

УДК 657.4

**Г.Б. Назарова, доц., канд. екон. наук**

*Кіровоградський національний технічний університет*

## Організаційно-методичні аспекти аудиту аптечних закладів

У статті узагальнено основні напрями аудиту аптечних закладів і визначено методику їх аудиту. Встановлено особливості організації роздрібної торгівлі лікарняними засобами та правового функціонування аптечних закладів, які суттєво впливають на організацію аудиту. Розроблено порядок і послідовність дій аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів при перевірці аптечних закладів.

**аудит, аудиторські докази, процедури аудита, аптечні заклади**

**Актуальність проблеми.** Специфіка правового регулювання роздрібної торгівлі лікарськими засобами через мережу аптечних закладів суттєво впливає на організацію бухгалтерського обліку, що, в свою чергу, зумовлює необхідність використання спеціальних аудиторських процедур при проведенні аудиту аптечних закладів. На організацію проведення аудиту аптечних закладів впливають такі особливості організації роздрібної торгівлі лікарськими засобами: 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. Методика аудиту з врахуванням особливостей організації роздрібної торгівлі лікарськими засобами потребує дослідження та розробки основних напрямків її вдосконалення.

**Аналіз останніх наукових досліджень.** Проблеми методики й організації аудиту всебічно висвітлювали відомі вітчизняні та російські вчені. Слід підкреслити значення фундаментальних досліджень, результати яких висвітлено у працях М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Г.М. Давидова, О.О. Терехова та ін. Але в основному розкриваються теоретичні аспекти напрямків проведення аудиту без врахування особливостей функціонування підприємств різних галузей або окремих видів господарської діяльності. Висвітлення надзвичайно актуальних питань аудиту аптечних закладів є підґрунтям для подальшого теоретичного і прикладного вивчення організаційних та методичних аспектів аудиту підприємств різних галузей національної

господарської діяльності з виробництва лікарських засобів, оптової, роздрібною торгівлі лікарськими засобами» від 03 березня 2009 р. № 44/27 [6] визначено такі терміни:

- аптека – заклад охорони здоров'я, основним завданням якого є забезпечення населення, закладів охорони здоров'я, підприємств, установ, організацій лікарськими засобами шляхом здійснення роздрібною торгівлі;
- аптечний пункт – структурний підрозділ аптеки, який створюється у лікувально-профілактичних закладах для торгівлі готовими лікарськими засобами;
- аптечний кіоск – структурний підрозділ аптеки, який створюється на підприємствах, в установах і організаціях для роздрібною торгівлі готовими лікарськими засобами, що відпускаються без рецептів лікаря.

При проведенні аудиту необхідно враховувати те, що аптечні заклади за характером своєї діяльності мають багато спільного з підприємствами роздрібною торгівлі. Правові відносини, пов'язані з їх створенням та реєстрацією, контролем якості та реалізацією лікарських засобів регулюються Законом України «Про лікарські засоби» від 04 квітня 1996 р. № 123/96-ВР [2], в якому наведено визначення та склад лікарських засобів, до яких відносяться:

- готові лікарські засоби;
- діючі речовини (субстанції);
- гомеопатичні засоби;
- засоби, що використовуються для виявлення збудників хвороб;
- лікарські косметичні засоби та лікарські добавки до харчових продуктів;
- допоміжні речовини, необхідні для виготовлення готових лікарських засобів;
- наркотичні лікарські засоби;
- отруйні лікарські засоби;
- радіоактивні лікарські засоби.

Серед лікарських засобів є такі, які включаються до Переліку прекурсорів, а отже здійснення діяльності у сфері їх обігу потребує особливого контролю.

У процесі перевірки аудитор повинен підтвердити державну реєстрацію лікарських засобів, що реалізуються аптечним закладом, відповідно до вимог Порядку державної реєстрації (перереєстрації) лікарського засобу, затвердженого постановою КМУ від 26 травня 2005 р. № 376 [8], а також наявність виданого сертифіката якості. Відповідальність за реєстрацію лікарських засобів покладено на підприємство – виробника лікарських засобів.

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

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 № 44/97 [6] визначено, що мінімальна площа аптечного пункту і аптечного кіоску повинна бути не менше 18 м<sup>2</sup> та 8 м<sup>2</sup> 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 [6]. Вимогами ст. 3 Ліцензійних умов передбачено, що особи, які безпосередньо займаються виробництвом, оптовою і роздрібною торгівлею лікарськими засобами, повинні мати відповідну спеціальну освіту і відповідати єдиним кваліфікаційним вимогам. Аудитор обов'язково перевіряє наявність у працівників аптечних пунктів диплому державного зразка про фармацевтичну освіту і сертифікат про присвоєння (підтвердження) звання провізора загального профілю (для фахівців, які закінчили вищий навчальний заклад після 1992 року).

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

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

Аудиторська перевірка фінансово-господарської діяльності аптечних закладів повинна враховувати особливості обліку деяких господарських операцій. Слід зазначити, що реалізація лікарських засобів населенню за повну вартість відображається в обліку аптечних закладів аналогічно обліку реалізації товарів підприємствами роздрібною торгівлі (з використанням субрахунків 282, 285, 289, 702 та 902), але враховуючі існуючі пільги по податку на додану вартість при цьому не відображається податковий кредит при придбанні лікарських засобів і податкове зобов'язання – при їх реалізації [1, 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.

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 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. Відповідно до пп. 5.1.7 ст. 5 Закону України «Про податок на додану вартість» від 03 квітня 1997 р. №168/97-ВР [3] від оподаткування податком на додану вартість звільняються операції з поставки (у тому числі аптечними закладами) зареєстрованих та допущених до застосування в Україні лікарських засобів та виробів медичного призначення за переліком, що щорічно визначається КМУ до 1 вересня року, попереднього звітному. Якщо у такий строк перелік не встановлено, діє перелік минулого року.

Перелік лікарських засобів та виробів медичного призначення, операції з продажу яких звільняються від оподаткування податком на додану вартість затверджено постановою КМУ від 17 грудня 2003 р. № 1949 [10]. При цьому аудиторю необхідно враховувати таку особливість: для окремих виробів медичного призначення Постановою № 1949 встановлені обмеження, які залежать від джерела фінансування при їх придбанні, а також від наявності документального підтвердження про медичне використання таких виробів медичного призначення, які мають відповідне маркування. При продажу виробів медичного призначення, які в Переліку значаться з відміткою «\*», для застосування режиму звільнення від оподаткування ПДВ необхідно, щоб така

Аудитор перевіряє 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 товарів (послуг), так і таких, що звільнені від оподаткування, аптечний заклад повинен складати окремі податкові накладні.

Аудиторська практика свідчить, що аптечні заклади поряд із роздрібною торгівлею лікарськими засоби, які звільнені від оподаткування податком на додану вартість, здійснюють реалізацію супутніх товарів, що оподатковуються податком на додану вартість за загальною ставкою 20 %. До супутніх товарів включаються вироби медичного призначення, дезінфікуючі розчини, предмети особистої гігієни, оптика, лікувальне, дитяче й дієтичне харчування, лікувальні косметичні засоби тощо. Аудитор встановлює перелік супутніх товарів, що реалізується аптечними закладами, і перевіряє його відповідність переліку, затвердженому наказом Міністерства охорони здоров'я України «Про затвердження переліку товарів, які мають право придбавати та продавати аптечні заклади та їх структурні підрозділи» від 21 листопада 2004 р. № 577 [7].

Такий різноманітний склад товарів 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 товари (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 товарів, використаних в оподатковуваних операціях. Це зумовлює необхідність виконання додаткових спеціальних розрахунків та деякі особливості їх відображення в обліку розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість.

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

Робочий документ аудитора щодо методики розрахунку показника «питома вага операцій, що звільнена від оподаткування, та операцій, що оподатковуються за загальною ставкою, у загальному обсязі поставки товарів» представлено у табл. 1.

Перевіряючи правильність формування податкового кредиту з податку на додану вартість аудитор звертає увагу на те, що відповідно до пп. 7.4.3 Закону України про ПДВ, до податкового кредиту відносять ту частку податку на додану вартість на сплачені товари (роботи, послуги), яка відповідає частці використання таких товарів (робіт, послуг) в оподатковуваних операціях звітного періоду. При цьому суми податку,

аптечний заклад придбаває товари (роботи, послуги), наперед знаючи, у яких операціях вони використовуватимуться, розподіл не здійснюється.

Таблиця 1 – Робочий документ аудитора при перевірці порядку розрахунку показника «питома вага операцій, що звільнена від оподаткування, та операцій, що оподатковуються за загальною ставкою, у загальному обсязі поставки товарів»

Звітний податковий період	Загальний обсяг продажу товарів (робіт, послуг)				Питома вага операцій у загальному обсязі продажу		
	Операції, що оподатковуються за ставкою 20 %, грн.	Сума податкових зобов'язань з ПДВ, грн.	Операції, що звільнені від оподаткування, грн.	Загальний обсяг продажу товарів (робіт, послуг)	Питома вага операцій, що оподатковуються за ставкою 20 %, у загальному обсязі продажу, % (2/5)	Питома вага операцій, що звільнені від оподаткування, у загальному обсязі продажу, % (4/5)	Разом, % (6+7)
1	2	3	4	5	6	7	8
-	-	-	-	-	-	-	100
-	-	-	-	-	-	-	100
<b>РАЗОМ</b>	-	-	-	-	-	-	<b>100</b>

Треба зазначити, що Законом України про ПДВ не встановлено чіткого порядку розподілу податку на додану вартість між оподатковуваними і звільненими від оподаткування операціями. Державна податкова адміністрація України у Листі № 18043 ще у 1999 р. [4] запропонувала використати для розподілу податку на додану вартість два методи, що використовують коефіцієнти, розраховані або на основі інформації про доходи, або на основі інформації про витрати за поточний звітний період. Так, згідно з Листом № 18043, «розподіл сум ПДВ попередньо здійснюється згідно з коефіцієнтом, який визначається як відношення вартості товарів (робіт, послуг), фактично використаних у звітному періоді в оподатковуваних операціях, до загальної вартості товарів (робіт, послуг), включених до валових витрат виробництва цього ж звітного періоду». Оскільки цей варіант базується на інформації про витрати, його важко застосувати у ситуації, коли неможливо достовірно визначити зв'язок понесених витрат з тією чи іншою діяльністю.

Другий варіант розподілу Державна податкова адміністрація рекомендує застосовувати у разі, коли придбані товари використовуються в операціях, які «незалежно від того, чи обкладаються вони податком, чи ні, мають більш-менш однаковий спосіб визначення кінцевого результату». При цьому рівень матеріальних витрат, інших складових частин собівартості, а також рентабельності оподаткованої і неоподаткованої продукції ідентичний. Для визначення коефіцієнту використання товарів в оподатковуваних операціях можна застосовувати коефіцієнт відношення обсягу оподатковуваних операцій до загального обсягу операцій, здійснених у звітному

вартість за операціями, що підлягають розподілу, помножена на коефіцієнт співвідношення операцій, що оподатковуються ПДВ, і загального обсягу операцій.

Слід зазначити, що Комітет ВР України з питань фінансів і банківської діяльності у Листі № 609 [5] також пропонує визначити витрати, виходячи з питомої ваги доходів, отриманих від інших видів діяльності. Щодо підприємств, які здійснюють операції, що мають більш-менш однаковий спосіб визначення кінцевого результату, незалежно від оподаткування податком на додану вартість, не можна не навести метод, запропонований Державною податковою адміністрацією у Листі № 2685 для розподілу витрат. У запропонованому варіанті витрати визначають у такому ж пропорційному співвідношенні до витрат, понесених при здійсненні оподатковуваних та звільнених операцій до загального розміру витрат підприємства.

При застосуванні методу співвідношення витрат аудитор підтверджує витрати, що понесені на здійснення операцій, які звільнені від оподаткування та оподатковуються, окремо за видами, а саме: матеріальні витрати, що використовуються у операціях звільнених від оподаткування та оподатковуваних; загальновиробничі витрати, які відносяться до оподатковуваних і неоподатковуваних операцій; витрати на збут підприємства. Далі перевіряється розрахунок співвідношення розміру матеріалів витрат, які використовуються у операціях, звільнених від оподаткування, до загальних витрат підприємства. Виходячи з цього співвідношення розраховуються інші види витрат підприємства.

**Висновки.** У даній статті поглиблено уявлення про методику аудиту аптечних закладів. Поряд з цим, методичне забезпечення зовнішнього аудиту потребує свого подальшого теоретичного та прикладного вивчення. Так, зокрема, методики аудиту слід розробляти за кожним видом діяльності підприємств, враховуючи специфіку кожної окремої галузі національної економіки. Перспективами подальших досліджень у даному напрямку є розробки конкретних пропозицій стосовно методичного забезпечення аудиту в Україні, які повинні бути представлені методиками аудиту підприємств різних галузей, тестами внутрішнього контролю та робочими документами.

## Список літератури

1. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навчальний посібник / П.Й. Атамас. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 392 с.
2. Закон України «Про лікарські засоби» від 10.04.1996 р. № 123/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
3. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 р. № 168/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
4. Лист ДПА України «Про податок на додану вартість» від 01.12.1999 р. № 18043/7/16-1220-16 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua>.
5. Лист Комітету Верховної Ради України з питання фінансів і банківської діяльності «Щодо податкових пільг суб'єктам видавничої справи» від 23.10.2001 р. № 06-10/609 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua>.
6. Наказ Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва. Державної

- за певними категоріями захворювань» від 17.08.1998 р. № 1303 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
10. Постанова Кабінету Міністрів України «Про перелік лікарських засобів та виробів медичного призначення, операції з продажу яких звільняються від обкладення податком на додану вартість» від 17.12.2003 р. № 1949 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

*Г. Назарова*

**Организационно-методические аспекты аудита аптечных учреждений**

В статье обобщены основные этапы аудита аптечных учреждений и предложена методика их аудита. Определены особенности организации розничной торговли лекарственными препаратами и правового функционирования аптечных учреждений, которые влияют на организацию и методику аудита. Разработан порядок и последовательность действий аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств в ходе аудиторской проверки аптечных учреждений.

*G. Nazarova*

**Organization-methodic aspects of audit of pharmaceutical shops**

In the article the main stages of audit of pharmaceutical shops have been generalized and methodic of audit has been proposed. The special features of medicine's retail trade organization and legal functioning of pharmaceutical shops which have influence on the organization of audit have been determined. The order and sequence of audit procedures to achieve necessary audit evidence while fulfilling audit of pharmaceutical shops have been worked out.

Одержано 10.11.10