ВСТУП

В дипломній роботі ставиться мета вивчити порядок і особливості обліку і аудиту товарів в організаціях роздрібної торгівлі.

Об'єкт дослідження це облік і аудит товарних операцій

Предметом дослідження є організація системи обліку і аудиту товарних операцій Приватного Підприємства «Сімейна аптека плюс».

Актуальність даної теми визначена тим, що повнота, своєчасність, достовірність відображення розрахунків за товарними операціями є одним з оціночних показників, що визначають якість роботипідприємства. Грамотна побудова і управління процесом обліку розрахунків за товарними операціями має велике значення в успішній роботі організації

Інформаційною базою дослідження служать нормативно-правові акти України, навчально-методична література, статті з наукових журналів, присвячені питанням обліку і аудиту товарних операцій, а також Міжнародні стандарти аудиторської діяльності, що визначають законодавчу базу аудиту, бухгалтерська звітність, регістри обліку та первинні документи роздрібної мережі аптек Приватного Підприємства «Сімейна аптека плюс».

До завдання дипломної роботи відносяться :визначення цілі та суті обліку і аудиту товарних операцій в роздрібній торгівлі; розглядання нормативного регулювання обліку товарних операцій, в результаті чого повинні бути вивчені такі важливі питання обліку товарів у торговій організації як оцінка товарів при надходженні і вибутті товарів, документальне оформлення операцій з надходження, вибуття та інших операцій з товарами, заповнення первинних документів, формування регістрів обліку, застосування типових проводок з обліку торгових операцій; розкриття методики аудиторської перевірки, визначення суттєвості ,тест системи обліку базового підприємства ;приведення рекомендацій щодо вдосконалення обліку і аудиту товарних операцій на ПП «Сімейна аптека плюс».

РОЗДІЛ 1.ТЕОРИТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТОВАРІВ В ТОРГІВЛІ

1.1.Метa, зaвдaння бухгaлтерського обліку і aудиту, економічнa сутність товaрних оперaцій

У процесі переходу до ринкової економіки, торгівля перетворилась в одну з провідних та найбільш розвинутих галузей в Україні. Товарні операції це процеси які здійснюються торговим підприємством в ході роботи, а саме придбання,зберігання та реалізація товарів.

Все,що виробляється на обмін є товаром. Товар це одночасно цінність і споживча цінність. Цінність товару визначається корисністю та необхідністю для людини. Тобто це може бути риба, яку впіймала людина для власного споживання, або будинок,що людина збудувала для себе. Такі об`єкти були створені людиною для власного споживання - це відмінність цінності від споживчої цінності товару. Споживчу цінність має товар, що був створений безпосередньо для того, щоб він став об`єктом обміну на еталонний товар-гроші. Ціль споживчої цінності задовольнити потребу іншої людини.

Економічна сутність товарних операцій полягає у взаємодії економічних суб`єктів в процесі здійснення торговельної діяльності. До економічних суб`єктів відносяться виробники, оптові організації і кінцеві споживачі, а саме фізичні особи та юридичні особи, що купують товари, витрати по яким не відносяться до собівартості. Цикл руху товару закінчується, коли відбувається переміщення товару із сфери виробництва до кінцевого споживача. Споживчі пріоритети виявляються у процесі реалізації товарів в роздрібній торгівлі. Розвиток інфраструктури ринку та економіки в цілому залежить від роздрібної торгівлі, бо вона впливає на створення здорової конкуренції, що сприяє поліпшенню якості товарів і встановленню прийнятної для населення цінової політики.

Ціною на товар називається кількість грошей, за які продається і купується економічне благо. Важливо визначити ціну на такому рівні, щоб вона була прийнятною для покупців. Призначення занадто високої ціни може відштовхнути частину покупців, які не готові платити таку суму. Призначення занадто низької ціни теж може викликати негативну реакцію. Ціна зумовлює успіхи підприємства, а саме обсягів продажів і одержуваний прибуток. Розрахунок ціни продажу завжди пов'язаний з двома економічними складовими: фінансова сфера (розрахункові методи) і маркетингова сфера (маркетингові методи). Вибір тільки одного напрямку для визначення ціни дасть спотворений результат. У розрахунковий метод входить визначення прямих витрат на закупівлю і реалізацію товару. Непрямі витрати також збільшують вартість продукції .В них входять адміністративні витрати, витрати на збут. Ціль цих розрахунків дізнатися реальні витрати на реалізацію товару.

Маркетингові інструменти потрібні для того, щоб визначити і порівняти ціни, які присутні на ринці.

Господарський облік забезпечує ефективне керівництво діяльністю торгового підприємства шляхом надання точної, повної, своєчасної, об`єктивної та детальної інформації .

Відповідно до ст.698 ЦК України «Договір по роздрібної купівлі-продажу» «За договором роздрібної купівлі-продажу продавець, який здійснює підприємницьку діяльність з продажу товару, зобов`язується передати покупцеві товар, що звичайно призначається для особистого, домашнього або іншого використання, не пов`язаного з підприємницькою діяльністю, а покупець зобов`язується прийняти товар і оплатити його».[3]. Такими покупцями є фізичні особи, але кінцевими споживачами товару можуть бути юридичні особи, які придбають товар, витрати по якому не відносяться до собівартості.

«Роздрібна торгівля-це вид економічної діяльності у сфері товарообігу, що охоплює купівлю-продаж товарів кінцевому споживачу і надання йому торговельних послуг».[27, с.6].

«Оптова торгівля –це вид економічної діяльності у сфері товарообігу, що охоплює купівлю-продаж товарів за договорами поставки партіями для подальшого їх продажу кінцевим споживачам через роздрібну торгівлю або для виробничого споживання і надання пов`язаних з цим послуг».[27, с.6].

Оптова торгівля, на відміну від роздрібної, обов`язково здійснюється партіями за укладеним договором поставки.У роздрібній торгівлі продавець реалізує товари безпосередньо кінцевому споживачеві, а оптовий-через роздрібну мережу або продає товари для виробничого споживання.

Об'єктом процесу торгівлі є товар. «Товар це будь-яка річ, що на момент надходження в обіг, повинна бути виокремлена з-поміж інших за визначальними ознаками для конкретного договору купівлі-продажу».[28, с.4]. Рух товарів і інші операції з ними супроводжуються розрахунками між покупцями і постачальниками. Загальна вартість проданих товарів в торгівлі називаеться товарообігом.

«Право власності у набувача майна за договором виникає з моменту передання майна, якщо інше не встановлено договором або законом».[3]. Згідно п. 2 ст. 334 ЦК України, «переданням майна вважається вручення його набувачеві або перевізникові, організації зв'язку тощо для відправлення, пересилання набувачеві майна, відчуженого без зобов'язання доставки».[3].

«У оподаткуванні реалізацією товарів визнається будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію, а також операції з безоплатного надання товарів».[2].

Реалізація товару може бути за готівковий або безготівковий розрахунок.

«Реєстратори розрахункових операцій застосовуються фізичними особами-суб`єктами підприємницької діяльності або юридичними особами (їх філіями, відділеннями, іншими відокремленими підрозділами), які здійснюють операції з розрахунків у готівковій та/або в безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо) при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, а також уповноваженими банками та суб`єктами підприємницької діяльності, які виконують операції купівлі-продажу іноземної валюти».[9].

Основний об`єкт бухгалтерського обліку в торгівлі це товар. Згідно з П(С)БО 9 «Запаси», до запасів відносяться товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані(отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу[24].

Основна ціль бухгалтерського обліку в торгівлі є контроль за збереженням стану та ефективності використання товарних запасів; подання управлінцям підприємства інформації про товарообіг та валовий дохід. «Для досягнення цілей бухгалтерського обліку вирішуються такі завдання: перевіркa прaвильності документaльного оформлення товaрних оперaцій, своєчaсне і прaвильне відобрaження їх в обліку; контроль зa товaрними зaпaсaми, виявлення неходових, недоброякісних товaрів; контроль зa фінaнсовими покaзникaми; прaвильністю розрaхунків з постaчaльникaми і покупцями, своєчасне нaдходження плaтежів до бюджету, облік витрaт фонду зaробітної плaти; виявлення можливості для зниження витрaт обігу та підвищення рентабельності; контроль за нaявністю і рухом мaтеріaльних цінностей і грошових коштів».[38, с. 22]. Ці завдання можуть бути виконані тільки при правильному, повному і своєчасному відображенні товарних операцій в системі бухгалтерського обліку.

Оцінка достовірності інформації має велике значення, бо на основі цієї інформації можна зробити висновок про обґрунтованість показників доходів, витрат і фінансових результатів та про наявність і рух товарів та інших цінностей. Для досягнення цієї мети слід звернутися до аудиту.

Мета аудиту товарних операцій є визначення законності цих операцій і коректності відображення їх в обліку для оцінки впливу на достовірність бухгалтерської звітності.

«Для досягнення мети аудиту товарних операцій вирішуються нaступні зaвдaння: ознaйомлення з обліковою політикою підприємствa в чaстині оргaнізaції обліку товaрів; перевіркa дотримaння нормaтивно - прaвової бaзи в ході здійснення товaрних оперaцій; оцінкa оргaнізaції обліку збереження і списaння товaрів; перевіркa прaвильності документaльного оформлення товaрних оперaцій; перевіркa нaявності первинних документів з обліку товaрів; перевіркa оргaнізaції тa порядку ведення склaдського господaрствa; вивчення контрактів нa постaвку товaрів; ознaйомлення з мaтеріaлaми проведених інвентаризацій».[41, c.48].

Необхідно відзнaчити, що бухгaлтерський облік і аудит товарних операцій спрямований на систематизацію інформації, отриманої в процесі здійснення торгової діяльності, і є ключовою ланкою управління і планування роботи торгового підприємства в цілому.

1.2. Особливості обліку товарів на підприємствах роздрібної торгівлі

При організації бухгалтерського обліку товарів підприємство роздрібної торгівлі керується П(С)БО 9 «Запаси»[24],Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів №2[31], Інструкції про застосування Плану рахунків №291[17], а також іншими нормативними актами.

Дані аналітичного і синтетичного обліків у торгівлі систематизуються таким чином, щоб вони могли бути ефективно використані для оперативного обліку та для складання синтетичної звітності. Основою для побудови обліку є первинна документація. Так отримання товару оформлюється на підставі отримання Товарно-транспортної накладної, Рахунка-фактури. На прийняття товару залізницею або водним транспортом виписують вантажну квитанцію. Коли товар здають на склад, виписують Накладну. Основним документом для оприбуткування товарів від постачальників (місцевих або іногородніх) є Рахунок-фактура.

Всі товари, що надійшли в підприємство роздрібної торгівлі від фізичних та юридичних осіб без розбіжності за кількістю та якістю, повинні бути оприбутковані в день надходження. На не оприбуткованих в день надходження товари у матеріально відповідальної особи повинні бути документи, що підтверджують його прийняття на відповідальне зберігання

При придбанні товарів ведеться оцінка за первісною вартістю.«До неї входять суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику, за вирахуванням непрямих податків, суми ввізного мита, суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству, ТЗВ, інші витрати, які безпосередньо пов`язані з придбанням товарів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання».[24].

«Оцінку запасів під час вибуття можуть проводити одним із методів, зокрема: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості першого за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних витрат; ціни продажу».[24].

«Зважаючи на значну й змінну номенклатуру товарів, підприємствам роздрібної торгівлі зручніше здійснювати оцінку товарів за цінами продажу із застосуванням підприємством середнього відсотку торговельної націнки або за методом ідентифікованої собівартості».[24]. «Підприємства роздрібної торгівлі при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари на субрахунку №285 «Торгова націнка». Реалізовані товари списуються з кредита рахунку № 28 «Товари» в дебет рахунку №90 «Собівартість реалізації»».[17].

Середній відсоток торгової націнки визначається за формулою:

Тс% (1.2.1.),

де Тс% – це середній відсоток торгової націнки, Тп – це торгова націнка на початок місяця, Тн - торгова націнка на товари, що надійшли, Зп – залишок товарів на початок місяця, Вр – вартість одержаних за місяць товарів за роздрібними цінами.

Сума торгової націнки на реалізовані товари визначається за формулою:

Ср=(1.2.2.),

де Ср- це сума торгової націнки на реалізовані товари, Пр – продажна вартість реалізованих товарів, Тс% - сума торговельної націнки, яка відноситься до реалізованих товарів.

Собівартість реалізованих товарів визначається за формулою:

СобРТ=(1.2.1),

де СобРТ – собівартість реалізованих товарів, Вцр – вартість товарів за цінами реалізації, Ср – сума торгової націнки на реалізовані товари.

«Для обліку товарів на підприємствах роздрібної торгівлі (збутові, торгові та заготівельні організації) призначений рахунок №28 «Товари»».[17]. Цей рахунок використовують для обліку товарно-матеріальних цінностей, які були спеціально придбані для продажу, але його ще можуть використовувати для обліку матеріальних цінностей.

«Аналітичний облік придбаних товарів в організаціях роздрібної торгівлі ведеться на субрахунку 282 «Товари в торгівлі».[17]. Тара призначена для розміщення товарів і збереження іх цілісності та якості у процесі перевезення і зберігання. Багатооборотна тара (бідони,бочки,ящики, піддони, пляшки, банки, мішки льняні) може бути зворотною або незворотною. У договорі з контрагентом зазначається, чи підлягає тара повторному використанню та чи передбачається повернення тари постачальнику без переходу права власності або з цим правом. Останнє передбачає право повернути тару того самого роду та якості, але не саме ту, що раніше була отримана від контрагента. Якщо за тару з покупця справляється застава, що повертається йому після повернення тари, то це заставна тара. Незаставна тара не передбачає забезпечення заставою. Залежно від строку використання тара може бути віднесена до складу оборотних або необоротних активів.

«Субрахунок 284 «Тара під товарами» передбачен для обліку одноразової тари яка оплачена окремо і виділена в супровідних документах».[17]. «Вартість тари, що є одноразовою, отримується разом з товарами та поверненню не підлягає, включається до первісної вартості таких товарів».[31].

«Тару обліковують у складі інших необоротних матеріальних активів на субрахунку 115 «Інвентарна тара», якщо її передбачуваний строк використання перевищує один операційний цикл».[17].

«Амортизацію інвентарної тари здійснюють із застосуванням прямолінійного або виробничого методів».[24].

«Незворотну багатооборотну тару обліковують у складі запасів за первісною вартістю, якщо підприємство передбачає використовувати її менше одного операційного циклу. Якщо її вартість у первинних документах не виділена, її оприбутковують з чистою вартістю реалізації або в оцінці можливого використання, якщо тара використовуватиметься власне на самому підприємстві».[24].

Якщо тара не списується з балансу контрагента та право власності не переходить до покупця, то вона обліковується на позабалансовому субрахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні» за вартістю тари.

Застави, які забезпечують тару, обліковуються на позабалансовому рахунку 05 «Гарантії та забезпечення надані». Разом з цим виникає перерахування постачальнику застави, яке відображають записом: Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» - Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

«Вибуття одноразової та незворотної тари включають до витрат на збут (Дт 93 «Витрати на збут»), або до собівартості реалізованих запасів, якщо вартість тари зазначена в супровідних документах окремою позицією та оплачена покупцем окремо (Дт 943 « Собівартість реалізованих виробничих запасів»)».[38].

На складах аналітичний облік товарів ведеться матеріально відповідальними особами на картках складського обліку або за допомогою електронно-обчислювальних машин. У посточальницько-збутовій сфері, на оптових складах товари в обліку відображаються або за роздрібними цінами або за купівельною вартістю, а різниця між купівельною та роздрібною вартістю обліковується окремо.

«Нематеріальні активи та основні засоби, що визнаються окремою групою необоротних активів та утримаються для продажу, обліковуються на субрахунку №286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»».[17]. «Дохід від продажу цих матеріальних цінностей формує дохід на субрахунку №712 «Дохід від реалізації інших необоротних активів», а собівартість реалізації на субрахунку №943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»».[17].

«Запаси відображаються в бухгалтерському обліку та звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. У другому випадку відображаються уцінені товари, коли їх ціна знизилась або вони зіпсовані, або вони втратили свою первісну очікувану економічну вигоду; підприємству потрібно відобразити зменшення торгової націнки разом із зменшенням балансової вартості запасів, у разі здійснення уцінки товарів, облік яких ведеться у цінах продажу».[24]. Кожна із зазначених підстав повинна бути документально підтверджена. Дооцінка товарів проводиться, коли була здійснена попередня уцінка.

«Сума, на яку уцінено товар, відображається за дебетом субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів» та кредитом рахунків ТМЦ. Якщо виявиться, що чиста вартість реалізації раніше уцінених запасів збільшується, то на суму збільшення слід збільшити вартість таких запасів за кредитом рахунків відповідних запасів. Одночасно визнається інший операційний дохід за кредитом субрахунка 719 «Інші доходи від операційної діяльності»».[17].

Для того. щоб стимулювати рівні продажів, продавці вдаються до впровадження бонусних програм та знижок. Бонусні картки визнаються матеріальними активами та не є електронними платіжними засобами. При придбанні нових карток у сторонньої організації, первісна вартість визначається згідно з п.9 П(С)БО 9; при самостійному виготовленні первісна вартість таких карток буде визначена за собівартістю.

При реалізації карток своїм клієнтам за гроші, то їх продаж відображають на дебеті субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» та на кредиті субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;ця операціє є об`єктом оподаткування ПДВ. При безоплатній передачі, витрати списуються на рахунок 93 «Витрати на збут».

Величина прибутку торгового підприємства залежить від понесених витрат які пов`язані з рухом товару. Тому важливе значення має своєчасний облік та контроль ТМЦ на підприємстві.

1.3. Нормативно-законодавче регулювання обліку і аудиту товарних операцій

Серйозні помилки в бухгалтерській та податковій звітності виникають через порушення правил які регламентовані у нормативно-правових актах та у інших офіційних документах. На сьогодні існує значний потенціал нормативної бази, що регулює відносини у торгівлі. Систему з цих нормативних документів можна поділити на кілька рівнів в залежності від призначення та статусу. Перелік наведено у табл.1.1.

Таблиця 1.1.1

Многорівнева система документів які регламентують бухгалтерський облік в Україні

|  |  |
| --- | --- |
| Рівень | Нормативний документ |
| 1 | 2 |
| 1-й рівень | Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»  Господарський кодекс України  Інші закони по бухгалтерському обліку  Накази Президента України  Постанови уряду України |
| 2-й рівень | Положення (стандарти) по бухгалтерському обліку |
| 3-й рівень | Нормативні документі Міністерства фінансів України :  -накази  -методичні рекомендації  -інструкції  -коментарі |

Продовження Таблиці 1.1.1

|  |  |
| --- | --- |
| 1 | 2 |
| 4-й рівень | Нормативні документи інших міністерств та відомств |
| 5-й рівень | Наказ по обліковій політиці організації  Інші робочі документи організації |

«Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»».[8].

Порядок обліку та оцінки певного об`єкта або сукупності об`єктів встановлюють Положення (стандарти) з бухгалтерського обліку. П(С)БО конкретизують Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»[8].

Методичні рекомендації та інструкції Міністерства фінансів України конкретизують статті законів і окремі П(С)БО. До таких рекомендацій відносяться «Методичні рекомендації з бухгaлтерського обліку запасів».[31].

«План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов`язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції щодо його застосування»[17] є найважливішим документом 3-го рівня, бо відповідно до Плану рахунків здійснюється відображення господарських операцій методом подвійного запису.

Галузеві особливості ведення бухгалтерського обліку встановлюють Методичні рекомендації інших міністерств і відомств.

Аудиторська діяльність в Україні регулюється такими нормативно-правовими документами: Законом України "Про aудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" від 21.12.2017 № 2258-VIII, Міжнародними стандартами аудиту, Кодексом етики професійних бухгалтерів,положеннями Аудиторської палати України та іншими актами.

Торговельна діяльність в Україні регулюється Законами України «Про підприємництво»[6], «Про зовнішню економічну діяльність»[13], «Про забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення»[14], «Про лікарські засоби»[10], а також «Порядком заняття торговельною діяльністю і правилами торговельного обслуговування населення».[19].

Правила організації торгівлі та купівлі - продажу товарів встановлені Цивільним і Митним кодексами, Кодексом про адміністративні правопорушення, іншими законодавчими актами.

Отже, основні завданні щодо бухгалтерського обліку та аудиту, відповідно до законодавства України є : забезпечення і контроль однакового ведення обліку майна, зобов'язань і господарських операцій, здійснюваних організаціями;складання та подання порівняльної і вірогідної інформації про майнове становище організацій та їх доходи та витрати, необхідної користувачам бухгалтерської звітності.

1.4. Організаційно - економічна характеристика ПП «Сімейна аптека плюс»

ПП «Сімейна аптека плюс» утворилась на підставі статуту та свідоцтва про Державну реєстрацію відповідно до Законів України «Про підприємництво».

Аптечний заклад має ліцензію для проведення роздрібної торгівлі, яка була видана Держлікслужбою.

Підприємство працює за КВЕД-2010: Клас 47.73 (роздрібна торгівля фармацевтичними товарами в спеціалізованих магазинах)

Підприємство є юридичною особою з моменту його реєстрації державними органами влади, має відокремлене майно, може від свого імені набувати майнові та немайнові права, нести зобов’язання, укладати угоди, бути позивачем та відповідачем в суді.

Директором підприємства є Скринський Станіслав Дмитрович. Юридична адреса: 93404, Луганська обл., м. Сєвєродонецьк, вул. Ломоносова. 19а, к.24.

ПП «Сімейна аптека плюс» спеціалізується на роздрібній торгівлі медичними та ортопедичними товарами. У місті відкрито 3 аптечні пункти та 5 аптек кіосків. Є платником ПДВ за трьома ставками:20%,7% і 0%(пільга згідно ЗК України №540 ПК України).

Керівником на ПП «Сімейна аптека плюс» є директор. Він визначає цілі, стратегію і плани всієї організації, тому добре знає специфіку аптеки і особливості фармацевтичного ринку. Приймає обґрунтовані i компетентні рішення на пiдставi узгодження з нижчестоячими керівниками i працівниками. Займається наймом кадрів.

Бухгалтерську службу очолює головний бухгалтер. Під його керівництвом працює бухгалтер-аналітик.

Директору підпорядковуються завідуючі аптеки та аптечних пунктів . Кожен відповідає за свій підрозділ. А саме: за контроль господарсько-фінансової діяльності підприємства у питаннях матеріально-технічного постачання, проводить аналіз діяльності аптеки і на основі показників її роботи, вживає заходів. До завдань та обов`язків відноситься слідкування за роботою колективу по здійсненню своєчасного і якісного забезпечення населення лікарськими препаратами; контролюють виконання працівниками аптеки, провізорами наказів і розпоряджень та дотримання ними правил внутрішнього трудового розпорядку, передають у бухгалтерію необхідну для роботи інформацію.

Організаційна структура наведена на рис.1.1.

Рис.1.1 Організаційна структура ПП «Сімейна аптека плюс»

На підприємстві автоматизований облік, тому у комп’ютерному варіанті обліку регістри формуються як звіти за базою данних бухгалтерських проводок. Облік може здійснюватися шляхом заповнення журналу фактів господарського життя. Однак формування кореспонденції рахунків може відображатися в даному журналі і після заповнення первинних документів. Робота бухгалтера полягає в обробці документів та отриманні на їх основі програмних регістрів (карток і оборотно-сальдових відомостей: загальних, по рахунках, субрахунках, аналіз рахунку), на підставі яких формується бухгалтерська звітність. Створення звітності відбувається в програмі «1С Управління торговим підприємством 8.3» з подальшим відвантаженням в програму «M.E.Doc».

Для мережі аптек найбільше підходить метод оцінки вибуття за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів, бо аптечний заклад повинен контролювати отримання граничної роздрібної надбавки. Метод ідентифікованої собівартості одиниці запасів використовують коли є можливість точно ідентифікувати товар. В аптеці це реалізується за допомогою зчитування штрих-коду який призначений конкретно до кожної одиниці номенклатури аптеки.

Для аналізу товароообігу та його ефективності на підприємстві застосовують систему показників, що наведені у Таблиці.1.2.1.

Таблиця 1.2.1

Система показників, що характеризують ефективність товароруху ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС»

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №п/п | Показник | 2017 | 2018 | 2019 | Відхилення | |
| 2018 від 2017р. | 2019р.  від 2018 |
| 1 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Дохід від реалізації | 69800,1 | 71370,7 | 82430,5 | 1570, | 11059,8 |
| 2 | Валовий прибуток, тис.грн | 15348,5 | 15870,9 | 15970,2 | 522,4 | 99,30 |
| 3 | Рівень валового прибутку,% | 21,98 | 22,25 | 19,38 | 0,27 | -2,87 |
| 4 | Адміністративні витрати, тис.грн | 2580 | 2580,00 | 2580,00 | - | - |
| 5 | Рівень адміністративних витрат,% | 3,69 | 3,61 | 3,61 | -0,08 | - |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 6 | Витрати на збут, тис.грн | 11110,1 | 11130,4 | 11140,30 | 20,3 | 9,90 |
| 7 | Рівень витрат на збут. тис.грн | 15,,91 | 15,91 | 13,52 | -0,31 | -2,08 |
| 8 | Фін.результат від операц.діяльності, тис.грн | 1705,4 | 1710,1 | 1780,8 | 4,7 | 60,9 |

Продовжити Таблицю 1.2.1

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3  5 | 4  56 | 5 | 6  56 | 7 |
| 9 | Рентабельність діяльності,% | 2,444 | 2,40 | 2,17 | -0,04 | -0,23 |
| 10 | Собівартість реалізованих товарів, тис. грн | 43600,7 | 43710,1 | 44820,6 | 109,4 | 1110,6 |
| 11 | Рентабельність реалізованої продукції,% | 35,31 | 36,33 | 35,63 | -1,02 | -0,70 |
| 12 | Чистий прибуток, тис.грн | 948,3 | 950,8 | 970,0 | 2,5 | 19.,20 |
| 13 | Рентабельність діяльності,% | 2,444 | 2,40 | 2,17 | -0,04 | -0,23 |

Проаналізувавши основні показники діяльності ПП «Сімейна аптека плюс» можна зробити висновок про стабільне фінансове становище підприємства. Так, можна побачити зростання чистого прибутку на 19200,00 грн, що є позитивною тенденцією в діяльності підприємства. В той же час зростання витрат на збут та собівартості реалізованих товарів спричинило падіння загальної рентабельності на 16%. Таким чином підприємству необхідно за можливістю знизити витрати до мінімуму.

Структура роздрібного товарообігу наведена уТаблиці 1.2.2.

Таблиця 1.2.2.

Структура роздрібного товарообігу

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Група товарів | 2017 | | 2018 | | 2019 | | Відхилення 2019р від 2017 р | |
| Сума,тис. грн | % | Сума,тис.грн | % | Сума,тис. грн | % | Сума,тис. грн | % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| Супутні товари | 510,0 | 27,41 | 560,0 | 27,81 | 680,0 | 30,9 | 170,0 | 3,5 |
| Лікарські засоби | 1350,0 | 72,58 | 1453,0 | 72,18 | 1520,0 | 69,1 | 170,0 | -3,48 |
| Разом | 1860,0 | 100 | 2013,0 | 100 | 2200,0 | 100 | 340,0 |  |

Як видно, найбільша питома вага в структурі роздрібного товарообігу припадає на лікарські засоби, проте в динаміці простежується тенденція зниження даного показника. Так, в 2017 році він становив 72,58%, а в 2019 - вже 69,1%. У той же час частка обороту по супутніх товарах підвищилася на 170 тис.грн або на 3,5 %. Це можна пояснити попитом на ортопедичні товари, противарикозні компресійні вироби, прилади вимірювання функціональних навантажень людини (крокомір, лічильник калорій), технічні засоби реабілітації та супутні товари до них (батарейки, зарядні пристрої), масажери, інгалятори, медичні лампи, кварцеві лампи, солеві, гелеві та електричні грілки, товари для магнітотерапії, які не зареєстровані як медичні вироби.

Для того, щоб на полицях аптеки не нагромаджувались неліквідні товари, потрібно підходити до закупки товарів в розрізі номенклатури виходячи з рівня впливу кожної групи товарів на товарообіг і в залежності від попиту населення на них. Неправильна політика у формуванні номенклатури аптеки призводить до нераціональних використанню оборотних коштів.

РОЗДІЛ 2. ДІЮЧА ПРАКТИКА ОБЛІКУ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ У ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС»

2.1.Документальне оформлення товарних операцій

# ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС» веде звітність електронному вигляді, але первинну документацію іноді веде на папері з наступною регістрацією у системі «1С УТП 8.3» для проведення документу по всім обліковим регістрам. Організація документообігу на підприємстві регулюється Наказом Міністерства юстиції України 18.06.2015 № 1000/5№ «Про затвердження Правил організації діловодства та архівного зберігання документів у державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях».[14]. Організація роботи зі службовими документами включаєорганізацію здійснення документообігу, формування справ, зберігання службових документів і користування ними в поточній діяльності підприємства.

Первинні документи повинні своєчасно складатися в момент здійснення товарних операцій. Кожен документ повинен мати обов`язкові реквізити без яких він не буде мати юридичну силу та не буде основою для регістрації операцій. До таких реквізитів належить: назва документа; його номер; дата складання; зміст господарської операції; вимірювачі операцій;підписи осіб, які відповідають за здійснення операцій і за правильність оформлення.

Для торгових підприємств, облік запасів це основне завдання бухгалтерського обліку. В аптеці ведеться автоматичний облік з використанням програми «1С Управління торговим підприємством 8.3 Україна». Ця програма дозволяє реєструвати і проводити первинні документи, вести управлінський і бухгалтерський облік товарних операцій.

Оприбуткування товару включає в себе прийом і первинний облік надходжень.

Надходження та вибуття товарів супроводжується оформленням первинних документів які представлені у Рисунку 2.1.1.

Рис.2.1.1. Первинні документи обліку товарних операцій

Акт про встановлену розбіжність за кількістю і якістю при прийманні товарно-матеріальних цінностей є юридичною підставою для висування претензій постачальнику. Підприємство зобов`язано вести всі первинні документи. Це потрібно для контролюючих органів та це потрібно для диференціації своєї відповідальності. Документи передаються у бухгалтерію.

Для підтвердження укладання договору перевезення вантажу автомобільним транспортом товарно-транспортна накладна готується підприємством, що здійснює перевезення. Вона готується в двох екземплярах – з одної сторони підписується перевізником, з іншої сторони підписується особою, що прийняла товар. На підприємстві приймають товар згідно з Правилами перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні,що були затверджені Наказом Міністерства транспорту України від 14.10.1997 № 363.

«Підставою для списання товарів з матеріально-відповідальної особи постачальника і оприбуткування товарів матеріально-відповідальною особою покупця є товарна накладна. Підписують товарну накладну керівник і головний бухгалтер постачальника, а також матеріально-відповідальні особи, що відпустили і прийняли товар».[35].

Для розрахунків між підприємствами за одержані ТМЦ використовують платіжне доручення. Це розпорядження обслуговуючому банку про перерахування визначеної суми на рахунок іншого підприємства.

Підставою для виписки платіжного доручення на оплату товарів постачальнику є рахунок – фактура. Рахунок-фактура виписується в двох примірниках. Готується підприємством, що продає товар, а також підписується цим підприємством. Готується в одному екземплярі: оригінал зберігається у покупця, а копія в продавця. Вона містить інформацію, що дозволяє ідентифікувати товар. «Податкова накладна дає право покупцю, який зареєстрований як платник ПДВ, на включення до податкового кредиту витрат зі сплати ПДВ».[2]. Завіряється печаткою підприємства – постачальника.

Акт приймання-передачі робіт і послуг готується підприємством, що надає роботи чи послуги. З однієї сторони підписується підприємством, що надало послуги, а з іншої сторони підписується особою чи підприємством, що прийняло ці послуги та оплатило. Цей акт готується в двох оригінальних екземплярах.

Матеріально відповідальною особою до Товарного звіту записуються дані всіх прибуткових і витратних документів у міру їх надходження. Завдяки записам до одного зведеного документу, первинні документи групуються і наглядно відображають рух товарів за визначений проміжок часу у кожної матеріально-відповідальної особи.

Основним способом відображення господарських операцій в обліку є введення документів в конфігурацію, відповідних первинним бухгалтерським документам.

Для початку роботи з прийнятими товарами в системі «1С Управління торговим підприємством 8.3», потрібно заповнити довідник «Номенклатура». Цей довідник ієрархічний, тобто дозволяє створювати групи і елементи. У групи можна вносити елементи, які об'єднані логікою. Під цим мається на увазі, що може вестися облік торгівлі різними видами номенклатури. Наприклад, ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС»» розділяє номенклатуру за такими групами: лікарські засоби у твердій формі (таблетки, драже, порошки, капсули, гранули); лікарські засоби в рідкій формі (настоянки, відвари, екстракти рослин, новогаленові лікарські засоби); ліки в спеціальних формах (бальзами, креми, сиропи, свічки, пластирем, олівці).

Створюючи новий елемент, ми повинні указати ряд даних про елемент. До основної інформації відноситься найменування, артикул, вид номенклатури, одиниця виміру, ставка ПДВ, код первинного документа, який підтверджує господарську операцію з закупівлі товарів, ім`я матеріально відповідальної особи.

«Вид номенклатури» це підлеглий довідник в якому є можливість зв'язати конкретну номенклатуру з якимось видом номенклатури. Із списку можна вибрати «Матеріал», «МБП», «МНМА», «Набір-комплект», «Обладнання», «Напівфабрикат», «Продукція», «Товар», «Послуга». «Вид номенклатури» надалі буде використовуватися в звітах при одборах, тобто, коли потрібно буде створити звіт про рух конкретного виду номенклатури на підприємстві, система створить такий звіт. На кожен «Вид номенклатури» можна встановлювати рахунки обліку номенклатури, які система буде підставляти при формуванні документів. При реєстрації надходження товару вибираємо вид номенклатури «Товар».

У наступній вкладці можна співвіднести номенклатуру до шрих-коду. Система штрих-кодування дозволяє швидко заповнювати документи при формуванні продажів. Також у цьому розділі можна роздрукувати етикетку і цінники елемента номенклатури.

У вкладці «Рахунки обліку», система підставляє інформацію про синтетичні рахунки, які будуть використовуватися при проведенні документа. Наприклад, при формуванні прибуткового документа, програма буде апелювати субрахунком 282 «Товари в торгівлі».

Прибуткові та видаткові рухи оформлюються за допомогою документів. Документи, пов'язані з підсистемою закупівель яку можна знайти через шлях «Документи» - «Закупівлі» - «Надходження товарів і послуг». Формуємо документ «Надходження товарів і послуг», який відобразить закупівлю товару. У формі документа вказується найменування контрагента, номер договору, вказується товар з довідника «Номенклатура», його ціна і кількість закупівлі; вказується, на якій роздрібній точці прийнятий товар.

Майже всі документи, які формуються в системі мають режим «Проведення». Цей режим служить для того, щоб програма сформувала рух в регістрах і при проведенні документа формуються бухгалтерські проводки.

Якщо здійснюється переміщення товару між аптеками, то можна оприбутковувати товар на іншу торгову точку одним прибутковим документом. Для цього потрібно перейти в меню «Документи» - «Запаси» - «Переміщення товарів: Додати» - «Переміщення товарів: Товари.Новий» .У документі вказуються склад одержувач і склад відправник і вказується перелік номенклатури.

Подивитися як відбилися проведені документи в бухгалтерському та податковому обліку можна через команду «Звіти» - «Бухгалтерський і податковий облік» - «Оборотно-сальдова відомість».

Реалізація товару оформлюється документом «Реалізація товарів і послуг». У документі зазначається торгова точка, з якої був реалізований товар, тип ціни, найменування номенклатури, кількість, роздрібна ціна,ставка ПДВ. Касир на своєму робочому місці зчитує штрих-код і система обробляє реалізацію. У документі «Реалізація товарів і послуг» в командній панелі табличній частині «Товари» присутня спеціальна кнопка «Ввести штрих-код». На робочому місці касира, серед кнопок нижній панелі є кнопка Штрих-код, після натискання на яку відкривається форма для введення штрих-коду. Після введення штрих-коду будь-якого з товарів і натискання клавіші Enter система 1С знаходить дану номенклатуру і додає її в чек.

На ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС» реалізація товарів в роздріб може здійснюватися за готівку або із застосуванням банківських платіжних карток з використанням реєстраторів розрахункових операцій.

Основним документом, який підтверджує факт продажу товарів — є стрічка РРО. «Стрічка складається з двох частин: чеків (які видаються покупцям) і контрольної стрічки. В оперативній пам’яті РРО зберігається інформація про кількість проданих товарів за день. В кінці дня можна зробити звіт по товарах і побачити скільки було продано за день»[9]. Якщо покупець розраховується банківською платіжною карткою, то видається карт-чек.

Оперограма з бухгалтерського обліку товарних операцій наведена у Таблиці 2.1.1

Таблиця 2.1.1

Оперограма з бухгалтерського обліку товарних операцій на ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Операція | Керівник | Касир | Завідувач аптеки  (МВО) | Комісі я |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Заключення договору | + |  |  |  |
| Складання акта про розбіжності, виявлені при приймані |  |  | + |  |
| Акт приймання товару |  |  |  | + |
| Складання прибуткової частини товарного звіту |  |  | + |  |
| Реалізація товарів за допомогою РРО та складання видаткової частини товарного звіту |  |  | + |  |
| Здача товарного звіту з прикладеними документами бухгалтеру |  | + |  |  |

Продовження Таблиці 2.1.1

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Перевірка товарного звіту і його бухгалтерська обробка |  | + |  |  |
| Складання оборотної відомості аналітичного обліку за рахунком 28 «Товари» |  | + |  |  |
| Формування Голвоної книги |  | + |  |  |
| Формування балансу |  | + |  |  |

Документи можна передавати у внутрішні підрозділи, постачальникам і контролюючим органам у відсканованому вигляді. Швидкість обміну інформацією впливає на швидкість взаємодії аптеки з її партнерами. Всі завдання вирішуються швидше: за рецептами - взаємодія з лікарнями; за накладними і приймання товару - з торговими точками та постачальниками тощо. Автоматизований документообіг вимагає від фахівців менше часу і сил. Знижується кількість людської участі і потенційних помилок в документообігу.

При зберіганні інформації в електронному вигляді систему документообігу простіше захистити від несанкціонованого використання. Допуск регулюється програмним забезпеченням і правами доступу, які може регулювати адміністратор аптеки.Заміщення системи паперового документообігу на електронний оптимізує витрати праці, часу і ресурсів аптеки.

2.2. Бухгалтерський облік товарних операцій на ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС»

На ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС» облік товарів ведеться за торговими точками, групами номенклатури та за матеріально відповідальними особами. Останні одержують та оприбутковують товар на роздрібній торговій точці.

ПП «Сімейна аптека плюс» для обліку товарних операцій використовує рахунок 28 «Товари». Цей рахунок призначений для обліку ТМЦ,що надійшли в аптеку з метою продажу.

На ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС» не має складського приміщення, тому субрахунок 281 « Товари на складі» не використовується. На підприємстві облік руху та наявності товарів, що знаходиться на роздрібних торгових точках ведеться на субрахунку 282 «Товари в торгівлі».

«Облік наявності й руху тари під товарами й порожньої тари ведеться на субрахунку 284 «Тара під товарами»».[17].

Облік вибуття товарів ведеться за методом ідентифікованої собівартості.

«Для розрахунків з постачальниками (підрядниками) за отримані ТМЦ призначений субрахунок 631 «Рoзрахунки з вітчизняними постачальниками»».[17]. За кредитом обліковується заборгованість за одержані ТМЦ; за дебетом - її списання,погашення. Анaлітичний облік ведеться окремо за кoжним постачальником та підрядником в рoзрізі кожного документа (рахунку) нa сплату.

«Інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету узагальнюється на рахунку 64 «Розрахунки зa податками й платежами»».[17]. «На субрахунках цього рахунку також узагальнюється інформація про розрахунки з бюджетом, зокрема за субсидіями, дотаціями та іншими асигнуваннями. За кредитом рахунку 64 відображаються нараховані до бюджету, за дебетом - належні до відшкодування з бюджету податки».[17].

«Субрахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами» призначений для обліку розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю з різними дебіторами за виданими авансами».[17].

Кореспонденція рахунків, субрахунків бухгалтерського обліку товарів з обліку надходження ТМЦ, що використовується на ПП «Сімейна аптека плюс» наведена у Таблиці 2.2.1.

Таблиця 2.2.1

Кореспонденція рахунків, субрахунків бухгалтерського обліку надходження товарів

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Зміст господарської операції | Дт | Кт | Сума,грн |
| 1 | 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Перераховано постачальнику предоплату вартості товарів | 371 | 311 | 24000,0 |
| 2 | Відображено ПК з ПДВ | 641 | 644 | 4000,0 |
| 3 | Оприбутковано придбані товари на торгових точках | 281 | 631 | 20000,0 |
| 4 | Списано раніше відображену суму ПК з ПДВ | 644 | 631 | 4000,0 |
| 5 | Здійснено залік заборгованостей | 631 | 371 | 24000,0 |
| 6 | Нараховано торгову націнку на товар | 282 | 285 | 14000,0 |

«Для узагальнення інформації про витрати щодо витрат через зниження первісної вартості товарів використовують субрахунок 946 «Витрати від знецінення запасів»».[17].

«На субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» обліковують суму збільшення чистої вартості реалізації (дооцінку раніше уцінених ТМЦ)».[17].

«Hа субрахунку 791 "Результат операційної дiяльності" визначається прибуток (збиток) від oпераційної діяльності ПП «Сімейна аптека плюс»»[17]. За кредитом cубрахунку відображається в порядку закриття pахунків сума доходів від реалізації товарів, а за дебетом - сума в порядку зaкриття рахунків обліку собівартості реалізованих товарів.

Кореспонденція рахунків, субрахунків бухгалтерського обліку товарів з переоцінки наведено у Таблиці 2.2.2.

Таблиця 2.2.2

Кореспонденція рахунків, субрахунків бухгалтерського обліку товарів з переоцінки

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Зміст господарської операції | Дт | Кт | Сума,грн |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Відображено суму уцінки: |  |  |  |
|  | За рахунок списання торгової націнки | 285 | 282 | 190,0 |
|  | За рахунок знаження первісної вартості товарів | 946 | 282 | 130,0 |
| 2 | Суму уцінки списано на фінансовий результат | 791 | 946 | 130,0 |
| 3 | Відображно суму збільшення чистої вартості реалізації(дооцінко раніше уціненого товару до первісної вартості) | 282 | 719 | 130,0 |
| 4 | Суму дооцінки списано на фінансовий результат | 719 | 791 | 130,0 |

На матеріально відповідальну особу покладається завдання дбайливого ставлення до майна підприємства та обов`язок вживати заходів до запобігання шкоди, за умови, що керівництво створило умови для забезпечення повного збереження дорученого їм майна. МВО може відповідати за заподіяну шкоду тільки в певних випадках і в певних розмірах, що передбачені Кодексом Законів про Працю. Якщо стався факт крадіжки, то потрібно провести інвентаризацію з тим же алгоритмом дій, що і при проведені перевірки при звичайних обставинах. На сьогоднішній день крадіжка може бути кваліфікована як кримінальне або адміністративне порушення, якщо сума вкраденого перевищує 176,2 грн. У бухгалтерському обліку сума нестач відображається на субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».

Кореспонденція рахунків з обліку результатів інвентаризації запасів наведено у Таблиці 2.2.3.

Таблиця 2.2.3.

Кореспонденція рахунків з обліку результатів інвентаризації запасів

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Зміст господарської операції | Дт | Кт | Сума,грн |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Оприбуткування надлишків запасів, виявлених при інвентаризації | 28 | 719 | 500,0 |
| 2 | Виявлено недостачі запасів | 947 | 28 | 1000,0 |
| 3 | Списано суму торгової націнки, що припадає на нестачу | 285 | 282 | 1400,0 |
| 4 | Суми нестач за балансом до прийняття рішення про конкретних винних осіб | 072 | - | 1000,0 |
| 5 | Нарахування ПЗ з ПДВ | 947 | 641 | 200,0 |

Продовження Таблиці 2.2.3.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 6 | Визнання доходу в сумі нестач, що підлягає відшкодуванню винними особами(з урахуванням ПДВ) | 375 | 716 | 1200,0 |
| 7 | Списання з позабалансового рахунку суми нестач. Які підлягають відшкодуванню | - | 072 | 1200,0 |
| 8 | Отримання в касу відшкодування від винної особи | 301 | 375 | 1200,0 |
| 9 | Утримання із заробітної плати відшкодування винної особи | 661 | 375 | 1200,0 |

Якщо ті товари, що зіпсувалися, оподатковувалася при купівлі за ставкою ПДВ 20% або 7%, то потрібно нарахувати податкові зобов`язання в період, коли був виявлений зіпсований товар. На зіпсований товар,що оподатковується за 0% ставкою ПДВ, податкові зобов`язання не потрібно нараховувати.

Кореспонденція рахунків з обліку списання товарів з вичерпаним терміном придатності наведено у Таблиці 2.2.4

Таблиця 2.2.4.

Кореспонденція рахунків з обліку списання товарів з вичерпаним терміном придатності

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Зміст господарської операції | Дт | Кт | Сума, грн |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Списано вартість 100 зіпсованих пластин таблеток | 947 | 282 | 1000,0 |
| 2 | Списано суму торгівельної націнки, що припадає на 100 зіпсованих пластин таблеток | 285 | 282 | 1400,0 |

Продовження Таблиці 2.2.4

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 3 | Нараховано «компенсуючи» ПЗ з ПДВ | 949 | 641 | 200,0 |
| 4 | Відображено витрати на утилізацію | 949 | 631 | 300,0 |
| 5 | Відображено ПК з ПДВ | 644/1 | 631 | 60.0 |
| 641 | 644/1 | 60,0 |
| 6 | Сплачено за послуги з утилізації | 631 | 311 | 360,0 |

«Якщо після продажу товарів відбувається будь-яка зміна суми іх компенсації (у тому числі перерахунок у разі повернення проданих товарів), то і продавець, і покупець здійснюють у себе відповідний перерахунок валових доходів та валових витрат у звітному періоді, в якому відбулася така зміна суми компенсації».[2]. При поверненні постачальнику неякісного товару, слід відкоригувати раніше відображені валові витрати при придбанні товарів.

Кореспонденція рахунків з обліку повернення неякісного товару постачальнику наведено у Таблиці 2.2.5.

Таблиця 2.2.5

Кореспонденція рахунків з обліку повернення неякісного товару постачальнику

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Зміст господарської операції | Дт | Кт | Сума,грн |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Оприбутковано товар, отриманий від постачальника | 281 | 631 | 10000,0 |
| 2 | Відображено суму ПК з ПДВ у складі вартості отриманого товару | 641/1 | 631 | 2000,0 |
| 3 | Перераховано постачальнику кошти в оплату отриманого товару | 631 | 311 | 12000,0 |

Продовження Таблиці 2.2.5.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 4 | Повернено постачальнику неякісний товар (через 3 дні, наприклад) | 631 | 282 | 10000,0 |
| 5 | Відкориговно раніше відображену суму ПК з ПДВ методом «червоне сторно» | 641/1 | 631 | 2000,0 |
| 6 | Надійшли кошти від постачальника у зв`язку з поверненням неякісного товару | 311 | 631 | 12000,0 |

Може бути прийнято рішення та укладений договір з постачальником, в умови якого входить заміна неякісного товару на такий самий товар(товар такої ж марки) або аналогічний товар(товар іншої марки). Якщо до моменту повернення було проведено відвантаження та оплата, то це привід для відображення валових витрат на придбання товару. При заміни товару в таких обставинах,коригування валових витрат не виконується. На підставі того, що, хоч товар був поверненний та замінений, але оплата цього товару залишилась.

Кореспонденція рахунків з повернення неякісного товару та заміна на якісний товар наведено у Таблиці 2.2.6.

Таблиця 2.2.6.

Кореспонденція рахунків з повернення неякісного товару та заміна на якісний товар

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Зміст господарської операції | Дт | Кт | Сума, грн |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Оприбутковано товар, отриманий від постачальника | 282 | 631 | 10000,0 |
| 2 | Відображено суму ПК з ПДВ у складі вартості отриманого товару | 641/1 | 631 | 2000,0 |
| 3 | Перераховано постачальнику кошти в оплату отриманого товару | 631 | 311 | 12000,0 |

Продовження Таблиці 2.2.6.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 4 | Повернено постачальнику неякісний товар | 631 | 282 | 10000,0 |
| 5 | Відкориговано суму ПДВ методом «червоне сторно» | 644 | 631 | 2000,0 |
| 6 | Оприбутковано товар, отриманий від постачальника замість неякісного | 282 | 631 | 10000,0 |
| 7 | Ураховано в розрахунках суму ПДВ | 644 | 631 | 2000,0 |

В обставинах, коли ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС» перерахувало предоплату постачальнику за товар, вирішує відмовитися від придбання та просить повернути гроші назад, ці суми повинні обліковуватися в рядках зі знаком «мінус» у рядку 05.1. Податкової декларації на прибуток.

Кореспонденція рахунків з обліку повернення авансів наведено у Таблиці 2.2.6.

Таблиця 2.2.6.

Кореспонденція рахунків з обліку повернення авансів

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Зміст господарської операції | Дт | Кт | Суми,грн |
| 1 | 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Перераховано постачальнику предоплату за товар | 371 | 311 | 18000,0 |
| 2 | Відображено суму ПК з ПДВ у складі предоплати | 641/1 | 644 | 3000,0 |
| 3 | Повернено постачальником предоплату за непоставлений товар | 311 | 371 | 18000,0 |
| 4 | Відкориговано суму ПК з ПДВ, відображеного при перерахуванні предоплати методом «червоне сторно» | 641/1 | 644 | 3000,0 |

В умовах, коли покупець хоче повернути товар, то підставою для повернення є заява покупця в довільній формі, де вказується П.І.Б., паспортні дані, ідентифікаційний номер,причину повернення, до якої додається розрахунковий документ, що підтверджує факт придбання товару (чек, квитанція тощо). Операція з повернення покупцю коштів за товари (послуги) є розрахунковою, тому в обов’язковому порядку реєструється через РРО. «Якщо сума повернення перевищує 100,00 грн., то потрібно скласти Акт про видачу коштів. Акт оформляє матеріально відповідальна особа продавця або працівник, який безпосередньо здійснює розрахунки.».[9]. До обов`язкових реквізитів такого Акту відноситься дані документа, що засвідчує особу покупця, який повернув товар, дані про товар,суму виданих коштів, номер, дату і час видачі розрахункового документа, який підтверджує придбання товару.

Кореспонденція рахунків з обліку операцій повернення товару кінцевим покупцем наведена у Таблиці 2.2.7.

Таблиця 2.2.7.

Кореспонденція рахунків з обліку операцій повернення товару кінцевим покупцем

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Зміст господарської операції | Дт | Кт | Сума,грн |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Відображено дохід від продажу товарів кінцевому покупцю | 301 | 02 | 120000,0 |
| 2 | Нараховано суму податкових зобов`язань із ПДВ | 702 | 641 | 20000,0 |
| 3 | Списано собівартість реалізованого товару | 902 | 282 | 120000,0 |

Продовження Таблиці 2.2.7

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 4 | Відображено повернення товарів | 704 | 301 | 9000,0 |
| 5 | Відсторновано суму ПЗ із ПДВ( методом «червоне сторно») | 704 | 641 | 1500,0 |
| 6 | Відновлено продажну вартість поверненого товару (методом «червоне сторно») | 902 | 282 | 9000,0 |
| 7 | Списано суму реалізованої торговельної націнки (методом «червоне сторно») | 902 | 282 | 38796,0 |
| 8 | Відновлено суму реалізованої торговельної націнки, що припадає на повернений товар | 902 | 285 | 2909,7 |

Для узагальнення інформації щодо надходження грошових коштів у касу ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС» використовується активний субрахунок 301 «Готівка в національній валюті».

«Дохід від реалізації товарів узагальнюють на субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів»»[]. Рахунок пасивний.

На активному субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» відображається собівартість реалізованих товарів, яка визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Кореспонденція рахунків, субрахунків бухгалтерського з обліку реалізації товарів наведено у Таблиці 2.2.8

Таблиця 2.2.8.

Кореспонденція рахунків, субрахунків бухгалтерського з обліку реалізації товарів

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Зміст господарської операції | Дт | Кт | Сума, грн |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Реалізовано товар, відображено дохід від реалізації | 301 | 702 | 168000,0 |
| 2 | Нараховано ПЗ з ПДВ | 702 | 641 | 28000,0 |
| 3 | Списано суму торгової націнки, що припадає на реалізовані товари | 285 | 282 | 48000,0 |
| 4 | Списано собівартість реалізованих товарів | 902 | 282 | 120000,0 |
| 5 | Віднесено на фінансовий результат : |  |  |  |
| дохід від реалізації товарів | 702 | 791 | 140000,0 |
| собівартість реалізованих товарів | 791 | 902 | 120000,0 |

Під час оплати товарів БПК грошові кошти, списані з карткового рахунку покупця, надходять на рахунок продавця не одразу. У разі здійснення реалізації товарів з використанням БПК має бути оформлено квитанцію платіжного термінала. Передбачено, що для виконання розрахунків за здійснені операції банку-еквайру потрібно передати реєстр платіжних квитанцій, що підтверджують оплату через БПК. Після того як такі документи будуть передані банку-еквайру, пройде певний час, перш ніж зазначені в них суми будуть зараховані на поточний рахунок підприємства. Увесь цей час їх потрібно обліковувати на **субрахунку 333**«Грошові кошти в дорозі в національній валюті». За обслуговування розрахунків з БПК банку-еквайру належить комісійна винагорода.

Кореспонденція рахунків, субрахунків бухгалтерського з обліку реалізації товарів з використанням БПК наведено у Таблиці 2.2.9

Таблиця 2.2.9

Кореспонденція рахунків, субрахунків бухгалтерського з обліку реалізації товарів з використанням БПК

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Зміст господарської операції | Дт | Кт | Сума, грн |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Відображено реалізацію товарів з розрахунками через | 333 | 702 | 24000,0 |
| 2 | Нараховано ПЗ з ПДВ | 702 | 641 | 4000,0 |
| 3 | Передано банку-еквайеру реєстр платіжних квитанцій, що підтверджують оплату через БПК | 333 | 331 | 24000,0 |
| 4 | Зараховано грошові кошти на поточний рахунок за мінусом комісії банку | 311 | 333 | 23520,0 |
| 5 | Відображено комісію банку (24000,0 грн×2% 100%) | 92 | 333 | 480,0 |

Продовження Таблиці 2.2.9

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 6 | Списано собівартість реалізованих товарів | 902 | 282 | 14000,0 |
| 7 | Віднесено на фінансовий результат : |  |  |  |
| Дохід від реалізації товарів | 702 | 791 | 20000,0 |
| Собівартість реалізованих товарів | 791 | 902 | 14000,0 |
| Суму комісії банку | 791 | 92 | 480,0 |

Аптека є учасником програми «Доступні ліки». За цією програмою вона реалізує ліки безоплатно або з незначною доплатою. Доплата за ліки надходить на розрахунковий рахунок аптеки з бюджету. Реалізація ліків за безкоштовними рецептами в аптеках здійснюється з проведенням розрахункових операцій через РРО.У такому випадку у фіскальному чеку вказують форму оплати - «безоплатно». Якщо реалізація ліків здійснюється шляхом їх часткової оплати покупцем в аптеці,у фіскальному чеку вказується ,що відпуск товару здійснюється зі знижкою. Операція постачання лікарських засобів за програмою «Доступні ліки» повністю вписується в операції, оподатковувані ПДВ за ставкою 7 %. Відображення операцій з оприбуткування «Доступних» ліків на рахунках бухгалтерського обліку наведена у Таблиці 2.2.10

Таблиця 2.2.10

Операцій з оприбуткування «Доступних» ліків на рахунках бухгалтерського обліку

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Зміст господарської операції | Дт | Кт | Сума,грн |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | ВЕРАПАМІЛ (23,46×100:107×200 уп.) | 282 | 631 | 4385,05 |
| 2 | ФУРОСЕМІД (9,51×100:107×200уп.) | 282 | 631 | 1777,57 |
| 3 | Відображено ПК (23,46×7:107×200уп.+9,51 ×7:107×200 уп.) | 644 | 631 | 431,38 |
| 4 | Надійшла податкова накладна | 641/ПДВ | 644 | 431,38 |
| 5 | Оплачено лікарський засіб постачальникові | 631 | 311 | 6594,0 |

Відображення реалізації «Доступних» ліків на рахунках бухгалтерського обліку наведено у Таблиці 2.2.11

Таблиця 2.2.11

Відображення реалізації «Доступних» ліків на рахунках бухгалтерського обліку

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Зміст господарської операції | Дт | Кт | Сума |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Відображено дохід на суму відпущених ліків, оплачуваних за рахунок бюджетних коштів (12,87×100уп.+31,75×100уп.) | 361 | 702 | 4462,0 |
| 2 | Отримано оплату від покупця (за ФУРОСЕМІД у сумі 4,75×10 уп.) | 301 | 361 | 475 |

Продовження Таблиці 2.2.11

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 3 | Нараховано ПЗ з ПДВ в частині, сплаченій покупцем (4,75×7:107×100 уп.)Складено і зареєстровано підсумкову ПН | 702 | 641/ПДВ | 31,07 |
| 4 | Відображено розрахунки за ПЗ з ПДВ в частині оплати за рахунок бюджетних коштів((4462-475) × 7:107) | 702 | 643 | 260,83 |
| 5 | Відображено заборгованість бюджету в частині відпущених «доступних ліків» | | | |
|  | -ВЕРАПАМІЛ (31,75×100 уп.) | 377 | 361 | 3175,0 |
| -ФУРОСЕМІД (8,12×100 уп) | 377 | 361 | 812,0 |
| 6 | Списано собівартість реалізованих товарів ВЕРАПАМІЛ (23,46×100:107×100 уп.) і ФУРОСЕМІД (9,51×100:107×100 уп.) | 902 | 281 | 3081,31 |

Відображення отримання компенсації з бюджету за реалізацію «Доступних» ліків на рахунках бухгалтерського обліку наведено у Таблиця 2.2.12

Таблиця 2.2.12

Отримання компенсації з бюджету на рахунках бухгалтерського обліку за реалізацію «Доступних» ліків

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Зміст господарської операції | Дт | Кт | Сума,грн |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Отримано з бюджету компенсацію витрат | 311 | 482 | 3987,0 |

Продовження Таблиці 2.2.12

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 2 | Відображено ПЗ з ПДВ, складено і зареєстровано ПН | 643 | 641 | 260,83 |
| 3 | Погашено заборгованість бюджету | 482 | 377 | 3987,0 |

На ПП «Сімейна аптека плюс» діє програма накопичувальних бонусів для постійних покупців. Вона реалізується через надання покупцеві бонусної дисконтної картки. На підприємстві ведеться ідентифікований облік таких карток і накопичених на них сум. При проведені розрахунків через РРО сума бонусної знижки вираховується від загальної вартості покупки.Сума оплати за чеком зменшується за рахунок накопичених бонусів. Дохід від реалізації товару також відображається з урахуванням бонусних знижок за кредитом субрахунка 702.

Кореспонденція з обліку операцій надання бонусних знижок при реалізації товару наведено у Таблиці 2.2.13

Таблиця 2.2.13

Кореспонденція з обліку операцій надання бонусних знижок при реалізації товару

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Зміст господарської операції | Дт | Кт | Сума,грн |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Реалізовано товар пред`явнику дисконтної картки | 301 | 702 | 1000,0 |
| 2 | Нараховано ПЗ з ПДВ | 702 | 641 | 200,0 |
| 3 | Списано собівартість реалізованого товару | 902 | 282 | 750,0 |
| 4 | Реалізовано товар пред`явнику дисконтної картки з урахуванням бонусів | 301 | 702 | 1200,0 |

Продовження Таблиці 2.2.13

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 5 | Списано на фін результат: |  |  |  |
| -дохід від реалізації товарів | 702 | 791 | 250,0 |
| -собівартість реалізованих товарів | 791 | 902 | 750,0 |

Отже, основним об'єктом бухгалтерського обліку в роздрібній торгівлі є товари, тому бухгалтерія організації роздрібної торгівлі зобов'язана забезпечити повний облік вступників товарів і своєчасне відображення в обліку операцій, пов'язаних з їх вибуттям.

2.3.Управлінський облік товарних операцій

Характерною рисою організації управлінського обліку є виділення центрів відповідальності в структурі підприємства ,а саме аптечні відділи та аптечні пункти, які очолюють завідуючі . В центрах відповідальності контролюються поява витрат, отримання і використання прибутку.

«Функціонування системи обліку по центрах відповідальності передбачає складання бюджету для кожного центру відповідальності ,складання звітності про виконання планів і бюджетів, аналіз причин відхилень фактичних даних від планових та оцінка ефективності діяльності центру відповідальності».[36].

Звіт продажу та Звіт про Валовий прибуток схожі за суттю, але мають відмінності. Звіт про Валовий прибуток більш корисний для бухгалтерів, тому що розкриває набагато більше інформації, ніж Звіт продажів. Останній більш зручний в читанні і простий для керівників.

Звіт про Валовий прибутку показує собівартість продажів, розраховує маржинальний дохід і рентабельність. В інтерфейсі звіт про Валовий прибуток знаходиться в меню "Звіти" - "Продажи" - "Аналіз продажів" - "Валовий прибуток". Через меню "Налаштування" можна налаштувати додаткові параметри і створити угруповання за різними ознаками. Показник ефективності показує відсоток зробленої націнки. Рентабельність показує який відсоток закладений в сумі продажів є маржинальним доходом.

Можна робити горизонтальне сортування по роках, місяцях, тижнях.

Якщо у Звіті продажу не вказати період ,то можна побачити всі продажі за весь час існування інформаційної бази.

У вертикальних колонках за замовчуванням відображені "Сума продажів" і "Кількість базових одиниць", але за бажанням можна доповнити список показниками «Кількість в одиницях зберігання», «Сума продажу без ПДВ», «Сума продажу без знижок» , «ПДВ продажу», «Сума продажу з ПДВ» , «Кількість в одиницях звітності», «Сума знижки без ПДВ».

Матеріально відповідальною особою до Товарного звіту записуються дані всіх прибуткових і витратних документів у міру їх надходження. Завдяки записам до одного зведеного документу, первинні документи групуються і наглядно відображають рух товарів за визначений проміжок часу у кожної матеріально-відповідальної особи.

В налаштуваннях звіту необхідно вказати період, організацію, торгову точку. За командою "Сформувати" заповнюються дані на підставі внесених до програми первинних документів. Налаштування Товарного звіту дозволяє відображати суми закупівлі та продажу. У шапці звіту відображається відомості про організацію, порядковий номер звіту, дата складання та період за який він складається. Нижче рядок для вказівки відповідальної особи за складання звіту. Таблиця звіту розділена на дві частини. Перша частина це документи приходу, друга частина - документи витрат. На початку і в кінці кожного розділу зведена інформація про початкові і кінцеві залишки за обраний період часу. В першому стовпці відображається назва первинного документа, дата реєстрації в програмі, присвоєний номер документа, сума за товар і тару. Виділений окремий рядок, в якій належить вписати інформацію про первинні документи, які додаються. У нижній частині звіту представлені рядки для підпису відповідальних осіб. Перейти до будь-якого документу звіту можна двічі натиснувши на рядок документа.

В бухгалтерії за товарними звітами перевіряються правильне перенесення залишків товарів і тари на початок періоду з попереднього звіту, повнота і своєчасне оприбуткування товарів і тари, правильність списання реалізації товарів, правильність списання товарів у наслідок їх вибуття, правильність підрахунків прибуткової та видаткової частини і вірність підрахунку залишків.

Отже, програма «1С Управління торговим підприємством для України 8.3» містить ряд звітів для керівного складу підприємства за допомогою яких можливо швидко оцінити та проаналізувати операції, що пов`язані з рухом товару.

2.4.Інвентаризація товарів в аптечному закладі

Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей проводиться з метою виявити наявність і кількість товару, що знаходиться в аптеці, і зіставити отримані дані з даними бухгалтерського обліку. Це дає можливість керівникам дізнатися реальний стан справ в аптеці, виявити і списати недостачі,оприбуткувати лишки, а також виявити ліки,у яких закінчився термін зберігання.

«До документального забезпечення інвентаризації входить такий пакет документів: Наказ керівника про створення комісії,Наказ про проведення інвентаризації, Інвентаризаційний опис, Порівняльні відомості результатів інвентаризації, Акти інвентаризації. Протокол засідання інвентаризаційної комісії. Наказ про затвердження протоколу засідання інвентаризаційної комісії».

На ПП «Сімейна аптека плюс» можна виділити три типи інвентаризації. Перший тип це інвентаризація, що проводиться один раз на рік. Результати цієї перевірки заносяться в грудневі звіти та потрібні для складання річної фінансової звітності.

Другий тип - це позапланова інвентаризація. Всі працівники аптеки є матеріально-відповідальними по відношенню до майна підприємства, тому позапланова інвентаризація обов`язково проводиться при звільнені працівника аптеки або при прийомі на роботу нового члена колективу. Бо після прийому на роботу, людина бере на себе зобов'язання за збереження матеріальних цінностей і з нього не мають права вимагати відповідати за «старі» нестачі. Під час інвентаризації, новий співробітник повинен бути присутнім, бо при вступі на посаду він підписує договір про колективну матеріальну відповідальність.

Третій тип інвентаризації проводиться при виявленні зіпсованого товару.

У проведенні інвентаризації зобов'язані брати участь всі працівники аптеки: провізори, завідувач. Обов'язкова присутність головного бухгалтера, який входить до складу комісії. Для того щоб провести інвентаризацію, керівництво компанії має підписати наказ, де прописують дату проведення інвентаризації, адреса аптеки, час, виділений на проведення інвентаризації (як правило, 1-2 дня), визначають членів інвентаризаційної комісії і її голови, крім того вказують всіх співробітників аптеки, що беруть участь в інвентаризації.

Учасники інвентаризації збираються в аптеці у призначений день. Аптека не реалізує товар,каса в цей день не відкривається.

Процес інвентаризації можна умовно поділити на декілька етапів.

Перший етап – це процес підготовки. До складу комісії ПП «Сімейна аптека плюс» входять директор, головний бухгалтер, матеріально-відповідальні особи. Перед початком проведення інвентаризації, бухгалтер повинен визначити кількість товарних запасів на дату проведення інвентаризації. У системі 1С можна згрупувати інформацію по кожній матеріально відповідальній особі, що прискорює процес збирання потрібної інформації, бо всі дані про приходні та видаткові операції , які реєструвалися у програмі з робочого місця кожного члена колективу, зберігаються у хмарному сховищі. МВО дають розписку, що всі первинні документи на паперових носіях здані до бухгалтерії.

Ці документи є підставою для визначення залишків по рахункам на дату проведення інвентаризації, які підставляються програмою у робоче вікно.

Другий етап – натуральна і документальна перевірка. Аптека комп’ютеризована, тому інвентаризацію проводять за допомогою сканування товару. Підготовка товарів до перерахунку проводиться в присутності членів комісії, які перераховують всі товари. Матеріально відповідальні особи групують та складають товари за найменуваннями, сортами, артикулами, розмірами і цінами в порядку, зручному для перерахунку у торговому залі. Інвентаризаційна комісія поділена на групи по 2 людини в кожній. Одна група починає працювати з одного кінця аптеки, інша - з іншого, рухаючись назустріч. Один з членів групи подає товар, інший - сканує.

Товар, що запакований, розпаковують. Якщо це може призвести, до пониження його якості, то масу товару визначають по масі брутто. Встановлену фактичну кількість товару заносять у таблицю Інвентаризаційної описі у робочому вікні програми «1С УТП 8.3».

Облік руху лікарських засобів здійснюється з відображенням ряду реквізитів, таких як номер серії, артикула, граничного терміну реалізації. Ці ж самі дані повинні сходитися з даними в товаросупровідних документах постачальника, де вказується і виробник. Товари відображають в тих цінах, в яких вони числяться в бухгалтерському обліку ПП «Сімейна аптека плюс», тобто в продажних цінах.

Третій етап - складання Інвентаризаційного опису та занесення туди грошові оцінки товарів за даним первинних документів і бухгалтерського обліку.

Четвертий етап полягає у порівнянні та аналізі отриманих значень. Під час проведення інвентаризації проводиться перерахунок залишків. Для цього потрібно у системі «1С Управління торговим підприємством 8.3» перейти в меню «Документ» - «Запаси» - «Інвентаризація товарів на складі». Номенклатура в робочому вікні документа заповнюється по залишкам на торговій точці. Звідси можна роздрукувати інвентаризаційну відомість і інвентаризаційний опис. Якщо в результаті інвентаризації виявлено нестачу або надлишок, то відхилення розраховується автоматично. Воно може бути негативне або позитивне, відповідно. Після проведення інвентаризації в системі, дані по товарах в інших довідниках системи не змінюються.

Інвентаризаційна комісія визначає винних матеріально відповідальних осіб, виявляє причини відхилення і пропонує способи їх відображення в обліку. При виявленні великих розбіжностей комісія зобов'язана взяти письмове пояснення з матеріально відповідальних осіб. К останній сторінці інвентаризаційної описі повинні бути підведені підсумки інвентаризації та підписи осіб, які брали участь у перевірці. У кінці документа МВО дають розписку в тому, що інвентаризація проведена у їх присутності, вони не мають претензій до членів комісії і в тому,що приймає на відповідальне зберігання майно, перераховане в описі.

Якщо на підприємстві змінюється МВО, то особа, що приймає майно, розписується в опису отриманні цього майна, а особа, що здала майно, розписується в опису в здачі майна. За результатами виконання порівняльно-аналітичного етапу всі пропозиції комісії узагальнюються в Акті інвентаризації, який підписують головний бухгалтер та керівник організації.

Під час заключного етапу інвентаризації видається Наказ про затвердження результатів інвентаризації. Наказ є підставою для внесення в регістри бухгалтерського обліку відповідних записів. Інвентаризація в системі 1С служить підставою для формування документа коригування складських залишків. Тобто знайдену номенклатуру можна оприбуткувати, тим самим вирівнявши залишки на торговій точці. Для цього потрібно створити документ «Оприбуткування товарів», в який потрапить номенклатура з позитивним відхиленням. У цьому документі потрібно вказати на якому рахунку будемо прибуткувати надлишки і вказуємо статтю доходів. В документ «Списання товарів» потрапляє номенклатура з негативним відхиленням. При проведенні документа, система вирівнює залишки.

Результати інвентаризації відображаються в обліку і звітності того місяця, в якому була закінчена інвентаризація, а по річної інвентаризації - в річному бухгалтерському звіті.

Документи з інвентаризації зберігаються у бухгалтерії не менше 3 років.

2.5. Пропозиції щодо вдосконалення бухгалтерського обліку товарних операцій ПП «Сімейна аптека плюс»

Ми рекомендуємо ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС» перейти на електронний документообіг. Зараз підприємство веде податкову та фінансову звітність у електронному вигляді, але первинну документацію веде на папері з подальшим «проведенням» документу у системі «1С УТП для України 8.3».

Держава регламентує електронний документообіг Законами України «Про електронні документи та електронний документообіг»[15] ,«Про електронні довірчі послуги»[16].

Виходячи з усіх цих нормативно-правових документів, ми складемо загальну картину ведення електронного документообігу та зберігання електронних документів в електронному вигляді.

«Електронний документ – це документ, інформація в котрому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов’язкові реквізити документа».[15].

«Електронний документ може бути створений , переданий, збережений і перетворений електронними засобами у візуальну форму. Візуальною формою подання електронного документа є відображення даних які він містить електронними засобами або на папері у формі придатній для приймання його змісту людиною».[16]. Оригіналом електронного документу вважається електронний примірник документа з обов’язковими реквізитами у тому числі з електронним підписом автора або підписом прирівняним до власноручного підпису. Якщо автором створюється ідентичний за документованої інформацією та реквізитами електронний документ та документ на папері, кожен з документів є оригіналом і має однакову юридичну силу.

Розглянемо «кейс» впровадження документообігу на підприємстві.

Перший крок: в обліковій політиці треба прописати перехід до електронного документообігу. Другий крок: сповісти про це всіх контрагентів. Третій крок: обрати програмне забезпечення для обміну електронними документами,а саме M.E.Doc. Далі потрібно подбати про технічну сторону питання. На підприємстві для обліку використовується програма «1С УТП для України 8.3» і всі документи формуються саме в цій программі. Тому ми пропонуємо інтегруватися в систему 1С за допомогою com-методів. Цей процес інтеграції позначає незначні допрацювання облікової системи. Так для передачі документів, до функціоналу системи 1С потрібно додати дві кнопки «Передати в M.E.Doc» та «Отримати статус документу». Також для перетворення облікових записів у первинні документи треба розробити власні шаблони, які в подальшому будуть додані у систему 1С.

Весь процес передачі документу контрагенту можна розділити на декілька етапів. Спочатку в системі 1С звичайним способом створюється запис про господарську операцію. Для передачі документа на підпис, відповідальна особа вибирає потрібний обліковий запис і натискає кнопку «Передати в M.E.Doc» і обирає необхідний шаблон. Всі обрані документи передаються в програму і доступні для підписання у відповідному періоді. Щоб мінімізувати витрати людської праці в програмі M.E.Doc можна задіяти автоматичний обробник. Його налаштовують так, щоб на всі документи присутні у програмі на певному періоді, накладався кваліфікований електронний підпис, а після цього вони передавались контрагенту на узгодження. Налаштовується обробка вхідної кореспонденції та автоматичний експорт документів з підписами після їх узгодження з контрагентами, тобто набуття фінального статусу. Щоб слідкувати за відповідями контрагентів, бухгалтеру не потрібно залишати облікову систему. Всі актуальні статуси, такі як «Доставлено» контрагенту, «Затверджено» контрагенту, «Відхилено» контрагентом проставляється на документи, якщо натиснути кнопку «Отримати статус документа» в меню системи 1С. Все налаштовано так , що відповідальна особа не змінюючи свою зручну програму просто створює облікові записи, а вся інша робота яка стосується підписання, відправки та отримання відповіді від контрагента та вивантаження документів с підписами виконується автоматично. Використання com-методів дуже зручний варіант, адже таким методом можна інтегрувати M.E.Doc в будь-яку програму.

Наочно представимо розрахунок економічної ефективності шляхом підрахунку всіх витрат на рік на ведення паперового документообігу до впровадження електронного документообігу; приблизний підрахунку всіх витрат компанії на рік на ведення документообігу після впровадження. До прямих витрат компанії на паперовий документообіг відносяться витрати на закупівлю паперу, витрати на канцелярські товари, витрати на друк. До непрямих витрат компанії відноситься час на узгодження документів, час на копіювання документів, час на прийняття рішення, вреям на пошук і обробку друкованих документів.

У розрахунок були взяті такі типи документів: вхідні документи, витікаючі документи, договори, кадрові документи, доручення, протоколи.

Середня кількість документів на 1 співробітника в рік представлено в Таблиці 2.5.1

Таблиця 2.5.1

Середня кількість документів на 1 співробітника в рік

|  |  |
| --- | --- |
| Тип документу | Середня кількість документів на 1 співробітника в рік (від 25 до 50 користувачів) |
| Вхідні документи | 14,0 |
| Вихідні документи | 11,0 |
| Службові записки | 15,5 |
| Договори | 0,9 |
| Кадрові документи | 11,0 |
| Інші | 12,0 |
| Разом | 26,0 |

Порахуємо витрати на оформлення 1 документу в паперовий виде в Табліці 2.5.2.

Таблиця 2.5.2.

Витрати на оформлення 1 документу в паперовому вигляді

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Тип док. | Витрати на папір | | | |  | Витрати на друк | Всього витрат на 1 документ |  |
| Середня к-сть сторінок в 1 док. | К-сть копій на 1 док | Вартість 1 листа бумаги А4,грн | Всього витрат | Канцелярські товари |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Вхідні документи | 3,1 | 2,8 | 0,25 | 2,17 | 15 | 13,02 | 30,1 |

Продовження Таблиці 2.5.2.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Вихідні документи | 2,9 | 2,1 | 0,25 | 1,52 | 15 | 9,13 | 25,65 |
| Службові записки | 1,6 | 1,8 | 0,25 | 0,72 | 15 | 4,32 | 20,02 |
| Договори | 13,9 | 2,3 | 0,25 | 8.0 | 15 | 47,9 | 70,9 |
| Кадрові документи | 1,1 | 1,3 | 0,25 | 0,28 | 15 | 2,14 | 17,4 |
| Інше | 1,0 | 1,4 | 0,25 | 0,35 | 15 | 2,1 | 17,4 |
| РАЗОМ | - | - | - | - | - | - | 181,47 |

Непрямі витрати це неефективне використання робочий час співробітників, за яке компанія платить у вигляді щомісячної заробітної плати.Ми пропонуємо піти від зворотного і оцінити ефект від впровадження електронного документообігу на підвищення продуктивності праці співробітників.

Дослідження, проведене лідером в області аналітікі TechNavio, показало відсоток робочого часу, що витрачається співробітниками на роботу з бумажнімі документами (на основі работі 150 компаній): на їх пошук -20%; на погодження та затвердження - 20%; на передачу їх між підрозділами-10%; на підготовку стандартніх звітів про рух робочих паперів - 10%. Впровадження електронного документообігу підвищує продуктивність співробітників на 5-30% в залежності від функціональності електронного документообігу та кількості автоматизированности-бізнес процесів компанії.

Зробимо розрахунок упущеної вигоди в Таблиці 2.5.3.

Таблиця 2.5.3.

Розрахунок упущенної вигоди

|  |  |
| --- | --- |
| Середня ЗП за март 2020 р,разом з податками,грн | 11 000 |
| Пыдвищення продуктивності співробітника при роботі з електроннім документооборотом- min 5% (середня статистика-21%) | 5 % |
| Отримана вигода компанії від підвищення продуктивності,грн.,рік, 25 користувачів-min. | 165 000 грн |

Отже, перехід на електронний документообіг забезпечить зниження витрат на папір, обслуговування принтерів, доставку поштовою службою паперових документів. Також слід урахувати час на підготовку паперових документів. Після переходу на електронний документообіг керівництво оцінить матеріальну вигоду, а співробітники – зручність та швидкість такої роботи.

РОЗДІЛ 3. АУДИТ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ У ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС»

3.1. Цілі і завдання аудиту товарних операцій на ПП «СІМЕНЙА АПТЕКА ПЛЮС»

«Метою аудиторської перевірки товарних операцій є формування думки аудитором про достовірність показників звітності відповідно до діючої в організації методики обліку та оподаткування товарних операцій згідно чинним в Україні нормативним документам. Це досягається проведенням перевірок на істотність, а також структур контролю і системи бухгалтерського обліку і оцінкою ризику аудиту, який залежить від характеру запасів підприємства та їх важливості для бухгалтерських звітів».[34]. Перевірка товарних операцій розглядається як основна частина аудиту на тих підприємствах, де істотна кількість ТМЦ. Ці основні питання аудитор повинен вивчити, дати їм оцінку, висловити судження в аудиторському висновку і зробити пропозиції щодо виявлених порушень і відступів від встановлених правил обліку.

«У процесі перевірки аудитор повинен встановити: фактичну наявність товарів; чи всі товарні операції вірно відображені на рахунках обліку; чи є у організації майнові права на товари, а суми, відображені як заборгованість - зобов'язаннями; правильність оцінки товарів і пов'язаних з ними зобов'язань; чи правильно обрані і застосовуються принципи обліку товарів».[34].

ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС» - це мережа аптек. Основний вид діяльності це роздрібна торгівля фармацевтичними товарами та супутніми товарами. Товар доставляється автомобільним транспортом. Реалізація товарів здійснюється в роздріб за готівковий і безготівковий розрахунок. Таким чином, для даної організації товарні операції займають основне місце в обліку.

3.2. Оцінка системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю товарних операцій на ПП «Сімейна аптека плюс»

Під час перевірки аудитору необхідна переконаність в тому, що система бухгалтерського обліку достовірно відображає господарську діяльність економічного суб'єкта. Система внутрішнього контролю може сприяти формуванню такої переконаності.

При оцінці ефективності і надійності системи внутрішнього контролю в цілому аудиторська організація зобов'язана використовувати не менше трьох градацій: висока, середня і низька.

«Система внутрішнього контролю повинна включати в себе: систему бухгалтерського обліку; стиль і основні принципи управління економічного суб'єкта; його організаційну структуру; розподіл відповідальності і повноважень;окремі засоби контролю».[34].

«Аудитор оцінює систему внутрішнього контролю в три етапи: загальне ознайомлення з системою ВК; первинна оцінка надійності системи ВК; перевірка ефективності системи ВК».[34]. «Для початку роботи аудитору слід отримати загальне уявлення про специфіку діяльності та системі бухгалтерського обліку».[34]. Аудитору необхідно здійснити оцінку надійності системи ВК, щоб він зміг прийняти рішення про те, що він може покладатися у своїй роботі на систему внутрішнього контролю ПП «Сімейна аптека плюс». «Процедура оцінки надійності здійснюється на основі методики і прийомів, які аудитор розробив самостійно. Вивчення і оцінка особливостей систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю повинні обов'язково документуватися. Для цього використовують тестові процедури».[34].

Для оцінки стану бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю застосовано тестування, що наведено у Таблиці 3.2.1.

Таблиця 3.2.1

Тест для оцінки системи обліку і контролю товарних операцій

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Зміст питання | Варіанти відповіді | | Рівень оцінки |
| так | ні |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Чи є в організації служба внутрішнього контролю? |  | + | низький |
| 2 | Чи є окремі посади комірника і вантажника ? |  | + | низький |
| 3 | Чи укладені договори про матеріальну відповідальні від з МВО? | + |  | високий |
| 4 | Чи затверджена облікова політика? | + |  | високий |
| 5 | Чи зазначений в обліковій політиці метод оцінки товарів? | + |  | високий |
| 6 | Чи ведеться облік за залишками но кожній торговій точці ? | + |  | високий |

Продовження Таблиці 3.2.1

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 7 | Чи проводится обов`язкова інвентаризація товарів? | + |  | високий |
| 8 | Чи проводиться раптова раптова інвентаризація ? |  | + | низький |
| 9 | Чи ведеться облік договорів з покупцями | + |  | високий |
| 10 | Чи перевіряється відповідність даних отриманих рахунків фактур? | + |  | високий |
| 11 | Разом | 7 | 3 | - |

Якщо кількість заданих питань прийняти за 100%, то 7 позитивних відповідей з них складе:

За допомогою спеціальної Таблиці 3.2.2 , знаючи кількість відповідей, що характеризують рівень організації контролю у відсотках, можна дати оцінку стану внутрішнього контролю.

Таблиця 3.2.2.

Оцінка стану внутрішнього контролю

|  |  |
| --- | --- |
| Кількість відповідей, що характеризуються рівень організації контролю, в % | Оцінка стану внутрішнього контролю |
| <70 | Низький рівень |
| Від 70 до 90 | Середній рівень |
| 90< | Високий рівень |

70 % позитивних відповідей знаходиться в діапазоні «від 70 до 90», якому відповідає середній рівень стану ВК.

Таким чином, можна зробити висновок, що система обліку та ВК на ПП «Сімейна аптека плюс» знаходиться на середньому рівні.

Аудиторський ризик - це ризик вираження аудитором помилкового думки в разі, коли фінансова звітність містить суттєві викривлення

«Аудиторський ризик складається з трьох компонентів: невід'ємний ризик, ризик засобів контролю і ризик не виявлення. При оцінці ризиків необхідно використовувати не менше трьох градацій: високий, середній і низький».[34].

«Невід'ємний ризик (НР) означає схильність залишку коштів на рахунках бухгалтерського обліку спотворень, які можуть бути суттєвими при допущенні відсутності необхідних коштів внутрішнього контролю».[34]. Для проведення оцінки НР аудитор покладається на своє професійне судження для того, щоб врахувати такі фактори: специфічні особливості діяльності підприємства; кадри бухгалтерської служби; можливість контролю за діяльністю суб'єкта з боку власника.

Для нашого прикладу НР зв`яжемо з оцінкою системи бухгалтерського обліку «середній».

«Ризик засобів контролю» (РЗК) означає ризик того, що викривлення, які можуть мати місце щодо залишку коштів по рахунках бухгалтерського обліку, і бути істотними, не будуть вчасно виявлені і виправлені за допомогою систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю».[34]. Чим нижче фактор ризику , тим ефективніше система бухгалтерського обліку.

Оцінка системи внутрішнього контролю повинна бути зв'язана з оцінкою засобів контролю. Для нашого прикладу, це значення «середній рівень».

Ризик невиявлення (РН) означає ризик того, що аудиторські процедури по суті не дозволяють виявити спотворення залишків коштів по залишкам на рахунках бухгалтерського обліку. РН це ризик, який аудитор хоче визначити на той випадок, якщо він не зуміє знайти помилки у обліку клієнта. Між РН і інформаційною базою аудиту існує зворотна залежність: зменшення РН приходить до необхідності збільшення обсягів даних для тестування, тобто якщо аудитор хоче бути впевнений у своїй роботі, він встановлює низьку величину РН і привертає великі обсяги різноманітної інформації про клієнта для перевірки. Існує зворотний зв'язок між РН і комбінацією НР і РЗК: високі значення НР і РЗК зобов'язують аудитора знизити величину РН, щоб звести аудиторський ризик до прийнятного значення, низькі значення НР і РСК дозволяють аудитору допустити в ході перевірки більш високий РН.

Для комбінації середнього рівня НР та РЗК підходить середній рівень РН.

Формула аудиторського ризику виглядає наступним чином:

АР = НР + РСК + РН (3.1),

де НР це невід'ємний ризик, РЗК- ризик засобів контролю, РН- ризик не виявлення. Для нашого прикладу всі компоненти дорівнюють значенню «середній», то і значення АР буде оцінюватися як «середній».

Для попереднього визначення обсягу і характеру необхідних тестів,оцінки витрати часу і праці по проведенню аудиторських процедур складається програма аудиторської перевірки. Аудиторські процедури можна визначити як сукупність операцій обробки даних, які виконуються для досягнення цілей аудиту при перевірці конкретних господарських операцій із застосуванням певних аудиторських прийомів.

План служить керівництвом при розробці програми аудиту. План аудиторської перевірки відображає укрупнені групи аудиторських робіт по об'єктах і групам господарських операцій, терміни виконання робіт і виконавців. План складається в письмовій формі. Мета складання плану: попередньо визначити обсяг і характер необхідних тестів; оцінити витрати часу і праці по їх проведенню; порозумітися з клієнтом по всіх основних питаннях до початку перевірки; мати докази обгрунтованості виконання аудиту і якості його проведення у даного клієнта.

Аудитором складається загальний план проведення аудиту товарних операцій (дод.А).

Деталізацією загального плану аудиту є аудиторська програма, яка є переліком аудиторських процедур по кожному виду аудиторських робіт. В програмі аудиту товарних операцій визначається перелік аудиторських процедур для отримання необхідних документів, що підтверджують законність і правильність відображення обліку товарних операцій, що передбачає виконання переліку аудиторських процедур, що удосконалять і пришвидшать процедуру проведення аудиту. Аудиторські процедури можна визначити як сукупність операцій обробки даних, які виконуються для досягнення цілей аудиту при перевірці конкретних господарських операцій із застосуванням певних аудиторських прийомів. Програма аудиту є детальним розгорнутим переліком завдань для повного збору інформації, достатньої для складання обґрунтованого і об'єктивного висновку. В документі зазначається зміст процедури. використовувані документи, характер перевірки (суцільна, вибіркова, візуальна і т.д.), закріплення обов'язків за членами бригади аудиторів, передбачувана тривалість перевірки і терміни її початку і закінчення. Програма аудиту (дод.Б) це засіб, котрий підвищує якість роботи аудитора, тому програму слід розглядати як виробниче завдання.

Аудитор встановлює достовірність у всіх суттєвих виявленнях. «Інформація про активи, зобов'язання, доходи та витрати, господарські операції, а також складові капіталу вважається суттєвою, якщо її замовчування або перекручення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності».[34].

«Під рівнем суттєвості розуміється те граничне значення помилки бухгалтерської звітності, починаючи з якої користувач перестане бути в змозі робити на її основі правильні висновки».[34].

Аудитором встановлюється система базових показників та порядок визначення суттєвості для визначення рівня суттєвості. Аудитор оцінює те, що є істотним по своєму професійному судженню.

При оцінці достовірності звітності аудитор визначає, чи є сукупність невиправлених викривлень, виявлених в ході аудиту суттєвою.

«Розділяють три рівня суттєвості :до першого рівня відносяться помилки і пропуски, суми яких настільки малі й за своїм змістом так незначні, що ніяк не можуть вплинути на рішення користувачів цієї звітності; до другого рівня відносяться ті істотні помилки і пропуски, що впливають на прийняття користувачами тих чи інших рішень; до третього рівня відносяться такі помилки, що ставлять під сумнів усю облікову інформацію».[34].

Розрахуємо рівень суттєвості на прикладі системи базових показників в ПП «Сімейна аптека плюс». Одиниця виміру: тис. грн. За підсумками звітного періоду в економічному суб'єкті визначаються фінансові показники, перераховані в першому стовпці таблиці. Їх значення заносяться в другій стовпець, від цих показників беруться процентні частки, наведені в третьому стовпці таблиці, а результат заноситься в четвертий стовпець». Потім знаходиться середнє значення, яке може бути округлено в межах 20% в найменшу або найбільшу сторону. Якщо відхилення найменшого і найбільшого отриманих показників значні від середнього і від всіх інших, то аудитор приймає рішення відкинути ці значення для підрахунку середнього значення показників четвертого стовпчика

У Таблиці 3.2.3. наведені базові показники та розрахунки для знаходження рівня суттєвості.

Таблиця 3.2.3.

Базові показники та розрахунки для знаходження рівня суттєвості

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | | Базовий показник | Значення базового показника бухгалтерської звітності (тис.грн) | Доля(%) | Значення, що застосовується для знаходження рівня суттєвості тис грн | Розрахунок відхилення показників від середнього значення показників(%) |
| 1 | 2 | | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Прибуток до оподаткування | | 598,0 | 5 | 29,9 | 64,20 |

Продовження Таблиці 3.2.3

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 2 | Виручка від продажів | 10005,0 | 2 | 200,1 | 139,52 |
| 3 | Капітал та резерви | 2000,0 | 5 | 100,0 | 19,7 |
| 4 | Сума активів | 209,0 | 2 | 4,18 | 94,99 |

Розрахуємо рівень суттєвості:

РС = (29,9 + 200,1 + 100 +4,18) / 4 = 82,54

Формула для розрахунка відхилення показників від середнього значення показників (%) :

С=(3.2.3),

Дде РС-рівень суттєвості, (5)- значення, що застосовується для знаходження рівня суттєвості.

Як бачимо, є показники,що відхиляються від середнього значення більш чим на 20 %. Тому розрахуємо новий показник.

РС=(200,1+4,18)/2=102,14

Знайдене значення і буде рівень суттєвості, що становить 102,14 тис. грн. Рівень суттєвості означає граничне значення помилки, допустимий у фінансовій звітності, в межах якої на основі цієї звітності можна буде робити правильні висновки.

3.3 Проведення процедур по суті

У цьому розділі здійснено весь перелік аудиторських процедур, перерахованих в програмі аудиту, і наведені складені робочі документи аудитора.

«Під терміном «документація» в аудиті розуміються робочі документи і матеріали, підготовлювані аудитором і для аудитора, або одержувані і збережені аудитором у зв'язку з проведенням аудиту».[34]. Робочі документи можуть бути представлені у вигляді даних, зафіксованих на папері, фотоплівці, в електронному вигляді або в іншій формі.

Процедура 1. Ознайомлення з організаційною структурою підприємства.

ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС» - це мережа аптек у місті Сєверодонецьк, основний вид діяльності – роздрібна торгівля лікарськими засобами та супутніми товарами для потреб населення. Підприємство працює за КВЕД-2010: Клас 47.73 (роздрібна торгівля фармацевтичними товарами в спеціалізованих магазинах)

ПП «Сімейна аптека плюс» утворилась на підставі статуту та свідоцтва про Державну реєстрацію відповідно до Законів України «Про підприємництво».

Аптечний заклад має ліцензію для проведення роздрібної торгівлі, яка була видана Держлікслужбою.

У місті відкрито три аптечні пункти та п`ять аптек. Є платником ПДВ за трьома ставками: 20%,7% і 0%(пільга згідно п. 71 підрозділу 2 розділу ХХ ПКУ, яким, зокрема, передбачено звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання на митній території України товарів (у тому числі лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання), необхідних для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій коронавірусної хвороби (COVID-19)).

В ході камеральних перевірок з боку податкових органів не виявлено ніяких порушень щодо обчислення податків.

В ході ознайомлення з організаційною структурою підприємства не виявлено ніяких підозрілих явищ, що кидають тінь на репутацію підприємства, його керівництва і співробітників.

Бухгалтерський облік ведеться автоматизованим способом.

Процедура 2. Ознайомлення з обліковою політикою підприємства.

При проведені перевірки облікової політики аудитор перевіряє структуру Наказу про облікову політику підприємства, відповідність обраних організацією методів оцінки обліку активів і зобов'язань з діючими Положеннями з бухгалтерського обліку, перевіряє дотримання припущень майнової відокремленості, безперервності діяльності організації, послідовності застосування облікової політики, тимчасової визначеності фактів господарської діяльності та перевіряє правомірність внесених змін в облікову політику.

До типових помилок, з яким може зіткнутися аудитор при перевірці облікової політики підприємства, відноситься такий перелік: зміни в результаті розробки організацією нових способів ведення бухгалтерського обліку, спрямованих на більш достовірну уяву фактів господарської діяльності(або зміною видів діяльності, зміною власників) не вносяться до облікової політики; відсутність графіка документообігу;не дотримується принцип майнової відособленості.

Нижче наведені витяги з облікової політики ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС», що впливають на відображення в обліку товарних операцій:

«1. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться бухгалтерською службою на чолі з головним бухгалтером.

2. Бухгалтерський облік ведеться відповідно до нормативних документів, затверджених Кабінетом міністрів України та Міністерством фінансів України. Форма ведення бухгалтерського обліку – автоматизована форма.

5. Інвентаризація майна та фінансових зобов'язань проводиться не рідше одного разу в рік, згідно наказу керівника. Виявлені при інвентаризації недостача або псування товарів списуються на витрати.

11. Вартість товарно-матеріальних цінностей, що включаються в матеріальні витрати, визначається виходячи з цін їх придбання, з урахуванням витрат, пов'язаних з їх придбанням.

12. Визначення фактичної собівартості товарно-матеріальних цінностей, списаних у зв'язку з реалізацією або іншим вибуттям, проводиться за методом ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів»

Підприємство є юридичною особою з моменту його реєстрації державними органами влади. Має відокремлене майно. Може від свого імені набувати майнові та немайнові права, нести зобов’язання, укладати угоди, бути позивачем та відповідачем в суді

На думку аудитора, облікова політика підприємства складена грамотно, відображені необхідні моменти обліку.

В. Огляд торгових точок, ознайомлення з умовами зберігання товарів.

Кожен відділ аптеки та аптечний пункт має паспорт аптеки. Торгівля здійснюється зареєстрованими в Україні в установленому порядку лікарськими засобами за наявності сертифіката якості виробника.

«Аптека забезпечує наявність усіх необхідних приміщень, устаткування та обладнання для належного зберігання та реалізації лікарських засобів; дотримується визначених МОЗ загальних та специфічних умов зберігання лікарських засобів відповідно до їх складу, фізико-хімічних властивостей, впливу навколишнього середовища та інших факторів; зберігає протягом трьох років документи, що засвідчують факт купівлі із зазначенням назви, дати, кількості та серії одержаного лікарського засобу, інформації про постачальника та реквізитів його ліцензії».[10].

Аптечні пункти розміщені у відокремленому ізольованому приміщенні лікувально-профілактичного закладу. Згідно нормам, загальна площа становить 18м2, у т.ч. 6 м2 — зона розміщення обладнання робочих місць персоналу, 9 м2 — зала обслуговування клієнтів, 3 м2 — туалет.

Аптечні кіоски розміщені на перших поверхах житлових будинків з окремим входом, підведеним водопостачанням, каналізацією, теплопостачанням, вентиляцією. Площа приміщень становить 21 м2, у тому числі 8 м2 — зона розміщення обладнання робочих. В аптечних пунктах та кіосках є сейфи для зберігання препаратів контрольованої групи ЛЗ.

Приміщення для реалізації роздрібної торгівлі відповідають вимогам будівельних, протипожежних, санітарно-протиепідемічних норм.

Товар розташовується на спеціальних полицях і в холодильниках, є достатні проходи між ними. 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.

На думку аудитора товар міститься в гарних умовах, всі вимоги по зберіганню лікарських засобів та супутніх товарів виконуються.

Процедура 3. Перевірка укладення договорів про матеріальну відповідальність.

Повну матеріальну відповідальність можуть нести працівники, що займають певні посади та виконують окремі види робіт. Заключення некоректного договору з працівником - підстава для звільнення останнього від відшкодування шкоди в сумі, що перевищує середньомісячний заробіток. Заключення договорів не з тими працівниками, використання документів неналежною форми тягне не тільки фінансові наслідки. Некоректний документообіг шкодить репутації компанії. Порушенням з боку роботодавця може бути заключення договору з особою яка ще не досягла 18-річного віку.

Для складання договору використовують Типовий договір про повну матеріальну відповідальність.

На підприємстві за збереження товарів відповідає матеріально відповідальні особи – завідуючі аптеки. З ними укладається договір про матеріальну відповідальність при прийнятті на роботу та після проведення інвентаризацій.

Процедура 4. Аудит інвентаризації.

Для проведення інвентаризації необхідно створення інвентаризаційної комісії на чолі з головою, керівником організації. До складу комісії входять: головний бухгалтер, завідуючі аптекою.

Необхідність у залученні аудитора обумовлена отриманням незалежної оцінки.

Організації необхідно завчасно зв'язатися з аудитором, бажано в письмовій формі. До завдань, що виконуються при аудиті, не входить перерахунок отриманих даних. Аудитор виступає в якості незалежного спостерігача, що займається фіксацією всіх відхилень, які не відповідають встановленій процедурі.

Якщо аудитору не вдалося своєчасно прийняти участь в інвентаризаційних роботах, йому доведеться самостійно займатися вибірковим оглядом і перерахунком запасів. При необхідності йому доручають складання оборотної відомості переміщення запасів, протягом того періоду, обраного для вибіркового огляду, перерахунку та складання фінансової відомості. Виникнення аналогічної необхідності ймовірно при обставинах, пов'язаних, наприклад, з навмисними викривленнями, що допускаються матеріально відповідальними особами.

Беручи участь в комісії, яка проводить інвентаризацію, або займаючись самостійно вибіркової інвентаризацією, аудитор зобов'язаний подбати про безпеку складських приміщень, організації пропускного режиму, правильному оформленні договорів, що укладаються з матеріально відповідальною особою. Аудитору доручають зайнятися інвентаризацією для того, щоб визначитися з відповідністю бухгалтерської звітності і фактичної наявності матеріально-виробничих запасів, а також для оцінки, глибокого аналізу системи, що відповідає внутрішньому контролю організації.

ТМЦ розміщується на різних ділянках, тому аудитор повинен визначитися з ділянкою, найбільш важливим для його присутності. Для встановлення цього він керується аналізом суттєвості, а також кількісними і якісними характеристиками рівня суттєвості. Наприклад, якщо організація системи внутрішнього контролю на певній торговій точці не відповідає іншим торговим точкам, навіть при кількісній неістотності ТМЦ, що зберігаються там, аудитору слід провести інвентаризацію конкретно цього аптечного пункту/складу.

У період аудиторської перевірки використовується спостереження аудитором за проведенням інвентаризації. Завдяки такому спостереженню аудитор зможе дати правильну оцінку надійності системи, пов'язаної з бухгалтерським обліком, або дієвості системи, що займається внутрішнім контролем. Якщо аудитору вдасться грамотно визначитися з надійністю систем, пов'язаних з внутрішнім контролем, або надійністю окремих засобів, що використовуються при контролі, він може дати рекомендації про зниження кількості елементів обліку, які перевіряються в процесі аудиторської вибірки.

Спостереження за проведеною інвентаризацією аудитором необхідно для: прийняття участі в проведених контрольних вимірах (від зважування до перерахунку) для перевірки надійності, що відповідає засобам контролю; вивчення присутності, застарілих, невикористовуваних або мало використовуваних товарно-матеріальних цінностей; перевірки зберігання окремих запасів, що належать третім особам, їх окремого обліку в складському обліку і в бухгалтерії на позабалансових рахунках; вивчення реальності дебіторських і кредиторських заборгованостей.

Підвищення точності одержуваних аудиторською організацією даних домагаються наступними заходами: звіркою облікових даних і фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей; звіркою фактичних запасів товарно-матеріальних цінностей і даних облікових записів.

Весь комплекс виявлених порушень, пов'язаних з проведенням інвентаризації, фіксується аудитором в робочих документах. Для кожної ділянки, що підлягає інвентаризації, потрібне отримання наступних відповідей щодо: існування активу або зобов'язання на дату інвентаризації; приналежності суб'єкту прав і зобов'язань на дату інвентаризації; здійснення операції або події господарської діяльності, пов'язаного з суб'єктом або моментом проведення інвентаризації; володіння організацією неврахованими активами, зобов'язаннями, операціями або подіями господарської діяльності, а також нерозкритими статтями на момент проведення інвентаризації; відповідності активу або зобов'язання балансової вартості; обліку операції або події господарської діяльності відповідної сумі, віднесення доходу або витрати до відповідного періоду; відповідності застосовним основним принципам фінансової звітності розкриття, класифікації і характеристик статті.

Аудитор повинен визначитися з правильністю організації і проведенням інвентаризації, правильністю оформлення результатів інвентаризації, дати оцінку повноти і своєчасності відображення результатів в бухгалтерському обліку, а також оцінку системи внутрішнього контролю.

Беручи участь в аудиті, необхідно керуватися: особливостями системи, пов'язаної з бухгалтерським обліком запасів і внутрішнім контролем за збереженням, існуючим в організації; невід'ємним ризиком; ризиком, пов'язаним з невиявленими матеріально-виробничими запасами, а також рівнем суттєвості; вимог, що містяться в нормативних правових актах, особливостями діяльності, що ведеться економічним суб'єктом; термінами проведення інвентаризації, місцями зберігання товарів, доцільністю залучення експертів.

При перевірці результатів раніше проведених інвентаризацій аудитор повинен звернути увагу на наступні моменти. Аудитор повинен перевірити: наявність і зміст розписок, отриманих від матеріально відповідальної особи до початку кожної інвентаризації; оформлення кожної сторінки інвентаризаційного опису; правильне і повне найменування кожного товару, інші дані, необхідні для перевірки цін; чи вказано прописом число порядкових номерів товарно-матеріальних цінностей і загальний підсумок кількості натуральних показників; вказана загальна вартість товарів; чи підписана кожна сторінка усіма членами комісії. Аудитор також повинен перевірити, чи немає в описах підчисток, виправлень кількості товарів і їх ціни, що не завірених підписами всіх членів комісії. Крім того, перевіряється наявність на останній сторінці інвентаризаційного опису відміток про перевірку цін, таксування і підрахунків підсумків за підписами осіб, які проводили ці перевірки. Аудитор, вивчаючи зміст інвентаризаційних описів, а також за матеріалами особистих бесід з членами інвентаризаційних комісій, з'ясовує, чи не було випадків, коли комісія записувала в опис дані про кількість товарів зі слів матеріально відповідальної особи, без перевірки їх наявності. За актами результатів перевірки цінностей аудитор перевіряє правильність перенесення в них облікових і фактичних залишків, визначення остаточних результатів інвентаризації, правильність їх оформлення, своєчасність складання.

Аудитор повинен перевірити, чи не відбувалися в інвентаризаційних описах приписки які не мали в наявності товарів. Якщо такі приписки були, то їх можна виявити шляхом контрольного звірення. З опису, що перевіряється, вибираються для звірення товари з найбільшою сумою і товари одного і того ж найменування з однаковими ознаками, записані в різних місцях опису. Потім за описом попередньої інвентаризації та документам, доданим до товарно-грошовим звітів, встановлюється, скільки таких товарів було на день попередньої інвентаризації, який прихід і задокументоване вибуття їх за міжінвентаризаційний період і скільки, виходячи з цих даних, має бути таких товарів у залишку на дату перевірки без урахування реалізації за готівковий розрахунок. Отриманий результат порівнюється з даними опису, що перевіряється, і робляться відповідні висновки. Відповідно до звірених даних, які потрапили в інвентаризаційний опис, відповідними даними бухгалтерського обліку, складають злічувальну відомість, із зазначенням позицій і виявлених розбіжностей. Дану злічу вальну відомість слід отримати для визначення результату інвентаризації, надлишків або нестач, тобто доходів або витрат. Прихід всіх надлишків і недостач здійснюється в бухгалтерському обліку, тобто відбувається оформлення бухгалтерськими записами в якості результатів інвентаризації.

Після завершення аудиту результатів інвентаризації складають акт із зазначенням загальної суми доходів або витрат, рівних лишків або нестач. Акт необхідний для вказівки недостач, які за рішенням керівника відносять до матеріально відповідальної особи (при укладеному відповідному договорі, який підтверджує повну його матеріальну відповідальність). Також можливе списання спільно з іншими витратами.

Тільки за допомогою порівняння документації для визначення реальної наявності матеріальних цінностей можна правильно визначитися з веденням бухгалтерського обліку і звітності. Тому підприємство займатися суцільний інвентаризацією, пов'язаної з майном, напередодні складання річного звіту.

На ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС» за підсумками роботи підприємства за 2019 рік 28 грудня 2019 р була проведена інвентаризація товарів на торгових точках згідно з наказом керівника № 21 від 27.12.2019 р. За даними інвентаризації на кінець 2019 року на складі підприємства є за фактичною наявністю товарів на загальну суму 2 млн.грн. У балансі підприємства за 2019 рік по рядку 1100 «Запаси» вказана сума 2 млн.грн. Таким чином, за станом на 31 грудня 2019 року підприємство правильно відобразило суму товарів на складі.

Процедура 5. Перевірка наявності та правильності договорів з постачальниками товарів.

«Під час проведення аудиту слід переконатися в тому, що форма укладеного договору повністю відповідає економічному змісту укладеної угоди».[33]. «Перевірка документообігу організації в частині аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками починається з аналізу договорів на поставку товарів, виконання робіт або надання послуг. У договорі вказується терміни і умови поставки продукції або надання послуг, порядок і терміни оплати, а також наслідки при невиконанні договору».[33]. Вся ця процедура потрібна для виявлення слабких місць по суті договору, що може значно вплинути для невідповідного виконання зобов'язань контрагентами.

Повинна бути отримана впевненість в тому, що договір містить всі істотні умови, і ризик визнання договору недійсним відсутня.

ПП «Сімейна аптека плюс» здійснює роздрібну торгівлю ліками та супровідними товарами. До основних постачальників відносяться ТОВ «Система Екофарм», ТОВ «Новофарм-Біосинтез», ТОВ «Фармаком».

З постачальником ТОВ «Система Екофарм» укладений договір постачання №34 від 05.01.2020 р. Згідно договору ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС» робить предоплату за товар.

З постачальником ТОВ «Новофарм-Біосинтез» укладений договір постачання №25 від 05.01.2019 р. Договір пролонгований на 2020 рік. Згідно договору ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС» оплачує товар після його отримання.

З постачальником ТОВ «Фармаком» укладений договір постачання №37 від 02.01.2020 р. Згідно договору ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС» робить предоплату за товар.

Аудитором перевірені договори про постачання. Вони складені відповідно до вимог законодавства, в них вказані основні моменти взаємовідносин покупця і постачальника. Документ скріплений печатками і підписами керівників.

Процедура 6. Перевірка документального оформлення надходження товарів від постачальників, правильність відображення в бухгалтерському обліку.

«Аудитору необхідно отримати докази, що розрахунки з постачальниками та підрядниками за отримані матеріальні цінності відображені в повному обсязі, у відповідному періоді, правильно оцінені і відображені в облікових регістрах».[33].

«Розрахунки за отримані ТМЦ повинні бути підтверджені супровідними документами (товарно-транспортними накладними, видатковими накладними, рахунками, актами здачі виконаних робіт і т. д.). Аудитор встановлює справжність цих документів і правильність оформлення.

Зіставляючи дані договору (ціна, кількість, умови доставки, момент переходу права власності та ін.) з даними первинних документів (замовлення, рахунки-фактури), аудитор отримує підтвердження про повноту, своєчасність та правильність оприбуткування отриманих матеріальних цінностей».[33].

За сумнівним документам і сумами можна провести зустрічну звірку документів у постачальника, опитування матеріально відповідальних осіб і фахівців.

«За розрахунками за ТМЦ, вартість яких виражена в умовних одиницях, буде потрібно перевірити правильність оцінки зобов'язань відповідно до умов договору та правильність відображення в обліку сумових різниць».[33].

«При перевірці оплати рахунків постачальників і підрядників аудитор встановлює: чи підтверджені операції з погашення заборгованості відповідними платіжними документами (квитанціями до прибуткового касового ордеру, виписками банку та платіжними дорученнями, актами заліку взаємних вимог, чеками і т. п.); справжність і правильність оформлення платіжних документів (наявність всіх обов'язкових реквізитів, штампи банку, і т. п.); відповідність даних платіжних документів записам в облікових регістрах за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; відповідність даних регістру по рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» взаємопов'язаним регістрам за рахунками 28 «Товари», 31 «Рахунки в банках», 30 «Готівка», 64 «Розрахунки за податками й платежами»,70 «Собівартість реалізації»».[33].

Якщо при виконанні процедури звірки облікових і звітних даних виявляються невідповідності, то аудитор встановлює їх суттєвість і причини утворення. Процедура перевірки правильності складання бухгалтерських проводок з обліку кредиторської заборгованості постачальникам представляє з себе перевірку документів, що підготовлені на ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС», а саме як відображаються операції на бахгалтерських рахунках, які враховують витрати обігу оскільки в них може міститься безліч помилок, що впливають на собівартість продукції і фінансовий результат. Для відображення на рахунках обліку кредиторської заборгованості з постачальниками на підприємстві використовують оборотно - сальдову відомість за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Аудитор аналізує дані та дає рекомендації щодо правильного відображення цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Джерелами інформації є оборотно-сальдова відомість, рахунки – фактури постачальників, банківські і касові документи.

Техніка виконання перевірки правильності занесення даних постачальників в облік включає в себе перевірку аудитором документів, які пред'являються клієнтом, з використанням методу зіставлення даних первинних документів і їх відображенням на рахунках бухгалтерського обліку. Розрахунки наведені у Робочому документі (дод.Д)

На думку аудитора, дані рахунків-фактур постачальників вірно занесені до регістрів бухгалтерського обліку ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС», тобто дані первинних документів співпадають з даними, що відображені на рахунках бухгалтерського обліку.

ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС» товар доставляється автомобільним транспортом. Оприбуткування товару здійснюється на підставі ТТН , видаткової накладної, рахунка-фактури та сертифіката якості завідуючим аптекою у присутності водія. У разі невідповідності фактичного товару з документами складається акт, який підписують завідуючий, водій і керівник організації.

Шляхом вибіркової перевірки перевіримо наявність і правильне оформлення накладних на поставки товарів від ТОВ «Система Екофарм» та ТОВ «Фармаком». Для цього відправимо запит до постачальників за період,що перевіряється у Робочому документі (дод.В).

Процедура 7. Перевірка правильності формування постачальником ПК з ПДВ. 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.

До типової помилки, що може знайти аудитор відноситься самостійне виділення ПДВ підприємством-покупцем. Це трапляється у випадках, коли послуги постачальника не підлягають оподаткуванню цим податком. Якщо виявлено велике значення відхилення, то аудитор може розширити процес перевірки. При виконанні перевірки правильності визначення постачальником ПДВ, потрібно піддати перевірці максимальне число рахунків-фактур від різних постачальників. До джерел інформації належать рахунки-фактури і порядок обчислення і сплати до бюджету податку на додану вартість згідно ПК України. К методам такої перевірки відноситься перевірка документів, перевірка арифметичних розрахунків. Вибіркова перевірка наведена у Робочому Документі (дод.Г).

Після перевірки визначення постачальником ПДВ в ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС» виявлено, що ПДВ визначений вірно, окремим рядком, випадки самостійного виділення ПДВ відсутні.

Процедура 7. Перевірка документального оформлення реалізації товарів покупцям, правильність відображення в бухгалтерському обліку.

При проведені аудиту реалізації в роздрібній торгівлі необхідно приділити увагу перевірці наявності та правильності оформлення цінників, правильності застосування контрольно-касових машин

«Документом, який підтверджує факт продажу товарів — є стрічка РРО. Вона складається з двох частин: чеків (які видаються покупцям) і контрольної стрічки. В оперативній пам’яті РРО зберігається інформація про кількість проданих товарів за день».[9]. Аудитор перевіряє наявність факту проведення розрахункових операцій через РРО з фіскальним режимом роботи та наявність роздрукованих відповідних розрахункових документів,що підтверджує виконання розрахункової операції .

«Одним з важливих моментів аудиторської перевірки роздрібних продажів є контроль за правильністю відображення в обліку операцій за розрахунками з покупцями за допомогою пластикових карт».[33]. В даний час найбільш популярні розрахунки кредитними картами різних платіжних систем (VISA, MasterCard, American Express і інші). В такому випадку продаж товарів оформляється випискою сліпів (товарних чеків), які прокочуються в спеціальних пристроях і доповнюють свідчення контрольно-касових машин. Торговельне підприємство складає реєстр сліпів в двох примірниках, перший з яких передається інкасатору, а другий з розпискою інкасатора залишається в організації.

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.

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.

При аудиті роздрібного продажу необхідно звернути увагу на порядок ведення обліку операцій з тарою, оскільки в роздрібній торгівлі існує особливість, пов'язана з використанням скляної тари (банок, пляшок і т.п.). Така тара відбивається разом з вартістю товару на рахунку 28 субрахунок 282 "Товари в торгівлі". Таким чином, вартість тари, проданої разом з товаром, включається до роздрібного товарообороту.

На етапі аудиту процесу реалізації товарів аудитор має ознайомитись з ціновою політикою підприємства та на підставі даних аналітичного обліку субрахунків 282 «Товари в торгівлі» та 285 «Торговельна націнка» впевнитись у правильності нарахування торгової націнки, яка визначається підприємством самостійно.

Думка аудитора – документальне оформлення та синтетичний облік реалізації товарів на підприємстві здійснюється в рамках чинного законодавства, із застосуванням затверджених рахунків.

Процедура 8. Перевірки операцій з обліку ПДВ на реалізацію товарів.

В ході аудиторської перевірки основними завданнями перевірки ПДВ є:правильність формування бази оподаткування; правильність застосування податкових ставок; правомірність застосування пільг при розрахунку та сплаті податків; правильність нарахування, повноту і своєчасність перерахування податкових платежів; правильність ведення аналітичного і синтетичного обліку за рахунком 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Починаючи перевірку, слід ознайомитися з результатами попередніх аудиторських і податкових перевірок підприємства. Це дозволить з'ясувати характер помилок, якщо такі були допущені в обліку в попередньому звітному періоді, і намітити об'єкти для поглибленого контролю.

Перевірка проводиться вибірковим або суцільним методом.

Нарахування податку проводиться незалежно від форми розрахунків і характеру здійснення реалізації. Якщо оплата здійснюється за рахунок державних коштів, то це також не впливає на питання включення цієї операції в оподатковуваний оборот. Тому аудитор при перевірці правильності сплати ПДВ повинен проконтролювати всі рахунки, що відображають рух матеріальних цінностей, платіжні доручення та інші розрахункові доручення.

Аптечні заклади реалізують лікарські засоби за ставками ПДВ 7% і 0 та здійснюють реалізацію супутніх товарів, що оподатковуються податком на додану вартість за загальною ставкою 20 %. Аудитору потрібно буде перевірити, чи всі лікарські засоби які реалізовує та придбаває підприємство, включені до Переліку, затвердженого постановою КМУ від 03.09.2014 р. № 410, та чи відповідають вони Вимогам до медичних виробів, в тому числі щодо маркування, умов введення їх в обіг та/або експлуатацію, встановленим Технічним регламентом щодо медичних виробів, затвердженим постановою КМУ від 02.10.2013 р. № 753. Аудитор встановлює перелік супутніх товарів, що реалізується аптечним закладам, 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 23.11.2015 №764. До супутніх товарів включаються вироби медичного призначення, дезінфікуючі розчини, предмети особистої гігієни, оптика, лікувальне, дитяче й дієтичне харчування, лікувальні косметичні засоби тощо. 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 умов експрес ах господарювання кожного звітного податкового періоду.

Розрахунки наведені у Робочому Документі (дод. Е).

3.4. Письмове заключення аудитора за результатами

проведення аудиту торгових операцій ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС»

Адитор провів аудит первинної документації та бухгалтерських регістрів стосовно торгових операцій за період з 01.01.2020р. по 10.05.2020р. включно.

У період перевірки в приміщенні ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС» були проведені дослідження, які полягали в наступному:

1. застосовуючи метод вибіркової перевірки, була проведена перевірка правильності оформлення рахунків-фактур і товарних накладних, що відображають отримання товарів за період з 01.01.2020 по 10.05.2020;
2. для визначення правильності відображення господарських операцій з оприбуткування товару був застосований прийом взаємного контролю, а саме: були зіставлені рахунки-фактури отримані, товарні накладні постачальників з відповідними записами в картці бухгалтерського рахунку, на якому оприбутковано придбаний товар (картка субрахунку № 282). При цій процедурі не було виявлено розбіжності
3. Було перевірено правильність складання договорів з матеріально-відповідальними особами. Порушень не виявлено.
4. При проведені інвентаризації на ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС» аудитор не виявив порушення процедури проведення інвентаризації та зловживань з боку інвентаризаційної комісії. При проведені перевірки інвентаризаційного опису за 2019 рік ніяких порушень не виявлено. Результати інвентаризації правильно відображені на рахунках бухгалтерського обліку.
5. Аудитором були вибірково перевірені договори на постачання. Договори мають всі потрібні реквізити, скріплені пачатками та підписами з обох сторін
6. Аудитором проведена вибіркова перевірка правильності нарахування постачальником податкового кредиту з ПДВ та достовірність відображення у обліку ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС». Порушень не виявлено.
7. Аудитором перевірені документи, що підтверджують реалізацію товару покупцям, що не є платниками ПДВ.
8. Перевірено правильність розрахунків ПК та ПЗ з ПДВ за звітній період з 1.04.2020 по 30.04.2020 включно. Перевірене відображення обліку ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку. Порушень не виявлено.

За підсумками аудиту можна зробити висновок, що система бухобліку по веденню товарних операцій знаходиться в хорошому стані, суттєвих помилок не виявлено.

Висновок

Товарні операції це факти господарської діяльності, безпосередньо пов'язані з рухом товарів. До них відносяться операції з придбання і продажу товарів, товарні втрати і ін. Повнота, своєчасність, достовірність відображення розрахунків за товарними операціями є одним з оціночних показників, що визначають якість роботи фірми. Грамотна побудова і управління процесом обліку розрахунків за товарними операціями має велике значення в успішній роботі підприємства.

В процесі роботи над дипломом досягнута мета і вирішені завдання, поставлені у вступі.

У першому розділі узагальнені діючі в Україні нормативно-правові документи, що регулюють бухгалтерський облік і аудит загалом та ті, що регулюють бухгалтерський облік та аудит торгових операцій зокрема.

Проаналізовано теоретичні аспекти бухгалтерського обліку та аудиту товарних операцій. В результаті проведеної роботи зроблені наступні основні висновки.

Нормативні документи, відповідно до яких здійснюється ведення бухгалтерського обліку в Україні, можна представити у вигляді системи, що складається з наступних рівнів: законодавчого, рівня положень з бухгалтерського обліку, рівня методичних вказівок, рівня облікової політики підприємства. В даний час в Україні аудит регулюється за двома напрямками: нормативно-орієнтований і суспільно-орієнтований.

Дотримання основних принципів обліку товарів дозволяє досягти цілей обліку товарів, які полягають в контролі над збереженням, раціональному та ефективному використанні товарних запасів; забезпеченні контролю за ходом виконання плану роздрібного товарообігу і отриманні максимального прибутку від реалізації товарів.

Метою аудиторської перевірки товарних операцій є формування думки про достовірність показників звітності за статтями матеріальних цінностей «Запаси» та про відповідність застосовуваної в організації методики обліку та оподаткування товарних операцій чинним нормативним документам.

Об'єктом дослідження стало ПП «Сімейна аптека плюс», основним видом діяльності котрого є роздрібна реалізація лікарських засобів і супутніх товарів через мережу аптек.

«Аптека забезпечує наявність усіх необхідних приміщень, устаткування та обладнання для належного зберігання та реалізації лікарських засобів; дотримується визначених МОЗ загальних та специфічних умов зберігання лікарських засобів, відповідно до їх складу, фізико-хімічних властивостей, впливу навколишнього середовища та інших факторів; зберігає протягом трьох років документи, що засвідчують факт купівлі із зазначенням назви, дати, кількості та серії одержаного лікарського засобу, інформації про постачальника та реквізитів його ліцензії».[11].

За допомогою впровадження на підприємстві автоматизованої системи обліку «1С Управління торговим підприємством 8.3», аптека успішно контролює рух товарів і має можливість оперативно отримувати потрібну інформацію по залишках на торгових точках, котра сортується за різними важливим категоріям (період, торгова точка, матеріально відповідальна особа, постачальник, група товарів і т.д.), веде синтетичний і аналітичний облік номенклатури, автоматизувало ключові процеси документообігу, інвентаризації, ціноутворення ,реалізації товару та обліку ПДВ.

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. Аудитор повинен мати на увазі, що поряд із роздрібною торгівлею лікарськими засоби, які оподатковуються податком на додану вартість за ставкою 7%, здійснюють реалізацію супутніх товарів, що оподатковуються податком на додану вартість за загальною ставкою 20 %

Можна виділити два основних напрямки діяльності аудитора при перевірці товарних операцій. По-перше, здійснення процедур, спрямованих на встановлення законності здійснених товарних операцій. По-друге, здійснення процедур, спрямованих на встановлення достовірності бухгалтерської звітності організації.

При перевірці документального оформлення руху товарів особливу увагу слід приділити первинним обліковим документам, на підставі яких ведеться бухгалтерський облік, і які складаються в організації при прийманні і реалізації товарів.

Аудит синтетичного та аналітичного обліку руху товарів в роздрібній торгівлі включає в себе: перевірку відповідності даних документів, складених в організації, даним супровідних документів; наявність контрактів з постачальниками на поставку товарів; правильність обліку ПДВ; виявити типові операції по журналу господарських операцій та перевірити правильність складання проводок.

Ми рекомендуємо ПП «СІМЕЙНА АПТЕКА ПЛЮС» запровадити електроний документообіг на своему підприємстві задля підвищення якості інформаційного змісту документів: їх розробка в необхідній і достатній кількості, відповідність найменувань змісту, виключення дублюючих один одного по суті та змісту документів; створення, оформлення та затвердження документів відповідно до прийнятих державними і локальними стандартами.