pharmaceutical industry.

Постановка проблеми. Товарні операції є головними на торговельних підприємствах, оскільки їх надходження, переміщення й продаж є основними операціями у процесі діяльності таких підприємств. Сучасна система обліку товарних операцій перебуває у процесах суттєвих змін, що зумовлені пандемією коронавірусної хвороби COVID-19. У зв'язку із цим актуалізується потреба вивчення та вдосконалення обліку товарних операцій підприємств, що здійснюють свою діяльність у сфері фармації, та відповідно до цього, здійснення контролю над ним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження питань контролю над здійсненням обліку товарних операцій на підприємствах мало вагомий внесок у розвиток теорії та методології їх вирішення як вітчизняних, так і зарубіжних науковців. Зокрема, це праці Х. Андерсона, М.Т. Білухи, І.О. Бланка, Ю.А. Вериги, В.Ю. Гордолова, В.Г. Горелкіна, О.А. Зоріна, С.Я. Зубілевича, М.Д. Корінко, В.М. Костюченко, Ф. Котлера, М.В. Кужельного, Л.В. Нападовської, В.В. Пятова, Я.В. Соколова, Н.В. Чебанової, О.В. Шипунової, А.В. Янчева та ін.

Вивченню питання обліку та аналізу виробничих запасів саме фармацевтичних підприємств присвятили свої роботи такі вчені, як Б.П. Громолик, М.І. Небава, О.В. Посилкіна, Л.В. Титенко тощо.

Віддаючи належне напрацюванням названих науковців, слід зазначити, що в умовах сьогодення дане питання є актуальним та потребує вдосконалення, а саме нових шляхів вирішення питань обліку та контролю товарних операцій підприємств торгівлі, що займаються діяльністю у сфері фармацевтичної галузі.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження та вивчення особливостей здійснення контрольних функцій за обліком товарних операцій, які здійснюються підприємствами торгівлі фармацевтичної галузі, а також розроблення конкретних практичних рекомендацій щодо шляхів їх удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Контроль товарних операцій фармацевтичного підприємства може відбуватися шляхом проведення зовнішнього або внутрішнього контролю, які відрізняються між собою організаційними аспектами.

Центральним органом управління фармацевтичною галуззю України є Державна служба України з лікарських засобів та контролю за наркотиками. Вона є урядовим органом державного управління, що діє у складі Міністерства охорони здоров'я України та йому підпорядковується. До завдань, що виконує ця служба, належать:

1. Формування та виконання політики держави у галузі виробництва, реалізації ліків та виробів, що призначені для використання у медицині, а також контроль над дотриманням їхньої якості.

2. Виконання гарантованого спостереження і контролю над виробництвом, зокрема за реалізацією в Україні та поза її межами лікарських засобів та виробів, що використовуються у медичній галузі.

3. Контроль із боку держави над дотриманням законодавства відносно надання закладам охорони здоров'я та населенню загалом якісних, результативних, безпечних та доступних ліків чи виробів медичного призначення [5].

Зовнішній контроль із боку органів державної влади сьогодні не проводиться у зв'язку з дією мораторію на проведення контрольних заходів. Що стосується зовнішнього контролю на замовлення підприємства, то він проводиться у разі виявлення потреби у його здійсненні. Така потреба може формуватися у разі:

– порушення платіжної дисципліни, показників діяльності та погіршення фінансового становища підприємства;

– виявлення потреби у проведенні зовнішнього контролю на вимогу засновників, акціонерів, кредиторів чи дирекції підприємства.

Зовнішній контроль реалізується у формі аудиту. Аудит товарних операцій – це висловлення незалежної та компетентної думки щодо достовірності фінансової звітності підприємства в частині відображення показників та результатів товарних операцій підприємства. Даний вид контролю передбачає проведення підготовчих процедур до його здійснення (рис. 1).

Друга частина підготовчих процедур із проведення аудиту товарних операцій зовнішнім незалежним суб'єктом – аудиторською організацією передбачає відсутність активної участі підприємства. У рамках другої частини підготовчих процедур здійснюється низка заходів, що значною мірою визначають ефективність проведеного контролю:

1) ознайомлення з діяльністю підприємства, що замовило проведення аудиту;

2) дослідження попередніх аудиторських висновків, якщо такі є;

3) ознайомлення з організаційною структурою підприємства;

4) ознайомлення з веденням діловодства на підприємстві;

5) формування перших висновків про систему управління на підприємстві;

6) проведення тестування системи обліку підприємства та внутрішнього контролю;

7) установлення межі суттєвості помилок у товарних операціях;

8) визначення рівня ризику аудиту товарних операцій;

9) формування обсягів аудиторської вибірки з товарних операцій та документації, що їх відображає;

10) визначення основних об'єктів аудиту;

11) формування аудиторської бригади;

12) визначення тривалості проведення аудиту та витрат часу аудиторів;

13) установлення графіків роботи аудиторів;

14) узагальнення інформації в плані аудиту товарних операцій підприємства торгівлі;

15) визначення основних аудиторських прийомів та методів контролю за кожним вибраним об'єктом;

16) формування програми аудиту товарних операцій підприємства.

У процесі аудиту товарних операцій підприємства торгівлі доцільно дослідити достовірність даних щодо поставок товарних запасів на фармацевтичному підприємстві. Для цього можна провести контрольну звірку з постачальником. Вибірковим методом проводиться перевірка надходження товарних запасів шляхом співставлення інформації щодо продажу товарів підприємством-постачальником та інформації щодо придбання товару фармацевтичним підприємством.

Для визначення рівня якості системи документування товарних операцій перевіряється мето-

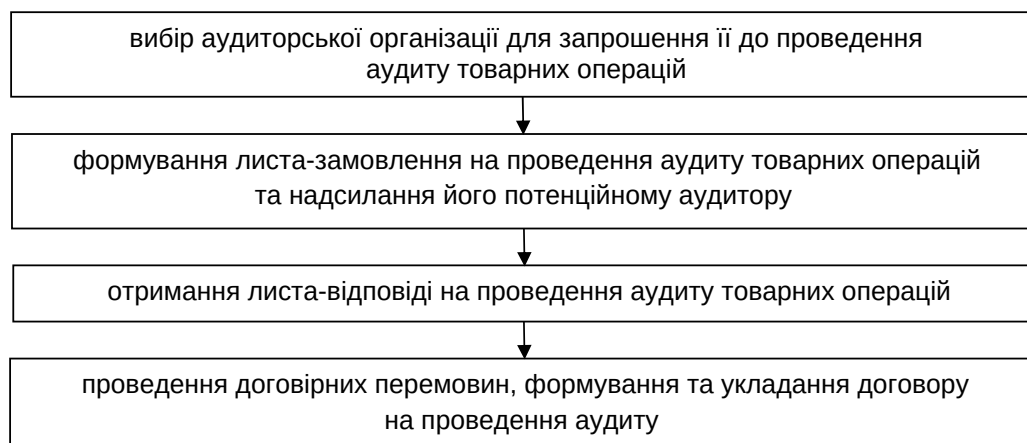


Рис. 1. Підготовчі процедури перед здійсненням аудиту товарних операцій

дика збирання та зберігання, накопичення первинних документів. Одночасно проводиться контроль правильності оформлення документів та достовірності даних, що відображені у них.

Для контролю правильності оформлення проводять порівняння оформлених документів підприємством із нормами, визначеними чинним законодавством. Для контролю достовірності відображеної в документах інформації проводять перевірку шляхом:

- 1) перерахунку показників, що в них відображені;
- 2) порівняння зазначених показників у різних документах на різних етапах руху товарних запасів у рамках товарних операцій;
- 3) фактичного підтвердження кількісного та вартісного стану товарних запасів із використанням інструменту інвентаризації.

У рамках аудиту достовірності визначення первісної вартості товарних запасів підприємства фармацевтичної галузі проводять перевірку документів, що підтверджують витрати, які включені, згідно з даними бухгалтерської довідки розрахунку, до складу первісної вартості товарних запасів.

Ураховуючи те, що товарні запаси фармацевтичного підприємства відображаються на балансі за цінами продажу, за якими вони й відпускаються в торговельній мережі покупцям, то перевіряє також методика розрахунку націнки на товарні запаси та встановлення фактично зроблених націнок вимогам методики.

Зазначений контроль проводиться шляхом перерахунку норми та вартості торгової націнки. За допомогою таких дій удається встановити, чи вірно визначена вартість товарних запасів, за якими вони обліковуються та відображаються в балансі підприємства.

Перевірці підлягають умови зберігання товарних запасів. Оскільки товари, що їх реалізує аптечний заклад, є специфічними медичними препаратами, то їх зберігання має відповідати певним

умовам. При цьому варто відзначити, що контроль за зберіганням товарних запасів доцільніше проводити в рамках внутрішнього контролю, де забезпечується поточний контроль діяльності підприємства та можливість проведення коригувальних дій із метою вчасного усунення виявлених недоліків, що сприяє зменшенню норм утрати товарних запасів понад установлені норми природного убутку.

Під час контролю стану зберігання фармацевтичних товарних запасів увага звертається на наявність маркування на всіх шафах та шухлядах, інших пристосуваннях та місцях для зберігання препаратів. Перевірці підлягає вміст таких місць зберігання товарних запасів та їх відповідність установленим групам фармацевтичних товарних запасів.

Також обов'язковому контролю підлягає зберігання препаратів, що вимагають дотримання особливих температурного режиму та режиму вологості. Для їх зберігання мають використовуватися спеціальні холодильні камери. У рамках аудиту зберігання таких фармацевтичних товарних запасів установлюються, чи всі препарати зберігаються відповідно до вимог інструкції.

У процесі контролю встановлюється, чи наявні у підприємства ліцензії для торгівлі спеціальними фармацевтичними товарними запасами, які містять наркотичні речовини та інші види таких препаратів. Проводиться контроль їх пооб'єктного обліку та встановлення матеріально відповідальних осіб за їх зберіганням.

У рамках контролю втрат проводиться визначення вірності величини втрат та правильності їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку: у межах норм природного убутку – на рахунку 2822, а понад норми – на рахунку 947.

Контролю має підлягати також правильність відображення інформації на рахунках бухгалтерського обліку відомостей про товарні запаси.

У процесі аудиту реалізації товарних запасів проводиться контроль шляхом здійснення контр-

ольної звірки або контрольної закупки, що дає змогу встановити:

- реалізацію всіх товарних запасів підприємства через використання касового апарату;
- відпуск усіх фармацевтичних товарів за встановленими цінами реалізації;
- відсутність у продажу фармацевтичних товарних запасів, які не обліковуються на підприємстві.

Результати проведеного аудиту товарних запасів дають змогу підтвердити або поставити під сумнів інформацію, що відображається у звітності підприємства та стосується його товарних запасів. Аудиторські докази узагальнюються та відображаються в аудиторському звіті.

Внутрішній контроль діяльності торговельних підприємства та товарних операцій на них має більше значення, ніж зовнішній контроль. Його важливість пояснюється постійним потоком товарних запасів, який потребує здійснення поточного контролю. Наступний контроль, що реалізується під час проведення аудиту, може бути неефективним у силу того, що підприємство понесе втрати, відновити які вже буде неможливо.

Система внутрішнього контролю виступає як сукупність заходів і дій, спрямованих на виявлення та усунення операційних, фінансових та інших

ризиків, що призводять до погіршення фінансового стану або його репутації і можуть спричинити зниження ключових показників та вартості підприємства загалом [3].

Внутрішній контроль товарних операцій має проводитися як із використанням превентивних, так і оперативних та наступних заходів контролю (рис. 2).

Сьогодні внутрішній контроль повинен бути також спрямований на перевірку дотримання нововведених законів у зв'язку з пандемією COVID-19. Оскільки для запобігання поширенню коронавірусної інфекції урядом було прийнято низку нормативних документів, які стосувалися й фармацевтичного бізнесу, необхідно проводити як контроль бухгалтерського обліку, так і контроль над дотриманням правил у сфері збуту своєї продукції, товарів або послуг [1].

Одним з основних напрямів в управлінні товарними запасами торговельного підприємства є нормування та планування їх розміру. Метою нормування товарних запасів є визначення їх оптимальних розмірів для забезпечення планового обсягу товарообігу, утворення необхідних матеріальних передумов для ритмічного і безперебійного продажу товарів за найменших витрат на їх формування, зберігання, регулювання [5].



Рис. 2. Форми здійснення внутрішнього контролю

Тобто одним із найважливіших організаційних питань є забезпечення якості лікарських засобів у товаропровідній мережі, а саме наявність двох форм контролю:

- вхідного (попереднього), який здійснюється уповноваженими особами суб'єктів господарювання, що володіють ліцензіями на право оптової чи роздрібною торгівлі лікарських засобів, під час приймання товару, використовуючи візуальні методи;
- вибіркового (подальшого) контролю з боку держави щодо якості лікарських засобів, що проводиться під час оптової чи роздрібною реалізації

лікарських засобів за допомогою інспектування територіальними інспекціями з контролю якості лікарських засобів суб'єктів господарювання всіх форм власності та підпорядкування [5]. На рис. 3 зображено схему контролю якості лікарських засобів.

Сьогодення переповнене новітніми технологіями. Для полегшення обліку та контролю на підприємствах фармацевтичної галузі необхідно також провести автоматизацію й удосконалення, аби ефективніше вести діяльність із дотриманням усіх вимог та правил.



Рис. 3. Алгоритм проведення вхідного контролю якості лікарських засобів

Джерело: [5]

Медикаменти є одними з головних запасів у закладах охорони здоров'я, оскільки без них вони не зможуть виконувати свою основну функцію – надання лікувальних послуг громадянам. Надходження лікувальних засобів в установи охорони здоров'я супроводжується прийомом їх в аптеку чи склад установи, у спеціально обладнаному приміщенні. Звіди вони можуть відпускатися до відділень лікарні через матеріально відповідальних осіб відділень за накладними (вимогами), що мають бути затверджені керівником медичної установи. У зв'язку із цим гостро постає необхідність удосконалення нормативно-правової бази, яка регламентує облік лікарських засобів у закладах охорони здоров'я, а також розширення списку лікарських засобів, що підлягають предметно-кількісному обліку, який посилить контроль над їх використанням та збереженням у лікувальних установах [2].

Бухгалтерський облік майна слід вести в розрізі матеріально відповідальних осіб за кількістю, якістю та вартістю. Юридична служба разом із бухгалтерією повинна розробити локальні акти із забезпечення збереження майна власника, створити систему внутрішнього контролю та інвентаризаційні комісії, забезпечити реальне проведення інвентаризацій, розглядати їх результати, стягувати заподіяну шкоду, пред'являти позови. Будь-які фактичні відхилення повинні бути своєчасно відображені в обліку.

Одним зі шляхів удосконалення обліку товарів лікарського призначення є розроблення форм первинної документації. Оскільки торговельні підприємства фармацевтичної галузі значно відрізняються від більшості торговельних підприємств наявністю специфічних та небезпечних товарів, необхідно сформулювати пакет звітності, за допомогою якого можна було б проводити якісний контроль над переміщенням таких товарів.

Підприємства роздрібною торговельною мережею здійснюють досить складну діяльність, виконуючи одночасно дві функції: виробництво та торгівлю. Поряд із цим національні стандарти бухгалтерського обліку не передбачають урахування особливостей діяльності підприємств цієї галузі. Таким чином, актуальним стає питання визначення науково обґрунтованої методики обліку товарних операцій на кожному з етапів діяльності підприємства з урахуванням особливостей такої галузі.

Автоматизація процесу управління товарними запасами аптеки можлива за наявності відповідних технічних засобів (передусім комп'ютерної техніки, забезпечення мережі аптек), програмного продукту, підключення до Інтернету та достатнього рівня кваліфікації персоналу [4].

В Україні утворено Інтернет-мережу «Фармамережа», яка поєднує виробників, постачальни-

ків, що займаються діяльністю у фармацевтичній галузі, та аптечні заклади. Цей програмний комплекс є сукупністю електронного бізнесу на фармацевтичному ринку України, який дає змогу вирішувати різні за складністю завдання, у тому числі й управління товарними запасами [4].

Даний продукт зміг би проводити контроль над якістю лікарських засобів та медичного обладнання шляхом вилучення недобросовісних виробників ліків, а також аптек, що не дотримуються правил зберігання товарів лікарського призначення. Проте це програмне забезпечення не є повністю зручним, воно не розроблене на рівні держави, тому потребує грошового забезпечення для подальшого оновлення й удосконалення. У зв'язку з такою проблемою мережа не використовується великою кількістю аптек, що унеможливує проведення контролю над фальсифікацією лікарських засобів.

Слід зазначити, що у зв'язку з пандемією COVID-19 популярності набула кур'єрська доставка продовольчих і непродовольчих товарів. Оскільки людям, що захворіли у легкій формі коронавірусною хворобою, необхідно знаходитися дома, аби не заразити інших людей, то необхідно впровадити кур'єрську доставку лікарських засобів і медичних виробів з аптек до домівок. При цьому необхідно зазначити, що це має бути правильно сконструйоване обладнання з необхідною терморегуляцією, а також кваліфікований працівник, який здійснюватиме доставку ліків. Таким чином, можна буде унеможливити розповсюдження інфекції, а також збільшити прибуток підприємства, що здійснює продаж і доставку фармацевтичних товарів.

У разі впровадження такої практики фармацевтичному підприємству необхідно буде впровадити додаткові форми обліку лікарських засобів, аби здійснювати повний контроль над переміщенням таких товарів.

Висновки з проведеного дослідження. Однією з найважливіших галузей торговельних підприємств є фармацевтична. Вона досить сильно відрізняється від інших галузей, оскільки облік і контроль товарів цього виду діяльності є обов'язковим у зв'язку з тим, що більшість препаратів не може бути у вільному доступі, а випускаються виключно за рецептом лікаря.

Діяльність, пов'язана з продажем фармацевтичних препаратів, потребує особливого обліку і здійснення контролю. Необхідною передумовою правильного і полегшеного ведення бухгалтерського обліку є формування Робочого плану рахунків, який міститиме відкриті рахунки аналітичного обліку відповідно до класифікаційних груп лікарських засобів і медичного обладнання для якіснішого ведення обліку.

Таким чином, торговельні підприємства фармацевтичної галузі повинні обов'язково здійсню-

вати контроль над товарними запасами, більшість з яких є лікарськими засобами, оскільки можливий ризик неправильного ведення їх обліку, визначення якості, умов зберігання тощо.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Даценко Г.В., Кудирко О.М. Облік і контроль малого підприємництва в умовах пандемії. *Причорноморські економічні студії*. 2021. № 64. С. 156–161.
2. Даценко Г.В. Облік лікарських засобів в закладах охорони здоров'я. *Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю* : зб. наук. праць VII Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції. Вінниця : ВТЕІ КНТЕУ. 2019. Ч. II. С. 90–97.
3. Медвідь Л.Г., Хариневич-Яворська Д.О. Організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю діяльності торговельних підприємств у конкурентному середовищі. *Ефективна економіка*. 2014. № 11. С. 348–367.
4. Товарні запаси у структурі господарських засобів аптек, фармацевтичних фірм. URL: <https://www.slideserve.com/tuyet/5129066> (дата звернення: 15.12.2021).
5. Організація та економіка фармації. Ч. 2. Системи обліку у фармації : підручник / В.М. Назаркіна, О.П. Гудзенко та ін. ; за ред. А.С. Немченко. Харків : НФаУ, 2016. 450 с.

REFERENCES:

1. Datsenko G., Kydurko O. (2021) Oblik i kontrol maloho pidpriemnytstva v umovakh pandemii [Accounting and control of small business in a pandemic]. *Black Sea Economic Studies*, no. 64, pp. 156–161.
2. Datsenko G. (2019) Oblik likarskykh zasobiv v zakladakh okhorony zdorovia [Accounting for medicines in health care facilities]. Proceedings of the *Accounting, control and analysis in the management of entrepreneurial activity*: coll. Science. VII All-Ukrainian scientific-practical Internet conference. Vinnytsia: Publishing and Editorial Department of VTEI KNTEU. Part II, pp. 90–97.
3. Medvid L., Kharynovych-Yavorska D. (2014) Orhanizatsiino-metodychni aspekty vnutrishnoho kontroliu diialnosti torhovelnykh pidpriemstv u konkurentnomu seredovyshti [Organizational and methodological aspects of internal control of trade enterprises in a competitive environment]. *Efektivna ekonomika* [Efficient economy] (electronic journal). Dnipropetrovsk State Agrarian and Economic University, no. 11, pp. 348–367.
4. Tovarni zapasy v strukturі hospodarskykh zasobiv aptek, farmatsevychnykh firm [Inventories in the structure of economic means, pharmaceutical companies]. URL: <https://www.slideserve.com/tuyet/5129066> (contact details 12/15/2021).
5. Nemchenko A., Nazarkina V., Gudzenko O. (2016) Orhanizatsiia ta ekonomika farmatsii [Organization and economics of pharmacy]. Part 2. Accounting systems in pharmacy: national textbook for students of higher educational institutions. Kharkiv, pp. 450.